



DIÁRIO DA REPÚBLICA

19 de dezembro de 2016

APÊNDICE

SUPREMO TRIBUNAL ADMINISTRATIVO

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

Decisões em subsecção
em matéria de contencioso tributário geral
durante o 4.^o trimestre de 2015

Acórdão de 7 de Outubro de 2015.

Processo n.º 104/15-30.

Recorrente: B...

Recorrido: A..., S. A.

Relator: Ex.^{mo} Sr. Cons. Dr. Fonseca Carvalho.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

I. Relatório

1. A....., S.A., identificada nos autos, interpôs recurso no TAF de Leiria, defendendo a incompetência absoluta da entidade impugnada, a B....., S.A., para licenciamento e cobrança das respectivas taxas relativas a publicidade instalada em posto duplo de abastecimento de combustíveis, localizado no concelho de Santarém.

Naquele Tribunal julgou-se procedente a impugnação, determinando-se a anulação das liquidações impugnadas, uma vez que tal licenciamento é da competência da Câmara Municipal da área onde a publicidade é afixada.

2. Não se conformando, a B....., S. A. deduziu recurso dirigido ao TCA Sul que, por Acórdão de fls. 341 e segs. julgou procedente a excepção de incompetência absoluta do tribunal em razão da hierarquia, para conhecer do presente recurso, sendo competente a Secção do Contencioso Tributário do STA.

3. Remetidos os autos a este Tribunal, a B....., S. A. veio apresentar alegações, concluindo nos termos que se seguem:

1 - O Decreto-Lei nº13/71, de 23 de Janeiro, está em vigor;

2 - Este diploma sofreu algumas alterações ao longo do seu já longo tempo de vigência, como se pode facilmente verificar da consulta à Base de Dados Digesto;

3 - O Decreto-Lei nº13/71, de 23 de Janeiro, foi, nos últimos anos, abundantes vezes citado em decisões jurisprudenciais, que nele se louvam;

4 - O Decreto-Lei nº13/71, de 23 de Janeiro, tem normas especiais de protecção à estrada;

5 - Consequentemente, os poderes conferidos à B..... no domínio desta legislação visam, em primeiro lugar, garantir a segurança rodoviária em toda a sua plenitude, tanto ao nível da infra-estrutura quanta à criação de condições nesta, que propiciem a adopção de comportamentos adequados pelos condutores;

6 - É que, o Decreto-Lei nº13/71, de 23 de Janeiro, é uma legislação especial, que estabelece o regime de protecção à estrada, cuja importância não diminuiu;

7 - Inexiste uma única disposição legal que de forma expressa revogue o Decreto-Lei nº13/71, de 23 de Janeiro;

8 - Acresce que, este diploma foi alterado pelo Decreto-Lei nº25/2004, de 24 de Janeiro;

9 - Bem como, pelo Decreto-Lei nº83/2008, de 20 de Maio, em cujo preâmbulo se diz que “o conjunto de normas tendentes a promover a defesa das estradas nacionais da pressão que sobre elas é exercida encontra-se vertido no Decreto-Lei nº13/71, de 23 de Janeiro, com a redacção que lhe foi dada pelos Decretos-Lei nºs 219/72, de 27 de Junho, 25/2004, de 24 de Janeiro, e 175/2006, de 28 de Agosto, bem como no Decreto-Lei nº13/94, de 15 de Janeiro.”;

10 - Pelo que, se dúvidas ainda houvesse quanto à vigência do Decreto-Lei nº13/71, estão afastadas;

11 - Os poderes, fins e enquadramento jurídico da B..... resultem hoje de um conjunto de diplomas legais, desde logo, o Decreto-Lei nº374/2009, de 7 de Novembro, que transformou a EP, E.P.E. em B....., S.A., conservando esta a totalidade dos direitos e obrigações legais e contratuais que integram a sua esfera jurídica e em anexo ao qual foram publicados os seus estatutos;

12 - Assim como do contrato de concessão, hoje republicado em anexo ao Decreto-Lei nº110/2009, de 18 de Maio;

13 - Importa aqui reter que a B..... é um concessionário a quem, por força da lei, compete, relativamente às infra-estruturas rodoviárias nacionais que integrem o objecto da concessão, zelar pela manutenção permanente de condições de infra-estruturação e conservação e de salvaguarda do estatuto da estrada que permitam a livre e segura circulação;

14 - Relativamente à afixação de publicidade dentro da faixa de respeito (alínea b) do artigo 3 do DL nº13/71), a mesma será permitida, mas condicionada a licença ou autorização da B.....;

15 - De facto, a legislação de protecção as estradas nacionais referente à afixação de publicidade à margem das estradas nacionais (DL 13/71) tem natureza especial, não tendo sido revogada pelo DL 637/76 e pela Lei 97/88;

16 - Verifica-se, assim, um concurso aparente de competências, pois a zona de protecção às estradas não foi afectada por aquela legislação, sendo, por isso, permitido à B..... aplicar e fazer

aplicar o DL 13/71 quanto à afixação de publicidade (artigo 3º, alínea b) e artigo 100, nº1, alínea b), ambos do DL 13/71);

17 - Esta é a interpretação que se ajusta ao pensamento do legislador, uma vez que no DL 637116 se fazia referência à emissão de parecer por parte da JAE quando a publicidade a ser afixada na zona de jurisdição da autarquia fosse perceptível da zona de jurisdição daquela;

18 - O legislador de 1988 (Lei 97/88) também quis dizer o mesmo do de 1976 (DL 637/76), mas expressou-se mal e acatou por se referir à publicidade afixada em local sob jurisdição da JAE, permitindo, assim, aparentemente, a invasão dessa jurisdição por outrem sem qualquer suporte sistemático;

19 - Mas mesmo que se admita o concurso real de competências, o que não se aceita, o conceito de parecer a emitir por parte da JAE, a quem sucedeu a B....., terá de ser interpretado de modo ajustado ao restante sistema jurídico vigente, passando a corresponder à “aprovação ou licença” prevista no artigo 10º, nº1, alínea b) do DL 13/71 ou à “autorização ou licença”, na designação constante do artigo 15º, nº1, alínea j), do mesmo diploma;

20 - Portanto, quer por via do concurso aparente ou real de competências. Será sempre permitido à B..... liquidar e cobrar taxas pela afixação de publicidade à margem das estradas nacionais;

21 - Verificado o preenchimento das condições indispensáveis à liquidação da taxa devida pela afixação de publicidade à margem das estradas nacionais, ou seja, a susceptibilidade da legalização daquela afixação, a recorrente, independentemente do ato voluntário (pedido de autorização), promoveu a liquidação oficiosa da taxa à recorrida;

22 - Sendo como nos parece, não podemos concordar com a conclusão a que chegou a sentença recorrida, uma vez que a taxa corresponde a uma contrapartida pelo benefício de um bem do domínio público (trânsito numa estrada nacional que permite a visualização da mensagem publicitária), bem como a remoção de um obstáculo jurídico ao comportamento dos particulares, pelo que a sua não cobrança por omissão do particular em requerer aquela autorização constituiria como que um prémio à ilegalidade;

23 - Portanto, aqui é indiferente a existência ou não do pedido da recorrida, bastando, para o efeito, que a situação de facto seja enquadrável na legislação em vigor, o que é o caso;

24 - Cabe referir que a não promoção da autorização poderá originar um procedimento de contra-ordenação, mas não exclui o pagamento de uma taxa quando a situação é legalizável, o que se verifica no presente caso;

25 - Da legislação de protecção às estradas nacionais referente à afixação de publicidade à margem das estradas nacionais, o Decreto-Lei nº13/71, de 23 de janeiro, tem natureza especial, não tendo sido revogado pela Lei 97/88, de 17 de Agosto;

26 - A zona de protecção às estradas não foi afectada por aquela legislação, sendo, por isso, permitido à recorrente aplicar e fazer aplicar o Decreto-Lei nº13/71 quanto à afixação de publicidade (artigo 3º, alínea b), artigo 10º, nº1 alínea b) ambos do Decreto Lei nº13/71);

27 - O conceito de parecer a emitir por parte da JAE, a quem sucedeu a Recorrente, terá de ser interpretado de modo ajustado ao restante sistema jurídico vigente, passando a corresponder à “aprovação ou licença” prevista no artigo 100, nº1 alínea b) do Decreto-Lei nº13/71 ou à “autorização ou licença”, na designação constante do artigo 15º, nº1, alínea j), do mesmo diploma;

28 - Permissão esta, que supõe a verificação de que a estrada ou a perfeita visibilidade do trânsito não são afectadas ou de que não é necessário impor quaisquer outras condições, que, por circunstâncias especiais, se torne necessário estabelecer (artigo 12º, nºs 1 e 2 do Decreto-Lei nº13/71);

29 - Quando a Lei nº97/88 (e bem assim o anterior Decreto-Lei nº637/76) faz depender o licenciamento municipal do parecer prévio da B....., quer com isso dizer que a Câmara Municipal não poderá licenciar a publicidade sem que para o efeito existe por parte da B..... a permissão para o efeito (quando a estrada se encontra sob jurisdição desta), mas já o contrário pode suceder, isto é, a B..... pode licenciar a afixação da publicidade, nos termos do Decreto-Lei nº13/71, sem qualquer pronúncia por parte da CM;

30 - Assim, e em matéria de publicidade, coexistem duas jurisdições nas estradas sob jurisdição da B.....; a da JAE, por força do DL 13/71, e a das autarquias em virtude da Lei nº97/88 de 17 de Agosto, sendo que na hipótese da publicidade afixada para além da zona de protecção às estradas (cfr. artigo 3º, alínea b) e artigo 10º, nº1, alínea b), ambos do DL 13/71) e sob jurisdição camarária será ainda devido a emissão de parecer de JAE, caso aquela seja perceptível da primeira;

31 - A zona de protecção às estradas não afetada foi por aquela legislação, sendo, por isso, permitido a recorrente aplicar e fazer aplicar o Decreto-Lei nº13/71 quanto à afixação de publicidade (artigo 3º, alínea b), artigo 10º, nº1, alínea b), ambos do Decreto-Lei nº13/71);

32 - O conceito de parecer a emitir por parte da JAE, a quem sucedeu a recorrente, terá de ser interpretado de modo ajustado ao restante sistema jurídico vigente, passando a corresponder à “aprovação ou licença” prevista no artigo 10º, nº1, alínea b), do Decreto- Lei nº13/71 ou à “autorização ou licença”, na designação constante do artigo 15º, nº1, alínea j), do mesmo diploma;

33 - Permissão esta, que supõe a verificação de que a estrada ou a perfeita visibilidade do trânsito não são afectadas ou de que não é necessário impor quaisquer outras condições que, por circunstâncias especiais, se torne necessário estabelecer (artigo 12º, nº 1 e 2, do Decreto-Lei nº13/71);

34 - Acresce que, o facto do Decreto-Lei nº25/2004, de 24 de Janeiro, ter actualizado expressamente as taxas a pagar pelas autorizações e licenças concedidas B....., traduz a inequívoca intenção do legislador em manter a mencionada habilitação legal concedida pelo Decreto-Lei nº13/71;

35 - A recorrente detém competência no âmbito da legislação de protecção às estradas nacionais, cuja administração lhe foi concessionada, para condicionar a afixação de publicidade na faixa de respeito, sendo, por isso, o ato de intimação válido;

36 - Sem prescindir, admitindo somente por dever de patrocínio, que a técnica legislativa utilizada aquando da elaboração do Decreto-Lei nº637/76 e posterior Lei nº97/88 não tenha sido a melhor e que o legislador distraído não tenha procedido à revogação expressa das normas que supostamente pretendia ver revogadas desde 1976 ou pelo menos desde 1988, designadamente os artigos 8º, n.º1, alínea f), 10º, nº1, alínea b) e 15º, nº1, alínea j) do Decreto-Lei nº13/71, conforme defende a mais recente Jurisprudência do STA, devemos forçosamente questionar porque não procedeu a essa revogação expressa posteriormente;

37 - Pois, várias foram as oportunidades para o efeito, designadamente em 1998, com a publicação do Decreto-Lei nº105/98, de 24 de Abril, em 2006, com a publicação da Lei nº30/2006, de 11 de Julho, em 2008, com a publicação do Decreto-Lei nº83/2008, de 20 de Maio e especialmente em 2011 com a publicação do Decreto-Lei nº48/2011, de 1 de Abril, sanando assim definitivamente a questão;

38 - Aliás, tendo-se debruçado em 2006, com a publicação da Lei nº30/2006, que procede à conversão em contra-ordenações das contravenções e transgressões em vigor, sobre a questão da afixação de publicidade ao revogar expressamente o Decreto-Lei nº637/76, estranhámos que não tenha também revogado expressamente as normas do Decreto-Lei nº13/71, alegadamente revogadas tacitamente;

39 - Estranhámos também, se a intenção de revogar normas era efectivamente inequívoca, o que apenas se admite por mera hipótese académica, que o silêncio se tenha mantido em 2011, sendo que, desde pelo menos 2004, as regras de legística para a elaboração de actos normativos do Governo que constam do Anexo ao Regimento do Conselho de Ministros do XVI Governo Constitucional, aprovado pela Resolução do Conselho de Ministros nº126-N2004, impõem que as revogações sejam expressas e discriminem as disposições revogadas (cfr. artº8.º, nº1 do Anexo relativo às Regras de Legística);

40 - Ora, tendo as regras de legística sido aprovadas para facilitar a compreensão dos textos normativos qualquer que seja o universo dos seus destinatários e favorecer a certeza e segurança jurídicas, não é de todo plausível que a distração do legislador tenha sido tal que o conduziu a fazer tábua rasa dos mais elementares princípios que ele próprio estabeleceu, quando esses princípios são de fácil aplicação e sem qualquer tipo de custos para o erário público;

41 - Na medida em que o artigo 9º, nº3 do C.C. prevê que na fixação do sentido e alcance da lei, o intérprete deve presumir que o legislador soube exprimir o seu pensamento em termos adequados, não podemos deixar de concluir que ao não proceder, apesar das várias oportunidades para o efeito, à revogação expressa das normas do Decreto-Lei nº13/71, de 23 de Janeiro, relativas à afixação de publicidade, apesar de a isso estar obrigado, este nunca pretendeu revogá-las mantendo-se as mesmas em vigor para a totalidade das estradas sob jurisdição da B.....;

42 - Mais, o abuso de linguagem ou a utilização menos rigorosa de conceitos por vezes é feita referência a “autorização” em vez de “licença” - não faz desaparecer do ordenamento jurídico a alínea b) do nº1 do artigo 10º do Decreto-Lei nº13/71, que, como sobejamente demonstrado, se encontra em vigor e aplica-se ao PAC dos autos, uma vez que o seu âmbito de aplicação é a totalidade das estradas sob jurisdição da recorrente;

43 - Acresce que, o facto do Decreto-Lei nº25/2004, de 24 de Janeiro ter actualizado expressamente as taxas a pagar pelas autorizações e licenças concedidas pela B..... (incluindo as relativas à publicidade), traduz a inequívoca intenção do legislador em manter a mencionada habilitação legal concedida pelo Decreto-Lei nº13/71;

44 - Ao decidir como decidiu, o Tribunal “a quo” violou, designadamente, o constante nos artigos nos artigos 1º, 3º, 10º, nº1, alínea b) e 15º, nº1, alínea j) todos do Decreto-Lei nº13/71, de 23 de Janeiro, bem como os artigos 1º e 2º da Lei nº97/88, de 19 de Agosto, acabando por perfilhar solução oposta à jurisprudência majoritária deste Tribunal;

45 - Nestes termos e nos mais de direito que V. Exas. mui doutamente suprirão, deverá ser revogada a sentença e substituída por outra que declare o ato impugnado válido, assim se fazendo inteira e sã JUSTIÇA.

4. A recorrida veio contra-alegar, o pugnando pela confirmação do julgado e termina estruturando as seguintes conclusões:

1 - O presente recurso para este douto tribunal foi interposto pela B....., S.A., que, muito sumariamente, se resume à questão de saber qual a entidade competente para licenciar a afixação de publicidade em postos de abastecimento à margem das estradas nacionais;

2 - É entendimento da recorrida que bem andou o Tribunal de 1ª instância, ao ter entendido que a competência para o licenciamento de afixação de mensagens publicitárias à margem das estradas nacionais, por força da Lei nº97/88, pertence aos Municípios, cabendo à recorrente unicamente a emissão de parecer, nos casos em que afixação de publicidade esteja numa via que integre a sua área de jurisdição (v. art. 2º da referida lei);

3 - A actuação da B..... encontra-se sujeita não só à lei, como também ao contrato de concessão celebrado com o Estado (Bases da Concessão aprovadas pelo Decreto-Lei nº380/2007, de 13/11, alteradas posteriormente pelo Decreto-Lei nº110/2009, de 18/05);

4 - Pelo que, não estando o posto de abastecimento em causa previsto no quadro I das Bases da Concessão, este posto não está sob a sua área de jurisdição, não podendo a mesma sobre ele exercer os seus poderes de autoridade;

5 - Quanto à interpretação e aplicação da Lei nº97/88 que se encontra aqui em causa, ao contrário do que a recorrente quer fazer crer, temos assistido a uma viragem na jurisprudência dos tribunais superiores, em que concluem (e bem), de forma categórica, pela falta de competência da B..... para exigir projectos de legalização de publicidade já instalada e/ou para liquidar as correspondentes taxas por mensagens publicitárias, por total falta de atribuições e ingerência na esfera de competências dos municípios;

6 - A nível do STA, temos não só o Acórdão proferido no proc. nº0232/13, em 26/06/2013, mas também o recentíssimo Acórdão de 20/02/2014, proc. nº1418/13, e outros posteriores, melhor identificados acima, que concluem naquele mesmo sentido;

7 - Analisando a sucessão de diplomas sobre esta matéria - o DL 13/71, o DL 637/76 e a L 97188 - concluímos que o art. 2º/2 da L 97/88 e o art.10º/1/b) do DL 13/71 estão em manifesta contradição e só pode haver uma única entidade competente para atribuir uma licença (e não duas ou um licenciamento cumulativo, como defende a B.....);

8 - E nesse caso, teremos que chamar à colação as regras de interpretação das leis, em que a regra vai no sentido de que lei posterior revoga lei anterior ou lei especial revoga lei geral, se outra não for a intenção do legislador;

9 - A Lei nº97/88 (sucendendo ao DL 637/76 que também apontava nesse sentido) embora sendo de âmbito mais geral, face ao DL 13/71, veio regular de forma inequívoca o procedimento de licenciamento de afixação de publicidade no espaço exterior, atribuindo universalmente às câmaras municipais a competência para tramitar e decidir esse procedimento, sendo essa licença precedida de parecer prévio das entidades com jurisdição sobre os locais onde a publicidade está instalada;

10 - Pelo que se conclui que a intenção do legislador foi a de derrogar o disposto sobre esta matéria no DL 13/71 (derrogação tácita);

11 - Se outra fosse a intenção do legislador, porquê prever a obrigatoriedade de obtenção de um parecer, a ser emitido pelas, entidades “com jurisdição sobre os locais onde a publicidade for afixada”? Porquê centralizar a competência para o licenciamento nas câmaras municipais respectivas e não conferir, desde logo, a competência a cada entidade com jurisdição sobre os locais onde a mesma é afixada? Essa poderia ter sido uma solução adoptada pelo legislador, mas não foi...

12 - Nesta conformidade, concluímos que o presente recurso não tem qualquer fundamento; por não se verificar qualquer violação de disposição legal nem se encontrar em contradição com a jurisprudência maioritária deste tribunal, como erradamente refere a impugnada, devendo ser negado provimento ao mesmo;

13 - Termos em que, com o douto suprimento de V Exas., deve ser negada a admissão do presente recurso ou sempre negado provimento ao presente recurso, por falta de fundamento legal, mantendo-se o douto acórdão recorrido, com todas as consequências legais, como é de Lei e de Justiça!

5. O magistrado do Ministério Público pronunciou-se pela improcedência do recurso e consequente manutenção do julgado, de acordo com o seguinte parecer:

Recorre a B....., S.A. da sentença do TAF de Leiria de 11.02.2014 que julgou procedente a impugnação deduzida por “A....., SA”.

Por se tratar de uma situação similar dou por reproduzido e em parte transcrevo, para os efeitos devidos, o parecer que emiti no processo n.º 614/14 e que é do seguinte teor:

«Como decorre da lei, são as conclusões da alegação que definem o objecto e delimitam o âmbito do recurso, ou seja, o espaço de intervenção do tribunal ad quem salvo quando se trate de matérias de conhecimento oficioso que possam ser decididas com base nos elementos que constem dos autos e que não se mostrem cobertas pelo caso julgado - cfr. os arts. 635.º e 639º, ambos do CPC (correspondentes aos arts. 684.º e 685.º B do CPC revogado), ex vi do art. 2.º do CPPT.

As questões suscitadas no Recurso prendem-se com a competência da B....., SA para, no quadro da Lei n.º 97/88, de 17 de Agosto, liquidar taxas de publicidade.

Para julgar procedente a impugnação louvou-se a sentença recorrida na doutrina do douto Acórdão deste Supremo Tribunal de 26.06.2013, proferido no Rec. n.º 0232/13. Essa doutrina, porém, não tem merecido inteiro acolhimento na jurisprudência deste Supremo Tribunal.

Assim, no duto Acórdão deste Supremo Tribunal de 25.06.2009 — Rec. n.º 0243/09 entendeu-se, por exemplo, ser “excessiva e errônea a conclusão (...) de que «(c)om a entrada em vigor da Lei 97/88, de 17 de Agosto, passou a ser das câmaras municipais a competência para “licenciar”, “autorizar”, ou “aprovar” a afixação de publicidade, em locais sob jurisdição de outras entidades, como a EP, Estradas de Portugal, E.P.E. (outrora Junta Autónoma das Estradas). Considerou-se, concretamente, que o “IEP — Instituto das Estradas de Portugal ⁽¹⁾, tem competência atribuída por lei, (...), para conceder autorização ou licença e cobrar através de execução fiscal as taxas devidas «pela implantação de tabuletas ou objectos de publicidade». No mesmo sentido se pronunciaram os Acórdãos de 25-06-2009 — Rec. n.º 0244/09 e de 08.06.2011 — Rec. 0140/11.

Não obstante a questão não seja inteiramente líquida tendo a perfilhar a doutrina do Acórdão de 26.06.2013 — Rec. n.º 0232/13 por ser aquela que, a meu ver, melhor se harmoniza com o quadro legal, aplicável e para a qual o texto da norma, ponto de partida da actividade interpretativa, mais fortemente aponta.

Com efeito, no que concerne à competência para o licenciamento deve considerar-se revogada a norma do art. 10.º, n.º 1, alínea b) do DL n.º 13/71, de 23 de Jan. pela Lei n.º 97/88, de 17 de Agosto, diploma que, regulando genericamente a matéria relativa à afixação e inscrição de mensagens publicitárias de natureza comercial, expressamente prevê, no seu art. 2.º, n.º 2, alínea b), o licenciamento camarário dessa afixação, a ser precedido de parecer da B....., SA, ora recorrente.

Assim, a competência que o art. 10.º, n.º 1, alínea b) do DL n.º 13/71, de 23 de Jan. cometia à JAE para a aprovação ou licenciamento de tabuletas ou objectos de publicidade comercial, numa faixa de 100 m para além da zona non aedificandi respectiva, mostra-se deslocada, ao menos parcialmente, no quadro da Lei n.º 97/88, de 17 de Agosto ⁽²⁾ para o perímetro de competências das câmaras municipais, nelas se incluindo a definição dos critérios de licenciamento aplicáveis na área do respectivo concelho (arts. 1.º e 2.º do diploma). As deliberações das câmaras municipais devem, no entanto, ser precedidas de parecer das entidades com jurisdição sobre os locais onde a publicidade for afixada, no caso, da B....., SA., o que bem se compreende pois a colocação de elementos publicitários é susceptível de afectar, por exemplo, a segurança na circulação rodoviária (art. 4.º, n.º 1, alínea d) e 3 da Lei n.º 97/88) que lhe incumbe acautelar.

Como se refere no apontado duto Acórdão deste Supremo Tribunal de 26.06.2013, segmento que com a devida vénia se transcreve “(c)onfrontando o teor deste preceito com o expressamente consagrado no art. 10.º, n.º 1, alínea b), do Decreto-Lei n.º 13/71, facilmente se conclui que os preceitos estão em contradição na parte em que este último comete à recorrente, na área de jurisdição correspondente a 100 metros para além da zona non aedificandi, a competência para a aprovação ou licença, enquanto que o n.º 2 do art. 2.º da Lei n.º 97/88 degrada essa intervenção na mesma matéria à mera emissão de parecer obrigatório

Poderá dizer-se que constituindo a Lei n.º 97/88 lei geral, em face do Decreto-Lei n.º 13/71 que, pelo seu turno, consubstancia um regime especial, estaria afastada a possibilidade de este ser revogado por aquela lei. Acontece que no caso de contradição entre normas da mesma hierarquia, a regra vai no sentido de que *lex specialis derogat legi generali* ainda que esta seja posterior, excepto, neste caso, “se outra for a intenção inequívoca do legislador” (Cfr. Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador, 7ª reimpressão, Almedina, Coimbra, 1994, p. 170.).

Ora, afigura-se que a Lei n.º 97/88 pretende de forma inequívoca regular a afixação e inscrição de mensagens de publicidade e propaganda atribuindo o licenciamento de forma universal às câmaras municipais na área do respectivo concelho, sem prejuízo da intervenção obrigatória, através da emissão do respectivo parecer, por parte de entidades com jurisdição exclusiva para defesa de interesses públicos específicos que têm de ser tidos em conta na emissão do licença final pelo respectivo município”.

Aderindo inteiramente à doutrina deste duto aresto, que vem sendo sufragada pela mais recente jurisprudência da SCA deste Supremo Tribunal (cfr., entre outros, os recentes Acs. de 03.04.2014 — Rec. 01600/13 e de 20.03.2014, proferidas nos Recs. 01786/13, 01340/13, 01415/13, 01813/13, 01500/13 e 01604/13) e que igualmente mereceu acolhimento nos recentes Acórdãos da SCT, proferidos no Recurso de Oposição de Julgados n.º 1435/13 e no Recurso n.º 205/14, ambos de 18.06.2014, emito parecer no sentido da improcedência do presente recurso e da consequente manutenção do julgado».

6. Cumpre apreciar e decidir.

II. Fundamentos

De facto

1. Por carta registada com aviso de recepção datada de 5/11/2012, com a referência 12356STM12, Saída 95989, a B..... endereçou à impugnante A....., o ofício que consta de fls. 4 do apenso 12356STM121031, cujo conteúdo se dá por reproduzido.

2. O «Assunto do Ofício» é o seguinte:

Ação de fiscalização — publicidade.

Autorização válida para o período de 19-10-2012 a 18-10-2013

local: visível da variante à EN 3 e EN 114 — circular urbana D. Luís I “Rua O” ao km 4.800.

Lado Direito — Santarém» (fls. 4 do apenso cujo conteúdo se dá por reproduzido).

3. Consta do ofício designadamente o seguinte:

«... no âmbito dos serviços de fiscalização desta empresa, ver a existência de publicidade implantada no local supra-referido. Pertença de V Exa e suscetível de ser autorizada pela B....., S.A., por enquadramento no disposto na alínea b) do artigo 2º, do decreto-lei n.º 105/98, de 24 de Abril.

Deste modo e consultado o processo existente nestes Serviços, informa-se V. Ex.ª que se encontra em dívida o pagamento de nova autorização a que se refere a alínea j) do n.º 1 do artigo 15º do Decreto - Lei n.º 13/71, de 23 de Janeiro, com a atualização introduzida pelo Decreto-Lei n.º 25/2004, de 24 de Janeiro, “Pela implantação de tabuletas ou objectos de publicidade, por cada metro quadrado ou fração dos mesmos - € 56, 79”...».

4. O ofício contém a descrição dos elementos de publicidade afixados e suas dimensões, pelo que foi liquidada taxa no valor de € 1135,80 e conclui «Dado o exposto, fica V Exa. notificado para efetuar o pagamento no prazo de 10 dias úteis contar da receção da presente notificação, por um dos meios de pagamento indicados no final da mesma, sob pena de ser elaborada certidão de dívida a remeter à competente repartição de finanças para cobrança coerciva...»

5. A impugnante exerceu o direito de audição nos termos que constam de fls. 1 do apenso cujo conteúdo se dá por reproduzido, requerendo a final, o arquivamento do presente processo na parte relativa à liquidação e cobrança de taxas de licenciamento de elementos alegadamente publicitários.

6. Também através de carta registada com aviso de recepção datada de 5/11/2012, com a referência 12357STM12, Saída 96069, a B..... endereçou à impugnante A....., o ofício que consta de fls. 4 do apenso 12357STM121031, cujo conteúdo se dá por reproduzido.

7. O «Assunto do Ofício» é o seguinte:

Ação de fiscalização — publicidade.

Autorização válida para o período de 19-10-2012 a 18-10-2013

Local: visível da variante à EENN 3 e 114 — circular urbana D. Luís I “Rua O”, ao km 4.800.

Lado Esquerdo — Santarém

Notificação para pagamento da Taxa» (fls. 4 do apenso cujo conteúdo se dá por reproduzido).

8. Consta do ofício designadamente o seguinte:

«... no âmbito dos serviços de fiscalização desta empresa, verificámos a existência de publicidade implantada no local supra-referido. Pertença de V. Exa. e suscetível de ser autorizada pela B....., S.A., por enquadramento no disposto na alínea b) do artigo 2º, do decreto-lei n.º 105/98, de 24 de Abril.

Deste modo e consultado o processo existente nestes Serviços, informa-se V. Ex.ª que se encontra em dívida o pagamento de nova autorização a que se refere a alínea j) do n.º 1 do artigo 15º do Decreto - Lei n.º 13/71, de 23 de Janeiro, com a atualização introduzida pelo Decreto-Lei n.º 25/2004, de 24 de Janeiro, “Pela implantação de tabuletas ou objectos de publicidade, por cada metro quadrado ou fração dos mesmos - € 56, 79”...».

9. O ofício contém a descrição dos elementos de publicidade afixados, suas dimensões, pelo que foi liquidada taxa no valor de € 1022,22 e conclui «Dado o exposto, fica V. Exa. notificado para efetuar o pagamento no prazo de 10 dias úteis contar da receção da presente notificação, por um dos meios de pagamento indicados no final da mesma, sob pena de ser elaborada certidão de dívida a remeter à competente repartição de finanças para cobrança coerciva...»

10. A impugnante exerceu o direito de audição nos termos que constam de fls. 1 do apenso cujo conteúdo se dá por reproduzido, requerendo a final, o arquivamento do presente processo na parte relativa à liquidação e cobrança de taxas de licenciamento de elementos alegadamente publicitários.

De direito

A recorrente B..... não se conforma com a sentença do TAF de Leiria que julgou procedente a impugnação judicial instaurada por A....., SA por considerar incompetente as Estradas de Portugal EP para liquidar e cobrar a taxa referente à publicidade implantada pela recorrida no Posto de Abastecimento de Combustíveis Duplo localizada na Rua O variante à EN 3 do concelho de Santarém no montante de € 2158,02 dão tal competência ser atribuição da Câmara Municipal de Santarém.

Pretende a recorrente B..... a revogação da sentença que anulou a liquidação das taxas por si aplicadas à recorrida.

Alega como se constata das conclusões de recurso que tem competência para tal, ao contrário do decidido, competência essa que fundamenta no artigo 3º al b) e 10º n.º 1 al b) ambos do DL 13/71 e também no artigo 1/2 da Lei 97/88 de 17 e Agosto por tal artigo ter reafirmado a sua competência quando atribuindo embora a competência às câmaras municipais na área da sua jurisdição a atribui “Sem prejuízo de intervenção necessária de outras entidades...”

Pelo que o que sucede é a ocorrência de um concurso aparente de competências.

A recorrida pugna pela manutenção da sentença recorrida.

Esta questão foi já objecto de múltiplas decisões deste STA todas no sentido perfilhado pela sentença recorrida de que com a entrada em vigor da Lei 97/88 a competência para autorizar e licenciar a

afixação de publicidade na área de protecção das Estradas Nacionais e fora da zona “non aedificandi” está cometida às câmaras municipais na área territorial da sua jurisdição, cabendo agora às Estradas Nacionais EP a emissão de parecer obrigatório previamente a tal licenciamento.

Não se vendo razão alguma para decidir em contrário chama-se à colacção o acórdão deste Supremo Tribunal Administrativo de 20 05 2015, processo 839/14, que na parte que ao caso interessa passamos a transcrever:

Questão objecto de recurso:

1- Competência da recorrente para a liquidação da taxa de publicidade pela afixação de publicidade à margem da Estrada Nacional....

Passando à análise da competência da recorrente para a liquidação da taxa de publicidade pela afixação de publicidade à margem da EN e da verificação de erro de julgamento, por errónea interpretação e aplicação do disposto nas disposições conjugadas dos artigos 3º, alínea b), 10º, nº1, alínea b), 12º, e 15º, nº1, alínea j), todos do Dec.-Lei n.º 13/71, de 23 de Janeiro desde já adiantamos que o recurso não merece provimento, seguindo a mais recente e uniforme jurisprudência consolidada sobre a matéria deste Supremo Tribunal Administrativo em ambas as secções.

Como indicado na sentença recorrida e, perfilhando o entendimento expresso no acórdão de 26/6/2013, proferido no processo n.º 232/13, desta Secção do Contencioso Tributário consideramos que a Lei 97/88 pretendeu atribuir às câmaras municipais o licenciamento da afixação e inscrição de mensagens de publicidade e propaganda, na área do respectivo município, de modo que a concessionária B..... SA dispõe apenas de competência para emissão de parecer neste domínio.

Como ali se analisa, em sentido que tem o nosso total acordo quanto à competência da recorrente B....., SA., para liquidar taxas pela “afixação ou inscrição de mensagens publicitárias”, ocorre que:

«O art. 1º do Decreto-Lei n.º 13/71, de 23 de Janeiro, que veio regulamentar a jurisdição da Junta Autónoma das Estradas em relação às estradas nacionais, estabeleceu que tal área de jurisdição abrangia, para além da “zona da estrada” (englobando a faixa de rodagem, as bermas, as valetas, os passeios, as banquetas ou taludes, pontes e viadutos), a denominada “zona de protecção à estrada” (constituída pelas faixas com servidão non aedificandi e pelas faixas de respeito) - arts. 1º a 3º.

Diz expressamente o art. 3º do Decreto-Lei n.º 13/71 que a zona de protecção à estrada nacional é constituída pelos terrenos limítrofes em relação aos quais se verificam:

a) Proibições (faixa designadamente com servidão non aedificandi);

b) Ou permissões condicionadas à aprovação, autorização ou licença da Junta Autónoma de Estradas (faixas de respeito)”.

O art. 8º, sob a epígrafe, “Proibições em terrenos limítrofes da estrada”, dispõe que é proibida a construção, estabelecimento, implantação ou produção de “Tabuletas, anúncios ou quaisquer objectos de publicidade, com ou sem carácter comercial, a menos de 50 m do limite da plataforma da estrada ou dentro da zona de visibilidade, salvo no que se refere a objectos de publicidade colocados em construções existentes no interior de aglomerados populacionais e, bem assim, quando os mesmos se destinem a identificar instalações públicas ou particulares.”

Por sua vez, segundo o disposto no art. 10º, n.º 1, alínea b), depende da aprovação ou licença da Junta Autónoma da Estrada, a “Implantação de tabuletas ou objectos de publicidade, comercial ou não, numa faixa de 100 metros para além da zona non aedificandi respectiva”. Em face do quadro legal exposto, a questão essencial a decidir é a de saber se a recorrente mantém competência para liquidar taxas de publicidade, em especial nas situações referenciadas no art. 10º, n.º 1, alínea b), do Decreto-Lei n.º 13/71, de 23 de Janeiro, sobretudo depois da entrada em vigor da Lei n.º 97/88, de 17 de Agosto.

Este diploma, que sucedeu ao Decreto-Lei n.º 637/76, de 29 de Junho, veio definir o enquadramento geral da publicidade exterior, sujeitando-a a licenciamento municipal prévio e remetendo para as câmaras municipais a tarefa de definir, à luz de certos objectivos fixados na lei, os critérios que devem nortear os licenciamentos a conceder na área respectiva. Embora o diploma não revogue expressamente o Decreto-Lei n.º 13/71 nem sequer algumas das suas normas, a verdade é que aquela lei veio universalizar a licença municipal de afixação ou instalação de publicidade no espaço exterior, dizendo expressamente que esta depende do licenciamento prévio das autoridades competentes (nº 1 do art. 1º da Lei n.º 97/88).

Por seu turno, diz o n.º 2 que “Sem prejuízo de intervenção necessária de outras entidades, compete às câmaras municipais, para salvaguarda do equilíbrio urbano e ambiental, a definição dos critérios de licenciamento aplicáveis na área do respectivo concelho”. No preceito seguinte (art. 2º), sob a epígrafe “Regime de licenciamento”, refere no seu n.º 1 que o pedido de licenciamento é dirigido ao presidente da Câmara Municipal da respectiva área, devendo, nos termos do estatuído no n.º 2, “A deliberação da câmara municipal deve ser precedida de parecer das entidades com jurisdição sobre os locais onde a publicidade for afixada, nomeadamente do Instituto Português do Património Cultural, da Junta Autónoma das Estradas, da Direcção-Geral de Transportes Terrestres, da Direcção de Turismo e do Serviço Nacional de Parques, Reservas e Conservação da Natureza.”

Confrontando o teor deste preceito com o expressamente consagrado no art. 10º, n.º 1, alínea b), do Decreto-Lei n.º 13/71, facilmente se conclui que os preceitos estão em contradição na parte em que este último comete à recorrente, na área de jurisdição correspondente a 100 metros para além da zona non aedificandi, a competência para a aprovação ou licença, enquanto que o n.º 2 do art. 2º da Lei n.º 97/88 degrada essa intervenção na mesma matéria à mera emissão de parecer obrigatório. Poderá dizer-se que constituindo a Lei n.º 97/88 lei geral, em face do Decreto-Lei n.º 13/71 que, pelo seu turno, consubstancia um regime especial, estaria afastada a possibilidade de este ser revogado por aquela lei. Acontece que no caso de contradição entre normas da mesma hierarquia, a regra vai no sentido de que *lex specialis derogat legi generali* ainda que esta seja posterior, excepto, neste caso, “se outra for a intenção inequívoca do legislador” (cfr. Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador, 7ª reimpressão, Almedina, Coimbra, 1994, p. 170.).

Ora, afigura-se que a Lei n.º 97/88 pretende de forma inequívoca regular a afixação e inscrição de mensagens de publicidade e propaganda atribuindo o licenciamento de forma universal às câmaras municipais, na área do respectivo concelho, sem prejuízo da intervenção obrigatória, através da emissão do respectivo parecer, por parte de entidades com jurisdição exclusiva para defesa de interesses públicos específicos que têm de ser tidos em conta na emissão de licença final pelo respectivo município. Realce-se que esta é, aliás, a tese da recorrente.

Com efeito, nas suas conclusões a recorrente não refere em parte alguma qual a norma que lhe confere competência para a emissão do licenciamento em causa.

Pelo contrário, em vários pontos das Conclusões, designadamente, nos pontos 12, 15, 22, 23, 26 e 27, a recorrente fala sim na sua competência para a emissão de parecer. No entanto, a recorrente acaba por concluir, invocando jurisprudência deste Supremo Tribunal que “o licenciamento da publicidade é emitido pela Câmara Municipal que tem de ser precedido de um parecer da EP, E.P.E., quando a publicidade se situa na proximidade de uma estrada nacional, o que significa que aquela entidade não vem licenciar a publicidade, mas sim autorizar a sua afixação junto das estradas nacionais, que são campos de aplicação completamente diferentes.” Concluindo-se que “(...) a aprovação ou licença concedida pela EP, E.P.E., para afixação de publicidade constante da alínea b) do n.º 1 do artigo 10º do DL 13/71, de 23/01, corresponde ao parecer mencionado no n.º 2 do art.º 2º do DL 97/88, de 17/08, sendo de carácter vinculativo e obrigatório” (Acórdão proferido no processo 0243/09, de 25/6/2009)."

Afigura-se, porém, que esta tese, além de não ter apoio legal, conduziria a resultados absurdos. Vejamos.

3.2. Em primeiro lugar, o parecer a que se refere o n.º 2 do art. 2º da Lei n.º 97/88 não é vinculativo, mas tão só obrigatório. Nas palavras de VIEIRA DE ANDRADE (Lições de Direito Administrativo, 2ª ed., Imprensa da Universidade de Coimbra, Coimbra, 2011, p. 146.), os pareceres “enquanto avaliações jurídicas ou técnicas”, são obrigatórios ou facultativos, conforme tenham ou não de ser solicitados pelo órgão instrutor, e são vinculantes ou não vinculantes, conforme tenham, ou não, de ser seguidos pelo órgão decisor. E o autor termina dizendo que “os pareceres previstos em normas jurídicas são, salvo disposição expressa em contrário, obrigatórios e não vinculantes”.

Aplicando a doutrina mencionada ao caso dos autos, temos de concluir que os pareceres a que se refere o n.º 2 do art. 2º da Lei n.º 97/88 são obrigatórios mas não vinculativos.

Em segundo lugar, tratando-se de um parecer, ainda que obrigatório, o mesmo não se confunde com a figura da autorização nem da licença. Ao contrário dos pareceres que integram a categoria dos actos jurídicos instrumentais, mais propriamente instrutórios, na medida em que visam a assegurar a constituição de actos administrativos, as autorizações são, tal como as licenças, verdadeiros actos administrativos em sentido estrito (cfr. VIEIRA DE ANDRADE, ob. cit., p. 142 e p. 145.), embora com conteúdos diferentes.

As autorizações em sentido amplo são, segundo VIEIRA DE ANDRADE (cfr. obra cit., p.), actos administrativos favoráveis porque conferem ou ampliam direitos ou poderes “administrativos” ou extinguem obrigações, distinguindo-se as autorizações propriamente ditas das licenças. As primeiras, também conhecidas por autorizações permissivas, caracterizam-se por permitirem “o exercício pelos particulares da actividade correspondente a um direito subjectivo pré-existente, apenas condicionado pela lei a uma intervenção administrativa”, destinada a remover um obstáculo por ela imposto. As segundas, também denominadas autorizações constitutivas, destinam-se a constituir “direitos subjectivos em favor dos particulares em áreas de actuação sujeitas a proibição relativa (preventiva) pela lei, uma vez acautelada no caso concreto a não lesão do interesse que justificou a proibição legal”. Em face do exposto, a tese da recorrente conduziria ao absurdo de sobre a mesma situação recair simultaneamente uma autorização e uma licença que, embora da autoria de entidades diferentes, visaria o mesmo resultado:

permitir (ou conferir o direito) à afixação ou inscrição de mensagens de publicidade comercial. O que conduziria a que duas entidades públicas tivessem competência para liquidar taxas sobre a mesma realidade fáctica, situação muito próxima da duplicação de colecta, proibida no art. 205º do CPPT.

Ora, o que a Lei n.º 97/88 veio dizer, e é aceite pela recorrente, é que a afixação ou inscrição de mensagens publicitárias de natureza comercial depende do licenciamento prévio dos municípios,

precedido de parecer das entidades com jurisdição sobre os locais onde a publicidade for afixada. O que significa que o legislador quis sujeitar a afixação de publicidade a um acto de licenciamento dos municípios e não a mera autorização, acto que tem de ser instruído com o parecer das autoridades com jurisdição nos locais de afixação da publicidade. Por esta via, o legislador consegue harmonizar os interesses visados pelos municípios, consistentes na salvaguarda do equilíbrio urbano e ambiental e, ao mesmo tempo, a segurança do trânsito das estradas nacionais. Todavia, segundo este modo de ver as coisas, existe apenas uma única entidade competente para o licenciamento e não duas como pretende a recorrente.

Em suma, em face de tudo o quanto vai exposto, é patente que a resposta à questão que vem posta não exige que se tome posição sobre o problema de saber até que ponto o Decreto-Lei n.º 13/71 se encontra ou não revogado, nem tão pouco sobre se as áreas de jurisdição da recorrente consagradas no mencionado diploma ainda se mantêm ou não.

No caso em apreço, a questão sub judice traduz-se apenas em aferir da legalidade da liquidação de taxas de publicidade aplicadas às recorridas, nos termos da alínea j) do n.º 1 do art. 15º do Decreto-Lei n.º 13/71, de 23 de Janeiro, e actualizadas pelo Decreto-Lei n.º 25/2004, de 24 de Janeiro.

E o que se conclui é que, depois da entrada em vigor da Lei n.º 97/88, a recorrente deixou de ter competência para liquidar taxas pelo licenciamento de afixação de mensagens publicitárias, uma vez que a sua intervenção se limita à emissão de parecer, no âmbito do procedimento de licenciamento, da autoria das câmaras municipais, nos termos do disposto no art. 2º, n.º 2, da Lei n.º 97/88».

Soçobram, pois, os fundamentos invocados no recurso pelo que a sentença não merece qualquer censura devendo ser confirmada.”

DECISÃO:

Porque concordamos com a doutrina exposta que unanimemente este STA vem perfilhando, que se aplica igualmente na situação em apreço acordam os juizes da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em negar provimento ao recurso.

Custas pela recorrente.

Lisboa, 7 de Outubro de 2015. — *Fonseca Carvalho* (relator) — *Isabel Marques da Silva* — *Pedro Delgado*.

(¹) Entidade que foi transformada pelo DL n.º 239/2004, de 21 de Dez., na entidade pública empresarial designada por EP — Estradas de Portugal, E.P.E., à qual sucedeu a B....., S.A., sociedade anónima de capitais públicos, criada pelo DL n.º 374/2007, de 7 de Nov.

(2) Na tinha do que já determinava DL n.º 637/76, de 29 de Julho.

Acórdão de 7 de Outubro de 2015.

Assunto:

Executado por reversão. Suspensão da prescrição. Insolvência. CIRE: Inconstitucionalidade orgânica. Competência legislativa.

Sumário:

- I — *Por força do disposto no artigo 48.º, n.º 2, da LGT, «As causas de suspensão ou interrupção da prescrição aproveita, igualmente ao devedor principal e aos responsáveis solidários ou subsidiários».*
- II — *A subordinação da extensão ao responsável subsidiário dos efeitos dos actos praticados em relação ao devedor originário, que se estabelece no n.º 3 do artigo 48.º da LGT, apenas está prevista quanto aos actos interruptivos da prescrição e não também quanto às causas de suspensão da prescrição.*
- III — *O estabelecimento de causas de suspensão do prazo de prescrição da obrigação tributária, por contender com garantias dos contribuintes, inclui-se na reserva relativa de competência legislativa da Assembleia da República, tendo as respectivas normas de estar contidas em lei formal da Assembleia da República ou em Decreto-Lei do Governo na sequência de uma Lei de Autorização Legislativa emitida pelo Parlamento para esse efeito.*
- IV — *O artigo 100.º do CIRE aprovado pelo Decreto-Lei n.º 53/2004, de 18 de Março é inconstitucional, por violação do artigo 165.º, n.º 1, alínea i) da Constituição, por*

o governo não ter legislado ao abrigo e autorização legislativa e ser inovadora a causa de suspensão ali prevista quando interpretado tal preceito no sentido de que a declaração de insolvência suspende o prazo prescricional das dívidas tributárias imputáveis ao responsável subsidiário no âmbito do processo tributário.

Processo n.º 115/14-30.

Recorrente: A...

Recorrido: Fazenda Pública.

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

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

1 - RELATÓRIO

A....., NIF, deduziu, nos termos do artigo 276.º e seguintes do C.P.P.T., **RECLAMAÇÃO** do Despacho do Chefe de Serviço de Finanças de Sátão, que ordenou a penhora, nos termos da ordem correspondente n.º 26662013000007377, do seu vencimento no âmbito do processo de execução fiscal n.º 2666199801001043, instaurado contra a sociedade B....., Lda, cujas dívidas que se reportam ao período de 1996 a 2003, contra si foram revertidas nos termos da citação que lhe foi dirigida em Novembro de 2011, por entender que as dívidas em causa se encontram prescritas, uma vez que tratando-se de dívidas referentes ao período de 1996 a 2003 e excluindo qualquer causa de suspensão ou interrupção prescreveram em 2011.

Por sentença de 17 de Dezembro de 2013, o TAF de Viseu julgou a reclamação improcedente por não provada.

Por acórdão deste STA de 14/05/2014 foi decidido negar provimento ao recurso e confirmar a decisão recorrida.

Reagiu o ora recorrente A....., interpondo recurso para o Tribunal Constitucional tendo sido proferido acórdão em 09/07/2015 no qual se decidiu julgar inconstitucional, por violação do artº 165º n.º 1 alínea i) da Constituição, a norma do artigo 100º do Código da Insolvência e da recuperação de Empresas, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 53/2004, de 18 de Março, interpretada no sentido de que a declaração de insolvência aí prevista suspende o prazo prescricional das dívidas tributárias imputáveis ao responsável subsidiário no âmbito do processo tributário; e em consequência conceder provimento ao recurso, determinando-se a reforma da decisão recorrida de harmonia com o presente juízo de inconstitucionalidade.

O recurso para este STA integra as **seguintes conclusões:**

A.)

O Tribunal *a quo*, indeferiu a reclamação do recorrente, entendendo não se mostrarem prescritas as prestações tributárias em execução.

B.)

Porém, o impugnante não pode conformar-se com o decidido.

C.)

O Tribunal *a quo* entende que o prazo prescricional suspendeu durante a pendência do processo de insolvência da devedora principal.

D.)

Porém, entende o recorrente que a norma **estatuída no artigo 100.º do CIRE, se encontra ferida de inconstitucionalidade quando interpretada no sentido de suspender o prazo prescricional no âmbito do processo tributário.**

E.)

Desde logo porque o diploma onde se encontra plasmada a norma não consta do elenco do artigo 2º do CPPT e LGT.

F.)

Por outro lado, estamos no âmbito das denominadas garantias dos contribuintes, ao coberto do princípio da legalidade tal como definido no artigo 103º n.º 2 da CRP e como tal sujeito a reserva de lei absoluta nos termos do artigo 165,º n.º 1 al.j) da CRP.

G.)

O CIRE, tendo sido aprovado por decreto-lei, não preenche tais requisitos pelo que viola o princípio da legalidade formal, nos termos da aplicação conjugada dos artigos 103.º n.º 2 e 165º n.º 1 alínea j) da CRP.

H.)

Por outro lado, se no âmbito do direito falimentar poderemos reconhecer algum sentido à suspensão no que tange ao devedor principal, tal não acontece quanto ao devedor subsidiário.

I.)

A insolvência do devedor principal não impede a AT de prosseguir a execução contra os devedores subsidiários, pelo que daí não decorre qualquer limitação ao normal decorrer do processo executivo dos responsáveis subsidiários.

J.)

Pelo contrário, o processo de insolvência da devedora principal é a prova cabal da incapacidade da devedora originária para solver todas as suas dívidas.

L.)

Em face ao exposto, entende o recorrente que não lhe é aplicável qualquer causa de interrupção ou suspensão da prescrição, pelo que deverá ser extinta a execução.

Assim não se entendendo

M.)

O Tribunal a quo, **entendeu que após a citação da devedora principal, o processo executivo se suspendeu, razão pela qual não se verificava qualquer prescrição, mesmo das dívidas mais antigas.**

N.)

Porém, entende o recorrente que não existiu qualquer suspensão do processo executivo após a citação.

O.)

Com efeito, a redação do n.º 3 do artigo 49.º da LGT à data apenas previa a suspensão da prescrição caso houvesse reclamação ou pagamento em prestações devidamente autorizado.

P.)

Pelo que, ainda que por mero dever de patrocínio se admitisse que o processo de insolvência tivesse efeitos suspensivos, sempre as dívidas relativas a **1997 e 1998**, estariam prescritas.

Q.)

Com efeito, à data da declaração de insolvência haviam já decorrido 8 anos e 4 meses, desde o início do prazo prescricional, no que tange às dívidas de **1997**.

R.)

No que diz respeito às dívidas de **1998**, aquando da declaração de insolvência haviam decorrido já 7 anos e 4 meses, sendo que desde o encerramento do processo até à citação do recorrente decorreram mais 9 meses, expirando-se o prazo prescricional.

S.)

Assim, todas as quantias referentes aos períodos de **1997 e 1998** se encontram prescritas, razão pela qual, deve a quantia exequenda ser reduzida em tais montantes.

Nestes termos e nos melhores de direito, que V. Exas mui doutamente suprirão, deverá o presente Recurso ser julgado totalmente procedente por provado e em consequência:

a) Ser a totalidade da quantia exequenda considerada prescrita no que tange ao devedor subsidiário, extinguindo-se a execução.

b) serem as quantias referentes a imposto de **1997 e 1998** consideradas prescritas reduzindo-se tais montantes à quantia exequenda.

Não houve contra-alegações.

O EMMP, após o acórdão do Tribunal Constitucional, pronunciou-se emitindo o seguinte parecer:

Não sendo no caso do responsável subsidiário aplicável outras causas de interrupção e suspensão, conforme parecer de fls.265 e havendo de se reformar o acórdão proferido nos autos, parece ser de julgar o recurso procedente e declarar a prescrição e a extinção da execução contra o oponente.

2 – FUNDAMENTAÇÃO

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

1. Contra a sociedade B....., Lda, foi instaurados os seguintes processos de execução fiscal:

N. Processo	Tributo	Período a que respeita	Data da instauração
2666199801001043	IVA	3.º T 1997	18/03/1998
2666199901001302	IVA	1.º, 2.º, 3.º T 1998	14/06/1999
2666199901001574	IVA	4.º T 1998	09/07/1999
2666200001000950	IRC	1996	25/01/2000
2666200001000985	IVA	4.º T 1997	08/02/2000
2666200001001116	IRC	1997	21/02/2000
2666200001001361	IVA	1.º, 2.º, 3.º, 4.º T 1996	13/04/2000
2666200001001884	IRC	1997	05/06/2000
2666200201000250	IVA	1.º, 2.º, 3.º, 4.º T 1998 e 1 a 12 de 1999	14/03/2002
2666200201001477	IVA/JC	1998, 1999	04/06/2002

N. Processo	Tributo	Período a que respeita	Data da instauração
2666200301000756	IVA/JC	2000, 2001	23/06/2002
2666200301001035	JC	3 de 2000	14/08/2003
2666200301002627	IRC	2000, 2001	29/09/2003
2666200401000152	IRC	1998, 1999	07/01/2004

- *cf.* documentos fls. 16 a 20 e 67 a 137 dos autos, que se dão por integralmente reproduzidos como os demais que seguem.

2. A citação da devedora originária para a execução ocorreu em 26/06/2001 — *cf.* fls. 138.

3. Por sentença do Tribunal Judicial da Comarca do Sátão, datada de 05 de Abril de 2005, foi a devedora originária B....., Lda, declarada insolvente — *cf.* documentos de fls. 32 a 33 verso.

4. Por ofício de 18/05/2005, o Serviço de Finanças do Sátão remeteu ao Tribunal Judicial de Sátão os processos de execução fiscal em nome da devedora originária, para efeitos de avocação no âmbito da insolvência decretada — *cf.* documento de fls. 34.

5. Em 02/03/2011, foi declarado encerrado o processo de insolvência devedora originária - *cf.* documento de fls. 35 verso.

6. Em 11/11/2011, foi o reclamante citado para a reversão de dívidas da devedora originária, B....., Lda, provenientes de:

Processo n.º	Data da instauração	Origem da dívida	Período	Quantia exequenda
2666199801001043	1998-03-18	IVA	3.º T 1997	0,00
2666199901001302	1999-06-14	IVA	1.º, 2.º, 3.º T 1998	21 712,30
2666199901001574	1999-06-14	IVA	4.º T 1998	4 514,14
2666200001000950	2000-01-25	IRC	1996	15 886,35
2666200001000985	2000-02-08	IVA	4.º T 1997	927,74
2666200001001116	2000-02-21	IRC	1997	20 006,50
2666200001001361	2000-04-13	IVA	1.º, 2.º, 3.º, 4.º T 1996	8 518,50
2666200001001884	2000-06-05	IRC	1997	888,48
2666200201000250	2002-03-14	IVA	1.º, 2.º, 3.º, 4.º T 1998 e 1 e 12 de 1999	52 007,55
2666200201001477	2002-06-04	IVA/JC	1998, 1999	64 745,47
2666200301000756	2003-06-23	IVA/JC	2000, 2001	100 010,44
2666200301001035	2003-08-14	JC	3 de 2000	673,23
2666200301002627	2003-09-29	IRC	2000, 2001	19 106,14
2666200401000152	2004-01-07	IRC	1998, 1999	32,7687,28
Total				341 005,72

- *cf.* documentos de fls. 56 verso a 62 verso.

3 – DO DIREITO

O meritíssimo Juiz do TAF de Viseu julgou a reclamação improcedente por entender que (destacam-se os trechos mais relevantes da decisão com interesse para o presente recurso)

“I. RELATÓRIO

A....., NIF, com residente na Rua, n.º, Coimbra, deduziu, nos termos do artigo 276.º e seguintes do C.P.P.T.

RECLAMAÇÃO do Despacho do Chefe de Serviço de Finanças de Sátão, que ordenou a penhora, nos termos da ordem correspondente n.º 266620130000007377, do seu vencimento no âmbito do processo de execução fiscal n.º 2666199801001043, instaurado contra a sociedade B....., Lda, cujas dívidas que se reportam ao período de 1996 a 2003, contra si foram revertidas nos termos da citação que lhe foi dirigida em Novembro de 2011 por entender que as dívidas em causa se encontram prescritas, uma vez que tratando-se de dívidas referentes ao período de 1996 a 2003 e excluindo qualquer causa de suspensão ou interrupção prescreveram em 2011. Isto porque decorreram mais de 5 anos sobre a liquidação sem que houvesse sido citado para a reversão e face do que nenhuma das causas de suspensão ou interrupção da prescrição lhe são oponíveis.

Invoca ainda o disposto nas alíneas a) e b) do n.º 3 do artigo 278.º do CPPT.

Juntou comprovativo de autoliquidação da taxa de justiça e procuração forense.

Notificado para responder, a Exma R.F.P. apresentou a sua resposta, dizendo que em face da motivação que subjaz à reclamação — prescrição das dívidas revertidas — a penhora de salário ocorrida constituirá uma das situações que a própria lei identifica como sendo potencialmente constitutiva de

prejuízo irreparável e que a não se conceder subida imediata da reclamação ela poderá perder o seu efeito útil.

Quanto à alegada prescrição, vem dizer que:

Com a declaração de insolvência da devedora originária, com sentença de 13/05/2005, ocorreu um facto suspensivo que, nos termos do artigo 100.º do CIRE determina a suspensão de todos os prazos de prescrição, durante o decurso do processo.

E que tendo a citação do reclamante para a reversão ocorrido em 1998, a interrupção da contagem do prazo de prescrição em relação à devedora originária também aproveita em relação ao reclamante/revertido.

Quanto ao mais, concluiu pelo indeferimento da reclamação.

O Digníssimo Magistrado do Ministério Público emitiu parecer, acompanhando a resposta da Fazenda Pública.

II. SANEAMENTO

Valor da acção: (...)

III - DA SUBIDA IMEDIATA:

(...)

IV - FUNDAMENTAÇÃO DE FACTO

IV.1. Com interesse para a decisão, considera-se provada a seguinte factualidade:

(...).

V - DA SUBSUNÇÃO JURÍDICA DA FACTUALIDADE ASSENTE

O reclamante em face da penhora do seu salário no âmbito da reversão que contra si foi determinada por dívidas da sociedade B....., Lda, veio invocar a prescrição das dívidas exequendas uma vez que foi citado para a reversão para além dos 5 anos a contar da data da liquidação, pelo que se conta o prazo de prescrição sem qualquer suspensão ou interrupção.

Por outro lado, a Fazenda Pública vem dizer que com a instauração do processo de insolvência contra a devedora originária, nos termos do artigo 100.º do CIRE ficaram suspensos todos os prazos de prescrição da dívida exequenda.

Vejam os.

O art. 34º do CPT dispunha o seguinte:

“1. A obrigação tributária prescreve no prazo de 10 anos, salvo se outro mais curto estiver fixado na lei.

2. O prazo de prescrição conta-se desde o início do ano seguinte àquele em que tiver ocorrido o facto tributário, salvo regime especial.

3. A reclamação, o recurso hierárquico, a impugnação e a instauração da execução interrompem a prescrição, cessando, porém, esse efeito se o processo estiver parado por facto não imputável ao contribuinte durante mais de um ano, somando-se, neste caso, o tempo que decorrer após este período ao que tiver decorrido até à data da autuação.”

Já os artºs 48º e 49º da LGT, na sua redacção inicial, dispunham:

Artigo 48º

“Prescrição

1 - As dívidas tributárias prescrevem, salvo o disposto em lei especial, no prazo de oito anos contados, nos impostos periódicos, a partir do termo do ano em que se verificou o facto tributário e, nos impostos de obrigação única, a partir da data em que o facto tributário ocorreu.

2 - As causas de suspensão ou interrupção da prescrição aproveitam igualmente ao devedor principal e aos responsáveis solidários ou subsidiários.

3 - A interrupção da prescrição relativamente ao devedor principal não produz efeitos quanto ao responsável subsidiário se a citação deste, em processo de execução fiscal, for efectuada após o 5º ano posterior ao da liquidação.”

Artigo 49º

«Interrupção e suspensão da prescrição

1 - A reclamação, o recurso hierárquico, a impugnação e o pedido de revisão oficiosa da liquidação do tributo interrompem a prescrição.

2 - A paragem do processo por período superior a um ano por facto não imputável ao sujeito passivo faz cessar o efeito previsto no número anterior, somando-se, neste caso, o tempo que decorrer após esse período ao que tiver decorrido até à data da autuação.

3 - O prazo de prescrição legal suspende-se por motivo de paragem do processo de execução fiscal em virtude de pagamento ou prestação legalmente autorizada, ou de reclamação, impugnação ou recurso.»

A Lei n.º 100/99, de 26/6, alterou os n.ºs 1 e 3 deste art. 49º, os quais ficaram a ter a seguinte redação:

“1 - A citação, a reclamação, o recurso hierárquico, a impugnação e o pedido de revisão oficiosa da liquidação do tributo interrompem a prescrição.

3 - O prazo de prescrição legal suspende-se por motivo de paragem do processo de execução fiscal em virtude de pagamento de prestações legalmente autorizadas, ou de reclamação, impugnação ou recurso.”

Posteriormente, a Lei n.º 55-B/2004, de 30/12, alterou o n.º 1 daquele art. 48º da LGT, o qual ficou com a redação seguinte:

“1 - As dívidas tributárias prescrevem, salvo o disposto em lei especial, no prazo de oito anos contados, nos impostos periódicos, a partir do termo do ano em que se verificou o facto tributário e, nos impostos de obrigação única, a partir da data em que o facto tributário ocorreu, excepto no imposto sobre o valor acrescentado e nos impostos sobre o rendimento quando a tributação seja efectuada por retenção na fonte a título definitivo, caso em que aquele prazo se conta a partir do início do ano civil seguinte àquele em que se verificou, respectivamente, a exigibilidade do imposto ou o facto tributário.”

Finalmente, a Lei n.º 53º-A/2006, de 29/12, veio alterar o citado art.º 49º da LGT:

- tendo sido revogado o seu n.º 2 (revogação que se aplica a todos os prazos de prescrição em curso, objeto de interrupção, em que ainda não tenha decorrido o período superior a um ano de paragem do processo por facto não imputável ao sujeito passivo - art.º 91º da Lei n.º 53-A/2006, de 29/12);

- tendo sido alterada a redação do seu n.º 3;

- e tendo sido aditado o atual n.º 4.

Assim a atual redação desse preceito é a seguinte:

“1 - A citação, a reclamação, o recurso hierárquico, a impugnação e o pedido de revisão oficiosa da liquidação do tributo interrompem a prescrição.

2 - Revogado

3 - Sem prejuízo do disposto no número seguinte, a interrupção tem lugar uma única vez, com o facto que se verificar em primeiro lugar.

4 - O prazo de prescrição legal suspende-se em virtude de pagamento de prestações legalmente autorizadas, ou enquanto não houver decisão definitiva ou passada em julgado, que puser termo ao processo, nos casos de reclamação, impugnação, recurso ou oposição, quando determinem a suspensão da cobrança da dívida.”

Sendo certo que as dívidas exequendas são provenientes de IVA e IRC referentes aos anos de 1996 a 2001, apliquemos, então, este quadro legal aos factos dos autos:

Nas dívidas provenientes do IVA e IRC do ano de 1996 a 1998, os factos tributários a que elas se reportam ocorreram ainda no domínio do CPT, cujo art. 34º n.º 1 dispunha que a obrigação tributária prescreve no prazo de 10 anos, contado desde o início do ano seguinte àquele em que tiver ocorrido o facto tributário.

Ou seja, quanto a estas dívidas o prazo de prescrição (10 anos) previsto no CPT iniciou-se em 1/1/97, 1/1/98 e 1/1/99 e terminaria, portanto, em 31/12/2006 e 31/12/2007 e 31/12/2008.

Nas dívidas provenientes de IVA e IRC dos anos de 1999 a 2001, os factos tributários a que elas se reportam ocorreram já no domínio da LGT, cujo art.º 48º, n.º 1, dispõe (na redação originária) que *“As dívidas tributárias prescrevem, salvo o disposto em lei especial, no prazo de oito anos contados, nos impostos periódicos, a partir do termo do ano em que se verificou o facto tributário e, nos impostos de obrigação única, a partir da data em que o facto tributário ocorreu.”*

Assim, o prazo de prescrição de tais dívidas ter-se-ia iniciado, em princípio, nos meses daqueles anos de 1997, 1998 e 1999, correspondentes à prática dos factos tributários respetivos.

Todavia, com a alteração que o art.º 40º da Lei n.º 55-B/2004 introduziu neste n.º 1 do artº 48º da LGT, o prazo de prescrição das dívidas relativas a IVA e IRC, passou a contar-se a partir do início do ano civil seguinte àquele em que se tenha verificado, respetivamente, a exigibilidade do imposto ou o facto tributário.

Ora, este novo modo de contagem do prazo de prescrição é já aplicável, no caso, a estas dívidas relativas ao IVA e IRC, dado que se trata de prazos que estavam em curso no início da vigência da lei que introduziu tal alteração, não havendo aí qualquer aplicação retroativa da nova disposição legal, uma vez que o facto extintivo do direito à cobrança coerciva da dívida tributária é duradouro (o decurso do prazo) e não instantâneo (o início do prazo em momento temporal determinado) - cfr. o segmento final do n.º 2 do art. 12º do CCivil (entendimento que tem, aliás, vindo a ser afirmado pela jurisprudência do STA, a propósito da alteração do prazo de caducidade da liquidação, após a alteração introduzida no n.º 4 do art. 45º da LGT pela Lei n.º 32-B/2002, de 30/12, como pode ver-se, entre outros, dos acs. de 26/11/08, no rec. n.º 598/08; de 20/5/09, no rec. n.º 293/09; de 25/6/09, no rec. n.º 1109/08; de 3/3/10, no rec. n.º 1076/09; e de 30/6/10, nos recs. n.ºs. 0158/10 e 0201/10.

Na verdade, como se refere no aresto de 3/3/10, citando a lição de Baptista Machado (Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador, Almedina, 2002, pags. 235 e 242/243), «(...) nada impede que a lei nova se aplique a factos passados que ela assume como pressupostos impeditivos ou desimpeditivos (isto é, como pressupostos negativos ou positivos) relativamente à questão da validade ou admissibilidade da situação jurídica, questão essa que é da sua exclusiva competência» e «tendo o decurso global do prazo o valor de um facto constitutivo (ou extintivo) de um direito ou situação jurídica, se tal prazo ainda se encontrava em curso no momento do início de vigência da lei nova, é porque tal situação jurídica ainda não se encontrava constituída (ou extinta) neste momento.

Logo, cabe à lei nova a competência para determinar os requisitos da constituição da mesma situação jurídica. Achando-se uma situação jurídica em curso de constituição, passa o respectivo processo constitutivo a ficar imediatamente subordinado à lei nova».

Assim, não sendo o início do prazo de prescrição, mas o seu integral decurso, o facto extintivo do direito à cobrança da dívida por parte da AT, é de concluir que, por aplicação da regra contida no segmento final daquele n.º 2 do art.º 12.º do Código Civil e no n.º 1 do art.º 12.º da LGT, a nova redação do preceito é, no caso vertente, aplicável às dívidas por IVA e IRC em causa nos presentes autos.

E, deste modo, o termo final das dívidas em causa ocorreria nos seguintes termos:

As respeitantes a 1996 a 1998, em 31/12/2006, 31/12/2007 e 31/12/2008.

As respeitantes a 1999, teriam o termo final em 31/12/2007; as de 2000 teriam o termo final em 31/12/2008 e as respeitantes a 2001, teriam o termo final em 31/12/2009.

Ao novo prazo de prescrição aplica-se o disposto no artigo 297º do Código Civil, isto é, o prazo mais curto aplica-se aos prazos que estiverem em curso, mas só a partir da data da entrada em vigor da nova lei e desde que não falte menos tempo para o prazo se completar pela lei antiga.

Contudo, há, ainda, que considerar, a eventual ocorrência de factos interruptivos e/ou suspensivos da prescrição, se forem suscetíveis de influir no decurso do prazo.

E, neste âmbito, serão aplicáveis, os que estiverem previstos na lei vigente à data que tiverem ocorrido (por força do disposto no n.º 2 do art.º 12.º do CCivil).

Ora, contrariamente ao que sucedia no âmbito da vigência do art.º 34.º do CPT, no domínio da LGT a instauração da execução deixou de constituir facto interruptivo da prescrição: na redação original do n.º 1 do art. 49.º da LGT a prescrição interrompia-se apenas com a dedução de reclamação, recurso hierárquico, impugnação e pedido de revisão oficiosa da liquidação.

Posteriormente, com a alteração que a Lei n.º 100/99, de 26/7, introduziu no n.º 1 do art.º 49.º da LGT, também a citação passou, porém, a constituir facto interruptivo da prescrição.

É que, a execução primeiramente instaurada e com referência a montantes devidos não inscritos a zero (ponto 6 do probatório) ocorreu 14/06/1999, tendo a instauração da execução ocorrido já na vigência da LGT, não se verificou o efeito interruptivo que o art.º 34.º do CPT atribuía a esse facto; mas, por outro lado, tendo a citação da devedora originária, ocorrido em 26/06/2001 (ponto 2 do probatório) (já, portanto no âmbito da LGT, que é a aplicável), tal citação determinou a interrupção da prescrição nos termos previstos no n.º 1 do art. 49º da mesma LGT, com a consequente inutilização de todo o período de prescrição anteriormente decorrido (n.º 1 do artº 326.º do CCivil).

Com efeito, as causas de interrupção da prescrição que ocorreram antes da alteração ao n.º 3 do art. 49º da LGT, introduzida pela Lei 53-A/2006, produzem os efeitos que a lei vigente no momento em que elas ocorreram associava à sua ocorrência: eliminação do período de tempo anterior à sua ocorrência e suspensão do decurso do prazo de prescrição, enquanto o respetivo processo estiver pendente ou não estiver parado por mais de um ano por facto não imputável ao contribuinte (cfr., entre outros, neste sentido, os acs. deste STA, de 20/10/2010 e 2/3/2011, nos procs. 720/10 e 1038/10, respectivamente, bem como Jorge Lopes de Sousa, Sobre a Prescrição da Obrigação Tributária, Notas Práticas, 2ª ed., 2010, p. 73).

Assim sendo, à data em que ocorreu a citação da devedora originária ainda se encontrava em curso a contagem do prazo prescricional das dívidas exequendas e, como tal, esse prazo interrompeu-se relativamente a todas elas, sendo que, relativamente às dívidas respeitantes a 1996 tinham decorrido 4 anos, 5 meses e 26 dias e assim sucessivamente.

Sendo que o reinício da contagem do prazo de prescrição se iniciaria se o processo estivesse parado mais de um ano por causa não imputável ao devedor, ou seja, iniciar-se-ia nova contagem do prazo decorrido que estivesse esse tempo.

Todavia e independentemente da redação que a Lei n.º 53-A/2006 veio introduzir ao artigo 49.º da LGT, à data da sua entrada em vigor já se encontrava decretada a insolvência da devedora originária, ou seja em 05 de Abril de 2005 (ponto 3 do probatório), tendo o respetivo processo sido encerrado por Despacho de 02/03/2011 (ponto 5 do probatório).

Ou seja, mesmo considerando a possibilidade de reinício da contagem do prazo de prescrição relativamente às dívidas mais antigas, de 1996 e numa posição mais favorável ao reclamante, esse reinício ocorreria em 27/06/2002 e considerando que a decisão de insolvência foi decretada em 5/4/2005, a esta

data encontrar-se-iam decorridos 6 anos, 9 meses e 7 dias, por conseguinte à data do decretamento da insolvência ainda não se encontravam prescritas as dívidas exequendas.

No que concerne à suspensão derivada da instauração de processo de insolvência, constitui jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo, entre outros, nos Acórdãos de: 23 de Novembro de 2005, proc n.º 590/05; 12 de Junho de 2007, proc n.º 436/07; e 12 de Abril de 2012, proc n.º 115/12, que a declaração de falência não suspendia o prazo prescricional, por o mesmo ser uma forma de prosseguir o processo executivo, tal só acontecendo no caso de recuperação de empresas, por força do art. 29º, n.º 1, do CPEREF.

Uma das orientações centrais que preside ao Novo Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas, traduz-se em dar “*primazia à liquidação do património do insolvente (...) que é a vontade dos credores, enquanto titulares do principal interesse que o direito concursal visa acautelar: o pagamento dos respectivos créditos, em condições de igualdade quanto ao prejuízo decorrente de o património do devedor não ser; à partida e na generalidade dos casos, suficiente para satisfazer os seus direitos de forma integral Cessa, assim, porque desnecessária, a duplicação de formas de processo especiais (de recuperação e de falência) existentes no CPEREF, bem como a fase preambular que lhes era comum*”.

É nesta sequência que o art. 85º do CIRE dispõe:

“1-Declarada a insolvência, todas as acções em que se apreciem questões relativas a bens compreendidos na massa insolvente, intentadas contra o devedor, ou contra terceiros, mas cujo resultado possa influenciar o valor da massa, e todas as acções de natureza exclusivamente patrimoniais intentadas pelo devedor são apensadas ao processo de insolvência, desde que a apensação seja requerida pelo administrador da insolvência, com fundamento na conveniência para os fins do processo.

2-O juiz requisita ao tribunal ou entidade competente a remessa, para efeitos de apensação aos autos de insolvência, de todos os processos nos quais se tenha efectuado qualquer acto de apreensão ou detenção de bens compreendidos na massa insolvente.

3-(...).”

Por sua vez, segundo o estatuído no art.º 88.º do CIRE “a declaração de insolvência determina a suspensão de quaisquer diligências executivas ou providências requeridas pelos credores da insolvência que atinjam bens integrantes da massa insolvente e obsta à instauração ou ao prosseguimento de qualquer acção executiva intentada pelos credores da insolvência (...)” (No mesmo sentido, cfr. o art. 180º do CPPT.).

Finalmente, o art. 100º do CIRE estabelece que “A sentença de declaração da insolvência determina a suspensão de todos os prazos de prescrição e de caducidade oponíveis pelo devedor, durante o decurso do processo”.

No sentido da aplicação do art. 100º do CIRE à suspensão da prescrição escreve JORGE LOPES DE SOUSA que “No CPEREF, estabelece-se que, proferido o despacho de prosseguimento da acção de recuperação da empresa, ficam imediatamente suspensas todas as execuções instauradas contra o devedor e todas as diligências de acções executivas que atinjam o seu património, incluindo as que tenham por fim a cobrança de créditos com privilégio ou com preferência; a suspensão, nos processos de recuperação da empresa, abrange todos os prazos de prescrição e de caducidade oponíveis pelo devedor (art. 29º n.º 1) e a declaração de falência obsta à instauração ou ao prosseguimento de qualquer acção executiva contra o falido (art. 154.º n.º 3). Não se estabelece, no caso de declaração de falência, mas apenas nos de recuperação da empresa, suspensão dos prazos de prescrição (o art. 29.º n.º 1 do CPEREF está incluído no Título II, relativo ao processo de recuperação da empresa), o que se justificará por o processo de falência ser uma forma de prosseguir o processo executivo.

No CIRE estabelece-se regime idêntico quanto à suspensão de acções executivas, estabelecendo-se que a declaração de insolvência determina a suspensão de quaisquer diligências executivas ou providências requeridas pelos credores da insolvência que atinjam os bens integrantes da massa insolvente e obsta à instauração ou ao prosseguimento de qualquer acção executiva intentada pelos credores da insolvência (art. 88.º n.º 1) Porém, ao contrário do que sucede com a falência, a sentença de declaração da insolvência determina a suspensão de todos os prazos de prescrição e de caducidade oponíveis pelo devedor, durante o decurso do processo (art. 100.º)” (Cfr. Código de Procedimento e de Processo Tributário, anotado e comentado, Áreas Editora, 6ª edição, volume III, anotação 4 ao art. 180.º, pp. 321/322.). Por força do disposto no art. 48º, nº2, da LGT, “As causas de suspensão ou interrupção da prescrição aproveita, igualmente ao devedor principal e aos responsáveis solidários ou subsidiários”.

E não aproveita ao reclamante a exceção a esta regra consagrada no art. 48º, nº 3, da LGT, que dispõe que “a interrupção da prescrição relativamente ao devedor principal não produz efeitos quanto ao responsável subsidiário se a citação deste, em processo de execução fiscal, for efectuada após o 5º ano posterior ao da liquidação”.

Como refere JORGE LOPES DE SOUSA (Cfr. Sobre a Prescrição da Obrigação Tributária, 2ª ed., Áreas editora, p. 118.), “a subordinação da extensão ao responsável subsidiário dos efeitos

dos actos praticados em relação ao devedor originário, que se estabelece no n.º 3 do art. 48º da LGT, apenas está prevista quanto aos actos interruptivos da prescrição e não também quanto às causas de suspensão da prescrição, como tal denominadas, designadamente as previstas no n.º 3 do art. 49.º na redacção inicial”.

Como no caso em apreço estamos a falar de uma causa de suspensão, resulta claramente que o preceito não tem aplicação, ainda que a citação do recorrente tenha sido efetuada para além do 5º ano posterior à liquidação. (Neste sentido o Acórdão do STA de 05/12/2012, processo n.º 01225/12).

Voltando ao caso dos autos, resulta do probatório que por sentença de 05 de Abril de 2005 foi a devedora originária declarada insolvente (ponto 2). Em 18/05/2005, foram os processos de execução remetidos aos autos de insolvência para avocação (ponto 3). Em 02/03/2011, foi encerrado o processo de insolvência da devedora originária (ponto 4). Finalmente, o reclamante foi citado para a reversão em 11/11/2011 (ponto 5).

E sendo decretada a insolvência ela ocorreu nos termos e para efeitos do Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas, nomeadamente no seu artigo 100.º, ao determinar a suspensão dos prazos de prescrição das dívidas durante o processo, que como vimos foi encerrado em 02/03/2011.

Como vimos também, o reclamante foi citado para a reversão em 11/11/2011, portanto antes de decorrido o prazo de prescrição das dívidas exequendas, facto que sempre teria o efeito interruptivo próprio e a consequente inutilização do prazo até então decorrido (nº 1 do art. 326º do CCivil).

Deste modo, impõe-se concluir que não ocorreu a prescrição das dívidas exequendas, como defendido pelo reclamante, e consequentemente terá que improceder a reclamação.

Vencido, é o Reclamante responsável pelo pagamento das custas respectivas (artigos 446.º, n.ºs 1 e 2 do CPC e artigo 7.º, n.º 3, tabela II, do Regulamento das Custas Processuais, conforme *Salvador Pereira da Costa, in Regulamento das Custas Processuais, anotado e comentado, pág. 213, 3ª edição, 2011, Almedina*).

VI - DECISÃO

Pelo exposto, julgo a presente reclamação improcedente por não provada.”

DECIDINDO NESTE STA

Na consideração de que o objecto do recurso é delimitado pelas conclusões de recurso são duas as questões colocadas a este Tribunal.

Uma mais geral que é a do juízo de prescrição ou não da dívida exequenda quer em relação ao recorrente enquanto responsável subsidiário quer em relação à devedora originária.

Outra mais específica e antecedente que é a de saber se a norma do artigo 100.º do CIRE, é de aplicar ao caso dos autos e sendo-o se está ferida de inconstitucionalidade quando interpretada no sentido de suspender o prazo prescricional no âmbito do processo tributário.

Defende a recorrente a não aplicação do artº100º do CIRE e a inconstitucionalidade deste se se entender ser de aplicar no caso dos autos.

Vejamos

As questões suscitadas pelo recorrente obtiveram resposta deste STA em casos similares tratados no recurso 01225/12 de 05/12/2012. Porém com o presente acórdão do Tribunal Constitucional esta jurisprudência está posta em causa devendo atender-se à interpretação feita naquele aresto do teor do artº 100º do CIRE aprovado pelo D.L. 53/2004 de 18/03

Ali se expressou:

(...) 12. Como se salientou no Acórdão n.º 280/2010, “partindo da ideia de que a prescrição extingue o direito de exigir o pagamento da dívida e faz nascer para o contribuinte o direito de recusar a correspondente prestação, e incide, portanto, sobre um aspeto essencial da relação jurídica tributária, consubstanciando uma garantia material ou não meramente procedimental, poderá entender-se, como vem sendo aceite pela doutrina, que integra uma garantia dos contribuintes”. No regime de prescrição integram-se todos os aspetos relacionados com as causas de interrupção ou suspensão da prescrição uma vez que as mesmas produzem relevante influência no modo como é contado o respetivo prazo. Ora, “os pressupostos juridicamente relevantes sob qualquer aspeto material ou constitutivo relativo à prescrição [...] têm de constar da lei, ou dito de outro modo, todo o critério de decisão ou de qualificação de quaisquer efeitos concernentes à prescrição tem de constar da norma de tributação emitida nos sobreditos termos” (assim, v. Benjamim Silva Rodrigues, ob. cit., p. 266). E nestes elementos encontram-se, necessariamente, as causas de interrupção ou suspensão da prescrição.

Embora o artigo 100.º do CIRE não contenha, no seu teor literal, disciplina especialmente dirigida às dívidas tributárias, o certo é que a interpretação com que o mesmo foi aplicado no presente caso ao recorrente pressupõe que o mesmo preceito preveja uma causa de suspensão da prescrição em virtude da declaração de insolvência, adicional àquelas que se encontram previstas na LGT. E essa nova causa de suspensão teve repercussão direta no prazo de prescrição invocável pelo recorrente na qualidade de responsável subsidiário. Assim, embora não traduzindo uma modificação do regime geral da prescrição, a interpretação normativa do artigo 100.º do CIRE acolhida pelo tribunal a quo originou necessariamente,

ao menos no que se refere aos responsáveis subsidiários, uma nova causa de suspensão do referido prazo, não decorrente do regime geral aplicável nem de qualquer outra norma produzida ou autorizada pela Assembleia da República, enquanto órgão constitucionalmente habilitado a legislar nesta matéria. Por isso, conclui-se sem margem para dúvidas que tal interpretação contende com matéria integrada nas garantias dos contribuintes, para os efeitos do disposto no artigo 103º, n.º 2, da Constituição.

13. Assim sendo, e tratando-se de interpretação normativa de preceito integrado em decreto-lei autorizado, resta apurar se, para esses efeitos, o Governo se encontrava devidamente autorizado a produzir tal regulamentação legal.

13.1. Na sua promoção, o Ministério Público junto do tribunal a quo sustentou que o disposto na alínea a) do n.º 3 do artigo 1.º daquela Lei forneceria a autorização necessária a habilitar o Governo a produzir norma nessa matéria (cfr. fls. 269-270). Com efeito, considerou aquele Magistrado que, nesse preceito, o Governo foi autorizado a legislar quanto às consequências decorrentes do processo de insolvência para o Estado, sendo tal autorização, ainda que concedida «em termos abrangentes» e pese embora a perplexidade de, quanto a essa matéria, nada ser especificado nas disposições seguintes, não obstante a ressalva feita no n.º 5, do mesmo preceito, suficiente para se poder ter por satisfeito o princípio da legalidade na e a reserva da lei.

Não obstante a decisão recorrida não ter subscrito esta orientação, cumpre agora analisá-la uma vez que, caso se conclua que o regime constante da interpretação normativa do artigo 100.º do CIRE aplicada pela decisão recorrida se situa nas fronteiras e limites da autorização legislativa constante da Lei n.º 39/2003, de 22 de agosto, será de afastar qualquer ofensa ao parâmetro constitucional que vem invocado pelo recorrente.

13.2. Vejamos o teor dos preceitos relevantes para a presente análise:

«Artigo 1.º

Objeto

1. (...)

2. (...)

3. No Código da Insolvência e Recuperação de Empresas fica o Governo autorizado a legislar sobre as seguintes matérias:

a) As consequências decorrentes do processo especial de insolvência para o Estado e a capacidade do insolvente ou seus administradores;

b) Os efeitos da declaração de insolvência no prazo de prescrição do procedimento criminal, assim como a obrigatoriedade de notificação ao tribunal da insolvência de determinadas decisões tomadas em processo penal;

c) (...)

d) (...)

e) (...)

f) (...)

g) (...)

h) Os benefícios fiscais no âmbito do processo de insolvência.

4. (...)

5. O sentido a extensão das alterações a introduzir resultam dos artigos subsequentes.»

Contendo o artigo 1º, n.º 3, alíneas a) a h), o elenco das matérias sobre as quais o Governo se encontrava autorizado a legislar, a definição do sentido e extensão das alterações a introduzir é depois especificado em disposições subsequentes, seguindo a sistematização e ordem que preside à enunciação do referido elenco. Contudo, na disposição correspondente à definição do sentido e extensão das alterações a legislar pelo Governo em matéria de “consequências decorrentes do processo especial de insolvência para o Estado e a capacidade do insolvente ou seus administradores” — artigo 2.º — nada se encontra quanto à matéria relativa às consequências decorrentes do processo especial de insolvência para o Estado. E esta conclusão induz alguma perplexidade, como assinalou o referido Magistrado, uma vez que tal omissão não se replica nas restantes matérias para que o Governo ficou habilitado a legislar.

Uma autorização legislativa não se basta com a utilização de “termos abrangentes” dos quais se possa induzir as matérias sobre as quais o Governo fica habilitado a legislar. Como se salientou no Acórdão n.º 6/2014, “os decretos-lei autorizados que estejam em desconformidade com os termos da autorização, como é o caso em que excedam os limites da autorização e legislem sobre matéria diferente ou em sentido divergente do autorizado, incorrem em direta violação da competência legislativa da Assembleia da República e, logo, em inconstitucionalidade orgânica, total ou parcial”.

Por outro lado, e como também se assinalou no referido aresto, fazendo alusão à doutrina consagrada no Acórdão n.º 168/2002, “a eventual dissonância do decreto-lei autorizado relativamente à autorização legislativa depende da aplicação das regras de interpretação jurídica, cabendo ao Tribunal

Constitucional avaliar o sentido e alcance da credencial legislativa e determinar se as disposições editadas pelo Governo se incluem ainda dentro da competência legislativa que foi especialmente concedida por efeito da autorização”.

Uma eventual falta de coerência técnico-legislativa do diploma não seria argumento suficiente para uma censura do ponto de vista constitucional. Mas é um dado relevante na tarefa de interpretar o sentido da autorização legislativa por forma a podermos concluir se a mesma inclui — ou não — a autorização para o Governo legislar em matéria de prescrição tributária. Ainda que se pudesse entender que na expressão “consequências para o Estado da declaração de insolvência” se incluiria autorização para alterar o regime da prescrição tributária, sempre seria a mesma insuficiente para constituir uma credencial legiferante válida.

Com efeito, como decorre do disposto no n.º 2, do artigo 165.º da Constituição, as leis de autorização legislativa devem definir o objeto, o sentido e a extensão da autorização. Torna-se a todos os títulos claro que o sentido e extensão significam a “predefinição parlamentar da orientação política da medida legislativa a adotar” (cfr. Gomes Canotilho e Vital Moreira, Constituição da República Portuguesa Anotada, vol. II, 4.ª ed., Coimbra Editora, Coimbra, 2010, p. 337). Não sendo obrigatório que “a autorização contenha um projeto do futuro decreto-lei (...), [ela] não pode ser, seguramente, um cheque em branco” (v. idem, ibidem).

Ora, do disposto no artigo 1.º, n.º 3, alínea a), da Lei n.º 39/2003, de 22 de agosto, na parte referente às consequências para o Estado da declaração de insolvência, não decorre a concessão de autorização para legislar em matéria relativa à prescrição das dívidas fiscais. Assim, e uma vez que aquela expressão se encontra, na economia do diploma autorizativo, desligada de qualquer especificação quanto ao seu conteúdo, da mesma não é extraível qualquer sentido útil, face às exigências do disposto no artigo 165.º, n.º 2, da Constituição, para efeitos de credencial parlamentar bastante. Do mesmo modo, também no resto do diploma não se encontra nada que pudesse agora conferir uma fonte útil de credencial legiferante para matérias relacionadas com a prescrição de dívidas tributárias, designadamente do responsável subsidiário.

Neste contexto, o artigo 100.º do CIRE, interpretado no sentido de que a declaração de insolvência suspende o prazo prescricional das dívidas tributárias imputáveis ao devedor subsidiário no âmbito do processo tributário, ao ser editado pelo Governo a descoberto de credencial parlamentar e tendo em conta a matéria que regula, enferma do vício de inconstitucionalidade orgânica.

CUMPRE POIS REFORMAR O NOSSO ACÓRDÃO DE 14/05/2014, À LUZ DO JUÍZO DE INCONSTITUCIONALIDADE SUPRA DESTACADO

Atentemos na lei e na jurisprudência:

O art. 34º do CPT dispunha o seguinte:

«1. A obrigação tributária prescreve no prazo de 10 anos, salvo se outro mais curto estiver fixado na lei.

2. O prazo de prescrição conta-se desde o início do ano seguinte àquele em que tiver ocorrido o facto tributário, salvo regime especial.

3. A reclamação, o recurso hierárquico, a impugnação e a instauração da execução interrompem a prescrição, cessando, porém, esse efeito se o processo estiver parado por facto não imputável ao contribuinte durante mais de um ano, somando-se, neste caso, o tempo que decorrer após este período ao que tiver decorrido até à data da autuação.»

Já os arts. 48º e 49º da LGT, na sua redacção inicial, dispunham:

Artigo 48º

«Prescrição

1 - As dívidas tributárias prescrevem, salvo o disposto em lei especial, no prazo de oito anos contados, nos impostos periódicos, a partir do termo do ano em que se verificou o facto tributário e, nos impostos de obrigação única, a partir da data em que o facto tributário ocorreu.

2 - As causas de suspensão ou interrupção da prescrição aproveitam igualmente ao devedor principal e aos responsáveis solidários ou subsidiários.

3 - A interrupção da prescrição relativamente ao devedor principal não produz efeitos quanto ao responsável subsidiário se a citação deste, em processo de execução fiscal, for efectuada após o 5º ano posterior ao da liquidação.»

Artigo 49º

«Interrupção e suspensão da prescrição

1 - A reclamação, o recurso hierárquico, a impugnação e o pedido de revisão oficiosa da liquidação do tributo interrompem a prescrição.

2 - A paragem do processo por período superior a um ano por facto não imputável ao sujeito passivo faz cessar o efeito previsto no número anterior, somando-se, neste caso, o tempo que decorrer após esse período ao que tiver decorrido até à data da autuação.

3 - O prazo de prescrição legal suspende-se por motivo de paragem do processo de execução fiscal em virtude de pagamento ou prestação legalmente autorizada, ou de reclamação, impugnação ou recurso.»

A Lei n.º 100/99, de 26/6, alterou os n.ºs. 1 e 3 deste art. 49º, os quais ficaram a ter a seguinte redacção:

«1 - A citação, a reclamação, o recurso hierárquico, a impugnação e o pedido de revisão oficiosa da liquidação do tributo interrompem a prescrição.

3 - O prazo de prescrição legal suspende-se por motivo de paragem do processo de execução fiscal em virtude de pagamento de prestações legalmente autorizadas, ou de reclamação, impugnação ou recurso.»

Posteriormente, a Lei n.º 55-B/2004, de 30/12, alterou o n.º 1 daquele art. 48º da LGT, o qual ficou com a redacção seguinte:

«1 - As dívidas tributárias prescrevem, salvo o disposto em lei especial, no prazo de oito anos contados, nos impostos periódicos, a partir do termo do ano em que se verificou o facto tributário e, nos impostos de obrigação única, a partir da data em que o facto tributário ocorreu, excepto no imposto sobre o valor acrescentado e nos impostos sobre o rendimento quando a tributação seja efectuada por retenção na fonte a título definitivo, caso em que aquele prazo se conta a partir do início do ano civil seguinte àquele em que se verificou, respectivamente, a exigibilidade do imposto ou o facto tributário.»

Finalmente, a Lei n.º 53º-A/2006, de 29/12, veio alterar o citado art. 49º da LGT:

- tendo sido revogado o seu n.º 2 (revogação que se aplica a todos os prazos de prescrição em curso, objecto de interrupção, em que ainda não tenha decorrido o período superior a um ano de paragem do processo por facto não imputável ao sujeito passivo - art. 91º da Lei n.º 53-A/2006, de 29/12);

- tendo sido alterada a redacção do seu n.º 3;

- e tendo sido aditado o actual n.º 4.

Assim a actual redacção desse preceito é a seguinte:

«1 - A citação, a reclamação, o recurso hierárquico, a impugnação e o pedido de revisão oficiosa da liquidação do tributo interrompem a prescrição.

2 - Revogado

3 - Sem prejuízo do disposto no número seguinte, a interrupção tem lugar uma única vez, com o facto que se verificar em primeiro lugar.

4 - O prazo de prescrição legal suspende-se em virtude de pagamento de prestações legalmente autorizadas, ou enquanto não houver decisão definitiva ou passada em julgado, que puser termo ao processo, nos casos de reclamação, impugnação, recurso ou oposição, quando determinem a suspensão da cobrança da dívida.»

A Jurisprudência do STA considera que (por todos o recente ac. de 09/04/2014 tirado no rec. 0367/14)

I – As causas de interrupção ou suspensão da prescrição atendíveis para o cômputo em concreto do prazo de prescrição são as previstas na lei vigente à data da respectiva ocorrência, em conformidade com o disposto no n.º 2 do artigo 12.º do Código Civil.

II – Assim as causas de interrupção da prescrição que ocorreram antes da alteração ao n.º 3 do art. 49º da LGT, introduzida pela Lei 53-A/2006, ou seja, antes de 01.01.2007, produzem os efeitos que a lei vigente no momento em que elas ocorreram associava à sua ocorrência: eliminam o período de tempo anterior à sua ocorrência e obstam ao decurso do prazo de prescrição, enquanto o respectivo processo estiver pendente ou não estiver parado por mais de um ano por facto não imputável ao contribuinte.

III – Ocorrendo sucessivas causas de interrupção da prescrição, antes da entrada em vigor da referida redacção do n.º 3 do art. 49º da LGT, devem todas elas ser consideradas autonomamente, para efeitos de contagem do respectivo prazo, desde que susceptíveis de influir no seu decurso.

VEJAMOS O CASO DOS AUTOS:

Sendo certo que as dívidas exequendas de 1997 e 1998 são provenientes quer de IVA quer de IRC (ponto 6 do probatório) e ponderando a matéria fixada no probatório apliquemos, então, este quadro legal aos factos dos autos:

Impõe-se decidir qual a lei aplicável a estas dívidas de 1997 e 1998 uma vez que a sentença recorrida considerou ser o prazo de 10 anos e agora se verifica que o recorrente faz as suas contas invocando a ocorrência da prescrição destas dívidas (só se refere a 1997 e 1998) por decurso do prazo de 8 anos.

DO PRAZO DE PRESCRIÇÃO DAS DÍVIDAS DE 1997 e 1998 (referidas nas conclusões de recurso):

Em 01/07/1991, entrou em vigor o CPT que previa o prazo de prescrição das obrigações tributárias de 10 anos. E, finalmente em 01/01/1999 entrou a vigorar a LGT que encurtou o prazo de prescrição para 8 anos.

Sucederam-se, pois, no que ao caso dos autos dizem respeito, dois regimes legais em matéria de prescrição:

- o do CPT (artº 34º), e o da LGT (artº 48º).

Sendo assim, é de aplicar o disposto no artº 297º, n.º 1 do Código Civil, que estabelece o seguinte:

“1. A lei que estabelecer, para qualquer efeito, um prazo mais curto do que o fixado na lei anterior é também aplicável aos prazos que já estiverem em curso, mas o prazo só se conta a partir da entrada em vigor da nova lei a não ser que, segundo a lei antiga, falte menos tempo para o prazo se completar”.

Efectuando então o cômputo desses prazos e considerando que o prazo de prescrição das dívidas de IVA e IRC de 1997 se iniciou em 01/01/1998 (por consideração da alteração que o artº 40º da Lei n.º 55-B/2004 introduziu no n.º 1 do artº 48 da LGT que a sentença de 1ª Instância considerou aplicável o que não vem contestado) temos que:

- de acordo com o CPT, o prazo de prescrição completar-se-ia em 31.12.2007.

- de acordo com a LGT, o prazo de prescrição completar-se-ia em 01.01.2007.

No entanto vê-se a fls. 16 dos autos que 18/03/1998 foi instaurada a execução contra a devedora originária (que era, à data, causa interruptiva do prazo prescricional e que provocou a eliminação de todo o tempo até aí decorrido) Assim em concreto e porque este efeito interruptivo não cessou até à data da entrada em vigor da LGT, em 01/01/99, porquanto a acção executiva não esteve (obviamente) até então parada mais de um ano por facto não imputável à executada do processo de reclamação temos de entender, ao contrário do decidido na decisão recorrida, que será aplicável o prazo de oito anos da LGT, porque seria este o que se completaria primeiro.

E, se assim é com o prazo de prescrição das dívidas de 1997 também o é relativamente às dívidas de 1998 que começou a correr no dia de entrada em vigor da LGT.

Assiste pois razão ao recorrente quando defende que se aplica o prazo de oito anos de prescrição previsto no artº 48º n.º 1 da LGT.

Vejam agora se a sua pretensão logra provimento tendo em consideração, necessariamente o teor do acórdão do tribunal constitucional.

Afigura-se-nos que sim, pois que temos de considerar que, não existiu qualquer suspensão do processo executivo após a citação (do responsável originário) por o disposto na redação do n.º 3 do artigo 49.º da LGT à data apenas prever a suspensão da prescrição caso houvesse reclamação ou pagamento em prestações devidamente autorizado.

E, o recorrente tem razão quando defende que a suspensão determinada pelo artigo 100º do CIRE não se aplica ao caso dos autos e a si próprio enquanto responsável subsidiário.

A resposta dada pelo Tribunal Constitucional afirmando, no caso, a inaplicabilidade do artº 100º do CIRE deu razão à sua argumentação de que se trata de um preceito com carácter inovador e que alterava significativamente o regime da prescrição quando interpretado no sentido em que o acórdão reformando o fez (embora com um voto de vencido) e tal resposta influencia e determina que a final seja procedente a sua argumentação no sentido de ser a totalidade da quantia exequenda considerada prescrita no que tange a si próprio enquanto devedor subsidiário pois que não sendo de aplicar a norma do referido preceito o prazo prescricional não se suspendeu.

Vejam mais em pormenor:

Sendo certo que é de aplicar ao caso dos autos o prazo de prescrição da lei nova que é de oito anos, como acertadamente defendeu o recorrente, também é certo que por força do estatuído no artº 297º do C. Civil o início da contagem só começa a partir da data de entrada da referida lei nova, a LGT, que ocorreu em 01/01/1999, pelo que sendo certo que quando ocorreu a declaração de insolvência, por sentença de 05/04/2005, ainda não tinha decorrido o referido prazo de oito anos, o mesmo veio a consumir-se em 01/01/2007 face à não produção de efeitos suspensivos sobre o prazo de prescrição por parte da dita sentença de insolvência e, à ausência de outras causas suspensivas ou interruptivas sendo que o processo de insolvência só foi encerrado em 02/03/2011 ocorrendo a citação do ora recorrente como responsável subsidiário só em 11/11/2011 não tendo o efeito interruptivo previsto no artº 49º n.º 1 da LGT porquanto a prescrição em relação ao devedor subsidiário já se verificara na supra referida data de 01/01/2007. E, também não é de aplicar o disposto no artº 48º n.º 2 da LGT porquanto nos termos do n.º 3 do mesmo preceito legal a citação do responsável subsidiário ocorreu após o quinto ano posterior ao da liquidação.

Assim sendo as dívidas questionadas no presente recurso mostram-se prescritas em relação ao devedor subsidiário.

Já em relação à devedora originária não dispomos de elementos que nos permitam efectuar um juízo de prescrição ou não dos tributos que lhe são exigidos pois que tendo esta sido citada para os termos

do processo executivo fiscal em 26/06/2001 (facto que interrompeu o decurso do prazo prescricional) não sabemos se esta interrupção degenerou em suspensão por força de o processo executivo ter ficado, eventualmente, parado por mais de um ano por facto não imputável à contribuinte.

Assim sendo a sentença recorrida não se pode manter.

4- DECISÃO:

Pelo exposto, acordam os Juizes deste STA em conceder provimento ao recurso revogando a decisão recorrida, e declarando prescritas em relação ao recorrente/devedor subsidiário as dívidas exequendas.

Sem custas.

Lisboa 7 de Outubro de 2015. — *Ascensão Lopes* (relator) — *Ana Paula Lobo* — *Dulce Neto*.

Acórdão de 7 de Outubro de 2015.

Assunto:

Contra-ordenação fiscal. Descrição sumária dos factos. Nulidade.

Sumário:

- I — O requisito da decisão administrativa de aplicação de coima «descrição sumária dos factos» [artigo 79.º, n.º 1, alínea b)], primeira parte, do RGIT] tem de ser interpretado em correlação necessária com tipo legal no qual se prevê e pune a infracção imputada ao arguido, pois os factos que importa descrever sumariamente na decisão de aplicação da coima não são senão tais factos tipicamente ilícitos.*
- II — Se os factos descritos não são factos tipicamente ilícitos e os factos tipicamente ilícitos alegadamente cometidos não vêm descritos na decisão de aplicação da coima, o processo de contra-ordenação enferma de nulidade insuprível [artigos 63.º e 79.º, n.º 1 alínea b) do RGIT].*

Processo n.º 218/15-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

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

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

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

- Relatório -

1 – A Fazenda Pública recorre para este Supremo Tribunal da sentença do Tribunal Tributário de Lisboa, de 28 de Outubro de 2014, que, no recurso de contra-ordenação deduzido por A....., Lda contra decisão de aplicação de coima no montante de 26.956,12 €, julgou nula a decisão de aplicação da coima recorrida e anulou os termos subsequentes do processo de contra-ordenação n.º 3247201306017401.

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

*A) Visa o presente recurso reagir contra a douta decisão que julgou o Recurso de contra-ordenação **procedente**, declarando nula a decisão da Administração Tributária que aplicou a coima no processo de contra-ordenação n.º 3247201306017401 à arguida A....., Lda, pela prática das infracções p.p. 117.º, n.º 1, e 26.º, n.º 4, e ainda 114.º, n.ºs 1, 2 e 5, alínea c), todos do RGIT, no montante total de 26.956,12€, bem como, e em consequência anulou os termos subsequentes do referido processo de contra-ordenação.*

B) O Ilustre Tribunal “a quo” considerou nula a decisão de aplicação da coima, fundamentando a sua decisão nas circunstâncias de, por um lado, a decisão que aplicou a coima, na descrição sumária dos factos, não incluir qualquer matéria factual minimamente subsumível às normas punitivas e infringidas constantes da decisão de aplicação da coima, concluindo que “...resulta de modo evidente que não pode ter-se como minimamente cumprido, na decisão de aplicação da coima, o requisito da “descrição sumária dos factos” a que se refere a alínea b) do n.º 1 do artigo 79.º do RGIT, enfermado aquela decisão de nulidade insuprível prevista na alínea d) do n.º 1 do seu artigo 63.º”, e,

C) por outro lado, “... tendo em conta que vem indicada como norma infringida o artigo 36.º do CIMT (falta de pagamento do IMT, no prazo definido na lei), não se vislumbra, seja de que forma for,

como é que a ocorrer essa falta tal comportamento seja punido, sem mais, pelo artigo 114.º, n.º 2 do RGIT, que remete para o n.º 1 do mesmo dispositivo legal...”.

D) No entendimento da representação da Fazenda Pública, sempre com o devido respeito e salvo melhor entendimento, a decisão de aplicação da coima em questão encontra-se devida e suficientemente fundamentada, de facto e de direito, contendo em si a descrição dos factos, de forma sucinta mas explícita, bem como a indicação das normas violadas e punitivas, tal como exige a alínea b) do artigo 79.º do RGIT.

E) Tal como resulta da factualidade tida por assente na decisão ora em crise, a decisão de aplicação da coima menciona:

-“Descrição sumária dos factos

Ao(A) arguido(a) foi levantado Auto de Notícia pelos seguintes factos: O sujeito passivo adquiriu em 04.06.2008 um imóvel que beneficiou de isenção de IMT, sito na freguesia de e inscrito sob o art.º 558. No entanto, o prédio não foi revendido dentro do prazo de três anos, pelo que caducou o direito à isenção. Assim, aquela transmissão fica sujeita ao pagamento de imposto, os quais se dão como provados” – seguindo-se a identificação do imóvel.

Indicam-se depois as normas legais infringidas e as normas que punem tais factos.

F) Para além disso, a decisão ora em crise dá como provados os factos constantes do auto de notícia da fls. 2 dos autos de Recurso, por infracção ao disposto no artigo 38.º, n.º 2 do CIMT, sendo as normas punitivas referidas os artigos 114.º, n.º 2, 5 c) e 26.º, n.º 4 do RGIT – Vd. O ponto A) da factualidade tida por provada na decisão judicial ora em questão.

G) Como ficou sublinhado no Acórdão do STA de 6 de Maio de 2009, proferido no processo n.º 269/09, sendo certo que «as exigências legais de fundamentação da decisão que aplica uma coima previstas nas alíneas b) e c) do n.º 1 do art. 79.º como requisitos dessa decisão têm como finalidade principal assegurar ao arguido a possibilidade de exercício efectivo dos seus direitos de defesa, corolário da imposição constitucional de que nos processos contra-ordenacionais seja assegurado o direito de defesa ao arguido (cfr. art. 32.º, n.º 10, da Constituição da República Portuguesa (CRP)).

H) Esta exigência deve considerar-se satisfeita quando as indicações contidas na decisão, embora sumárias, sejam seguramente suficientes para permitir ao arguido o exercício efectivo desses direitos, devendo ser aferida à face do direito constitucional a uma fundamentação expressa e aceitável dos actos da Administração que afectem direitos ou interesses legalmente protegidos (art. 268.º, n.º 3, da CRP), o que se reconduz a que a referida descrição deverá conter os elementos necessários para afastar quaisquer dúvidas fundadas do arguido sobre todos os pontos do acto que o afecta».

I) É exactamente isso que sucede na decisão de aplicação da coima em questão.

Pese embora os termos sucintos da decisão de aplicação da coima, é manifesto que a mesma contém uma descrição sumária dos factos de forma a possibilitar à arguida o exercício efectivo dos seus direitos de defesa, com perfeito conhecimento dos factos que lhe são imputados, das normas legais em que se enquadram, e em termos bastantes para que se considere como adequadamente cumprido o requisito a que alude a alínea b) do n.º 1 do artigo 79.º do RGIT (descrição sumária dos factos e indicação das normas violadas e punitivas).

J) E, conforme melhor se pode aferir através da leitura do requerimento inicial de recurso das contra-ordenações em questão, a Recorrente percebeu cabalmente o conteúdo da decisão proferida pela Administração Tributária, exercendo plenamente o seu direito de defesa – tanto na fase administrativa como na jurisdicional – sendo certo que nos seus fundamentos defensionais não coloca em causa a assertividade legal da aplicação da coima em questão.

Por outro lado,

L) e conforme referido pelo Ilustre Tribunal “a quo” no ponto A) dos factos tidos por provados, foi levantado auto de notícia à então arguida por infracção ao disposto no artigo 38.º, n.º 2 do CIMT, sendo as normas punitivas referidas os artigos 114.º, n.º 2 e n.º 5 alínea c) e artigo 26.º, n.º 4, do RGIT.

M) Assim, facilmente se constata que a infracção que foi imputada à arguida foi a constante do n.º 2 do artigo 38.º do CIMT, sendo normas punitivas de tal infracção as constantes do artigo 114.º, n.º 2 e n.º 5, alínea c), sendo certo que a alínea c) do n.º 5 do artigo 114.º do RGIT equipara, para efeitos contra-ordenacionais, “a falta de pedido de liquidação do imposto que deva ter lugar em prazo posterior à aquisição de bens” à conduta tipificada no n.º 1 desse mesmo artigo 114.º, ou seja, “à não entrega, total ou parcial, pelo período até 90 dias, ou por período superior; desde que os factos não constituam crime, ao credor tributário, da prestação tributária deduzida nos termos da lei...”.

N) Ou seja, a factualidade do tipo objectivo do ilícito contra-ordenacional em questão encontra-se descrita no n.º 1 do artigo 114.º do RGIT, sendo o n.º 5 deste mesmo preceito legal uma norma de equiparação, contendo apenas uma condição objectiva da punibilidade contra-ordenacional equiparável, para efeitos contra-ordenacionais, à ilicitude constante do n.º 1 do artigo 114.º do RGIT, sendo esta a norma punitiva dos factos que integram o ilícito contra-ordenacional em questão.

O) E este normativo do n.º 1 do artigo 114.º do RGIT vem elencado tanto no auto de notícia como na decisão de aplicação da coima, sendo também certo que tanto o auto de notícia como a decisão de aplicação da coima foram oportunamente comunicados à então arguida.

Pelo que se peticiona o provimento do presente recurso, revogando-se a decisão ora recorrida, assim se fazendo a devida e costumada JUSTIÇA!

2 – Contra-alegou a recorrida, nos termos de fls. 81 a 85 dos autos, pugnando pela manutenção da sentença recorrida.

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

1. O presente recurso vem interposto da sentença de fls. 51 e segs. do Tribunal Tributário de Lisboa, que julgou procedente o recurso de contra-ordenação, apresentado contra a decisão de aplicação de coima do senhor chefe do Serviço de Finanças de Lisboa 2, que declarou nula, por não conter os elementos fácticos típicos da infracção imputada à arguida e nessa medida enfermar da nulidade insuprível prevista na alínea d) do n.º 1 do artigo 63.º do RGIT.

A Recorrente insurge-se contra a decisão recorrida por no seu entender, “pese embora os termos sucintos da decisão de aplicação da coima, é manifesto que a mesma contém uma descrição sumária dos factos de forma a possibilitar à arguida o exercício efectivo dos seus direitos de defesa”, motivo pelo qual conclui que, ao contrário do entendimento sufragado na sentença recorrida, mostra-se cumprido o requisito a que alude a alínea b) do n.º 1 do artigo 79.º do RGIT.

E termina pedindo a revogação da sentença recorrida.

2. Como se alcança da sentença recorrida, a Mma. Juiz “a quo” considerou que em face das normas infringidas e punitivas identificadas na decisão recorrida, respeitantes à “falta de apresentação, pelo interessado, de declaração solicitar a liquidação imposto por ter ficado sem efeito a isenção ou redução de taxas” e à “falta de pagamento de IMT, no prazo definido na lei”, «a descrição sumária dos factos não identifica em concreto qualquer comportamento da Recorrente subsumível ao quadro punitivo perante o qual foi aplicada a coima e determinada a sua medida».

A questão que se coloca é a de saber se a decisão recorrida incorreu em erro de julgamento ao considerar que a decisão administrativa de aplicação da coima padece de nulidade insuprível, por não conter os factos típicos integradores das infracções imputadas à arguida.

Como decorre da sentença recorrida à arguida foi imputada a prática de duas contra-ordenações:

a) falta de apresentação de declaração para efeitos de IMT, prevista e sancionada nos termos das disposições conjugadas dos artigos 34.º do CIMT e 117.º, n.º 1, e 26.º, n.º 4, ambos do RGIT;

b) falta de pagamento do imposto devido pela aquisição do imóvel, prevista e sancionada nos termos das disposições conjugadas dos artigos 36.º do CIMT e 114.º, n.º 2, e 26.º, n.º 4, ambos do RGIT.

Sucede que da decisão administrativa de aplicação da coima apenas consta que o sujeito passivo adquiriu um imóvel em 04/06/2008 para revenda, beneficiando de isenção de IMT, mas não procedeu à sua revenda no prazo de três anos. E que em resultado dessa conduta ficou sujeito ao pagamento de imposto.

Todavia essa conduta – não revenda no prazo de três anos -, apenas constitui o sujeito passivo na obrigação de liquidação do imposto devido e não integra a prática de qualquer conduta censurada com a aplicação de uma coima.

Como decorre do artigo 2.º do Regime Geral das Infracções Tributárias, “constitui infracção tributária todo o facto típico, ilícito e culposo declarado punível por lei anterior”. Como referem Jorge L. de Sousa e Manuel Simas Santos (in RGIT Anotado, 2001, p. 41), «o facto que constitui infracção tributária (crime ou contra-ordenação) consiste numa conduta humana, voluntária e culposa, que preencheu um dos modelos ou tipos onde a lei arrolou bens jurídicos a proteger», pois «a conduta, o comportamento humano terá de ser o ponto de partida de toda a elaboração do direito sancionatório, abrangendo tanto a acção como a omissão, com referência ao resultado por ela produzido».

Por outro lado para ser sancionado o comportamento do agente que causou aquele resultado tem de ser censurado, já que não há contra-ordenação sem culpa.

No caso concreto as infracções que foram imputadas à arguida na decisão administrativa prendem-se com o incumprimento de uma obrigação acessória prevista no artigo 34.º do CIMT – falta de apresentação de um determinado tipo de declaração num determinado período de tempo – e não pagamento do imposto devido no mesmo prazo – artigo 36.º, n.º 6, do CIMT. Sucede que do enunciado dos factos constantes da decisão administrativa não consta qualquer elemento relativo ao período em que devia ter sido apresentada a declaração e qual foi a conduta adoptada pela arguida, nem sobre o montante pecuniário que devia ter sido liquidado a título de imposto e respectivo prazo e qual a conduta adotada pela arguida (se não pagou ou se pagou quando e como).

Ou seja, do enunciado de factos constantes da decisão administrativa consta apenas a factua-lidade que deu origem à constituição daquelas obrigações. Mas nada consta sobre a conduta que a arguida adoptou perante tais obrigações e é esta conduta que deve ser objecto de análise para aferir se a mesma integra o tipo de contra-ordenação em causa e se deve ser ou não sancionada.

Que a entidade administrativa que aplicou a coima, de montante assaz elevado (€26.956,12 euros), se alheou de todos esses elementos é bem patente, pois nem sequer analisou as circunstâncias da prática das contra-ordenações e sobre as quais a arguida tinha baseado a sua defesa.

Carecem, assim, de fundamento legal as críticas que a Recorrente tece à decisão recorrida, já que não está em causa a descrição mais ou menos sumária dos factos (ou sobre a necessidade de maior fundamentação na sua análise), mas antes a inexistência de elementos factuais relativos à conduta humana que integrem os elementos objectivo e subjectivo das infracções imputadas à arguida.

Entendemos, pois, que a sentença recorrida deve ser mantida na ordem jurídica e o recurso ser julgado improcedente.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

- Fundamentação -

4- Questão a decidir

É a de saber se a sentença recorrida enferma de erro de julgamento ao ter julgado *ex officio* padecer de nulidade insuprível a decisão administrativa de aplicação da coima por não satisfazer as exigências legais da alínea b) do n.º 1 do artigo 79.º do RGIT, como estatuído no artigo 63.º, n.º 1, alínea b) do mesmo diploma.

5 – É do seguinte teor o probatório fixado na sentença recorrida:

A) Em 29.01.2013 foi levantado ao Recorrente o auto de notícia de fls. 2 dos autos, cujo teor se dá por integralmente reproduzido, por infracção ao disposto no artigo 38.º, n.º 2 do CIMT, sendo as normas punitivas referidas

os artigos 114.º, n.º 2, 5 c) e 26.º, n.º 4 do RGIT.

B) Em 06.02.2013 foi instaurado no Serviço de Finanças de Lisboa 2, contra a Recorrente, o processo de contra-ordenação n.º 3247201306017401 (cfr. fls. 1 dos autos).

C) Em 08.10.2013 foi proferido despacho de fixação da coima no montante total de 26.956,12€, aí constando, designadamente, o seguinte:

“Descrição sumária dos factos

Ao (A) arguido(a) foi levantado Auto de Notícia pelos seguintes factos: O sujeito passivo adquiriu em 04.06.2008 um imóvel que beneficiou de isenção de IMT, sito na freguesia de e inscrito sob o art.º 558. No entanto, o prédio não foi revendido dentro do prazo de três anos, pelo que caducou o direito à isenção. Assim, aquela transmissão fica sujeita ao pagamento de imposto, os quais se dão como provados.

Identificação dos imóveis: 110646 – U – 558; 110646-U-558.

Normas infringidas e Punitivas

(...)

Normas infringidas: art. 57º CIMT – Falta apresentação, pelo interessado, de declaração solicitar a liquidação imposto por ter ficado sem efeito a isenção ou redução de taxas

Art.º 36.º CMIT – Falta de pagamento de IMT no prazo definido na lei

Normas punitivas: art.º 117 n.º 1 e 26º n.º 4 RGIT – Falta apresentação, pelo interessado, de declaração para liquidação do IMT

Art.º 114.º, n.º 2 e 26º n.º 4 do RGIT – Falta entrega prest. Tributária dentro prazo

Período Tributação: 2011 Data Infracção: 2011-07-04 Coima Fixada: 1.741,00

Período Tributação: 2011 Data Infracção: 2011-07-04 Coima Fixada: 25.215,12” (cfr. fls. 14 e 15 dos autos, cujo teor se dá por integralmente reproduzido).

E) (sic) *Através de ofício registado, foi a recorrente notificada em 10.10.2013 (cfr. fls. 17 dos autos).*

6 – Apreciando.

6.1 Da nulidade insuprível a decisão administrativa de aplicação da coima

A sentença recorrida, a fls. 51 a 58 dos autos, julgou procedente o recurso interposto pela ora recorrida da decisão de aplicação da coima proferida no processo de contra-ordenação n.º 32472013066017401, no entendimento de que esta padecia de nulidade insuprível por falta de descrição sumária dos factos imputados à arguida, julgando verificada tal nulidade e anulando os termos subsequentes do processo de contra-ordenação.

Para assim decidir, considerou a sentença recorrida que *a decisão que aplica a coima, na descrição sumária dos factos, não inclui qualquer matéria factual minimamente subsumível às normas punitivas e infringidas constantes da decisão de aplicação da coima (...)* não identificando em concreto qualquer comportamento da Recorrente subsumível ao quadro punitivo perante o qual foi aplicada a coima e determinada a sua medida e não obstante a descrição poder ser sumária, nos termos do preceituado na alínea b) do n.º 1 do artigo 79.º do RGIT, ainda assim têm obviamente de ser identificados em concreto os factos pelos quais o arguido é acusado, por forma a aferir se ocorre o efetivo preenchimento do tipo objectivo e subjectivo da contra-ordenação que lhe vem imputada (cfr. sentença recorrida, a fls. 55/56 dos autos). Considerou ainda a sentença recorrida que tendo em conta que vem indicada como norma infringida o artigo 36.º do CIMT (falta de pagamento do IMT, no prazo definido na lei), não

se vislumbra, seja de que forma for, como é que a ocorrer essa falta tal comportamento seja punido, sem mais, pelo artigo 114.º, n.º 2 do RGIT, que remete para o n.º 1 do mesmo dispositivo legal (...), não se entendendo como se poderá estar perante prestação tributária deduzida nos termos da lei, já que o IMT a pagar ao Estado não resulta de retenção na fonte ou de liquidação de imposto a terceiro, o que implica que, mesmo perante a descrição factual suscetível de preenchimento dos requisitos legais, sempre a decisão revelaria uma errada subsunção dos supostos factos à norma punitiva considerada pelo órgão aplicador da coima (cfr. sentença recorrida, a fls. 57 dos autos).

Não se conforma com o decidido a Fazenda Pública, alegando que *a decisão de aplicação da coima em questão encontra-se devida e suficientemente fundamentada, de facto e de direito, contendo em si a descrição dos factos, de forma sucinta mas explícita, bem como a indicação das normas violadas e punitivas, tal como exige a alínea b) do artigo 79.º do RGIT, que a Recorrente percebeu cabalmente o conteúdo da decisão proferida pela Administração Tributária, exercendo plenamente o seu direito de defesa – tanto na fase administrativa como na jurisdicional – sendo certo que nos seus fundamentos defensionais não coloca em causa a assertividade legal da aplicação da coima em questão e ainda que a factualidade do tipo objectivo do ilícito contra-ordenacional em questão encontra-se descrita no n.º 1 do artigo 114.º do RGIT, sendo o n.º 5 deste mesmo preceito legal uma norma de equiparação, contendo apenas uma condição objectiva da punibilidade contra-ordenacional equiparável, para efeitos contra-ordenacionais, à ilicitude constante do n.º 1 do artigo 114.º do RGIT, sendo esta a norma punitiva dos factos que integram o ilícito contra-ordenacional em questão e que este normativo do n.º 1 do artigo 114.º do RGIT vem elencado tanto no auto de notícia como na decisão de aplicação da coima, sendo também certo que tanto o auto de notícia como a decisão de aplicação da coima foram oportunamente comunicados à então arguida.*

O Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto junto deste STA no seu parecer junto aos autos e *supra* transcrito pronuncia-se no sentido do não provimento do recurso, porquanto *carecem de fundamento legal as críticas que a Recorrente tece à decisão recorrida, já que não está em causa a descrição mais ou menos sumária dos factos (ou sobre a necessidade de maior fundamentação na sua análise), mas antes a inexistência de elementos factuais relativos à conduta humana que integrem os elementos objectivo e subjectivo das infracções imputadas à arguida.*

E assim é, efectivamente.

O requisito da decisão administrativa de aplicação da coima “descrição sumária dos factos”, constante da primeira parte da alínea b) do n.º 1 do artigo 79.º do RGIT, há-de interpretar-se em correlação necessária com o tipo legal de infracção no qual se prevê e pune a contra-ordenação imputada à arguida, pois que os factos que importa descrever, embora sumariamente, na decisão de aplicação da coima não são outros senão os factos tipicamente ilícitos declarados puníveis pela norma fiscal punitiva aplicada.

No caso dos autos, consta da decisão de aplicação da coima o seguinte:

“Descrição sumária dos factos

Ao (Á) arguido(a) foi levantado Auto de Notícia pelos seguintes factos: O sujeito passivo adquiriu em 04.06.2008 um imóvel que beneficiou de isenção de IMT, sito na freguesia de e inscrito sob o art.º 558. No entanto, o prédio não foi revendido dentro do prazo de três anos, pelo que caducou o direito à isenção. Assim, aquela transmissão fica sujeita ao pagamento de imposto, os quais se dão como provados.

Identificação dos imóveis: 110646 – U – 558; 110646-U-558.

Ora, os factos descritos não são factos tipicamente ilícitos - antes constituem o contribuinte no dever de solicitar a liquidação do IMT devido em razão da caducidade da isenção e de proceder ao respectivo pagamento no prazo de 30 dias (artigos 34.º 36.º n.º 6 do CIMT) -, sendo que os factos tipicamente ilícitos porventura cometidos não se encontram minimamente descritos, sequer através de sumária referência a que foram omitidos os deveres decorrentes das normas tidas como infringidas e em que momento o teriam sido, como poderia sustentar-se ser suficiente perante infracções omissivas puras.

Acresce que é duvidoso que o não pagamento do IMT no prazo em razão da caducidade da isenção seja facto tipificado como contra-ordenação, já que não cumpre o tipo legal de contra-ordenação descrita nos n.ºs 1 e 2 do artigo 114.º do RGIT – porquanto em causa não está qualquer prestação tributária “deduzida” -, e a norma de equiparação prevista na alínea c) do n.º 4 do artigo 114.º do RGIT equipara à “falta de entrega da prestação tributária” a “falta de pedido de liquidação do imposto que deva ter lugar em prazo posterior à aquisição de bens” e não a falta de pagamento do imposto que venha a ser liquidado.

Ou seja, como bem diz o Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto no seu parecer junto aos autos e *supra* transcrito *não está em causa a descrição mais ou menos sumária dos factos (ou sobre a necessidade de maior fundamentação na sua análise), mas antes a inexistência de elementos factuais relativos à conduta humana que integrem os elementos objectivo e subjectivo das infracções imputadas à arguida.*

Pelo exposto se conclui que bem decidiu a sentença recorrida ao julgar padecer de nulidade insuperável a decisão de aplicação da coima, anulando os termos subsequentes do processo de contra-ordenação (artigos 63.º e 79.º n.º 1 alínea b) do RGIT), estando o recurso votado ao insucesso.

- Decisão -

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

Custas pela recorrente Fazenda Pública.

Lisboa, 7 de Outubro de 2015. — *Isabel Marques da Silva* (relatora) — *Pedro Delgado* — *Fonseca Carvalho*.

Acórdão de 7 de Outubro de 2015.

Assunto:

Recurso de Revista Excepcional. Requisitos.

Sumário:

É de admitir o recurso de revista excepcional, previsto no artigo 150º do CPTA, em que se coloca questão atinente à natureza jurídica (taxa/imposto) e legalidade da liquidação do tributo previsto no n.º 1 do art. 16º da Portaria n.º 385/2004, de 16/4, por se tratar de questão de relevância social de importância fundamental, já que a sua solução tem, ou pode vir a ter, repercussões noutras situações, dada a sua abrangência, extensível a todos os notários portugueses.

Processo n.º 232/15-30.

Recorrente: A... e Outros.

Recorrido: Instituto de Gestão Financeira e Equipamentos de Justiça, I. P.

Relatora: Ex.^{ma} Sr.^a Cons.^a Dr.^a Dulce Neto.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1. A. e OUTROS, com os demais sinais dos autos, interpõem recurso de revista excepcional, ao abrigo do disposto no artigo 150.º do CPTA, do acórdão proferido pelo Tribunal Central Administrativo Sul que confirmou a sentença de improcedência da impugnação judicial que deduziram contra os actos de indeferimento tácito dos pedidos de revisão oficiosa dos actos de autoliquidação da taxa prevista no artigo 16º da Portaria n.º 385/2004, de 16 de Abril.

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

A. A decisão do TCAS de que se recorre (i) incide sobre uma questão que envolve todos os notários portugueses, (ii) diz respeito ao tema mais importante que se coloca à fiscalidade nesta década e (iii) padece de um erro judicial patente e ostensivo.

B. Cada uma desta tríplice fundamentante reveste este caso, por si só, de importância essencial e faz com que a admissão deste recurso seja claramente necessária para uma melhor aplicação do Direito.

C. Subjetivamente, o tema em causa nos autos afeta, como se referiu, todos os Notários portugueses (que, no conjunto, são 350, para sermos mais exatos), tendo, cada um deles, intentado impugnações judiciais, em coligação de autores, semelhantes à presente, e que correm nos tribunais tributários.

D. Objetivamente, está em causa o tema fiscal mais importante desta década e que é a distinção entre imposto e taxa, mais concretamente no que diz respeito ao tributo previsto no artigo 16º, n.º 1, da Portaria n.º 385/2004, de 16 de Abril.

E. In casu, o TCAS, numa leitura grosseiramente equivocada (com todo o respeito, que é muito) sobre a diferença conceptual entre imposto e taxa, profere uma decisão que literalmente implode com décadas de doutrina e de jurisprudência.

F. O tributo aqui em causa é manifestamente ilegal e inconstitucional, já que configura um imposto (sendo, por isso, organicamente inconstitucional) e, mesmo que assim não fosse, seria ostensivamente ilegal, na medida em que foi cobrado sem ter sido fornecida qualquer uma das contraprestações previstas na norma.

G. No que respeita aos sistemas de comunicação, de tratamento e de armazenamento da informação do Ministério da Justiça - que seria, nos termos do artigo 16.º da Portaria n.º 385/2004, uma contrapres-

tação pública enquadrada na taxa em causa -, a inconstitucionalidade é evidente, visto que o Estado nunca conferiu aos Notários o acesso a qualquer sistema que justificasse o pagamento de uma taxa.

H. A utilização dos sistemas que, no entender do Secretário de Estado da Justiça, justifica o pagamento do tributo só foram disponibilizados muitos anos depois do início do pagamento do tributo e, o que é mais grave, são disponibilizados gratuitamente a todos os cidadãos e empresas (conforme resultou provado nos autos).

I. Ou se considera que as quantias previstas no artigo 16.º da Portaria n.º 385/2004 são também imputáveis à utilização desses serviços ou sistemas (o que apenas se admite por dever de patrocínio e não resulta da factualidade assente), e então a taxa é inconstitucional por violação grosseira do princípio da igualdade, ou não se considera que tais quantias são imputáveis à utilização desses serviços, e então a taxa não terá qualquer causa ou serviço concreto que a justifique, e será conseqüentemente um imposto, logo, inconstitucional por violação do princípio da legalidade fiscal, previsto no do artigo 165.º n.º 1, alínea i), da CRP e ilegal por violação do n.º 2 do artigo 4.º da LGT.

J. Não há forma de escapar a um dos vícios sem cair no outro, ou então mais vale assumir, parafraseando o nome de um livro de Gomes Canotilho, que os princípios constitucionais nem sempre são para ser tomados a sério.

K. O próprio Governo, reconhecendo tardiamente a iniquidade desta suposta “taxa”, procedeu à sua revogação, pela Portaria n.º 574/2008, de 4 de Julho.

L. O TCAS contorna esta óbvia ilegalidade, argumentando que o tributo aqui em causa é, afinal, uma “taxa de licença” que “remove um obstáculo jurídico à outorga da fé pública documental”.

M. Este argumento - de que nem a Impugnada se lembrou - não procede por três motivos fundamentais.

N. Em primeiro lugar, o legislador teria mentido descaradamente, pois as contraprestações previstas na norma que estabelece este tributo nada têm que ver com a “remoção” de qualquer “obstáculo jurídico” à atividade inerente à função de Notário.

O. Em segundo lugar, uma taxa de licença estabelecia por Portaria viola o Decreto-Lei n.º 26/2004, de 4 de fevereiro, que aprovou o Estatuto do Notariado, já que este regula todo o processo de atribuição de licenças de notariado, sem estabelecer qualquer tributo a cargo dos Notários para a obtenção da licença ou para a remoção de um obstáculo jurídico para o exercício da atividade.

P. Em terceiro lugar, esta interpretação torna este tributo ilegal por violação da Lei de Autorização Legislativa, uma vez que a Lei n.º 49/2003, de 22 de agosto, que autorizou o Governo a aprovar o novo regime jurídico do notariado, atribuiu ao Governo competência para, por Decreto-Lei, definir as condições de atribuição e perda da licença e do regime de licenciamento, não podendo o Ministro da Justiça estabelecer uma taxa de licença por Portaria.

Q. Temos assim que, com todo o devido respeito, o TCAS “resolve” a inconstitucionalidade e ilegalidade apontada, transformando o tributo aqui em causa em algo que manifestamente não é - e, se fosse, violaria de forma grosseira a Lei n.º 49/2003, de 22 de agosto, e o Decreto-Lei n.º 26/2004, de 4 de fevereiro.

R. No que diz respeito aos Serviços de Auditoria e Inspeção, que também se encontram elencados no artigo 16.º da Portaria, igualmente aqui não há qualquer prestação de serviços, pelo que, também nesta parte, a “taxa” do artigo 16.º da Portaria n.º 385/2004 não consubstancia um tributo causal, mas um verdadeiro imposto “travestido” de taxa, que, nos termos da Constituição, só poderia ser criado por Lei da Assembleia da República, violando-se assim o artigo 165.º, n.º 1, alínea i), da Lei Fundamental.

S. Na parte que se reporta a estes Serviços de Auditoria e Inspeção, esta taxa, se não for como parece - puramente artificial, destina-se, no máximo, a financiar as estruturas orgânicas do Estado dedicadas a tais serviços, se é que elas existem, sendo que este financiamento toma o tributo num imposto (Ac. do TC n.º 473/99) ou toma-o ilegal por ausência de contraprestação.

T. Tal como a inspeção tributária não justifica o pagamento de uma taxa aos potenciais inspecionados, também a inspeção dos Notários não o pode justificar.

U. O TCAS nunca responde a esta patente ausência da contraprestação, argumentando, uma vez mais, com a natureza de “taxa de licença”.

V. A suposta utilização do Arquivo Público também não justifica o pagamento de uma taxa, visto que a guarda e conservação do arquivo notarial é um dever dos Notários, tal como dispõe a alínea m) do n.º 2 do artigo 4.º do Código do Notariado.

W. Pretender cobrar uma taxa aos Notários pela utilização do arquivo notarial tem a mesma lógica subjacente a cobrar uma taxa aos Tribunais por estes guardarem e utilizarem os processos judiciais ou às entidades particulares certificadoras da inspeção automóvel por guardarem os processos administrativos.

X. Se a referência a “arquivo público” constante do artigo 16.º da Portaria dissesse (também ou apenas) respeito ao acervo documental que constava dos cartórios notariais públicos que foram objeto do processo de privatização e que ficaram à guarda dos Notários “privados”, vislumbrar-se-iam duas inconstitucionalidades: a primeira, resultante da cumulação das despesas, no património do particular (do Notário), da despesa com a taxa e da despesa com a manutenção do Arquivo, em grosseira violação do princípio da proporcionalidade (previsto no artigo 266º n.º 2 da CRP); a segunda, resultante de, também aqui, nesta parte do Arquivo Público, não haver qualquer prestação de serviço público.

Y. A isto o TCAS respondeu que não se verifica a falta de serviço público porque a verificação do cumprimento do dever que recai sobre os notários cabe ao estado!

Z. Mas a verificação do cumprimento dos deveres legais não cabe sempre ao Estado? E por isso alguém tem de pagar uma taxa??

AA. Uma demonstração de que esta “taxa” é um imposto (uma “taxa” desligada de qualquer utilização especial de um serviço público) é o modo (e critério) do apuramento do seu valor, pois recai sobre todos os atos praticados por todos os Notários, independentemente de qualquer outro facto.

BB. Mesmo que assim não se considere (o que não se vê como), a “taxa” em apreço sempre seria manifesta e gritantemente desproporcional - e é tanto mais desproporcional quanto mais se dessem por inexistentes as diferentes causas que supostamente a justificam, elencadas no artigo 16.º da Portaria n.º 385/2004.

CC. Se o Governo criou uma “taxa” devida supostamente por três contraprestações públicas e lhes fez corresponder um montante proporcional de € 10 por cada escritura e de € 3 por cada um dos demais atos que o Notário pratica, essa taxa é inevitavelmente inconstitucional, por violação do princípio da proporcionalidade, mesmo que venha a constatar-se que afinal há uma contraprestação pública não se vê qual -, então os montantes em causa, estabelecidos para as três contraprestações, são necessariamente desajustados à realidade, pecando por excesso.

DD. A desproporcionalidade elimina ou desvirtua a corresponsabilidade inerente ao conceito de taxa, de onde se conclui que o tributo em causa nos autos constitui um imposto.

EE. Face ao acima exposto, os atos de autoliquidação aqui em causa representam uma injustiça grave e notória e foram efetuados em erro, imputável aos serviços nos termos do n.º 2 do artigo 78.º da LGT.

FF. Como este Venerando STA certamente reconhecerá, a criação, por Portaria, de uma suposta taxa com violação grosseira da CRP e do disposto no n.º 2 do artigo 4.º da LGT e é a questão mais importante da fiscalidade atual, revestindo assim uma relevância fundamental para efeitos do artigo 150.º do CPTA.

GG. A questão nos autos é a questão fiscal mais essencial para uma melhor aplicação do Direito pois, para além de ser uma questão complexa que implica o preenchimento de um conceito indeterminado, encontra-se na confluência entre o princípio da legalidade, o princípio da proporcionalidade, o princípio do não abuso das autoridades administrativas e até do princípio da propriedade privada.

HH. Para além de violar ostensivamente aqueles princípios constitucionais, a decisão do TCAS representa um perigo evidente para a comunidade, abrindo as portas a todos os atropelos em matéria de taxas.

II. Não pode existir uma boa aplicação do Direito quando a solução encontrada pelo TCAS para defender a legalidade do tributo tem por consequência a grosseira violação da Lei de Autorização Legislativa n.º 49/2003, de 22 de agosto, e também do Decreto-Lei n.º 26/2004, de 4 de fevereiro.

JJ. Caberá a este STA pronunciar-se, como órgão de cúpula, sobre se um tributo cuja contraprestação vem especificamente prevista na norma que o criou poderá, afinal, valer como uma “taxa de licença”, como pugnou o TCAS, sendo certo que tal não consta da referida norma (nem tampouco da Lei de Autorização Legislativa, nem do Decreto-Lei que estabeleceu o regime do licenciamento).

KK. Em caso negativo, caberá a este STA pronunciar-se sobre se pode um tributo ser cobrado, na qualidade de taxa, quando inexistem as contraprestações concretas previstas na lei.

LL. Caberá também a este STA pronunciar-se sobre a densificação do conceito de proporcionalidade das taxas, mais concretamente, se é proporcional uma taxa cobrada sobre uma realidade que está muito afastada das contraprestações previstas (in casu, o tributo não é cobrado pelo número de acesso aos sistemas, nem pelo número de inspeções realizadas, nem sequer aos Notários que mantêm o arquivo público, mas é cobrado a todos os Notários, por cada um dos atos notariais que praticam, independentemente das contraprestações serem ou não prestadas).

MM. Quanto à relevância social fundamental, a mesma revela-se de duas formas: a solução pode ser um paradigma para a orientação de outros casos (cfr. nas palavras deste STA, Acórdão de 30.04.2013, processo n.º 0562/13), já que proliferam as situações de criação de taxas e pseudo-taxas, por força da situação financeira do País e, sobretudo, por motivos ideológicos, e pelo facto de esta questão envolver todos os Notários portugueses em atividade entre 2004 e 2008.

NN. Por último, a clara necessidade do recurso para uma melhor aplicação do Direito resulta da mera leitura do Acórdão recorrido que contraria a melhor doutrina e jurisprudência, contornando todas as questões com um discurso meramente conclusivo.

1.2. O INSTITUTO DE GESTÃO FINANCEIRA E EQUIPAMENTOS DE JUSTIÇA, I.P. - IGFEJ, apresentou contra-alegações, que concluiu da seguinte forma:

A) O recurso de revista tem natureza absolutamente excepcional, só sendo admissível nos precisos termos consagrados pelo legislador;

B) As questões colocadas pelos recorrentes no presente recurso não se revelam de importância jurídica ou social fundamental, nem a admissibilidade do recurso se mostra claramente necessária para uma melhor aplicação do direito;

C) As questões a decidir, a saber, inconstitucionalidade do tributo por violação do artigo 165 n.º 1, alínea i) da CRP e n.º 2 do artigo 4º da LGT, violação do princípio da igualdade, falta de prestação

concreta de serviço público, ilegalidade da base de incidência do tributo e violação do princípio da proporcionalidade, não se revelam de complexidade superior ao comum em razão da dificuldade das operações exegéticas a efetuar, de enquadramento normativo especialmente complexo ou da necessidade de compatibilizar diferentes regimes potencialmente aplicáveis;

D) A diferença concetual entre imposto e taxa tem sido objetiva e amplamente tratada, quer pela jurisprudência, quer pela doutrina, não se mostrando de complexidade superior ao comum ou de enquadramento normativo especialmente complexo, capaz de suscitar dúvidas sérias;

E) Nas decisões proferidas, quer pelo Tribunal Tributário, quer pelo Tribunal Central Administrativo, o acervo legal e conceptual das questões em apreço tem sido uniforme e concordante, não se mostrando, assim, necessário o presente recurso com vista a uma melhor aplicação do direito;

F) As questões suscitadas no recurso de revista em apreço não justificam a requerida reapreciação extraordinária por parte do Supremo Tribunal Administrativo e, conseqüentemente, não deve ser admitido o presente recurso de revista por se julgar não estarem preenchidos os pressupostos previstos no n.º 1 do artigo 150.º do CPTA;

G) As prestações enumeradas no n.º 1 do artigo 16º da Portaria n.º 385/2004 consubstanciam os meios necessários para que os requisitos exigíveis no que à fé pública documental dizem respeito sejam cumpridos, visando garantir uma observância rigorosa dos deveres no exercício da função;

H) Resulta do n.º 1 do artigo 16º da Portaria n.º 385/2004 que as quantias pagas ao abrigo do mesmo consubstanciam uma contraprestação pelo acesso aos sistemas de comunicação, tratamento e armazenamento da informação do Ministério da Justiça, pela utilização do Arquivo Público e pelos serviços de Auditoria e Inspeção;

I) O tributo em causa nos presentes autos reveste a natureza de taxa e, conseqüentemente, pode a sua previsão constar de portaria, não se verificando a invocada inconstitucionalidade orgânica;

J) O benefício, ou utilidade, que os notários retiram da prestação dos serviços em causa, até pela natureza das suas funções, é substancialmente diferente dos restantes cidadãos, razão pela qual não pode ser comparado e justifica um tratamento diferenciado, atentos os fins públicos prosseguidos pelos notários, não se verificando, deste modo, violação do princípio da igualdade;

K) Na previsão do n.º 1 do artigo 16º da Portaria n.º 385/2004 não está em causa a utilização efetiva dos referidos serviços, mas a possibilidade da sua utilização e da acessibilidade dos mesmos por parte dos notários, de forma a garantir a fé pública que constitui a diferença específica da sua intervenção;

L) Diversos serviços foram efetivamente disponibilizados aos notários, designadamente, “Registos On-line”, “Empresa On-line”, “Certidão Permanente” e “Automóvel on-line”;

M) Os serviços de auditoria e inspeção, encontram-se previstos legalmente e são essenciais por forma a assegurar o controlo do exercício da atividade notarial;

N) Quanto ao arquivo notarial existe sempre a possibilidade de ser necessária a sua transferência para os arquivos públicos;

O) Não é juridicamente relevante a utilização ou não da totalidade dos serviços, ou a frequência da sua utilização, pois que o tributo previsto o é pela possibilidade de utilização daqueles serviços ou de alguns daqueles serviços, da sua disponibilização, não se podendo concluir pela falta evidente da prestação concreta de um serviço;

P) As prestações administrativas em causa revelam-se da maior importância e utilidade para o exercício e fiscalização da atividade notarial;

Q) Não está demonstrada uma manifesta desproporção entre a taxa prevista no artigo 16º da Portaria n.º 385/2004 e o benefício retirado, ou possível de retirar, pelos recorrentes, tanto mais que o referido tributo depende do número e da natureza dos atos praticados, pelo que também não se verifica a violação do princípio da proporcionalidade. Nestes termos, deve não ser admitido o presente recurso de revista, por não se encontrarem verificados os pressupostos legais de admissibilidade previsto no artigo 150º do CPTA.

Caso assim se não entenda, o que por mera hipótese académica se admite, deve ser negado provimento ao recurso mantendo a decisão recorrida.

1.3. O Excelentíssimo Magistrado do Ministério Público emitiu parecer no sentido da inadmissibilidade do presente recurso no contencioso tributário, suscitando, para o efeito, a questão da inconstitucionalidade dos artigos 150º, n.º 1, do CPTA e 26º alínea h), do ETAF, quando interpretados no sentido dessa admissibilidade, por violação da reserva relativa de competência legislativa da Assembleia da República sobre organização e competência dos tribunais (artigo 165º, n.º 1, alínea p), da CRP).

1.4. Colhidos que foram os vistos dos Exm^{os} Juizes Conselheiros Adjuntos, cumpre decidir.

2. Colocadas que foram as questões da inadmissibilidade do presente recurso em sede de contencioso tributário, e da inconstitucionalidade das normas apontadas pelo Ministério Público, cumpre apreciar previamente tais questões.

Relativamente à admissibilidade do recurso de revista excepcional no contencioso tributário, trata-se de questão que vem conhecendo decisão reiterada, pacífica e uniforme no sentido afirmativo, como se pode ver pela leitura, entre tantos outros, dos acórdãos proferidos nos processos n.º 0415/12, de 30/05/2012, n.º 0434/12, de 23/05/2012, n.º 0357/12, de 16/05/2012, n.º 083/12, de 16/05/2012, n.º 01140/11, de

26/04/2012, n.º 0284/12, de 26/04/2012, n.º 01110/11, de 14/03/2012, n.º 01108/11, de 7/03/2012, n.º 772/14, de 8/10/2014, e n.º 285/14, de 7/01/2015, cuja fundamentação sufragamos e que aqui mais uma vez se acolhe e reitera tendo em conta a suprema importância de acatar a jurisprudência consolidada em termos de se obter uma interpretação e aplicação uniformes do direito (art. 8º n.º 3, do C.Civil).

Em conformidade com a aludida jurisprudência, a admissibilidade deste recurso no contencioso tributário tem sustentáculo formal no art. 26º, alínea h), do ETAF, e no art. 2º, alínea c), do CPPT, já que a remissão a que se refere esta alínea c) tem natureza dinâmica e não estática: as normas sobre processo nos tribunais administrativos são presentemente as constantes do CPTA e não as da LPTA.

Por outro lado, como se deixou afirmado nesses acórdãos, «quanto ao facto de no artº 26 do ETAF, em que se fixa a competência da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, não existir norma semelhante à do artº 24º, n.º 2, nem existir qualquer remissão para o regime daquele artº 150º, não nos parece significativo.

Isto porque o artº n.º 26, alínea h), estabelece que à Secção de Contencioso Tributário cabe conhecer “De outras matérias que lhe sejam deferidas por lei”. Ora, sendo aplicáveis por remissão do artº 2º, alínea c), do CPPT, as normas do CPTA, onde se inclui o artº 150º citado, tratando-se de matéria tributária, fica estabelecida por lei a competência da referida Secção.

Também não nos parece colher qualquer apoio o argumento de que “o acesso ao STA, para os processos tribunais tributários, está muito mais aberto do que o está no contencioso administrativo, em face da possibilidade de recurso per saltum de decisões dos tribunais tributários sem as limitações que, para o contencioso administrativo, se prevêem no art. 151º, abertura cuja amplitude se estende até possibilidade de acesso ao Supremo Tribunal Administrativo em processos de valor não à alçada dos tribunais tributários (artº 280º, n.º 5, do CPPT).”

Com efeito, o recurso excepcional de revista tem fundamentos específicos que em nada se assemelham ao recurso “per saltum” para a 2ª Secção do STA que é um recurso ordinário. De qualquer forma, o que está em causa no recurso excepcional de revista são decisões dos tribunais centrais administrativos e não dos tribunais de 1ª instância.

E que dizer do argumento de que “mantém-se a admissibilidade generalizada de recurso de decisões dos tribunais centrais administrativos proferidas em processos instaurados antes de 15-9-1997, assegurada pelo artº. 120º do ETAF de 1984”. Trata-se de uma garantia do passado. Mas para o futuro? Por que razão há-de ser negado aos administrados contribuintes um direito de que gozam os outros cidadãos (administrados)?

Por outro lado, e conforme se refere no acórdão transcrito, o recurso excepcional de revista, não visa a uniformização de jurisprudência, não existindo, por isso, qualquer incompatibilidade ou sobreposição com o regime de recurso previsto no artº 284º do CPPT.

De qualquer forma, se dívidas pudessem ainda existir quanto à aplicação do recurso excepcional de revista, previsto no artº 150º do CPTA, ao processo judicial tributário, após as alterações ao CPC operadas pelo DL n.º 303/2007, de 24 de Agosto, o referido recurso teria sempre de ser admitido por aplicação subsidiária do artº 2º, alínea e), do CPPT.

É que, se a existência de tal recurso, anteriormente, apenas em contencioso administrativo, poderia gerar questões de inconstitucionalidade, por discriminação dos cidadãos, como salientava Lebre de Freitas (Código de Processo Civil Anotado, pág. 116), sendo agora tal recurso admitido no processo civil, não faria sentido excluí-lo do processo judicial tributário. Tal traduziria, nitidamente violação do direito à tutela jurisdicional efectiva e ao princípio da igualdade constantes dos arts. 13º, n.º 1, e 268º, n.º 4, da CRP.»

Em conclusão, sendo o recurso de revista admissível no contencioso tributário por força da aplicação da norma contida no art. 26º, alínea h), do ETAF de 2002, e visto que o artº 26º do ETAF, fixando a competência da Secção do Contencioso Tributário do STA, comina na alínea h) que cumpre a esta Secção conhecer «De outras matérias que lhe sejam deferidas por lei», e que as alíneas c) e e) do art. 2º do CPPT contêm uma expressa remissão para as normas do CPC e do CPTA - e, por conseguinte, também para o art. 150º deste último diploma legal - torna-se claro que a competência desta Secção para conhecer do recurso excepcional de revista está estabelecida por lei, não ocorrendo a apontada inconstitucionalidade orgânica, como, aliás, se deixou exarado na Decisão Sumária n.º 743/2014, proferida pelo Tribunal Constitucional em 5/11/2014, no processo n.º 926/2014.

Termos em que impoedem as questões prévias suscitadas.

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

Por conseguinte, este recurso só é admissível se for **claramente necessário para uma melhor aplicação do direito** ou se estivermos perante uma questão que, pela sua **relevância jurídica ou social**,

se revista de importância fundamental, sendo que esta *importância fundamental* tem de ser detectada não perante o interesse teórico da questão, mas perante o seu interesse prático e objectivo, medido pela utilidade da revista em face da capacidade de expansão da controvérsia ou da sua vocação para ultrapassar os limites da situação singular.

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

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

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

No caso em apreço, está em causa a pretensão anulatória de actos de autoliquidação do tributo previsto no art. 16º, n.º 1, da Portaria n.º 385/2004, de 16 de Abril, actos que constituem o objecto da impugnação judicial que os ora Recorrentes deduziram na sequência do indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa que apresentaram. Alegaram, em abono da sua pretensão, que o referido tributo - que impõe aos notários a obrigação de entrega, ao Ministério da Justiça, da quantia de 10 € por cada escritura e de 3 € por cada um dos demais actos que pratiquem - configura um imposto, que não uma taxa, padecendo, por isso, de inconstitucionalidade orgânica; e ainda que se tratasse de uma taxa, advogam que ela seria ilegal, por falta de sinalagma ou contraprestação, e que ofenderia os princípios constitucionais da igualdade e da proporcionalidade.

Todavia, o acórdão ora recorrido, prolatado pelo TCA Sul, confirmou a sentença proferida pelo Tribunal Tributário de Lisboa, no entendimento de que ela não padecia do imputado erro de julgamento quanto à qualificação dessas prestações tributárias como taxas, nem ocorriam as invocadas inconstitucionalidades.

Neste recurso de revista, os Recorrentes continuam a defender que o aludido tributo tem a natureza de imposto, o que implica a sua inconstitucionalidade orgânica, e que, ainda que tivesse a natureza de taxa, afrontaria o princípio constitucional da proporcionalidade e seria ilegal por ausência de contraprestação, sustentando que o acórdão recorrido enferma de erro ostensivo na apreciação dessas questões. E argumentando que tais questões são juridicamente relevantes e assumem relevância social e económica, por interessarem a todos os notários portugueses, advogam que este recurso de revista deve ser admitido com vista a uma melhor aplicação e uniformização do direito.

Com efeito, as questões que os Recorrentes colocam reconduzem-se a matéria de inegável relevo social e económico, sendo previsível que a sua solução tenha repercussão noutras situações, dada a sua abrangência, extensível a todos os notários portugueses. Isto é, estamos claramente perante um “caso tipo”, cuja solução jurídica é susceptível de ter repercussão em centenas de casos futuros, e que, por isso, merece uma resposta por este órgão de cúpula da justiça fiscal como condição para dissipar dúvidas e alcançar a melhor aplicação do direito.

Razão por que importa que este Supremo Tribunal intervenha, conhecendo da revista, para que a pronúncia que venha a emitir sobre esta concreta questão possa servir como orientação para os tribunais de que é órgão de cúpula, assim contribuindo para uma melhor aplicação do direito.

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

Sem custas nesta fase.

Lisboa, 7 de Outubro de 2015. — *Dulce Neto* (relatora) — *Casimiro Gonçalves* — *Isabel Marques da Silva*.

Acórdão de 7 de Outubro de 2015.**Assunto:**

Competência em razão da hierarquia. Matéria de facto.

Sumário:

Suscitando o recorrente questão de facto da qual pretende extrair consequência jurídica, o recurso não tem por fundamento exclusivamente matéria de direito, sendo, por isso, competente para dele conhecer, o TCA e não o STA.

Processo n.º 294/14-30.

Recorrente: A. . ., S. A.

Recorrido: Fazenda Pública.

Relator: Ex.^{mo} Sr. Cons. Dr. Casimiro Gonçalves.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

RELATÓRIO

1.1. A sociedade A....., S.A., com os demais sinais dos autos, recorre da decisão que, proferida em 27/4/2012 (cfr. fls. 196-213) no Tribunal Tributário de Lisboa, julgou improcedentes os embargos de terceiro contra o acto de penhora de direitos de exploração dos estabelecimentos comerciais denominados “.....”, “.....”, “.....” e “.....”, no âmbito dos processos de execução fiscal n.ºs 3107200401050486 e apensos e 3107200301032232 e apensos, que o Serviço de Finanças de Lisboa-8 move contra «B..... S.A.», para cobrança coerciva de dívidas de IVA dos anos de 2002, 2003 e 2004, no montante global de 403.425,84 Euros e acrescido, e de 100.350,41 Euros e acrescido, respectivamente.

1.2. Termina com a formulação das Conclusões seguintes:

1. A recorrente não foi notificada de qualquer despacho que implicasse a renúncia ao seu direito da prova testemunhal apresentada nos autos e carreada oportunamente;

2. Tinha que ser dado prévio conhecimento à recorrente de que a mesma causa iria ser decidida por saneador sentença e sem prévia apreciação dos meios de prova oportunamente carreados para os autos pela recorrente;

3. A recorrente encontra-se assim perante uma nulidade absoluta que foi ver indeferidos os seus meios de prova, sem que previamente tenha sido notificada para se pronunciar, cfr. art. 3º do CPC, aplicável ex vi art. 2º do CPPT;

4. A recorrente não aceita a qualificação jurídica vertida na sentença proferida a fls. 15, denominada de “direito pessoal de gozo”, em que o devedor é o senhorio e o credor o inquilino, porque na realidade o que se verificou foi a denúncia do contrato de cessão de exploração com a executada;

5. Aliás, a recorrente não tem qualquer contrato nem nunca teve com a executada, pois, o mesmo foi precedentemente denunciado pela proprietária do locado;

6. Acresce que a douta sentença recorrida menciona sem provar uma prática concertada entre a executada e a ora embargante, pois, tal não resulta do probatório assente dos autos;

7. A prova carreada para os autos é de que o contrato com a executada foi válido e legalmente denunciado e que só posteriormente foi celebrado novo contrato com a embargante, pelo que a penhora caducou com a denúncia do contrato, pois, a terceira embargante não pode ser lesada com as vicissitudes pretéritas do locado, sob pena de não haver segurança nos contratos;

8. A sentença recorrida não discriminou os factos dados como provados em que se baseou no alegado acto concertado entre o executado e o devedor pois, alega sem qualquer fundamentação de prova carreada nos autos que sustente tal interpretação;

9. E não se pode aferir a mesma sem se interpretar os documentos junto aos autos, pois, cerceia a livre apreciação da prova pelos tribunais superiores;

10. Assim, a sentença recorrida enferma de vício que a inquina na sua plenitude, pois, não é possível ao tribunal superior aferir da interpretação dos documentos carreados para os autos;

11. Acresce ainda que a qualificação jurídica do contrato dos autos e da sua denúncia pelo senhorio e credor é violadora do direito aplicável “in casu”, bem como contende com as vicissitudes pretéritas dos contratos e com a paz e autonomia contratual, quer na celebração, quer na denúncia.

Termina pedindo a procedência do recurso.

1.3. Não foram apresentadas contra-alegações.

1.4. O MP emite douto Parecer nos termos seguintes:

«Recorre A....., S.A. da sentença do Tribunal Tributário de Lisboa que, julgando im procedentes os embargos que oportunamente deduziu, manteve os actos de penhora dos direitos de exploração dos estabelecimentos comerciais denominados “.....”, “.....” e “.....”, realizados no âmbito das execuções fiscais n.ºs 3107200401050486 e apensos e 3107200301032232 e apensos.

Nas Conclusões da sua Alegação, que definem e delimitam o âmbito do recurso, alega a recorrente, no essencial, que ocorre “*nulidade absoluta*” por terem sido indeferidos os meios de prova que carreu para os autos, “*sem que previamente tenha sido notificada para se pronunciar*” – Cfr. Conclusões 2 e 3.

Alega ainda que “*o contrato com a executada foi válido e legalmente denunciado e que só posteriormente foi celebrado novo contrato com a embargante, pelo que a penhora caducou com a denúncia do contrato, pois, a terceira embargante não pode ser lesada com as vicissitudes pretéritas do locado, sob pena de não haver segurança nos contratos*” – Conclusão 7.

Alega, finalmente, que “*a sentença recorrida não discriminou os factos dados como provados em que se baseou no alegado acto concertado entre o executado e o devedor, pois, alega sem qualquer fundamentação de prova carreada nos autos que sustente tal interpretação*” – Conclusão 8.

Creio que não assiste razão à recorrente.

1. Quanto à alegada nulidade absoluta

Como decorre do estabelecido no art. 113.º do CPPT e claramente se explicita no douto Acórdão deste Supremo Tribunal de 23-10-2013 – 0388/13 «*(...) a lei não impõe que o juiz proceda sempre à produção dos meios de prova oferecida pelas partes para prova da matéria vertida nos articulados, antes pode e deve dispensá-la se considerar que pode conhecer imediatamente do pedido (...)*.

Ora, não havendo essa imposição legal, se o juiz dispensa a produção de prova, não se pode dizer que foi preterida uma formalidade legal, eventualmente geradora de nulidade processual».

A omissão de diligências de prova, refere-se no mesmo douto aresto, poderá, no entanto, afectar o julgamento da matéria de facto, acarretando a anulação da sentença por défice instrutório, quando existam factos controvertidos que possam relevar para a decisão da causa o que, salvo melhor juízo, não ocorre no caso dos autos.

Não merece, conseqüentemente, qualquer reparo o despacho de 5.06.2009 que, julgando reunida a prova necessária à prolação de decisão final, dispensou a realização da prova testemunhal indicada pela embargante, ora recorrente (fls. 187 dos autos).

Aliás, notificada que foi desse despacho a ora recorrente contra ele não reagiu (cfr. fls. 189 e 190). Inexiste, salvo melhor entendimento, a alegada nulidade.

2. Quanto ao acto de penhora

Como refere Jorge Lopes de Sousa, “*realizada a penhora, o executado continua a poder dispor e onerar os bens penhorados, mas os actos que pratique são ineficazes em relação ao exequente (art. 819.º do CC) ((1) Cfr. Código do Procedimento e de Processo Tributário, Anotado e Comentado, 6.ª edição, vol. III, pág. 581.)*”.

Com efeito, de acordo com a norma citada, terão de se considerar inoponíveis à execução fiscal os direitos reais de gozo ou de garantia constituídos depois da penhora ou do seu registo, o que bem se compreende pois, como o anota José Lebre de Freitas ((2) Cfr. A Acção Executiva, 2.ª edição, pág. 819.º), os actos de disposição ou oneração de bens penhorados comprometeriam a função da penhora se tivessem eficácia plena. Trata-se, acrescenta o mesmo autor em nota de rodapé, duma inoponibilidade *objectiva* ou *situacional*, diversa da inoponibilidade meramente subjectiva, isto é, em face de um certo terceiro.

A cessão de exploração ou concessão de estabelecimento comercial não é senão um contrato de locação do estabelecimento como unidade jurídica, isto é, um negócio jurídico pelo qual o titular desse direito proporciona a outrem, temporariamente e mediante retribuição, o gozo e fruição do estabelecimento, ou seja, a sua exploração mercantil. O cedente ou locador demite-se temporariamente do exercício da actividade comercial e quem o assume é o cessionário ou locatário ((3) Cfr. Miguel J.A. Pupo Correia, Direito Comercial, 10ª edição, 2007, pág. 72.). Contrariamente ao que sucede com o trespasse, o contrato de cessão de exploração tem natureza temporária e não envolve a transmissão da titularidade do estabelecimento que se conserva na esfera do cedente.

Atentos estes considerandos carece totalmente de sentido, para além de carecer do necessário suporte legal, a afirmação da ora recorrente de que a penhora caducou com a denúncia do contrato. De resto, salvo melhor entendimento, independentemente de tais considerandos e da validade dos actos em causa, nem a denúncia do primitivo contrato nem a celebração do novo contrato de cessação de exploração do estabelecimento podiam implicar a caducidade do acto de penhora desde logo porque os direitos penhorados não se extinguíram, antes subsistem na ordem jurídica, estando corporizados nos contratos identificados no auto de penhora em que a posição contratual do primitivo cessionário veio a ser transmitida à ora embargante.

3. Quanto aos factos provados

A propósito da elaboração da sentença dispõe o n.º 2 do art. 123.º do CPPT que “o juiz discriminará também a matéria provada da não provada, fundamentando as suas decisões”.

É pacífico na doutrina e na jurisprudência que na descrição da matéria de facto tem o julgador que indicar expressamente os factos provados pelos documentos, não bastando efectuar a remissão ou dar como reproduzidos determinados documentos que constem do processo.

Como refere Jorge Lopes de Sousa, ((4) Cfr. Código do Procedimento e de Processo Tributário, Anotado e Comentado, 5.ª edição, vol. I, pág. 876.) “*no que concerne à prova documental, a discriminação da matéria de facto não pode limitar-se a dar como reproduzidos documentos que constem do processo, mas sim em indicar quais os factos que esses documentos comprovam. A mera remissão para o documento tem apenas o alcance de dar como provada a existência do documento, um meio de prova, e não o de dar como provada a existência dos factos que com base neles se possam considerar como provados. O juízo sobre quais os factos que se devem considerar provados com base nos documentos existentes no processo é um juízo de facto, da competência dos tribunais com poderes para o conhecimento da matéria de facto e a sua falta constituirá nulidade da sentença de conhecimento oficioso, pelos tribunais sem poderes de cognição em matéria de facto, nos termos do art. 729.º, n.º 3, do CPC*”.

No caso vertente, porém, são expressamente discriminados no probatório da sentença recorrida todos os factos que interessam e nos quais se suporta a decisão da causa. Inexiste mera remissão para os vários documentos mencionados.

Inexiste, por outro lado, omissão de matéria de facto relativamente ao que vem alegado nas Conclusões 6 e 8 – “*acto concertado entre o executado e o devedor*”. O que a esse propósito unicamente se diz na sentença recorrida, comentando o teor do art. 820.º do CC, é que o preceito visa “*obstar a que o exequente seja prejudicado deliberadamente por acto concertado entre o executado e o seu devedor*”.

Concluo, em face do exposto, sem mais considerações, pela improcedência do presente recurso e, conseqüentemente, pela manutenção do julgado.

É o meu parecer.»

1.5. Corridos os Vistos legais e suscitada, entretanto, pelo relator, a questão prévia da incompetência, em razão da hierarquia, do STA, para conhecer do recurso, por não versar exclusivamente matéria de direito, foram notificadas as partes para se pronunciarem, querendo, sobre a excepção suscitada, só a recorrida tendo emitido pronúncia (cfr. fls. 283) no sentido da competência do STA para apreciação do recurso.

1.6. No seguimento, foi então proferido, pelo Relator, o despacho de fls. 286/296, declarando a incompetência do STA (Secção de Contencioso Tributário) para conhecer do presente recurso, por não versar exclusivamente matéria de direito.

E é este o despacho que a recorrente pretende agora questionar (a fls. 302) alegando que invocou a prescrição dos processos de execução fiscal que estão na base dos presentes autos, questão esta que é prévia, se enquadra e edifica única e exclusivamente em matéria de direito e que, merecendo a devida pronúncia de mérito, determinaria a resolução imediata do diferendo dos presentes autos, com a absolvição da recorrente.

E para o caso de assim não se entender, requer desde já a remessa dos autos ao TCA Sul (Contencioso Tributário).

Ora, interpretando este requerimento de fls. 302 como reclamação para a conferência, relativamente ao aludido despacho do relator (de fls. 286/296), importa, então, decidir a aludida questão da competência do STA.

FUNDAMENTOS

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

A) Contra a sociedade «B..... SA» foi instaurado, pelo Serviço de Finanças de Lisboa 8, o processo de execução fiscal n.º 3107200301032232 e apensos, para cobrança coerciva de dívidas de IVA de 2002, 2003 e 2004, perfazendo o montante global de € 403.425,84 e acrescido (cfr. fls. 1 a 9 do processo de execução fiscal apenso);

B) Em 20-9-2004, no âmbito do identificado processo de execução fiscal, foi proferido despacho pelo Chefe do Serviço de Finanças de Lisboa 8 que ordenou a penhora dos bens pertencentes à sociedade executada «B..... SA» (cfr. fls. 15 do processo de execução fiscal apenso);

C) Em 28-10-2004, foi lavrado auto de penhora, no âmbito do processo de execução fiscal n.º 3107200301032232 e apensos, de cujo teor resulta ter sido penhorada a posição contratual que a executada «B..... SA» detém no denominado “contrato de cessão de exploração” com a sociedade «C..... SA», para exploração do estabelecimento comercial “.....” (cfr. fls. 21 e 22 do processo de execução fiscal apenso);

D) O auto de penhora referido na alínea antecedente inclui, em anexo, uma cópia do denominado “contrato de cessão de exploração”, celebrado entre a sociedade «C..... SA» e a sociedade «B..... Lda.», cujo teor se dá por integralmente reproduzido e do qual resulta, nomeadamente, ter a primeira cedido à segunda a posição de concessionária do estabelecimento comercial denominado

“.....”, pelo período de cinco anos, com início em 7/4/2003 e termo em 7/4/2008 (cfr. fls. 23 a 27 do processo de execução fiscal apenso);

E) Em 28-10-2004, foi lavrado auto de penhora, no âmbito do processo de execução fiscal n.º 3107200301032232 e apensos, de cujo teor resulta ter sido penhorada a posição contratual que a executada «B..... SA» detém no denominado “contrato de cessão de exploração” com a sociedade «C..... SA», para exploração do estabelecimento comercial “.....” (cfr. fls. 28 e 29 do processo de execução fiscal apenso);

F) O auto de penhora referido na alínea antecedente inclui, em anexo, uma cópia do denominado “contrato de cessão de exploração”, celebrado entre a sociedade «C..... SA» e a sociedade «B..... Lda.», cujo teor se dá por integralmente reproduzido e do qual resulta, nomeadamente, ter a primeira cedido à segunda sociedade a posição de concessionária do estabelecimento comercial denominado “.....”, pelo período de cinco anos, com início em 7-4-2003 e termo em 7-4-2008 (cfr. fls. 30 a 34 do processo de execução fiscal apenso);

G) Em 28-10-2004, foi lavrado auto de penhora no âmbito do processo de execução fiscal n.º 3107200301032232 e apensos, de cujo teor resulta ter sido penhorada a posição contratual que a executada «B..... SA» detém no denominado “contrato de cessão de exploração” com a sociedade «D..... SA» para exploração do estabelecimento comercial “.....” (cfr. fls. 35 e 36 do processo de execução fiscal apenso);

H) O auto de penhora referido na alínea antecedente inclui, em anexo, uma cópia do denominado “contrato de cessão de exploração”, celebrado entre a sociedade «D..... SA» e a sociedade «B..... Lda.», cujo teor se dá por integralmente reproduzido e do qual resulta, nomeadamente, ter a primeira cedido à segunda sociedade a posição de concessionária do estabelecimento comercial denominado “.....” ou “.....”, pelo período de cinco anos, com início em 30-9-2002 e termo em 30-12-2007 (cfr. fls. 37 a 40 do processo de execução fiscal apenso);

I) Os bens penhorados e identificados nas alíneas anteriores foram entregues a E....., na qualidade de administrador da sociedade executada, a qual foi nomeada fiel depositária dos mesmos (cfr. autos de penhora a fls. 21 a 40 dos autos);

J) Pelo ofício n.º 5679, remetido por carta registada com aviso de recepção, o Serviço de Finanças de Lisboa 8 comunicou à sociedade «B..... SA» a designação do dia 27-6-2007 para se proceder à venda por proposta em carta fechada das seguintes verbas:

«VERBA 1 – A posição contratual que detém no contrato de cessão de exploração com a firma C....., S.A., com sede em Lisboa, na Avenida, n.º –, conforme cláusula segunda do referido contrato para exploração do estabelecimento comercial denominado “.....”, sito em Lisboa, no Armazém localizado junto ao (.....), tendo sido concedido em exploração pela APL – Administração F S.A., com sede na Rua, Lisboa, onde é exercida a actividade de restauração, bar, dispondo igualmente de salas de dança.

Valor base: € 3.500,00

VERBA 2 – A posição contratual que detém no contrato de cessão de exploração com a firma C....., S.A., com sede em Lisboa, na Avenida, n.º –, conforme cláusula segunda do referido contrato para exploração do estabelecimento comercial denominado “.....”, sito em Lisboa, na Avenida, n.ºs a, onde é exercida a actividade de restauração, bar, com salas de dança.

Valor base: € 3.500,00

VERBA 3 – A posição contratual que detém no contrato de cessão de exploração com a firma D....., S.A., com sede em Lisboa, na Avenida, n.º –, conforme cláusula segunda do referido contrato para exploração do estabelecimento comercial denominado “.....”, sito em Lisboa, no Campo Pequeno, n.º, onde é exercida a actividade de exploração de restauração e bar.

Valor base: € 2.100,00»

(cfr. fls. 88 dos autos e fls. 166 do processo de execução fiscal apenso);

K) O referido ofício foi recebido em 14-5-2007 pela sociedade «B..... SA» (cfr. aviso de recepção, a fls. 167 do processo de execução fiscal apenso);

L) Contra a sociedade «B..... SA» foi instaurado o processo de execução fiscal n.º 3107200401050486 e apensos, do Serviço de Finanças de Lisboa 8, para cobrança coerciva de dívidas de IVA do ano de 2004, perfazendo o montante global de €100.350,41 e acrescido (cfr. fls. 1 a 4 do processo de execução fiscal apenso);

M) Em 20-9-2004, no âmbito do processo de execução fiscal identificado na alínea antecedente, foi proferido despacho pelo Chefe do Serviço de Finanças de Lisboa 8 que ordenou a penhora dos bens pertencentes à sociedade «B..... SA» (cfr. fls. 15 do processo de execução fiscal apenso);

N) Em 28-10-2004, foi lavrado auto de penhora no âmbito do processo de execução fiscal n.º 3107200401050486 e apensos, de cujo teor resulta ter sido penhorada a posição contratual que a executada «B..... SA» detém no denominado “contrato de cessão de exploração” com a so-

cidade «C..... SA» para exploração do estabelecimento comercial “.....” (cfr. fls. 7 e 8 do processo de execução fiscal apenso);

O) O auto de penhora referido na alínea antecedente inclui, em anexo, uma cópia do denominado «contrato de cessão de exploração», celebrado entre a sociedade «C..... SA» e a sociedade «B..... Lda.», cujo teor se dá por integralmente reproduzido e do qual resulta, nomeadamente, ter a primeira cedido à segunda sociedade a posição de concessionária do estabelecimento comercial denominado “.....”, pelo período de cinco anos, com início em 7-4-2003 e termo em 7-4-2008 (cfr. fls. 9 a 12 do processo de execução fiscal apenso);

P) O bem penhorado no âmbito do processo de execução fiscal n.º 3107200401050486 e apensos, nos termos referidos na alínea antecedente, foi entregue a E....., na qualidade de administrador da sociedade executada, a qual foi nomeada fiel depositária dos mesmos (cfr. auto de penhora, a fls. 7 a 12 do processo de execução fiscal apenso);

Q) Pelo ofício n.º 5378, remetido para a sociedade «B..... SA» por carta registada com aviso de recepção, o Serviço de Finanças de Lisboa 8 comunicou a designação do dia 27 de Junho de 2007 para proceder à venda por propostas em carta fechada da posição contratual que a executada «B..... SA» detém no denominado “contrato de cessão de exploração” com a sociedade «C..... SA» para exploração do estabelecimento comercial “.....” (cfr. fls. 60 e 61 do processo de execução fiscal apenso);

R) O referido ofício foi recebido em 14-5-2007 pela sociedade «B..... SA» (cfr. aviso de recepção, a fls. 62 do processo de execução fiscal apenso);

S) Por despacho do Chefe do Serviço de Finanças de Lisboa 8 foi ordenada a suspensão dos processos de execução fiscal e a não realização da venda dos bens penhorados para o dia 27-6-2007, por os mesmos terem sido objecto dos presentes embargos de terceiro (cfr. fls. 57 e 160 dos autos e fls. 133 do processo de execução fiscal apenso);

T) Em 15-2-2005, a sociedade «C..... SA» remeteu uma carta à sociedade executada «B..... SA», nos termos da qual afirma proceder à denúncia do contrato relativo ao estabelecimento “.....”, com efeitos a partir de 30 de Maio de 2005 (cfr. fls. 97 dos autos);

U) Em 15-2-2005, a sociedade «C..... SA» remeteu uma carta à sociedade executada «B..... SA», nos termos da qual afirma proceder à denúncia do contrato relativo ao estabelecimento “.....”, com efeitos a partir de 30 de Maio de 2005 (cfr. fls. 98 dos autos);

V) Em 15-2-2005, a sociedade «C..... SA» remeteu uma carta à sociedade executada «B..... SA», nos termos da qual afirma proceder à denúncia do contrato relativo ao estabelecimento “.....”, com efeitos a partir de 30 de Maio de 2005 (cfr. fls. 99 dos autos);

W) Em 15-2-2005, a sociedade «D..... SA» remeteu uma carta à sociedade executada «B..... SA», nos termos da qual afirma proceder à denúncia do contrato relativo ao estabelecimento “.....”, com efeitos a partir de 30 de Maio de 2005 (cfr. fls. 98 dos autos);

X) Em 1-6-2005, a sociedade «C..... SA» e a embargante celebraram o acordo escrito, denominado “contrato de cessão de exploração”, no qual declararam, designadamente, o seguinte:

«CLÁUSULA PRIMEIRA

A PRIMEIRA OUTORGANTE é detentora legítima do Estabelecimento Comercial denominado “.....” sito nas, n.º, Freguesia, em Lisboa, inscrito na matriz da referida freguesia sob o n.º 847º e descrito com o n.º 302, na 3.ª Conservatória do Registo Predial de Lisboa.

CLÁUSULA SEGUNDA

Pelo presente contrato a PRIMEIRA OUTORGANTE cede à SEGUNDA OUTORGANTE, que adquire a posição de concessionária do referido Estabelecimento Comercial sito nas, n.º, em Lisboa.

CLÁUSULA QUARTA

A concessão da exploração é feita por vinte anos, tendo o seu início em 1 de Junho de 2005 e o seu termo em 1 de Junho de 2010.» (cfr. fls. 12 a 18 dos autos);

Y) Em 1-0-2005, a sociedade «C..... SA» e a embargante celebraram o acordo escrito, denominado “contrato de cessão de exploração”, no qual declararam, designadamente, o seguinte:

«CLÁUSULA PRIMEIRA

A PRIMEIRA OUTORGANTE é detentora legítima do Estabelecimento Comercial denominado “.....” sito na Avenida, n.º a, Freguesia de, em Lisboa, inscrito na

matriz da referida freguesia sob o n.º 476.º e descrito com o n.º 00459, na 3.ª Conservatória do Registo Predial de Lisboa.

CLÁUSULA SEGUNDA

Pelo presente contrato a PRIMEIRA OUTORGANTE cede à SEGUNDA OUTORGANTE, que adquire a posição de concessionária do referido Estabelecimento Comercial sito na Avenida, n.º a, em Lisboa. (...)

CLÁUSULA QUARTA

A concessão da exploração é feita por vinte anos, tendo o seu início em 1 de Junho de 2005 e o seu termo em 1 de Junho de 2010.» (cfr. fls. 21 a 25 dos autos);

Z) Em 1-6-2005, a sociedade «G..... Lda» e a embargante celebraram o acordo escrito, denominado “contrato de cessão de exploração”, no qual declararam, designadamente, o seguinte:

«CLÁUSULA PRIMEIRA

A PRIMEIRA OUTORGANTE é detentora legítima do Estabelecimento Comercial denominado “..... ou também” sito no Campo, n.º, Freguesia, em Lisboa, inscrito na matriz da referida freguesia sob o n.º 1539.º e descrito com o n.º 00488, na 8.ª Conservatória do Registo Predial de Lisboa.

CLÁUSULA SEGUNDA

Pelo presente contrato a PRIMEIRA OUTORGANTE cede à SEGUNDA OUTORGANTE, que adquire a posição de concessionária do referido Estabelecimento Comercial sito no, n.º, em Lisboa. (...)

CLÁUSULA QUARTA

A concessão da exploração é feita por vinte anos, tendo o seu início em 1 de Junho de 2005 e o seu termo em 1 de Junho de 2010.» (cfr. fls. 26 a 30 dos autos);

AA) Em 1-6-2005, a sociedade «C..... SA» e a embargante celebraram o acordo escrito, denominado “contrato de cessão de exploração”, no qual declararam, designadamente, o seguinte:

«CLÁUSULA PRIMEIRA

A PRIMEIRA OUTORGANTE é detentora legítima do Estabelecimento Comercial denominado “.....” sito no Armazém localizado junto ao, Freguesia, em Lisboa, tendo sido concedido em exploração pela APL – Administração F....., S.A. Pessoa Colectiva n.º, com sede na Rua, em Lisboa.

CLÁUSULA SEGUNDA

Pelo presente contrato a PRIMEIRA OUTORGANTE cede a sua posição como concessionária à SEGUNDA OUTORGANTE, que adquire a posição de concessionária do referido Estabelecimento Comercial sito no Armazém localizado junto ao, em Lisboa. (...)

CLÁUSULA QUARTA

A concessão da exploração é feita por vinte anos, tendo o seu início em 1 de Junho de 2005 e o seu termo em 1 de Junho de 2010.» (cfr. fls. 31 a 34 dos autos);

AB) A petição inicial dos presentes embargos de terceiro foi apresentada em 25/6/2007 (cfr. fls. 4 dos autos).

3.1. Referindo o disposto no art. 237º do CPPT, a sentença, considerando embora verificados, no caso, os requisitos da tempestividade da petição de embargos e da qualidade de terceiro, por parte da embargante, julgou os embargos improcedentes com fundamento em que não se verifica o requisito da invocada ofensa da posse ou de qualquer outro direito incompatível com a realização ou o âmbito da diligência aqui sindicada.

Isto porque:

- Da facticidade provada resulta que a embargante celebrou um contrato de cessão de exploração de estabelecimento comercial, tendo, pois, adquirido um direito pessoal de gozo e, assim, mesmo a admitir-se que o cessionário — enquanto possuidor precário — possa socorrer-se dos meios de defesa da posse e embargos de terceiro, esse direito pessoal de gozo não é, no caso concreto dos autos, incompatível com as diligências de penhora realizadas nos processos de execução fiscal (melhor identificadas nas alíneas C) a I) e N) a P) do probatório), sendo notório que os actos de penhora precederam a respectiva aquisição do direito de exploração dos estabelecimentos comerciais e estando verificada, por isso, a previsão do art. 820º do CCivil, nos termos do qual, “*sendo penhorado algum crédito do devedor, a extinção dele por causa dependente da vontade do executado ou do seu devedor, verificada depois da penhora, é inoponível à execução*”. Ou seja, não pode, pois, a posterior aquisição, pela embargante, do direito de exploração dos estabelecimentos comerciais “.....”, “.....”, “.....” e “.....” ser eficaz em relação ao exequente.

- Acrescendo que apesar de a embargante ter também argumentado, como fundamento da procedência dos embargos, que o direito do exequente constituiu um abuso de direito, previsto no art. 334º do CCivil, porquanto a executada «B..... SA» prestou garantias reais em valor muito superior à quantia exequenda, este argumento não pode ser apreciado em sede de embargos de terceiro, meio processual que visa a eliminação jurídica do acto lesivo do direito do embargante, e não apreciar da legalidade da extensão da penhora, que, em qualquer caso, sempre teria que ser suscitada pela sociedade executada no âmbito dos processos de execução fiscal.

3.2. Como acima se deixou dito, o que importa aqui apreciar é tão só a questão da competência do STA, em razão da hierarquia, pois que só essa questão foi objecto do despacho ora reclamado.

E na verdade, como ali se exarou, tal como resulta da alínea b) do art. 26º e da alínea a) do art. 38º do ETAF (na redacção da Lei 107-D/2003 de 31.12) e do n.º 1 do art. 280º do CPPT), a competência do Supremo Tribunal Administrativo para apreciação dos recursos jurisdicionais interpostos de decisões dos Tribunais Tributários restringe-se, exclusivamente, a matéria de direito, constituindo, assim, uma excepção à competência generalizada do Tribunal Central Administrativo, ao qual compete (cfr. alínea a) do art. 38º) conhecer «dos recursos de decisões dos Tribunais Tributários, salvo o disposto na alínea b) do artigo 26º».

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

Reserva-se, portanto, ao Supremo Tribunal Administrativo o papel de tribunal de revista, com intervenção reservada para os casos em que a matéria de facto controvertida no processo esteja estabilizada e apenas o direito se mantenha em discussão.

E embora para aferir da competência, em razão da hierarquia, do STA, haja que atentar, em princípio, apenas no teor das conclusões da alegação do recurso (pois por aquelas se define o objecto e se delimita o âmbito deste - cfr. o n.º 3 do art. 684º e os n.ºs. 1 e 3 do art. 690º, ambos do CPC - a que corresponde o actual art. 635º do novo CPC) e verificar se, perante tais conclusões, as questões controvertidas se resolvem mediante uma exclusiva actividade de aplicação e interpretação de normas jurídicas, ou se, pelo contrário, a sua apreciação implica a necessidade de dirimir questões de facto (ou porque o recorrente defende que os factos levados ao probatório não estão provados, ou porque diverge das ilações de facto que deles se devam retirar, ou, ainda, porque invoca factos que não vêm dados como provados e que não são, em abstracto, indiferentes para o julgamento da causa), não deixa de ser necessário confrontar as Conclusões com a própria substância das alegações do recurso, nomeadamente, se nestas se afrontam expressamente a facticidade que suporta a decisão.

E se o recorrente suscitar qualquer questão de facto, o recurso já não terá por fundamento exclusivamente matéria de direito, ficando, desde logo, definida a competência do Tribunal Central Administrativo, independentemente da eventualidade de, por fim, este Tribunal vir a concluir que a discordância sobre a matéria fáctica, ou que os factos não provados alegados são irrelevantes para a decisão do recurso.

E para efeitos da mesma competência, há, ainda, que atentar, sendo caso disso, se em sede de contra-alegações, vem requerida a ampliação do âmbito do recurso ao abrigo do disposto no art. 636º do CPC (correspondente ao anterior art. 684º-A).

3.3. Ora, no caso *sub judice*, não se percebe, desde logo, a alegação (no requerimento de fls. 302, aqui interpretado como reclamação para a conferência) relativa à “*prescrição dos processos de execução fiscal que se encontram na base dos presentes autos*”.

Com efeito, em parte alguma das conclusões do recurso tal questão (prescrição) é suscitada: o que nas alegações e conclusões do recurso se invoca é (i) a ocorrência de “*nullidade absoluta*” por

terem sido indeferidos, “*sem que previamente tenha sido notificada para se pronunciar*”, os meios de prova que a recorrente terá carreado para os autos; (ii) que “*o contrato com a executada foi válido e legalmente denunciado e que só posteriormente foi celebrado novo contrato com a embargante, pelo que a penhora caducou com a denúncia do contrato, pois, a terceira embargante não pode ser lesada com as vicissitudes pretéritas do locado, sob pena de não haver segurança nos contratos*”; e (iii) que “*a sentença recorrida não discriminou os factos dados como provados em que se baseou no alegado acto concertado entre o executado e o devedor, pois, alega sem qualquer fundamentação de prova carreada nos autos que sustente tal interpretação*”.

Mas, de todo o modo, como se salienta no mencionado despacho do relator (fls. 286 e ss.) a recorrente põe em causa o decidido quanto à apreciação efectuada sobre a matéria de facto, ao alegar, nas Conclusões 4.^a a 10.^a, factos que contrariam o juízo fáctico expresso na fundamentação da sentença, nomeadamente ao alegar que não aceita a qualificação jurídica (vertida na sentença) do denominado “*direito pessoal de gozo*”, em que o devedor é o senhorio e o credor o inquilino, porque, na realidade, o que se verificou foi a denúncia do contrato de cessão de exploração com a executada, sendo que a recorrente não tem qualquer contrato nem nunca teve com a executada, pois, o mesmo foi precedentemente denunciado pela proprietária do locado; acrescentando que a sentença menciona, sem se provar, uma prática concertada entre a executada e a ora embargante, pois, tal não resulta do probatório assente dos autos, sendo que a prova carreada para os autos é de que o contrato com a executada foi válido e legalmente denunciado e que só posteriormente foi celebrado novo contrato com a embargante, pelo que a penhora caducou com a denúncia do contrato.

Mais alegando, ainda, que a sentença não discriminou os factos dados como provados em que se baseou no alegado acto concertado entre o executado e o devedor pois, alega sem qualquer fundamentação de prova carreada nos autos que sustente tal interpretação, sendo que também não se pode aferir a mesma sem se interpretarem os documentos junto aos autos, sob pena de se cercear a livre apreciação da prova; daí que a sentença enferme de vício que a inquina na sua plenitude, pois, não é possível ao tribunal superior aferir da interpretação dos documentos carreados para os autos.

E destas alegações pretende a recorrente extrair consequência jurídica relevante no sentido de que mantém posse dos bens objecto da penhora e dos presentes embargos.

Ou seja, a recorrente manifesta divergência quanto à apreciação da factualidade que a sentença operou e quanto aos factos que ali se especificaram como provados e não provados, visando, com fundamento em tal divergência, obter apoio para a posição jurídica que sustenta.

E assim, porque os factos que suportam as referidas Conclusões não são, ao menos em abstracto, irrelevantes para a decisão das questões decidendas, até porque «saber o que vai ser objecto da decisão do tribunal e o que terá ou não relevo para chegar a ela é matéria sobre a qual cabe ao tribunal competente para o julgamento pronunciar-se e, por isso, não pode essa mesma matéria ser utilizada para decidir a questão prévia da competência», ⁽¹⁾ conclui-se que o recurso não tem por fundamento único a divergência na interpretação e aplicação da lei, mas igualmente divergência sobre a factualidade julgada provada.

Concluimos, portanto, que, tal como bem se decidiu no despacho reclamado, o recurso não tem por fundamento exclusivamente matéria de direito, sendo, por isso, competente para o seu conhecimento a Secção do Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo (a infracção das regras da competência em razão da hierarquia determina a incompetência absoluta do Tribunal, que é de conhecimento oficioso e pode ser arguida ou suscitada até ao trânsito em julgado da decisão final - cfr. n.ºs. 1 e 2 do art. 16 do CPPT).

Improcede, portanto, a presente reclamação.

DECISÃO

Termos em que se acorda em indeferir a presente reclamação para a conferência e em manter o despacho reclamado, no sentido de declarar este Supremo Tribunal Administrativo incompetente em razão da hierarquia, para conhecer do presente recurso e em declarar (n.º 3 do art. 18º do CPPT) competente o Tribunal Central Administrativo Sul (Secção do Contencioso Tributário).

Custas pela recorrente.

Oportunamente, remeta-se o processo ao TCA Sul (Contencioso Tributário), nos termos já requeridos pela recorrente (cfr. o segmento final do requerimento de fls. 302) e de harmonia com o preceituado no n.º 2 do art. 18º do CPPT.

Lisboa, 7 de Outubro de 2015. — *Casimiro Gonçalves* (relator) — *Francisco Rothes* — *Fonseca Carvalho*.

⁽¹⁾ Jorge Lopes de Sousa, Código de Procedimento e de Processo Tributário, Anotado e Comentado, Vol. I, 6ª edição, 2006, Áreas Editora, 2011, anotação 10 ao art. 16º, p. 223-226.

Acórdão de 7 de Outubro de 2015.

Assunto:

Vício de Falta de Fundamentação.

Processo n.º 406/15-30.

Recorrente: A... e Outro.

Recorrido: Fazenda Pública.

Relatora: Ex.^{ma} Sr.^a Cons.^a Dr.^a Dulce Neto.

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

1. A..... e B....., com os demais sinais dos autos, interpõem recurso da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Viseu que julgou improcedente a impugnação judicial que deduziram contra os actos de liquidação de IVA e Juros Compensatórios referentes ao exercício de 2004, de que é devedora originária a sociedade C....., Lda.

1.1. As alegações do recurso mostram-se rematadas com as seguintes conclusões:

1. Vem o presente recurso apresentado da sentença que julgou improcedente a impugnação judicial, considerando que os actos impugnados não sofriam do vício de falta de fundamentação que lhes era - e é - imputado.

2. A fundamentação consubstancia-se num discurso funcional externado pela administração, expresso, formal, explícito, contextual, com capacidade para dar a um destinatário normal, colocado na situação concreta do destinatário do acto as razões subjacentes aos actos praticados.

3. E o critério da presunção roça a total ininteligibilidade, seja quanto à sua origem, seja quanto aos valores tidos em conta.

4. É facilmente perceptível que a generalidade da população portuguesa, que não a decisão recorrida, não percebe minimamente que rácio é esse, de onde é que resultam as percentagens, como é que se faz o apuramento das mesmas, quem é são os sujeitos passivos que declararam, quantos é que foram objecto de inspecção tributária, etc.

5. Em consequência da injunção constitucional tipificada no artigo 268º, n.º 3, a aplicação de norma eivada de inconstitucionalidade, qual seja a do artigo 77º, n.º 1 e 4, da LGT, interpretada no sentido de que, no caso da avaliação indirecta do rendimento, a fundamentação pode consubstanciar-se num discurso de cariz técnico e inacessível (imperceptível) a um destinatário normal.

6. Em Acórdão do Pleno do STA datado de 24.10.2007, no âmbito da questão de aplicação dos métodos indirectos e do critério aplicado decidiu-se que: “*Não está fundamentado um acto de liquidação, com uso de métodos indirectos, em que foi aplicada uma margem de comercialização de 20% sobre o presumido volume de vendas, sem nada se dizer sobre as razões da escolha dessa margem, em detrimento de qualquer outra.*”

7. Acaso consegue-se aferir a razão ou as razões pelas quais não foi utilizada a medida do 1º Quartil? Ou a mediana? Ou do 3º Quartil?

8. Pelos vistos a sentença recorrida consegue, mas os recorrentes não conseguem, nem sequer por palpite, Venerandos Conselheiros...

9. Violou a sentença recorrida as normas constantes dos artigos 77º da LGT e 268º da CRP.

1.2. Não foram apresentadas contra-alegações.

1.3. O Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto junto do STA emitiu douto parecer no sentido de que devia ser negado provimento ao recurso e confirmada a sentença recorrida, porquanto, «*a nosso ver e ressalvado melhor juízo, o critério utilizado pela AT está, do ponto de vista formal, único que a recorrente sindical, suficientemente fundamentado.*».

1.4. Colhidos que foram os vistos dos Exm^{os} Conselheiros Adjuntos, cumpre apreciar e decidir em conferência.

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

1. A sociedade devedora originária, à data dos factos, desenvolvia a atividade de comércio por grosso de madeira em bruto e produtos derivados (CAE 51531), encontrando-se enquadrada, em termos de IVA, no regime normal com periodicidade trimestral, e, para efeitos de IRC, no regime geral da determinação do lucro tributável — cfr. fls. 58 do processo administrativo apenso.

2. Com base na Ordem de Serviço n.º 200600199, de 27.03.2006, a Impugnante foi sujeita a uma ação inspetiva, de âmbito parcial, que incidiu sobre IRC e IVA do exercício de 2004 – cfr. fls. 58 do processo administrativo apenso.

3. Pelo ofício n.º 019871, de 16.10.2006, remetido por carta registada, foi a sociedade executada notificada do projeto de relatório para, querendo, exercer o direito de audição – cfr. fls. 51 do processo administrativo apenso.

4. A sociedade não exerceu o direito de audição. - cfr. fls. 72 do processo administrativo apenso.

5. Em 31.10.2006 foi elaborado o relatório da inspeção tributária, que consta de fls. 57 a 72 do processo de administrativo apenso, que se dá por reproduzido, e do qual consta, entre o mais, o seguinte:

"[...]"

IV. MOTIVOS E EXPOSIÇÃO DOS FACTOS QUE IMPLICAM O RECURSO A MÉTODOS INDIRECTOS

IV – 1. Actividade desenvolvida

A actividade da sociedade desenvolve-se essencialmente no Concelho de Mortágua, e consiste:

- Na compra de árvores, pinho e eucalipto, para posterior abate e comercialização, representando este sector, 45,4% do volume de negócios;
- E serviços prestados ao nível do transporte, carga e corte de madeira, representando este sector 54,6% do volume de negócios.

Analisada a facturação da firma, no exercício em questão – 2004, verificamos que a última venda efectuada tem a data de 7 de Julho (factura n.º 857, no montante de € 776,45).

IV – 1.1. Resultados declarados na actividade

Analisados os resultados declarados no exercício de actividade, verificamos que o sujeito passivo apresenta um elevado prejuízo fiscal em 2004:

Descrição	Ano de 2004
Resultado fiscal declarado	- € 101.882,61

O que representa uma rentabilidade fiscal negativa de:

Descrição	Ano de 2004
Resultado fiscal declarado	- € 101.882,61
Volume de negócios declarado	€ 141.710,00
Rentabilidade fiscal declarada ¹	-71,98%

Rentabilidade fiscal declarada, que diverge em muito da média do sector de actividade no distrito de Viseu em 2004, que foi de 0,82% (ver anexo n.º 1).

Analisados os valores declarados pelo sujeito passivo, verificamos que o sujeito passivo apresenta margem negativa ao nível da comercialização de madeiras:

Descrição	Ano de 2004
Vendas	€ 64.304,50
CMVMC	€ 106.494,09
Margem de lucro ²	- 39,62%

Estes elementos indiciam a omissão de proveitos.

IV – 1.2. Compras a particulares

A maioria das compras, aproximadamente 90%, é efectuada a agricultores, cuja actividade está isenta de IVA nos termos do art.º 9º, n.º 36, do CIVA (Verba III da Lista do Anexo A do CIVA).

Os mencionados fornecedores não possuem, qualquer estrutura de natureza administrativa, sendo o adquirente, neste caso, C....., a responsável pela emissão de um contrato/recibo.

Da análise aos mencionados documentos, constatamos que os mesmos não reúnem os requisitos formais quanto ao seu preenchimento, que sendo documentos equivalentes a facturas, deveriam observar os mesmos requisitos legais, os que constam do art.º 35º do CIVA.

¹ Rentabilidade fiscal = Resultado Fiscal / Volume de Negócios

² Margem de Lucro = (Vendas de Mercadorias - Custos das existências vendidas) / Custos das existências vendidas

(...)

Com efeito, não identificam correctamente, e duma forma geral, os efectivos transmitentes, quer quanto aos seus nomes quer quanto aos respectivos domicílios [al. a), n.º 5, art. 35º].

Não mencionam também, o motivo justificativo da não aplicação do imposto [al. e), n.º 5, art. 35º].

Outra das faltas verificadas quanto à ausência de formalidades no preenchimento dos documentos em questão, consiste no facto de nenhum se encontrar assinado pelos fornecedores.

Durante a acção inspectiva notificámos estes fornecedores, que nos termos do disposto no n.º 4 do artigo 59º da Lei Geral Tributária, aos informassem do seguinte:

1) Descrição das vendas de madeira efectuadas à referida sociedade.

2) Outras vendas efectuadas à sociedade ou a qualquer um dos seus sócios-gerentes.

3) Forma de recebimento, se em dinheiro ou em cheque. No caso de ter sido cheque, a identificação do número, bem como a respectiva instituição financeira.

4) Fotocópias dos documentos que titulam as vendas (facturas, escrituras, recibos etc.).

Analisadas as respostas recebidas, concluímos desde logo que, a sujeito passivo nunca entrega cópia dos contratos/recibos aos fornecedores, senão vejamos:

a) Alguns dos fornecedores respondem à notificação, indicando que estabeleceram contratos verbais de compra e venda de madeira e que nunca foi emitido qualquer documento para titular a venda. (anexo n.º 2);

b) outros fornecedores, respondem à notificação, enviando cópia do contrato de compra. Contudo ao analisarmos este documento, verificamos que se tratam de cópias dos documentos que estão registados na escrita do sujeito passivo, pois no canto superior direito, têm registado o número interno de lançamento na contabilidade (anexo n.º 3).

Após o cruzamento, entre o valor de compras declaradas na contabilidade, e os valores que nos foram comunicados pelos fornecedores, verificámos que na sua generalidade são coincidentes, existindo apenas pequenas divergências, em relação a alguns deles.

IV.1.2. Documentos de transporte

Para o transporte das madeiras, o S.P. emite Guias de Remessa.

Da análise aos ditos documentos, que o S.P. nos disponibilizou constatamos que (anexo n.º 4):

- A guia de remessa n.º 2437 de 16/03/2004, cliente D....., SA NIPC, apesar de devidamente preenchida, contém todos os exemplares e a indicação "devolvido por não reunir condições".

- As guias de remessas n.º 2439 de 19/03/2004, n.º 2445 de 24/03/2004, n.º 2446 de 30/03/2004, n.º 2448 de 01/04/2004, cliente D..... SA NIPC, apesar de devidamente preenchidas, contém todos os exemplares. Estas guias de remessa não foram substituídas por outras nem foi mencionado na mesma o motivo da sua não utilização.

Na contabilidade, não há qualquer venda declarada para este sujeito passivo.

Confrontado o sócio-gerente, E....., perante estes elementos, o mesmo não apresentou qualquer justificação.

V.2. Omissão de vendas

Como o sujeito passivo, declara margens negativas ao nível da comercialização da madeira, decidimos efectuar um teste nesta área.

Apesar das diligências efectuadas, esta tarefa mostrou-se infrutífera, pelos seguintes motivos:

a) Em alguns dos contratos, a data de compra da madeira, é posterior à data do pagamento (ver anexo n.º 5), cerca de 5 a 6 meses. Para além do mais, estes eventuais adiantamentos não estão contabilizados;

b) a quase totalidade das guias de remessa, indicam como local de carga Mortágua, quando deviam ter a indicação exacta da localidade, as aldeias do concelho. Analisados os documentos de compra, verificamos que estes indicam a localização dos pinhais ou eucaliptais, localização esta que não foi indicada nas guias de remessa;

c) é impossível estabelecer qualquer correlação entre as compras aos fornecedores, corte e abate da madeira e as vendas efectuadas (quer em valor quer em quantidade);

De acordo com o já referido anteriormente, após a análise da facturação, verificamos que a última venda de madeira declarada, factura n.º 857 com o montante de € 776,45, tem a data de 7 de Julho de 2004.

Analisados os elementos da contabilidade, verificamos que existem compras de madeira posteriores a essa data. Madeira essa que, não se encontra em inventário a 31/12/2004 (o inventário é nulo), o que indicia que a respectiva venda foi omitida:

a) Contrato de compra n.º 12/2004, datado de 10 de Julho de 2004, vendedor F....., compra de madeira em dois eucaliptais em, pelo valor € 3.450,00 (anexo n.º 6);

b) Contrato de compra n.º 16/2004, datado de 20 de Agosto de 2004, vendedor G....., compra de madeira de pinho e eucalipto no, pelo valor de € 12.500 (anexo n.º 7);

c) contrato de compra n.º 19/2004, datado de 15 de Outubro de 2004, vendedor H....., compra de madeira em vários eucaliptais em, e (ver anexo n.º 8), pelo valor de € 10.000,00.

IV – 3. Depósitos bancários

De acordo com os procedimentos contabilísticos adoptados na firma, os depósitos efectuados nas contas de depósitos à ordem (movimento a débito), são sempre efectuados por contrapartida da conta caixa (movimento a crédito).

Ao analisarmos estes movimentos, apurámos irregularidades: verificámos a existência de vários cheques depositados nas contas de depósitos à ordem, cheques esses que nunca tinham entrado em caixa (ver quadro A).

QUADRO A

Data	Depósito no	Cheque n.º	Valor	Doc. Interno
31-05-2004		1612287671	3.000,00	29/5
11-05-2004		1209229544	250,00	30/5
28-07-2004		7866155151	17.500,00	33/7
06-08-2004		1612298632	6.035,68	40/8
10-08-2004		1612300087	1.548,50	40/8
24-08-2004		6478738976	5.500,00	41/8
15-09-2004		4312897453	5.593,00	40/9
27-09-2004		6478738879	4.500,00	41/9
13-10-2004		1612326488	7.140,00	47/10
10-11-2004		8796070786	5.000,00	33/11
15-11-2004		2486070793	18.300,00	34/11

Para a disso, existem outros depósitos de cheques, que apesar de respeitarem ao exercício de 2004, apenas estão reflectidos na contabilidade em 2005 (ver quadro B):

QUADRO B

Data	Depósito no	Cheque n.º	Valor	Doc. Interno
18-05-2004		9856155138	1.350,00	954
18-06-2004		1612292133	1.300,00	955
30-06-2004		3116421035	4.500,00	956
22-11-2004		2439809585	8.600,00	959
01-04-2004		78162000	2.725,00	961
19-02-2004		71246	2.556,00	962
02-06-2004		38805822	220,00	964
01-08-2004		4949	1.750,00	965
01-06-2004		19003	284,31	965
18-05-2004		Depósito de valores 3077789	2.842,08	968
11-02-2004		3858	5.068,44	967
28-01-2004		2223221705	1.500,00	988
19-02-2004		849004579	2.000,00	990
19-02-2004		2020278846	620,00	990
05-02-2004		2223222578	1.500,00	991

Ao confrontarmos as contas correntes de depósitos à ordem, com os extractos bancários emitidos pelos bancos, apurámos divergências: verificámos a existência de depósitos que não estão reflectidos na contabilidade:

QUADRO C

Data	Depósito no	Referência	Valor
03-09-2004		Transferência 40187190724	7.500,00
25-11-2004		Depósito numerário 330000852182	250,00
24-03-2004		Depósito de valores 238779590	2.682,00
10-05-2004		Depósito de valores 251596693	2.842,08

Em 8 de Setembro de 2006, para efeitos do determinado no n.º 2 do artigo 31º da Lei Geral Tributária (aprovada pelo DL n.º 398/98) e nos artigos 29º e 37º do Regime Complementar do Procedimento de Inspecção Tributária (aprovado pelo DL n.º 413/98), notificámos o sujeito passivo C....., Lda., NIPC, na pessoa de E....., contribuinte n.º, na qualidade de sócio-gerente, para no 19 de Setembro, às 9 horas, no Serviço de Finanças de Mortágua, apresentar os seguintes documentos/esclarecimentos:

a) Justificar quais as operações/transacções a que respeitam os cheques mencionados no quadro A e B, e que se encontram depositados nas contas da firma;

b) Justificar quais as operações/transacções a que respeitam os depósitos bancários referidos no quadro c, depósitos estes que não estão reflectidos na contabilidade;

No dia 18 de Setembro recebemos na Direcção de Finanças de Viseu, a solicitação do alargamento do prazo até 26 de Setembro, ao que acedemos.

No dia 26 de Setembro, no Serviço de Finanças de Mortágua, foram apresentados diversos documentos, que segundo o sócio-gerente da firma, justificavam grande parte dos depósitos. Estes elementos não se encontravam devidamente organizados, pelo que solicitámos uma resposta por escrito. Resposta essa que deu entrada na Direcção de Finanças de Viseu em 29/09/2006, através do ofício n.º 25905 (anexo n.º 9).

Analisados estes elementos, verificamos que:

a) Não apresentam qualquer justificativo, para os depósitos com números internos: 30/5 - quadro A; 955, 961, 964, 965, 988, 990 e 991 - quadro B; depósito de valores 251596693 - quadro C.

Desconhece-se assim, a proveniência destes meios monetários, e a origem das operações/transacções a que respeitam.

b) Os depósitos com números internos: 40/8, 40/9, 47/10 quadro A: 962, 966, 967 - quadro B; depósito de valores 238779590 do quadro C, tratam-se de pagamentos de clientes.

Os recibos não (ora registados aa escrita na data a que respeitam).

c) Justificam os depósitos com os números internos: 33/7 - quadro A: 954 - quadro B, como sendo empréstimos de I....., pai do sócio-gerente da firma, E..... Juntando para isso, cópia do extracto bancário da conta que, o Sr. I....., possui na, onde demonstram a saída dos respectivos cheques.

O Sr. I....., não é sócio da firma, nem pertence aos seus quadros, sendo por isso uma pessoa estranha à mesma, analisado o extracto bancário do Sr. I....., verificamos a existência de depósitos de elevado valor, em 2004/05/18, € 5.750,00; em 2004/06/22, € 1.000; em 2004/06/29, € 2.650,00; em 2004/07/29, € 21.200,00. Após consulta ao sistema informático, aplicações de IRS, verificamos que este contribuinte não declara quaisquer rendimentos desde o exercido de 2001.

Estes elementos indiciam, sim, que estes depósitos possa corresponder a omissões de vendas da empresa em análise, directamente ou por interposta pessoa.

d) Justificam os depósitos com número internos: 33/11, 34/11 quadro A; depósito em numerário 3300000852182 — quadro C, como sendo empréstimos de A....., sócio-gerente da firma. Juntando para isso, cópia do extracto bancário da conta que o sócio possui, na Estes empréstimos não estão reflectidos na contabilidade como suprimentos.

e) Para os depósitos com número internos: 29/5, 41/8, 41/9 - quadro A; 956, 959 - quadro B, juntam uma escritura de venda efectuada por J....., pai do sócio-gerente da firma, A.....

Tal como já acontecia com o Sr. I....., este Sr. J....., não é sócio da firma, nem pertence aos seus quadros, sendo por isso uma pessoa estranha à mesma. Pelo que se a intenção era justificar os vários depósitos com o produto resultante de empréstimos feitos pelo Sr. J....., com a venda do imóvel, tal não corresponde minimamente à realidade, na medida em que não há sequer qualquer similitude de valores e pelo menos o cheque n.º 2489809585, no montante de € 8.500,00, trata-se de um pagamento do cliente L....., Lda. (anexo n.º 10).

Assim, com excepção do documento interno n.º 959 não podemos considerar os restantes depósitos como minimamente justificados.

f) Para o depósito correspondente à transferência 40187190724, referem que se trata de um empréstimo de J....., pai do sócio-gerente da firma, A..... Juntando para isso, cópia do extracto bancário da conta que, o Sr. J..... possui, na

Como já antes se disse, o Sr. J..... não é sócio da firma, nem pertence aos seus quadros, sendo por isso uma pessoa estranha à mesma.

Estes elementos indiciam, sim, que estes depósitos possam corresponder a omissões de vendas da empresa em análise, directamente ou por interposta pessoa.

Os factos que acabamos de relatar reflectem bem a má organização contabilística existente na firma, podendo uns ter reflexos em termos de resultados fiscais declarados e outros em termos de movimentos financeiros.

IV – 4. Conclusão

Da análise efectuada aos elementos da escrita do sujeito passivo, apurámos as seguintes irregularidades:

a) ausência dos requisitos legais do artigo 35º do CIVA no preenchimento de documentos equivalentes a facturas, e que titulam as compras de madeira aos fornecedores particulares. Esses mesmos documentos encontram-se todos sem a assinatura dos vendedores.

b) guias de remessas, para as quais não foram emitidas as respectivas facturas;

c) Rendibilidade fiscal negativa, de 71,90%, valor que se afasta em muito da rendibilidade do sector de actividade no distrito de Viseu em 2004, que foi de 0,82%;

d) Margens de lucro negativas ao nível da comercialização de madeira, o que evidencia a omissão de vendas;

e) Compras de madeira, entre 1 de Julho e 31 de Dezembro de 2004, madeira essa que não se encontra facturada a clientes, nem em inventário no final do ano, pelo que é lícito considerar como omitida a respectiva venda;

f) Empréstimos de sócios não reflectidos na contabilidade;

g) Meios monetários depositados nas contas da firma, para os quais não nos foi apresentada qualquer justificação desconhecendo-se assim as operações/transações a que respeitam.

Tendo em cosas as irregularidades atrás descritas em síntese, conclui-se que a contabilidade afio merece credibilidade, não reflecte a verdadeira situação patrimonial do contribuinte nem os resultados efectivamente obtidos em 2004.

A insuficiência de elementos e as irregularidades acima descritas e constatadas, impossibilitam a quantificação directa e exacta da matéria tributável, nos termos da alínea a), do artigo 88º da LGT, pelo que se propõe que a mesma se faça com, a aplicação dos métodos indirectos, artigo 87º da LGT, alínea b).

V. CRITÉRIOS E CÁLCULOS DOS VALORES CORRIGIDOS COM RECURSO A MÉTODOS INDIRECTOS

V – 1. Critérios e cálculos

Pelo exposto anteriormente se conclui da necessidade da determinação do resultado tributável no exercício de 2004, com recurso a métodos indirectos, artigo 87º, alínea b), e artigo 90º LGT.

Em face das irregularidades já referenciadas, propomos que no exercício em análise, seja considerado o seguinte:

A) Total de custos declarados pelo sujeito passivo no exercício de 2004, € 242.367,34:

Descrição	Ano de 2004
Compras	€ 106.494,09
F. serviços externos	€ 48.485,69
Impostos	€ 1.007,56
Custos com o pessoal	€ 42.955,15
Amortizações do exercício	€ 13.255,51
Custos e perdas financeiros	€ 18.938,70
Custos perdas extraordinárias	€ 11.230,64
Total de custos	€ 242.367,34

B) Total de serviços prestados e proveitos e ganhos financeiros declarados pelo sujeito passivo no exercício de 2004;

Descrição	Ano de 2004
Serviços prestados	€ 77.405,50
Proveitos ganhos financeiros	€ 4,94
Total	€ 77.410,44

C) Acréscimos e dedações declarados pelo sujeito passivo no quadro 07, da modelo 22 de IRC, do exercício de 2004:

Descrição	Ano de 2004
Valores a acrescer Q7	€ 11.230,64
Valores a deduzir Q7	€ 12.460,85

D) Rendibilidade fiscal média do sector de actividade de comércio por grosso de madeira em bruto no distrito de Viseu (CAE: 51531), no exercício de 2004, que foi de 0,82% (anexo n.º 1).

Nota: Não foram declaradas quer existências iniciais, quer existências finais de madeira ou árvores.

Cálculos em IRC:Apuramento das Vendas de Mercadorias:³

$$0,82\% = (\text{Vendas de Mercadorias} + € 77.405,50 + € 4,94 - € 242.367,34 + € 11.230,64 - 12.460,85) / (\text{Vendas de Mercadorias} + € 77.405,50)$$

$$\Leftrightarrow 0,82\% \text{ Vendas de Mercadorias} + € 634,73 = \text{Vendas de Mercadorias} - € 166.187,11$$

$$\Leftrightarrow \text{Vendas de Mercadorias} - 0,82\% \text{ Vendas de Mercadorias} = € 166.821,84$$

$$\Leftrightarrow \text{Vendas de Mercadorias Estimadas} = € 168.201,08$$

Por conseguinte, vendas omitidas de:

Descrição	Ano de 2004
Valores mercadorias estimadas	€ 168.201,08
Vendas mercadorias declaradas	€ 64.304,50
Vendas mercadorias omitidas	€ 103.896,58

Apuramento do resultado fiscal:⁴

$$\text{Resultado fiscal} = 0,82\% \times (\text{€ } 168.201,08 + \text{€ } 77.405,50)$$

$$\Leftrightarrow \text{Resultado Fiscal Proposto} = € 2.013,97$$

Com os seguintes valores propostos em IRC:

Descrição	Ano de 2004
a- Vendas presumidas madeira	€ 168.201,08
b- Serviços Prestados	€ 77.405,50
c- Prov. ganhos financeiros	€ 4,94
d- Total de Proveitos = a+b+c	€ 245.611,52

³ Rendibilidade fiscal = Resultado Fiscal / Volume de Negócios

\Leftrightarrow Rendibilidade Fiscal = (Vendas de Mercadorias + Serviços Prestados + Outros Proveitos - Total de Custos + Acréscimos Q7 - Deduções Q7) / (Vendas de Mercadorias + Serviços Prestados)

⁴ Resultado fiscal = Rendibilidade fiscal x (Vendas + Serviços Prestados)

e- Compras	€ 106.494,09
f- F. serviços externos	€ 48.485,69
g- Impostos	€ 1.007,56
h- Custos com o pessoal	€ 42.955,15
i- Amortizações do exercício	€ 13.255,51
j- Custos e perdas financeiros	€ 18.938,70
k- Custos perdas extraordinárias	€ 11.230,64

I- Total de custos=e+f+g+h+i+j+k	€ 242.367,34
m- Valores a acrescentar Q7	€ 11.230,64
n- Valores a deduzir Q7	€ 12.460,85
Resultado fiscal proposto=d+l+m-n	€ 2.013,97

Cálculos em IVA:

Sobre as vendas omitidas incide uma taxa de IVA de 19%, dando origem aos seguintes montantes a corrigir por falta de liquidação de IVA em cada um dos períodos do exercício de 2004, assumindo que as vendas omitidas se distribuem uniformemente ao longo dos mesmos.

Descrição	Correcção	IVA em falta
1º trimestre de 2004	€ 25.974,15	€ 4.935,09
2º trimestre de 2004	€ 25.974,15	€ 4.935,09
3º trimestre de 2004	€ 25.974,15	€ 4.935,09
4º trimestre de 2004	€ 25.974,13	€ 4.935,08
Total	€ 103.896,58	€ 19.740,35

VI. REGULARIZAÇÕES EFECTUADAS PELO S. P. NO DECURSO DA ACCÃO INSPECTIVA

Não aplicável no caso em apreciação

VII. INFRACÇÕES VERIFICADAS

Em face do anteriormente exposto, verificou-se que o sujeito passivo cometeu as seguintes infracções às leis fiscais:

Ponto relatório	Descrição da Infracção	Disposição Infringida	Penalidade Aplicável
II - 3.2..	Falta de entrega das declarações anuais	Art. 113º do CIRC	Art.º 116º do RGIT
V - 1.	Omissão de vendas de mercadorias	Art. 17º, 18º e 20º do CIRC	Art. 119º do RGIT
V - 1.	Falta de Liquidação de IVA	Art. 26º, 28º e 40º do CFVA	Art. 114º do RGIT

VIII. OUTROS ELEMENTOS RELEVANTES

Não aplicável no caso em apreciação.

IX. DIREITO DE AUDIÇÃO

Tendo o sujeito passivo sido notificado em 2006/10/16, através de carta registada, ofício n.º 19871, para exercer o direito de audição, conforme prevê o artigo 60º da Lei Geral Tributária e o artigo 60º do Regime Complementar da Inspeção Tributária, este não foi exercido dentro do prazo estipulado, prazo esse que terminou em 30/10/2006.

Face ao exposto, somos de opinião que se devem manter os valores propostos no ponto I do relatório.

À consideração superior.

6. As correções à matéria tributável propostas no Relatório de Inspeção Tributária foram sancionadas superiormente - cfr. fls. 54 do processo administrativo apenso.

7. Em 06.11.2006, foi remetido à C....., Lda, por carta registada com aviso de receção o ofício n.º 20837, através do qual foi a Impugnante notificada do relatório de inspeção tributária, da fixação do imposto em falta no montante de 19.740,35 €, bem como para, querendo solicitar o pedido de revisão da matéria tributável ou do imposto, fixado por métodos indiretos - cfr. fls. 52/53 do processo administrativo apenso.

8. O aviso de receção que acompanhou o auto de notificação foi assinado em 07.11.2006 – cfr. fls. 53 do processo administrativo apenso.

9. A C....., Lda, não apresentou pedido de revisão da matéria tributável – cfr. fls. 140 do processo administrativo apenso.

10. No seguimento do procedimento inspetivo, foram emitidas as seguintes liquidações:

- n.º 06404351, de IVA do período 0403T, no montante de 4.935,09 €;
- n.º 06404352, de J.C. do período 0403T, no montante de 485,13 €;
- n.º 06404353, de IVA do período 0406T, no montante de 4.935,09 €;
- n.º 06404354, de J. C. do período 0406T, no montante de 435,91 €;
- n.º 06404355, de IVA do período 0409T, no montante de 4.935,09 €;
- n.º 06404356, de J.C. do período 0409T, no montante de 386,69 €;
- n.º 06404357, de IVA do período 0412T, no montante de 4.935,08 €;
- n.º 06404358, de J.C. do período 0412T, no montante de 336,94 €;

11. Tendo decorrido o prazo de pagamento voluntário sem que o sujeito passivo tivesse procedido ao pagamento foi instaurado o processo de execução fiscal n.º 2577 2006 01005572 e apenso - informação de fls. 29 e ss. do processo administrativo apenso.

3. A única questão apreciada e decidida na sentença recorrida foi a da invocada falta de fundamentação formal dos actos de liquidação impugnados, porquanto, relativamente aos restantes vícios invocados – erro nos pressupostos de facto e de direito para recurso à tributação da matéria tributável por métodos indiretos e erro na quantificação da matéria tributável – se julgou ser inadmissível o seu conhecimento, atenta a falta de prévio pedido de revisão da matéria tributável a que se refere o artigo 91º da LGT.

Os Impugnantes, ora Recorrentes, aceitam o julgado na parte tocante à referida inimpugnabilidade das liquidações com fundamento em erro na quantificação da matéria tributável e nos pressupostos de aplicação de métodos indiretos, limitando-se a sustentar o erro de julgamento cometido na análise e decisão do vício formal de falta de fundamentação relativamente ao critério de quantificação utilizado no relatório de inspeção.

A sentença julgou a impugnação improcedente com a seguinte argumentação:

«Os Impugnantes invocam a falta de fundamentação relativamente ao critério de quantificação utilizado no relatório de inspeção referindo que não se afigura líquido o motivo de tal escolha.

Como tem sido entendido, para cumprir o dever de fundamentação que sobre si impende, não basta à Administração Tributária referir o critério que utilizou, tem ainda de enunciar os elementos que permitam ao contribuinte e ao Tribunal, ficar a conhecer o processo lógico subjacente ao mesmo para que possa sindicar a validade do mesmo. Neste sentido vide acórdão do TCAN de 06.04.2006, processo n.º 188/04 (...)

Vejam-se também o acórdão do TCAN de 28.02.2008, processo n.º 04634/04-Viseu (...).

Compulsado o relatório de inspeção, no que tange ao critério utilizado, é referido o seguinte: foram utilizados os custos declarados pelo sujeito passivo no exercício de 2004, o total de serviços prestados e ganhos financeiros declarados pelo sujeito passivo em 2004, acréscimos e deduções declarados pelo sujeito passivo no quadro 07, de modelo 22 e a rendibilidade fiscal média do setor de atividade de comércio por grosso de madeira em bruto no distrito de Viseu, no valor de 0,82%, remetendo-se para o anexo I.

Assim, procedeu-se ao cálculo das vendas de mercadorias estimadas que se apurou em 103.896,58 € e aplicou-se a taxa de 19%, tendo-se apurado o valor do IVA em falta no montante de 19.740,35 €.

Deste modo, verifica-se que os critérios que estão na base da quantificação foram objeto de fundamentação por parte da administração tributária e que se apoiam nas concretas especificidades da atividade económica desenvolvida pela sociedade inspecionada, tendo a inspeção determinado o volume de negócio por métodos indiretos, mediante o recurso ao rácio do setor de atividade, CAE 51531, R07 - RFVendas ano nível da média do distrito de Viseu. Pelo que julgamos que foi integralmente cumprido o dever de fundamentação que, nesta matéria, resulta imposto pelo artigo 77º, n.º 4, da LGT.»

Vejamos, então, se a sentença padece do erro de julgamento que lhe vem imputado.

É inquestionável que a administração tributária tem o dever de fundamentar os actos que afectem os direitos ou os legítimos interesses dos contribuintes, em conformidade com o princípio plasmado no art. 268º da CRP e acolhido nos arts. 124º do CPA e 77º da LGT. Fundamentação que há-de ser

expressa, pela exposição sucinta dos fundamentos de facto e de direito da decisão; clara, para permitir a apreensão dos factos e o direito com base nos quais se decide; suficiente, para possibilitar o conhecimento concreto da motivação do acto; e congruente, de modo a que a decisão constitua a conclusão lógica dos motivos invocados como sua justificação.

É também incontroverso que as exigências de fundamentação não são rígidas, variando de acordo com o tipo de acto e as circunstâncias concretas em que foi proferido, bastando-se com a expressão clara das razões que levaram a essa concreta decisão. A determinação do âmbito da declaração fundamentadora pressupõe, portanto, a busca de um conteúdo adequado, que há-de ser, num sentido amplo, o suficiente para suportar formalmente a decisão. Razão por que o acto estará suficientemente fundamentado quando o administrado, colocado na posição de um destinatário normal - o *bonus pater familiae* de que fala o art. 487º, n.º 2, do Código Civil - possa ficar a conhecer as razões factuais e jurídicas que estão na sua génese, de modo a permitir-lhe optar, de forma esclarecida, por aceitar, ou não, o acto.

Finalmente, é também inquestionável que os deveres de fundamentação que recaem sobre a administração tributária no caso de tributação por métodos indiciários se referem, não só à indicação dos motivos por que a contabilidade do contribuinte não merece credibilidade e à impossibilidade de quantificação directa e exacta da matéria tributável, como, também, à indicação do critério utilizado para a quantificação dessa matéria.

Contudo, não deve confundir-se a suficiência da fundamentação formal, com a valia ou validade dos fundamentos invocados (fundamentação substancial). Com efeito, na avaliação da correcção formal do acto não se coloca a questão da valia ou correcção dos fundamentos aduzidos, mas só a sua suficiência e coerência, em termos de dar a conhecer as razões da decisão. Uma coisa é saber se a administração deu a conhecer os motivos que a determinaram a actuar como actuou, as razões em que fundou a sua actuação, questão que se situa no âmbito da validade formal do acto; e outra, bem diversa e situada já no âmbito da validade substancial do acto, é saber se esses motivos correspondem à realidade e se, correspondendo, são suficientes para legitimar a concreta actuação administrativa.

E, por isso, no que toca ao critério para a quantificação da matéria colectável, bastará à administração tributária referir o critério que utilizou, pela indicação dos elementos que permitam ao contribuinte (e, se for caso disso, ao tribunal) ficar a conhecer o critério utilizado, para que possa ser invocado e demonstrado o erro ou desacerto desse critério e, portanto, a falta de fundamentação material do acto, a qual integra vício de violação de lei.

No caso presente, os actos de liquidação em questão ocorreram na sequência de acto inspectivo e em conformidade com o relatório de inspecção tributária homologado por despacho. Relatório onde consta expressamente, no que tange ao critério de quantificação da matéria colectável, que foram utilizados os custos declarados pelo sujeito passivo no exercício de 2004, bem como o total de serviços prestados e ganhos financeiros declarados pelo sujeito passivo nesse exercício, e os acréscimos e deduções declarados pelo próprio sujeito passivo na declaração Mod. 22/quadro 07, e, finalmente, a rendibilidade fiscal média do sector de atividade de comércio por grosso de madeira em bruto no distrito de Viseu, no valor de 0,82%, remetendo-se, neste aspecto, para o anexo 1 ao relatório da inspecção.

E foi neste claro e inequívoco contexto que se procedeu ao cálculo das vendas de mercadorias estimadas, que se apurou em 103.896,58 €, e à qual se aplicou a taxa de IVA, o que levou ao valor do imposto em falta, no montante de 19.740,35 €.

O que significa que, salvo o devido respeito, é claramente perceptível o método e o critério de quantificação que a administração tributária adoptou, já que o relatório que serve de suporte formal fundamentador denuncia, de forma expressa, clara e congruente, o percurso cognoscitivo e valorativo que ela percorreu para proceder a essa quantificação. Questão diferente seria a de saber se a percentagem de rendibilidade fiscal média do sector de atividade de comércio por grosso de madeira em bruto no distrito de Viseu é ou não a indicada no referido relatório e seu anexo, isto é, se essa percentagem de 0,82% é ou não a correcta. O que traduziria a invocação de um vício substancial do acto tributário, por erro na quantificação - que não pode ser conhecido pelas razões enunciadas na sentença -, e não de um vício formal de falta de fundamentação.

Em suma, julgamos que foi integralmente cumprido o dever de fundamentação, não merecendo, por isso, censura a sentença recorrida.

4. Face ao exposto, acordam os juízes da Secção do Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo em negar provimento ao recurso.

Custas pelos Recorrentes.

Lisboa, 7 de Outubro de 2015. — Dulce Neto (relatora) — Ascensão Lopes — Ana Paula Lobo.

Acórdão de 7 de Outubro de 2015.

Processo n.º 442/14-30.

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

Recorrido: Instituto da Vinha e do Vinho.

Relator: Ex.^{mo} Sr. Cons. Dr. Fonseca Carvalho.

Acordam os juizes da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal AdministrativoRelatório

Não se conformando com a sentença do TAF de Viseu que julgou improcedente a impugnação judicial deduzida por A..... L.^{da} contra a liquidação da quantia de € 293 558,58 a título de taxa de promoção sobre o vinho e produtos vínicos com referência aos meses de Fevereiro a Maio de 2005 veio a impugnante dela interpor recurso para a secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo formulando as seguintes conclusões:

1 Ao contrário do que foi defendido pelo IVV e acolhido pelo Tribunal “a quo” na sentença o processo de investigação à taxa de promoção que foi iniciado pela Comissão (processo C43/2004) não é “totalmente irrelevante para os presentes autos e para a fundamentação da pretensão da impugnante sendo que neste entendimento radica a confusão e erro de julgamento que ocorreu na 1.^a instância

2 Independentemente da eventual compatibilidade com o mercado comunitário da totalidade ou da parte do auxílio em questão relacionada com os vinhos produzidos em Portugal ou independentemente dos aspectos da mesma taxa que estão em investigação pela Comissão por suscitarem dúvidas quanto à respectiva compatibilidade com o mercado comum verifica-se no caso da taxa em causa nos autos uma ilegalidade manifesta decorrente da falta de notificação da medida à Comissão ao arpejo do disposto no n.º 3 do artigo 88 do TCE (actual n.º 3 do artigo 108 do TFUE) e consequente proibição de execução de semelhante medida prevista nesse artigo.

3 Essa ilegalidade encontra-se plenamente provada nos autos cf alíneas F G e H dos factos provados pelo que o Tribunal a quo não podia ter decidido no sentido em decidiu

4 É inegável que estamos perante um auxílio de Estado porquanto as campanhas de promoção e de publicidade do vinho que beneficiam um determinado conjunto de empresas são financiadas com receitas da taxa de promoção sendo consequentemente possível identificar os três elementos que caracterizam um auxílio de estado: I a vantagem económica (a vantagem económica para os operadores do sector vitivinícola decorre do facto de não terem de suportar o encargo com a organização da promoção dos seus produtos) II para um determinado grupo de destinatários (a vantagem económica é atribuída a um determinado conjunto de empresas ou sector de actividade in casu o sector de vinhos e dos produtos vinícolas) III financiada através de recursos estatais (as receitas provêm da cobrança da taxa de promoção que como é claro é um recurso estatal)

5 A própria Comissão reconhece nas decisões que se encontram juntas aos autos que estamos perante um auxílio de Estado cfr parágrafos 57 102 ou 131 e 84 113 ou 131 da decisão de 2007 2010 junto aos autos

6 A taxa de promoção sendo uma consubstancia a fonte de financiamento desses auxílios de Estado

7 Ainda que esta taxa de promoção financie também outras medidas ou prestações que não revisitam a natureza de auxílios o que é facto é que ela constitui a única fonte de financiamento dos auxílios à promoção e à publicidade e à formação e como tal faz parte integrante dessa medida

8 A implementação de uma medida para-fiscal “in casu” a taxa de promoção que consubstancia a única fonte de financiamento de um auxílio de estado não notificado com o qual tem uma relação de afectação obrigatória ou legal de tal modo que o produto da taxa influencia directamente o montante do auxílio concedido tem de ser notificada à Comissão nos termos e para os efeitos do disposto no artigo 88 do TCE actual artigo 108 do TFUE

9 Foi dada execução pelo Estado Português à taxa de promoção do vinho cobrada pelo IVV e às medidas financiadas pelo produto dessa imposição para-fiscal desde 1995 sem autorização prévia da Comissão.

10 A Comissão Europeia inscreveu as medidas de auxílio e respectivo modo de financiamento em causa nos presentes autos no conjunto de auxílios não notificados

11 A proibição de execução ou efeito suspensivo previsto no n.º 3 do actual artigo 108 do TFUE foi inclusivamente recordada pela Comissão a Portugal no parágrafo 147 da Decisão da Comissão que se juntou por requerimento de 11 07 2007

12 A taxa de promoção não tendo sido notificada previamente à Comissão e continuado a ser mantida em execução é necessariamente inválida até à prolação e trânsito final da decisão da Comissão sobre a respectiva compatibilidade com o mercado comum e manter-se-á inválida relativamente ao período em questão nos autos por mais regular e compatível com o mercado comum que se venha a considerar a final o auxílio investigado.

13 Uma decisão da Comissão que declare um auxílio não notificado compatível com o mercado comum não tem por consequência regularizar “a posteriori” os actos de execução que são inválidos por terem sido adoptados em violação da proibição contida nessa disposição (n.º 3 do artigo 88) porquanto qualquer outra interpretação conduziria a favorecer a inobservância pelo Estado Membro em causa dessa disposição e privá-la-ia do seu efeito útil.

14 A taxa de promoção não podia por isso ser cobrada. E tendo-o sido como foi impõe-se agora aos órgãos jurisdicionais que declarem a anulação dos actos de liquidação da taxa de promoção relativos ao período em questão uma vez que o estabelecimento daqueles auxílios e daquela taxa de promoção sem prévia pronúncia da Comissão Europeia é contrária ao Direito Comunitário o que em concreto se requereu nos presentes autos relativamente ao auto de liquidação da taxa de promoção do período de Outubro de 2002 e veio a ser com manifesto erro de julgamento indeferido em primeira instância.

15 Importa recordar por um lado que cabe aos órgãos jurisdicionais nacionais proteger o direito dos particulares face a uma eventual violação por parte das autoridades nacionais da proibição de pôr em execução auxílios a que se refere o artigo 93 n.º 3 (88 n.º 3) do Tratado e que tem efeito directo e por outro lado que o Estado membro está em princípio obrigado a restituir os impostos cobrados em violação do direito comunitário.

16 Importa ainda sublinhar que a ilegalidade de uma medida de auxílio ou de uma parte dessa medida em virtude da violação da obrigação de notificação prévia à sua execução não é afectada pelo facto de referida medida ter sido considerada compatível com o mercado comum por uma decisão final da Comissão.

17 Com efeito o Tribunal de Justiça já declarou que sob pena de prejudicar o efeito directo do artigo 93 n.º 3 (88 n.º 3) último período do Tratado e de não respeitar os interesses dos particulares que os órgãos jurisdicionais nacionais têm por missão proteger a referida decisão final da Comissão não tem por consequência sanar “a posteriori” os actos de execução que eram inválidos por terem sido adoptados com inobservância da proibição contida nesse artigo

18 Qualquer outra interpretação conduziria a favorecer a violação pelo Estado Membro em causa dessa disposição e privá-la-ia do seu efeito útil

19 Caso assim se não entenda e se suscitem dúvidas relativamente ao alcance da obrigação de notificação prévia e efeito suspensivo no caso da taxa em causa nos presentes autos mais se requer nos termos do artigo 267 do TFUE que a instância seja suspensa e se proceda ao reenvio do processo ao Tribunal de Justiça da União Europeia para que este se pronuncie sobre as seguintes questões prejudiciais nessa hipótese:

- A implementação de uma medida parafiscal – “in casu” a chamada taxa de promoção – que consubstancia a única fonte de financiamento de um auxílio de Estado não notificado com o qual tem uma relação de afectação obrigatória de tal modo que o produto das taxa influencia directamente o montante de auxílio concedido tem de ser notificado à Comissão nos termos e para efeitos do disposto no artigo 88 do TCE actual 108 do TFUE

- A resposta à questão anterior é alterada em alguma medida pelo facto do produto dessa taxa consubstanciar a única fonte de financiamento desses auxílios numa relação de afectação legal percentual – financiar igualmente na percentagem remanescente outro conjunto de serviços e actividades (podendo ter por isso porventura um efeito protector que vai para além do auxílio propriamente dito que financia?

- O n.º 3 do artigo 88 do TCE actual 108 do TFUE permite a um Estado Membro proceder à cobrança dessa medida parafiscal que consubstancia a única fonte de financiamento e um auxílio de Estado não notificado com o qual tem uma relação de afectação obrigatória e que se encontra a ser alvo do procedimento previsto no n.º 2 do mesmo artigo tendo sido inscrito no registo de auxílio de estado não notificados antes da decisão da Comissão e do trânsito dessa decisão sobre a respectiva compatibilidade?

- Em caso negativo e na hipótese de o Estado Membro ter procedido à cobrança da referida medida parafiscal pode um contribuinte nacional recorrer aos tribunais nacionais invocando a violação da obrigação de notificação prévia e proibição de pôr em execução tal medida par obter a restituição ou anulação da liquidação da taxa em violação dessa disposição?

Contra alegou o Instituto da Vinha e do Vinho IP assim concluindo:

1 O Objecto do presente recurso cinge-se à questão de saber se a taxa de promoção em crise é ilegal por violação do dever de notificação prévia dos auxílios de estado prevista no artigo 108/3 do TFUE.

2 Nesta medida tendo a recorrente cingido as suas alegações de recurso à questão de saber se a taxa de promoção constitui um auxílio de estado não previamente notificado à Comissão é também e a esta questão que se cingirão as contra alegações

3 Nas suas alegações de recurso a recorrente alega que o Tribunal “a quo” não compreendeu que a questão a decidir e suscitada nos autos era a alegada violação do dever de notificação prévia dos auxílios de estado.

4 Mas o Tribunal “a quo” compreendeu integralmente o objecto dos autos de impugnação e na sentença expressamente se pronunciou sobre ela como veremos

5 E só porque a decisão foi no sentido da improcedência da impugnação é que afirma que o Tribunal “a quo” não compreendeu a questão a decidir

6 No seu entendimento a recorrente sustenta que a ilegalidade da taxa de promoção é decorrente da respectiva não notificação prévia à Comissão Europeia e a respectiva execução antes da decisão final da Comissão ao arrepio do disposto no artigo 88/3 do TCE actual 108 do TFUE

7 Na sua perspectiva tal ilegalidade é manifesta e incontestável à luz da decisão da Comissão Europeia de iniciar o procedimento contraditório C43/2004

8 Ora a sentença recorrida decidiu com base no texto dessa mesma decisão da Comissão Europeia que como bem se refere na sentença

(Pelo que o Tribunal “a quo” compreendeu o peticionado pela recorrente e decidiu cabalmente as questões colocadas pelo que não enferma do erro de julgamento que lhe é imputado

9 Aliás o Esse Venerando Tribunal em jurisprudência tanto quanto se conhece uniforme quando confrontado com recursos de idêntico objecto e natureza em que intervieram também as mesmas partes já veio sustentar expressamente o acerto da sentença recorrida designadamente nos arestos que se referem a folhas 494 dos autos

10 Por tal razão deve o presente recurso improceder

O M^o P^o junto deste Supremo Tribunal Administrativo emite douto parecer que se passa a transcrever pronunciando-se pelo não provimento do recurso:

“Objecto do recurso: sentença declaratória da improcedência da impugnação judicial deduzida contra actos de autoliquidação de taxa de promoção de vinho cobrada pelo Instituto da Vinha e do Vinho (IVV) no montante global de € 293 558,58 (Fevereiro 2005 a Maio de 2005)

Fundamentação

1 A Comissão Europeia iniciou procedimento contraditório (C43-2004) para a apreciação da compatibilidade com o mercado comum do auxílio estatal financiado pela receita obtida com a taxa convertida cobrada pelo IVV (artigo 108/3 do TFUE)

No termo daquele procedimento a Comissão Europeia adoptou decisão em 20 de Julho de 2010 nos termos da qual designadamente

Artigo 2^o

Os auxílios estatais à promoção genérica do vinho e dos produtos vínicos no território português executados ilegalmente por Portugal em violação do artigo 108 n.º 3 do TFUE por meio de uma taxa parafiscal estabelecida pelo DL 137/95 de 14 de Junho são auxílios estatais compatíveis com o mercado interno na acepção do artigo 107/3 al c) do TFUE em relação ao período que medeia entre a sua entrada em vigor e 31 Dezembro de 2006.

Artigo 3^o

Os auxílios estatais à promoção e publicidade do vinho e dos produtos vínicos de origem portuguesa no território dos outros Estados Membros e de países terceiros executados ilegalmente por Portugal em violação do artigo 108 n.º 3 do TFUE por meio de uma taxa parafiscal estabelecida pelo DL 137/95 de 14 Junho são sem prejuízo do artigo 2^o auxílios estatais compatíveis com o mercado interno para efeitos do artigo 107 n.º 3 l C9 do TFUE em relação ao período que medeia entre a sua entrada em vigor e 31 de Dezembro de 2006

2 Portugal deve reembolsar às pessoas que tenham pago a taxa a parte desta que tenha incidido nos produtos provenientes dos outros Estados membros entre a data de início de aplicação da taxa a 31 Dezembro de 2006 no estrito respeito das condições seguintes

Aquela decisão não transitou em julgado em virtude da interposição de recurso pelo Estado Português

2 Após negociações entre as partes a Comissão adoptou a decisão em 04 abril de 2012 alterando a sétima e nonas condições do artigo 3^o n.º 2 da decisão adoptada em 20 de Julho 2010 em termos que justificaram a desistência do recurso interposto pelo Estado Português as quais ficaram com a seguinte redacção:

“no caso das pessoas que ainda não tenham efectuado o pagamento da taxa as autoridades portuguesas renunciam formalmente ao recebimento proporcional da taxa que incide sobre os produtos importados de outros estados membros e que é destinada a financiar a parte do auxílio que beneficia exclusivamente os produtos nacionais ...”

“se noutro estado membro tiver sido interposta uma taxa com objectivo similar aos mesmos produtos que foram sujeitos à taxa de promoção do vinho em Portugal as autoridades portuguesas comprometem-se a reembolsar às pessoas que tenham pago a taxa a parte desta que tenha sido afectada ao financiamento de medidas de auxílio na acepção do artigo 107 n.º 1 do TFUE e que tenha incidido nos produtos provenientes desse outro Estado membro

Uma interpretação adequada das proposições da decisão adoptada (versão originária e versão alterada) permite a formulação das seguintes conclusões

1º A notificação à Comissão do auxílio estatal constitui cumprimento de dever de informação no sentido de permitir uma apreciação prévia sobre a sua compatibilidade com o mercado interno por forma a prevenir a aplicação de medidas que falseiem ou ameacem falsear a concorrência (artigos 107/1 e 108/3 do TFUE).

2º A omissão de notificação à Comissão não determina a ilegalidade da taxa como inequivocamente resulta do facto de a Comissão ter declarado a compatibilidade da taxa incidente sobre os vinhos e produtos vínicos produzidos e comercializados em Portugal apesar do auxílio ter sido executado ilegalmente. (artigo 2º da decisão da Comissão)

3º Vinhos e produtos vínicos produzidos e comercializados em Portugal

A compatibilidade da taxa com o mercado interno é incondicional

4 Vinhos e produtos vínicos importados de outros Estados Membros

A compatibilidade da aplicação da taxa com o mercado interno está garantida pela adesão e cumprimento pelo Estado português das condições estabelecidas na decisão da Comissão (versão originária e versão alterada)

3 A jurisprudência recente do STA SCT tem-se pronunciado sem dissidência no sentido da legalidade da taxa controvertida cobrada pelo IVV-IP aderindo à fundamentação do acórdão de 23 de Abril de 2013 no processo 29/13 cujo sumário se transcreve

1 Decorre da jurisprudência do Tribunal de justiça que um órgão jurisdicional nacional pode ser conduzido a interpretar e aplicar a noção de auxílio do artigo 92 do Tratado (actual artigo 107 do TFUE com vista a avaliar a legalidade de uma medida estatal instaurada sem ter em conta o processo de controlo prévio do artigo 108 n.º 3 do TFUE

2 A taxa de promoção do vinho tendo sido criada essencialmente para financiar as atribuições do Instituto da Vinha e do Vinho cobrada aos agentes do sector e representando mais de 62 % do orçamento afecto ao financiamento dos serviços de coordenação geral do mesmo ao não implicar à partida um auxílio concedido pelo Estado ou proveniente de recursos estatais característica típica associada à qualificação dos auxílios não estava sujeita à comunicação prevista no decurso do respectivo procedimento legislativo de criação

3 Para além da Comissão ter concluído logo no início do procedimento de averiguação que a parte da taxa de promoção do vinho afecta ao financiamento do IVV não constitui auxílio de estado à partida no momento da sua criação era plausível ou prognosticável que a pequena parte afecta ao financiamento e promoção e publicidade respeitasse os limites mínimos como a Comissão veio a reconhecer a final

4 Pelas razões apontadas considera-se não existir na situação em apreço “um grau suficiente de probabilidade de tal medida envolver auxílios estatais em termos de exigir a sua notificação prévia no decurso do procedimento legislativo de criação da taxa nem a consequente suspensão da sua execução

5 A anulação da totalidade da taxa por vício formal de procedimento quando não está em causa a finalidade que se pretende alcançar (salv guarda do direito comunitário afigura-se desproporcionada sobretudo se se tiver em conta que a receita da mesma corresponde a cerca de 62% do financiamento da actividade do IVV e que a parte que suscitou dúvidas à Comissão não representa mais do que uma pequena parte

6 A anulação total da taxa com o consequente comprometimento do financiamento do IVV pelo menos desde 1995 até 2010 teria igualmente como consequência a violação dos princípios da confiança e da segurança jurídica

Cf jurisprudência consonante expressa nos acórdãos de 30 04 2013 processo 1503/12 30 04 2013 processo n.º 292/13 15 05 2013 processo n.º 476/12 22 05 2013 processo 200/13 processo nos 1245/12 e 1336/12 e 55/13 de 26 06 2013

O Ministério Público adere ao sentido da decisão expressa naquele acórdão embora manifestando reserva quanto à formulação de juízos com reduzida base objectiva e simétrico excessivo subjectivismo traduzidos:

Na plausibilidade ou prognosticidade de que a pequena parte da receita da taxa afecta ao financiamento de medidas de promoção e publicidade respeitasse os limites “de minimis” não sujeitos a comunicação prévia à Comissão

Na inexistência de um grau suficiente de probabilidade de a cobrança da taxa não envolver auxílios estatais

Na afirmação respeitante à receita da taxa de que a parte que suscitou dúvida à Comissão não representa mais do que uma pequena parte

5 Com relevância decisiva para afirmação da compatibilidade da taxa com as normas de direito comunitário que preveem a comunicação prévia à Comissão impõem-se os argumentos seguintes

A componente da receita da taxa de promoção afecta às despesas com a actividade de funcionamento do IVV dirigida à coordenação do sector vitivinícola não constitui auxílio estatal sujeito a notificação prévia conforme liminarmente reconhecido pela Comissão artigos 1º/1 e 1171 do DL 119/97 de 15 de Março

2 A Comissão não questionou a declaração das autoridades portuguesas segundo a qual a componente da receita da taxa afecta a medidas de promoção e publicidade dos vinhos e produtos víquicos de origem portuguesa nos outros estados membros e em países terceiros respeita os limites “de minimis” fixados no Regulamento n.º 1998/2006 da Comissão de 15 Dezembro de 2008 dispensando a comunicação prévia à Comissão artigos 108 n.º 4 e 109 TFU e anteriores artigos 88 e 89 TCE

O Recurso não merece provimento.

Colhidos os vistos cumpre decidir.

Fundamentação:

De facto:

Foram os seguintes os factos dados como provados pelo Tribunal “a quo” e que não foram objecto de controvérsia:

A Através do ofício n.º 02 1512/05 de 2005 07 07 o IVV notificou a A..... da intenção de proceder à cobrança de € 293 358,58 conforme mapa anexo.

O montante em causa foi apurado através dos modelos 98 entregues nos nossos serviços da Mealhada onde foi detectada a falta de pagamento da taxa de promoção relativa à venda de vinho no período compreendido entre Fevereiro e Maio de 2005

Este processo está disponível para consulta na Direcção de Serviços de Administração cfr folhas 106 e 107.

B Respondeu a impugnante defendendo a falta de fundamentação do projecto de decisão e dizendo que o vinho foi vendido para armazenistas nacionais e comunitários uma boa parte com destino à produção de vinagre não tendo qualquer venda directa ao público; por outro lado a taxa em causa sofre de ilegalidade em relação às normas comunitárias folhas 99 a 105;

C Em 16 09 2005 o Presidente do IVV decidiu manter a decisão de pagamento manifestada em A) tendo para além do mais dito:

“não procedem as alegações quando refere que a notificação remetida pelo IVV padece de falta de fundamentação porquanto é o próprio que envia ao IVV o referido modelo 98 acompanhado da relação dos documentos de acompanhamento que emite mensalmente.”

....” está em contradição quando refere que todo o vinho vendido no período a que se refere a liquidação pelo IVV teve como destino armazenistas nacionais e comunitários

4 Ora tal contradição decorre do facto de a firma A..... SA sabendo que os modelos 98 são para efeitos de liquidação e cobrança da taxa de promoção tenha incluído as relações anexas a esse modelo 98 que apresenta os documentos de acompanhamento que se referem a trânsitos entre armazenistas e que por isso estão isentos de taxa de promoção - folhas 95 a 98

D No dia 23 de Novembro de 2005 a recorrente remeteu ao Tribunal “a quo” a pi que deu origem a estes autos.

E e o montante liquidado referido em A foi apurado através da aplicação do disposto no DL 119/97 de 15 Maio que estabelece a mencionada taxa de promoção e da portaria 383/97 de 12 Junho com a redacção conferida pela portaria n.º 1428/2001 de 15 de Dezembro que fixa o valor da taxa.

F No dia 1 de Dezembro de 2004 a Comissão Europeia notificou ao Governo Português a sua decisão de dar início ao procedimento de investigação previsto no artigo 88/2 do Tratado CE com vista a analisar a compatibilidade da taxa de promoção com as regras do Tratado sobre auxílios de estado encontrando-se o referido procedimento em curso não tendo ainda sido adoptada decisão definitiva sobre o mérito da causa verificando-se apenas a apreciação liminar melhor especificada na alínea seguinte folhas 211

G do documento vindo de aludir publicado no JOUE – C 92/12 de 16 04 2005 sob a epígrafe Auxílio de estado Portugal

Auxílio Estatal C43/2004 (ex NN38/2003) Taxa de promoção de vinho extracta-se o que a seguir se reproduz.

I Processo

(1) na sequência de uma queixa sobre a taxa de promoção de vinho cobrada pelo Instituto da Vinha e do Vinho a seguir denominado IVV assim como sobre as medidas financiadas pelo produto dessa imposição parafiscal

II descrição

(6) A referida taxa que representa mais de 62% do orçamento afecto ao funcionamento do IVV é imposta não apenas aos produtos vitivinícolas produzidos e comercializados em Portugal mas também aos produzidos em Portugal e comercializado nos outros estados membros e nos países terceiros e aos originários de outros estados membros ou de países terceiros comercializados em Portugal

Produtos sujeitos à imposição

(46) Estão sujeitos à taxa os vinhos e produtos víquicos produzidos ou comercializados em Portugal incluindo os vinhos licorosos vinhos frisantes bebidas aromatizadas vinhos espumantes e outras bebidas do sector vinícola assim como os vinagres do vinho

(47) estão assim sujeitos os vinhos produzidos em Portugal quer sejam comercializados no país ou exportados para outros estados membros ou países terceiros como os vinhos que sendo produzidos noutros estados membros da União Europeia ou em Estado terceiro são comercializados em Portugal

(108) A comissão considera que os auxílios públicos pagos para financiar as acções de promoção no caso em apreço até 01 Janeiro de 2002 respeitaram os critérios estabelecidos pelos dispositivos comunitários aplicáveis nesta matéria.

Conclusão

(144) Após este exame preliminar a Comissão considera pelas razões expostas supra que:

O financiamento das prestações de serviços do sector vinícola desenvolvidas pelo IVV enquanto autoridade pública responsável pela coordenação geral do sector vitivinícola em Portugal não constitui auxílio estatal

.. o montante concedido à VINIPORTUGAL para a organização e o desenvolvimento de campo nas actividades de promoção genérica e de publicidade do vinho e dos produtos víquicos não constitui um auxílio

As medidas de auxílio à promoção e à publicidade do vinho e dos produtos víquicos assim como o financiamento desses auxílios e dos auxílios à formação suscitam dúvidas quanto à sua compatibilidade com o mercado comum

(145) Após analisar as informações prestadas pelas autoridades portuguesas a Comissão decidiu por conseguinte dar início ao processo previsto no n.º 2 do artigo 88 do Tratado CE relativamente ao auxílio à promoção e à publicidade do vinho português nos mercados dos outros Estados membros e de países terceiros e ao financiamento do auxílio tratado na presente decisão.

H a Comissão Europeia encerrou o procedimento a que vimos aludindo através da decisão proferida em 20 07 2010 que Portugal questionou através do competente recurso de anulação que dirigiu ao Tribunal Geral da EU

Decisão

Limitada até 31 dezembro 2006 “data da entrada em vigor das novas orientações comunitárias para os auxílios estatais no sector agrícola e florestal no período de 2007 2013 sem prejuízo da posição que a Comissão tomará no respeitante à aplicação da taxa de promoção para além desta data

Artigo 2º

Os auxílios estatais à promoção genérica do vinho e dos produtos víquicos no território português executados ilegalmente por Portugal em violação do artigo 108 n.º 3 do TFUE por meio de uma taxa parafiscal estabelecida pelo DL 137/95 de 14 de Junho são auxílios estatais compatíveis com o mercado interno na acepção do artigo 107/3 al c) do TFUE em relação ao período que medeia entre a sua entrada em vigor e 31 dezembro de 2006.

Artigo 3º

Os auxílios estatais à promoção e publicidade do vinho e dos produtos víquicos de origem portuguesa no território dos outros Estados Membros e de países terceiros executados ilegalmente por Portugal em violação do artigo 108 n.º 3 do TFUE por meio de uma taxa parafiscal estabelecida pelo DL 137/95 de 14 Junho são sem prejuízo do artigo 2º auxílios estatais compatíveis com o mercado interno para efeitos do artigo 107 n.º 3 l C9 do TFUE em relação ao período que medeia entre a sua entrada em vigor e 31 de Dezembro de 2006.

De direito

Com base na factualidade dada como provada e não questionada pelas partes o mº juiz “a quo” julgou a impugnação improcedente porquanto contrariamente ao pretendido pela impugnante considerou que a liquidação das taxas de promoção em causa cobradas pelo Instituto da Vinha e do Vinho não enfermava de qualquer do vício de falta de fundamentação nem enfermava da apontada ilegalidade de violação das normas comunitárias por não poderem ser qualificadas como auxílio estatal incompatível com o mercado interno já que sendo-o seria proibido por força do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia por falsear ou ameaçar falsear a concorrência.

A recorrente como se vê do teor das suas conclusões de recurso não concorda com a decisão por entender que a sentença enferma de erro de julgamento por não considerar a falta de notificação da medida à Comissão Europeia ao arripio do n.º 3 do artigo 108 do TFUE o que constitui ilegalidade.

Reitera estar-se perante um auxílio de Estado pelo que tal taxa não podia ser cobrada.

Por isso pede o reenvio do processo ao TJUE para que se pronuncie sobre as questões que discrimina folhas 401 a 403 dos autos.

Contra alegou o Instituto da Vinha e do Vinho pugnando pela manutenção do decidido.

Estas questões foram já suscitadas pelo recorrente por diversas vezes e foram já objecto de múltiplos acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo que sobre elas tem decidido uniformemente.

Designadamente no que concerne à necessidade de reenvio prejudicial ao TJCE.

Porque não vemos razão alguma para alterar essa jurisprudência com que concordamos e dada a identidade de questão e das partes limitar-nos-emos a transcrever o acórdão do STA de 29 10 2014 in processo 0533/14 na parte que ao recurso interessa.

Do objecto do recurso

Face ao teor das conclusões das alegações de recurso e ao teor das contra-alegações do recorrido, são as seguintes as questões trazidas à apreciação deste Supremo Tribunal Administrativo:

a) Saber se incorreu em erro de julgamento a sentença recorrida que julgou que a taxa de promoção em causa nos autos não padece de ilegalidade decorrente da não notificação prévia à Comissão Europeia, por força do disposto no artº 88º do TCE (actual n.º 3 do artº 108º do TFUE).

c) Aferir da necessidade do reenvio prejudicial o TJUE para conhecimento das questões suscitadas na parte final das alegações da recorrente.

7.1 Do alegado erro de julgamento imputado à sentença recorrida e do pedido de reenvio do processo ao Tribunal de Justiça da União Europeia.

As questões suscitadas no presente recurso, e acima referidas nas alíneas a) e b) do ponto 7, são, até nos pressupostos de facto, em tudo idênticas às que foram apreciadas e decididas neste Supremo Tribunal Administrativo pelo acórdão de 23/04/2013, proferido no processo n.º 29/13, in www.dgsi.pt, a que se seguiram múltiplos acórdãos referidos pelo recorrido no parágrafo E das conclusões das suas contra-alegações.

Concordamos com a doutrina expendida naquele aresto de 23.04.2013, e nos que lhe seguiram, inteiramente transponível para o caso subjudice, sendo as alegações e contra-alegações muito semelhantes às produzidas neste Acórdão de 23.04.2013, variando apenas o montante e o período da taxa - no caso em apreço estão em causa as taxas de promoção referentes ao mês de Outubro de 2008, no montante de 42.540,81 € - pelo que remetemos, com a devida vénia, para a argumentação jurídica aí aduzida, por economia de meios e tendo em vista uma interpretação e aplicação uniformes do direito (cfr. artigo 8.º n.º 3 do CC).

Escreveu-se naquele Acórdão 29/13:

«4. *Caracterização da taxa de promoção do vinho*

Segundo o n.º 1 do artigo 17.º da Lei Orgânica do Ministério da Agricultura, do Desenvolvimento Rural e das Pescas, aprovada pelo Decreto-Lei n.º 209/2006, de 27 de Outubro, o Instituto da Vinha e do Vinho (IVV, I.P.) tinha por missão, “coordenar e controlar a organização institucional do sector vitivinícola, auditar o sistema de certificação de qualidade, acompanhar a política comunitária e preparar as regras para a sua aplicação, bem como participar na coordenação e supervisão da promoção dos produtos vitivinícolas”.

Como se pode ler na Decisão da Comissão, de 20/7/2010 C (2010) 4891 final, nas suas funções de coordenação geral do sector vitivinícola, o IVV realiza dois tipos de actividades:

- *actividades que visam, principalmente os vinhos e produtos vînicos produzidos em Portugal, designadamente, as relativas à auditoria dos sistemas de controlo e certificação dos vinhos;*
- *actividades destinadas, indistintamente, aos vinhos e produtos originários de Portugal e aos originários dos outros Estados-Membros e/ou países terceiros e comercializados em Portugal;*
- *o IVV, I.P., presta igualmente determinados serviços a terceiros, nomeadamente: (i) organização e promoção das actividades de formação para os agentes económicos, organizações profissionais e interprofissionais do sector vitícola e funcionários do IVV; (ii) disponibilização aos agentes económicos do sector da capacidade de armazenagem das infra-estruturas do IVV; e (iii) prestação de serviços do Laboratório do IVV e formação do seu próprio pessoal e de outros operadores do sector vitivinícola (financiada em grande parte por programas de apoio comunitário) (Podemos dizer que estas são as suas atribuições essenciais desde a sua criação pelo Decreto-Lei n.º 304/86, de 22 de Setembro, e posteriores reestruturações pelos Decretos-Leis ns.º 102/93, de 2 de Abril; n.º 99/97, de 26 de Abril; n.º 47/2007, de 27 de Fevereiro e, finalmente, o n.º 66/2012, de 16 de Março, sendo para o efeito dotado de autonomia administrativa.)*

Da referida Decisão resulta de igual modo que o apoio à promoção genérica do vinho e dos produtos vînicos foi atribuído desde 1997, por concurso, à Viniportugal, associação de natureza interprofissional representativa do sector; que foi, desta forma, a beneficiária da totalidade do produto da taxa parafiscal destinada a esse fim.

A prestação dos mais diversos serviços ao sector vitivinícola e respectivos operadores levou o legislador a fixar que o financiamento do IVV, I.P., seria garantido, em larga medida, através da receita proveniente do produto das taxas cobradas sobre os vinhos e os produtos vînicos (cfr., a título de exemplo, o art. 31º, n.º 1, alínea b), do Decreto-Lei n.º 99/97, de 26 de Abril), que aprovou os respectivos Estatutos.

Através do Decreto-Lei n.º 137/95, de 14 de Junho (Cfr. o preâmbulo do Decreto-Lei n.º 137/95, de 14 de Junho.), o legislador reformulou o sistema de taxas existente e procedeu à criação de uma única taxa incidente sobre os produtos vînicos, a cobrar pelo IVV, I.P., que constituía a principal

fonte de financiamento das acções de coordenação geral do sector (Cfr. o preâmbulo do Decreto-Lei n.º 137/95, de 14 de Junho.).

De acordo com o estatuído no art. 1.º, n.º 1, daquele diploma, “Os vinhos e produtos vínicos produzidos no território nacional, bem como os produzidos noutros países e aqui comercializados, ficam sujeitos à aplicação de uma taxa, que constitui contrapartida dos serviços prestados pelo Instituto da Vinha e do Vinho (IVV), relativamente à coordenação geral do sector ou, nas Regiões Autónomas dos Açores e da Madeira, pelos respectivos serviços regionais”. Mas como este decreto-lei não chegasse a ser regulamentado, o legislador, através do Decreto-Lei n.º 119/97, de 15 de Maio, veio introduzir melhorias no regime da referida taxa de forma a adequar a matéria aos objectivos da política vitivinícola nacional e comunitária (cfr. o respectivo preâmbulo).

Quanto ao âmbito da taxa de promoção do vinho, o art. 1.º do diploma reproduziu o anterior preceito e, quanto aos sujeitos, resulta do art. 3.º que a taxa de promoção é devida quer pelos agentes económicos quer pelos produtores, no caso previsto na alínea c) do n.º 1 do art. 2.º do Decreto-Lei n.º 119/97. Por sua vez, mantém-se, igualmente, no art. 11.º, n.º 1, que a fixação do valor da taxa seria objecto de portaria do Ministro da Agricultura, do Desenvolvimento Rural e das Pescas.

No seguimento do mencionado decreto-lei, foram publicadas diversas portarias, sendo de salientar a Portaria n.º 1428/2001, de 15 de Dezembro, que serviu, no caso em apreço, à fixação do valor da taxa a pagar pela recorrente.

Com interesse para a decisão, importa ainda considerar que, segundo a Decisão da Comissão de 2010, o produto da taxa de promoção, que representa mais de 62% do orçamento afecto ao funcionamento do IVV, I.P., destina-se, em primeiro lugar, ao financiamento dos serviços de coordenação geral do sector do vinho prestados por si e, em segundo lugar, às actividades de promoção do vinho e dos produtos vínicos.

No que respeita à actividade de promoção do vinho, verifica-se que uma parte da taxa é destinada a campanhas de promoção genérica do vinho e dos produtos vínicos, sem referência à sua origem, em Portugal e, outra parte, a campanhas de promoção do vinho e dos produtos vínicos portugueses no território dos outros Estados-Membros e de países terceiros. No período sobre que incidiu a decisão da Comissão de 2010, os custos das acções de formação organizadas pelo IVV, I.P., com excepção de uma formação de interesse geral «Sistemas de informação e Gestão Vitivinícola 2000», cujo custo total foi de 367,12 EUR, foram integralmente suportadas pelos programas do Fundo Social Europeu, pelo que nem os agentes económicos nem o IVV tiveram de contribuir para o seu financiamento.

É esta taxa que, segundo a recorrente, enferma de ilegalidade manifesta, decorrente da falta de notificação prévia à Comissão e respectiva execução antes da decisão final daquela entidade, ao arrepio do disposto no n.º 3 do artigo 88.º do TCE (actual n.º 3 do artigo 108.º do TFUE) - pontos D e L das Conclusões.

5. Da relevância das decisões da Comissão emitidas sobre a taxa de promoção Segundo o estatuído no art. 108.º do TFUE (ex art.º 88.º TCE) é da competência exclusiva da Comissão Europeia o exame permanente dos regimes de auxílios de Estado, em cooperação com os Estados-Membros, “com vista a impedir a entrada em vigor de ajudas contrárias ao Tratado, como se conclui do Acórdão Lorenz” (Cfr. JOÃO NOGUEIRA DE ALMEIDA, *A Restituição das Ajudas de Estado concedidas em Violação do Direito Comunitário*, Coimbra, 1994, pp. 58 ss.). Para tanto, é estabelecido um sistema de controlo prévio dos auxílios novos, previsto no n.º 3 do mesmo preceito e no art. 2.º do Regulamento do processo (Regulamento (CE) n.º 659/1999 do Conselho de 22 de Março de 1999, que estabelece as regras de execução do artigo 93.º do Tratado CE.), segundo o qual a Comissão deve ser informada, em devido tempo, dos projectos de auxílio, antes da sua execução.

“A fase preliminar do processo de controlo dos auxílios novos inicia-se, assim, com a notificação do projecto de auxílio, devendo os Estados (...) utilizar, para o efeito, formulários recomendados pela Comissão. A obrigação de notificar previamente os projectos de auxílio é uma obrigação incondicional dos Estados relativos a auxílios novos, incluindo a modificação dos existentes ...” (Cfr. ANTÓNIO CARLOS DOS SANTOS, *Auxílios de Estado e Fiscalidade*, Almedina, Coimbra, 2003, p. 271.).

Os auxílios não notificados ou postos em execução antes de uma decisão da Comissão são objecto de um específico processo de controlo que se inicia com a recepção e análise de informações que a Comissão tenha recolhido oficiosamente ou através de denúncia de terceiros.

No caso em apreço, a Comissão Europeia, na sequência de uma queixa, questionou as autoridades portuguesas, em 20 de Janeiro de 2003, sobre a taxa parafiscal de promoção do vinho cobrada pelo Instituto da Vinha e do Vinho, tendo notificado Portugal, em 6 de Dezembro de 2004, da sua decisão de início do procedimento formal de exame previsto no art. 108.º, n.º 2, do TFUE, com vista a analisar a compatibilidade da referida taxa com as regras do Tratado sobre auxílios de Estado.

Após exame preliminar, a Comissão, através da Decisão n.º C-43/2004, conclui, desde logo, que não constituem auxílios de Estado (ponto G do probatório): (i) o financiamento das prestações de serviços ao sector desenvolvidas pelo IVV enquanto autoridade pública responsável pela coordenação geral do sector vitivinícola em Portugal, o qual representa mais de 60% da afectação da taxa de promoção;

(ii) o montante concedido à Viniportugal para a organização e o desenvolvimento de campanhas de promoção genérica e de publicidade do vinho e dos produtos vînicos. Após analisar as informações prestadas pelas autoridades portuguesas, a Comissão decidiu dar início ao processo previsto no n.º 2 do artigo 88.º do Tratado CE (actual art 108º, n.º 2, do TFUE), apenas relativamente aos auxílios à promoção e à publicidade do vinho português nos mercados dos outros Estados-Membros e de países terceiros, ao respectivo financiamento e ao financiamento das medidas relativas à formação (ver também ponto (60) da Decisão da Comissão de 2010).

Decorre igualmente do probatório (ponto H) que a Comissão voltou a proferir decisão sobre o assunto (Decisão de 20/07/2010), onde se conclui:

“Artigo 1º

A única acção de formação financiada pelas receitas da taxa parafiscal, de um montante de 367,12 EUR, não constitui um auxílio.

Artigo 2º

Os auxílios estatais à promoção genérica do vinho e dos produtos vînicos no território português executados ilegalmente por Portugal em violação do artigo 108º, n.º 3, do TFUE por meio de uma taxa parafiscal estabelecida pelo Decreto-Lei n.º 137/95, de 14 de Junho, são auxílios estatais compatíveis com o mercado interno na acepção do artigo 107º, n.º 3, alínea c), do TFUE em relação ao período que medeia entre a sua entrada em vigor e 31 de Dezembro de 2006.

Artigo 3º

1. Os auxílios estatais à promoção e publicidade do vinho e dos produtos vînicos de origem portuguesa no território dos outros Estados-Membros e de países terceiros executados ilegalmente por Portugal em violação do artigo 108º, n.º 3, do TFUE por meio de uma taxa parafiscal estabelecida pelo Decreto-Lei n.º 137/95, de 14 de Junho, são, sem prejuízo da aplicação do artigo 2º, auxílios estatais compatíveis com o mercado interno para efeitos do artigo 107º, n.º 3, alínea c), do TFUE em relação ao período que medeia entre a sua entrada em vigor e 31 de Dezembro de 2006, desde que Portugal cumpra as condições constantes do n.º 2 do presente artigo.

2. Portugal deve reembolsar às pessoas que tenham pago a taxa a parte desta que tenha incidido nos produtos provenientes dos outros Estados-Membros entre a data de início de aplicação da taxa e 31 de Dezembro de 2006, no estrito respeito das condições seguintes (...).”

Em suma, nesta decisão, a Comissão conclui que os auxílios à promoção e à publicidade do vinho português nos mercados dos outros Estados-Membros e de países terceiros e o respectivo financiamento, poderiam ser compatíveis com o mercado a título condicional (Segundo o disposto no artigo 7, n.º 4, do Regulamento (CE) n.º 659/1999 do Conselho de 22 de Março de 1999, «A Comissão pode acompanhar a sua decisão positiva de condições que lhe permitam considerar o auxílio compatível com o mercado comum e de obrigações que lhe permitam controlar o cumprimento da decisão, adiante designada «decisão condicional» (cfr. JOÃO NOGUEIRA DE ALMEIDA, *A Restituição...cit.*, p. 64)), isto é, desde que Portugal respeitasse as condições indicadas no art. 3º, n.º 2, daquela Decisão, as quais implicavam o reembolso de uma parte proporcional da taxa aplicada aos produtos provenientes dos outros Estados-Membros, entre 1997 e 31 de Dezembro de 2006.

Designadamente na sétima condição do n.º 2 do art. 3º a Comissão impunha que as Autoridades portuguesas renunciassem formalmente ao recebimento da totalidade das taxas de promoção devidas por sujeitos passivos que comercializassem vinhos importados até 31 de Dezembro de 2006 e que estivessem numa situação de incumprimento (designadamente por não terem pago os valores da taxa devidos nos anos de 1997 a 2006).

Acontece que, como se pode ler no considerando (2) da Decisão da Comissão de 4/4/2012 (que procedeu à alteração da Decisão de 2010), Portugal impugnou a Decisão da Comissão de 2010 mediante recurso interposto perante o TJ, tendo pedido, nas alegações apresentadas, a anulação das sétima e nona condições estabelecidas no artigo 3º, n.º 2, da Decisão de 2010.

No considerando (3) pode ler-se que segundo “jurisprudência constante, um Estado-membro que, ao executar uma decisão da Comissão em matéria de auxílios estatais, depara com dificuldades imprevistas e imprevisíveis ou toma consciência de consequências não previstas pela Comissão, deve submeter estes problemas à apreciação desta última, propondo modificações adequadas à decisão em causa”, devendo a Comissão e o Estado-Membro colaborar de boa-fé, com base nos deveres recíprocos de cooperação leal que inspira nomeadamente o art. 4º, n.º 3, do Tratado.

Nesta sequência, dando razão ao Estado Português, a Comissão emitiu decisão complementar, a Decisão C (2012) 2111 final, de 4 de Abril de 2012, que veio alterar as condições sétima e nona da Decisão de 2010, nos termos acordados com as autoridades portuguesas, desde a data da primeira

decisão, tendo em conta a sua natureza interpretativa autêntica. A Comissão, nesta segunda Decisão, limitou designadamente a renúncia ao recebimento da taxa de promoção do vinho no que se refere à parte proporcional que incide sobre os produtos importados de outros Estados-Membros.

Em Setembro de 2012, através de carta que o recorrido juntou em anexo às Contra- Alegações, como doc. n.º 3, a Comissão tomou nota de que as autoridades portuguesas:

“-estimam que os auxílios atrás mencionados são abrangidos pelo Regulamento (CE) n.º 1998/2006 da Comissão (O referido Regulamento estabelece, no seu artigo 2.º que se considera que os auxílios não preenchem todos os critérios estabelecidos no n.º 1, do artigo 107.º do TFUE, pelo que estão isentos da obrigação de notificação prevista no n.º 3 do artigo 108.º do TFUE, os auxílios de minimis concedidos, os quais não podem exceder € 200.000 durante um período de três exercícios financeiros por empresa beneficiária.), de 15 de dezembro de 2006, relativo à aplicação dos artigos 87º e 88º do Tratado aos auxílios de mínimos e que, conseqüentemente, não é necessário continuar com a recuperação (...)” (Carta de 9/10/2012).

6. O controlo dos auxílios não notificados.

O art. 108º, n.º 3, do TFUE, estabelece que para além de a Comissão dever ser previamente notificada dos projectos relativos à instituição ou alteração de quaisquer auxílios, a partir do momento em que der início ao procedimento previsto no n.º 2 do mesmo preceito, tendo em vista averiguar se determinado auxílio é ou não compatível com o Mercado interno, o Estado-Membro em causa não pode pôr em execução as medidas projectadas antes de tal procedimento haver sido objecto de uma decisão final (obrigação de não actuar ou de «standstill») (Ver também o disposto no artigo 3.º, do Regulamento (CE) n.º 659/1999 do Conselho de 22 de Março de 1999.).

Como alega a recorrente, constitui jurisprudência pacífica do TJ, quanto ao efeito directo na esfera jurídica dos particulares da proibição de execução de ajudas de Estado não notificadas previamente à Comissão, por violação do mencionado preceito (art. 88º, n.º 3, do Tratado), estendendo-se a toda a ajuda que foi posta em execução sem ser notificada (Cfr., entre outros, os Acórdãos Capolongo, Lorenz, Markamann, Nordsee e Lohrey, cfr. J.L.DA CRUZ VILAÇA, “O Papel dos Tribunais Nacionais na aplicação das regras do Tratado sobre os Auxílios de Estado. Até onde deve ir em virtude da última frase do n.º 3 do artigo 88º do TCE?”, *Estudos Jurídicos em Homenagem ao Prof. Doutor António de Sousa Franco*, Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa, 2006, pp. 700 ss.; e JOÃO NOGUEIRA DE ALMEIDA, *A Restituição ...*, cit., p. 56.).

Constitui igualmente jurisprudência reiterada do TJ, vazada, entre outros, no Acórdão Saumon, de 21 de Novembro, de 1991, proc C-354/90, “que os actos praticados durante o período da proibição contida no art. 93/3 em nenhum caso poderão ser convalidados, mesmo no caso de a Comissão se pronunciar por uma decisão final de compatibilidade com o mercado comum, referindo expressamente que «[o] último período do artigo 93º, n.º 3, do Tratado CEE deve ser interpretado no sentido de que impõe às autoridades dos Estados-membros uma obrigação cuja inobservância afecta a validade dos actos de execução de medidas de auxílio, e que a adopção posterior de uma decisão final da Comissão, que declare essas medidas compatíveis com o mercado comum, não tem como consequência sanar, a posteriori, os actos inválidos»” (Cfr. NOGUEIRA DE ALMEIDA, *A Restituição ...*, cit., pp. 72 ss.). E é neste sentido que o TJ reconhece à Comissão, desde um Acórdão de 1973 (Cfr. ANTONIO CARLOS DOS SANTOS, ob. cit., pp. 286 ss.), competência para exigir o reembolso dos auxílios atribuídos em violação do Direito Comunitário, com vista a restabelecer o status quo ante.

Assim se compreende que embora sendo confrontados com uma ilegalidade formal, a consequência será, segundo a jurisprudência do TJ e da doutrina, a nulidade porquanto tem subjacente a preterição de uma regra fundamental que tutela um interesse comunitário de excepcional importância (Cfr. JOÃO NOGUEIRA DE ALMEIDA, *A Restituição ...* cit., pp. 72 ss.).

Aos órgãos jurisdicionais cabe velar pelo cumprimento das formalidades relativas à comunicação prévia dos auxílios, protegendo os direitos dos particulares face a uma eventual inobservância da obrigação de standstill, consagrada no artº 108º, n.º 3, TFUE, para fazer respeitar, até à decisão final da Comissão (Cfr. Acórdão do Tribunal de Justiça, de 21 de Novembro de 1990, Processo C-354/90.). Para além disso, os tribunais nacionais têm ainda competência para ordenar a restituição de auxílios atribuídos pelos Estados em violação daquele preceito.

Realce-se, porém, que, no Acórdão do Tribunal de Justiça (Grande Secção) de 12 de Fevereiro de 2008, proc C-199/06, conclui-se que os Estados-Membros não são obrigados a exigir a restituição de auxílios não oportunamente notificados, mas declarados compatíveis pela Comissão. Com efeito, pode ler-se nas conclusões do mencionado Acórdão que:

«1. Numa situação em que um pedido assente no artigo 88.º, n.º 3, último período, CE é apreciado após a Comissão ter adoptado uma decisão positiva, o tribunal nacional, apesar de ter sido declarada a compatibilidade do auxílio em causa com o mercado comum, deve decidir da validade dos actos de execução e da recuperação dos apoios financeiros concedidos. Num tal caso, o direito comunitário impõe-lhe que ordene as medidas adequadas a remediar efectivamente os efeitos da ilegalidade. Mas não lhe impõe a obrigação de recuperação integral do auxílio ilegal, mesmo na falta de

circunstâncias excepcionais.». (Orientação que tem apoio na doutrina, cfr. DI BUCCI, V, «Quelques aspects institutionnels du droit des aides d'Etat», EC State Aid Law/Le Droit des Aids d'Etat dans la CE-Liber Amicorum Francisco Santaolalla Gadea. A Sutton, kluwer Law International, pp. 43-64, em especial, pp. 55-56.)

No caso em apreço, não se coloca qualquer litígio que tenha como objecto a restituição dos auxílios suscitada, por exemplo, por uma empresa concorrente da beneficiária dos mesmos, sendo que, como vimos, esta questão acabou até por ser abandonada pela Comissão.

O que se questiona é o facto de, por um lado, não ter havido comunicação prévia da taxa de promoção em causa durante o respectivo procedimento legislativo nem no regulamentar. Por outro lado, coloca-se o problema da repercussão de tal omissão sobre a validade da auto-liquidação em causa (relativa a Setembro de 2007), sobretudo a partir do momento em que a Comissão decidiu em 2004 dar início ao procedimento formal de investigação, previsto no n.º 2 do art. 108º do TFUE e no artigo 6º do regulamento 659/99, relativamente ao exame do auxílio em causa, por eventual violação da obrigação de «standstill» (nº 3 do art. 108º do TFUE).

*Cumpra, no entanto, salientar que cabe aos Estados-Membros retirar as consequências de tal invalidade em conformidade com o seu direito nacional (Cfr. Conclusões do Advogado Geral L.A. GEELHOED apresentadas no Processo C-174/02 e C-175/02. Constitui jurisprudência assente do TJ que, no âmbito da execução do Direito da EU pelos Estados-Membros, na ausência de normas de Direito da EU, devem as autoridades nacionais aplicar o respectivo direito nacional, o que engloba o regime do procedimento administrativo, do processo judicial, e mesmo o próprio regime substantivo aplicável, sendo que as regras aplicáveis ao procedimento de execução do Direito da EU devem ser as mesmas que seriam aplicadas a procedimentos equivalentes ou análogos meramente internos. Para maiores desenvolvimentos, cfr., CARLA AMADO GOMES/RUI TAVARES LANCEIRO, A revogação de actos administrativos entre o Direito nacional e a jurisprudência da União europeia: um instituto a dois tempos?, *Revista do Ministério Público*, Ano 33, Outubro/Dezembro, de 2012, pp. 33 ss.), sendo que na nossa ordem jurídica este Supremo Tribunal apenas tem competência para desaplicar (Segundo o nosso sistema jurídico só o Tribunal Constitucional tem competência para declarar a nulidade de uma norma (com valor e força de decreto-lei) com força obrigatória geral, nos casos e circunstâncias previstas nos arts. 281º e 282º da CRP. Quanto às normas regulamentares, a declaração de ilegalidade dos regulamentos obedece aos pressupostos plasmados no art. 73º do CPTA.), no caso concreto, por ilegalidade formal, as normas em que se fundamenta a aplicação da taxa de promoção do vinho, o que implicaria que a autoliquidação questionada ficasse desprovida de base legal.*

7. Quanto à alegada violação da obrigação de comunicação prévia durante o procedimento de criação da taxa de promoção

7.1.1. Na situação em análise, na senda das Decisões da própria Comissão, temos que distinguir, por um lado, a suposta ajuda de Estado (ou auxílio estatal) consistente nas acções de promoção e publicidade dos vinhos portugueses em outros Estados-Membros e países terceiros e o respectivo financiamento, através de uma pequena parcela da taxa de promoção, e, por outro lado, a componente da taxa cobrada aos operadores do sector vitivinícola e afecta, no essencial, ao financiamento da actividade do IVV.IP.

O que a recorrente questiona é a cobrança da taxa, ao pedir a revisão da auto-liquidação, no valor de 10.401, 95 €, a título de taxa de promoção do vinho relativa ao mês de Setembro de 2007, com fundamento em alegada ilegalidade.

Tendo a taxa de promoção do vinho por fonte o Decreto-Lei n.º 119/97, de 15 de Maio (Segundo o n.º 1 deste diploma, “Os vinhos e produtos vínicos produzidos no território nacional, bem como os produzidos noutros países e aqui comercializados, ficam sujeitos à aplicação de uma taxa, de promoção, que constitui contrapartida dos serviços prestados pelo Instituto da Vinha e do Vinho (IVV) relativamente à promoção genérica e à coordenação geral do sector ou, nas Regiões Autónomas dos Açores e da Madeira, pelos respectivos serviços regionais”.

Por sua vez, no art. 11º, n.º 1, dispõe-se que “São objecto de Portaria do Ministro da Agricultura, do Desenvolvimento Rural e das Pescas o valor da taxa de promoção, bem como o modelo e o modo de aposição dos selos ...”, e a Portaria n.º 1428/2001, de 15 de Dezembro, que fixou o seu montante, significa que a obrigação de notificação à Comissão teria de se ter verificado, desde logo, durante o procedimento legislativo que culminou na emissão do mencionado diploma.

*E se durante o procedimento de formação de um acto legislativo não tiver tido lugar a sua notificação à Comissão ou se o acto legislativo tiver entrado em vigor antes que a Comissão se tenha pronunciado de modo definitivo e positivo através de uma decisão de compatibilidade, a consequência será a verificação de uma ilegalidade formal, por vício de procedimento (Cfr. JOÃO NOGUEIRA DE ALMEIDA, *A Restituição* ...cit., pp. 76 ss.).*

Acontece que, no caso em apreço, não havia lugar à obrigação de notificação prévia da taxa em causa, como passamos a demonstrar.

Vejamos.

7.1.2. *Como decorre da jurisprudência do TJ firmada, entre outros, no Acórdão «Steinike», de 22 de Março de 1977, “(...) um órgão jurisdicional nacional pode ser conduzido a interpretar e a aplicar a noção de auxílio do artigo 92º com vista a determinar se uma medida estatal instaurada sem ter em conta o processo de controlo prévio do art. 93º, n.º 3, devia ou não ser-lhe submetida”, jurisprudência reiterada no Acórdão «Saumon», de 21 de Novembro de 1991 (Cfr. JOÃO NOGUEIRA DE ALMEIDA, *A Restituição...* cit., p. 72. No mesmo sentido, cfr. as Conclusões do Advogado-Geral Darmon, no Acórdão do TJ de 20 de Setembro de 1990, proc C-5/89.).*

*Esta intervenção não tem em vista apreciar a eventual compatibilidade ou incompatibilidade de um determinado auxílio com o Direito Comunitário, competência exclusiva da Comissão, mas tão só averiguar da eventual ilegalidade (irregularidade) em virtude da alegada violação de regras processuais previstas no Tratado (Para maiores desenvolvimentos sobre esta distinção entre auxílios incompatíveis e auxílios ilegais, cfr. ANTÓNIO CARLOS DOS SANTOS, *ob. cit.*, p. 260.).*

No TFUE não encontramos uma noção de auxílio de Estado, tendo-se antes optado por estabelecer, no art. 107º, n.º 1, que “(...) são incompatíveis com o mercado interno, na medida em que afectem as trocas comerciais entre os Estados-Membros, os auxílios concedidos pelos Estados ou provenientes de recursos estatais (...)”, as condições que as medidas devem preencher de forma cumulativa para que possam ser consideradas auxílios de Estado.

*Daquele preceito retira-se que “um auxílio de Estado será “toda a medida que seja financiada por meios de recursos públicos, que conceda uma vantagem económica, seja selectiva, distorça ou ameace distorcer a concorrência no mercado único e, por último, afecte o comércio entre os EM” (Cfr. JOÃO NOGUEIRA DE ALMEIDA, “Anotação ao artigo 107º do TFUE”, *Tratado de Lisboa*, Almedina Coimbra, 2012, p. 520.).*

*A ideia geral é a de que um auxílio implica uma transferência de recursos estatais (Cfr., entre outros, o Acórdão Pearle, de 15/7/2004, proc C- 345/2002, citado por J.L.DA CRUZ VILAÇA, *ob. cit.*, p. 714.), onde se incluem as medidas de incentivo, que comportam um sacrifício para as contas públicas, seja na forma de despesa (subvenções, subsídios), seja na forma de uma não percepção de receitas (isenções fiscais, dispensa de pagamento de taxas).*

No caso em apreço, estamos a falar de uma taxa parafiscal cobrada pelo IVV, I.P., aos operadores do sector desde 1995, pelo que a transferência de recursos se faz fundamentalmente dos particulares para o Estado e não deste para aqueles.

Como refere a Comissão, na sua Decisão de 20/7/2010, ponto (109), “Segundo jurisprudência constante, as taxas não entram no âmbito de aplicação das disposições do Tratado relativas aos auxílios de Estado a não ser que constituam o modo de financiamento de uma medida de auxílio de tal forma que façam parte integrante desta medida”. E isto só acontece quando existir uma relação de afectação obrigatória entre a taxa e o auxílio, no sentido de o produto da taxa ser necessariamente destinado ao financiamento do auxílio. No caso em apreço, a Comissão concluiu que a taxa de promoção do vinho fazia parte integrante dos auxílios à promoção, apenas porque o Decreto-Lei n.º 119/97 determinava que «do produto da taxa de promoção cobrada, uma percentagem, a fixar anualmente pelo Ministro da Agricultura, do Desenvolvimento Rural e das Pescas, nunca inferior a 25%, é destinada a acções de promoção genérica do vinho e dos produtos vinícolas» (art.11º, n.º 2).

Não obstante o exposto, na apreciação do auxílio em causa, não pode deixar de relevar o facto de não existir uma noção de «auxílio estatal» e de estarmos na presença de uma taxa, sendo que, como vimos, em princípio, as taxas não são consideradas ajudas estatais, segundo a jurisprudência do TJ. Por outro lado, trata-se de uma taxa, que incide sobre os agentes económicos do sector e cujo objectivo essencial de criação é o de financiar as atribuições do IVV, I.P. O que significa que a mesma não implica, à partida, um auxílio concedido directa ou indirectamente através de recursos do Estado e, por outro lado, serem imputáveis ao Estado, característica típica e associada à qualificação dos auxílios de Estado (Cfr. Acórdão de 20 de Novembro de 2003, GEMO, C-126/01 e Acórdão de 15 de Julho de 2004, C-345/02 (Pearle Bv)).

Por outro lado, realce-se que, na decisão de início do procedimento formal de exame, de 2004, a Comissão não teve dúvidas que o financiamento, através das receitas da taxa de promoção, das actividades desenvolvidas pelo IVV, I.P., enquanto autoridade pública responsável pela coordenação geral do sector vitivinícola em Portugal, nos termos da legislação comunitária e nacional aplicável, não constitui um auxílio de Estado na acepção do agora artigo 107.º do TFUE.

Acresce que também não podemos deixar de salientar que, mesmo em relação às dimensões da taxa de promoção que suscitaram dúvidas, a Comissão acabou por aceitar a argumentação da República Portuguesa no sentido de que se encontram abrangidas pelos Regulamento (CE) n.º 1998/2006, de 15 de Dezembro, e cumprem os limites de minimis aí estabelecidos.

Ora, de acordo com o estabelecido no art. 2º do Regulamento (CE) n.º 1998/2006, os auxílios de minimis estão isentos de notificação, não estando, pois, prevista qualquer aprovação ou confirmação por parte da Comissão.

Em suma, para além de a Comissão ter concluído, logo no início do procedimento de averiguação, que a parte da taxa de promoção do vinho afecta ao financiamento do IVV, I.P., não constituía um auxílio de Estado, à partida, no momento da sua criação, era igualmente plausível ou prognosticável que a pequena parte afecta ao financiamento das medidas de promoção e publicidade respeitasse os limites de minimis, como a Comissão veio reconhecer a final.

Na verdade, só à medida que fossem realizadas tais acções é que se poderia averiguar se seriam ou não ultrapassados os limites de minimis, não havendo até então qualquer obrigação de notificação.

O que se conclui é que a Comissão avançou de forma automática para o procedimento de averiguação sem antes ter analisado se os alegados auxílios estavam abaixo dos limiares fixados como um auxílio de minimis e, por conseguinte, fora do seu âmbito de intervenção, uma vez que o seu controlo pertence à responsabilidade exclusiva dos Estados-membros.

Assim sendo, por todas as razões apontadas, considera-se não existir, na situação em apreço, “um grau suficiente de probabilidade” (Cfr. ANTÓNIO CARLOS DOS SANTOS, ob. cit., p. 271.) de tal medida envolver auxílios estatais (Cfr. Conclusões do Advogado-Geral Darmon, acórdão de 20 de Setembro de 1990, proc. C-5/89, Comissão c/ RFA, Col. p. 3457, p. 3450, in JOÃO NOGUEIRA DE ALMEIDA, A restituição... cit., p. 38.), em termos de exigir a sua notificação prévia no decurso do procedimento legislativo de criação da taxa nem a consequente suspensão da sua execução.

Por conseguinte, afigura-se patente que não assiste razão à recorrente quanto à alegada ilegalidade da taxa de promoção decorrente da não notificação prévia à Comissão Europeia durante o respectivo procedimento legislativo, ao arrepio do estabelecido no n.º 3 do art. 88º do TCE (ponto L das Conclusões).

7.1.2. Tendo-se concluído pela inexistência, no caso em apreço, da obrigação de notificação, tal implica necessariamente inexistir igualmente obrigação de suspensão da execução da taxa em causa, justificando-se a manutenção da auto-liquidação em causa.» (fim de citação)

É esta a jurisprudência que também aqui se acolhe e se reitera, já que se entende que a respectiva fundamentação é inteiramente transponível para o caso dos autos, mesmo tendo em conta que ao acto de liquidação em causa se refere a Setembro, Outubro e Novembro de 2011.

No caso em apreço, tendo em conta as circunstâncias supra referidas, e, em especial, o facto de a Comissão ter conhecimento perfeito de toda a situação em torno da taxa de promoção do vinho desde 2004 e ter acabado por concluir não haver qualquer violação do Direito comunitário em relação a todas as componentes da mesma, podemos com segurança concluir que não haveria qualquer possibilidade de a sua intervenção poder influenciar o conteúdo material do acto de liquidação em causa, mesmo considerando ser referente aquele período de 2011.

Com efeito a anulação da totalidade da taxa de promoção, como pretende a recorrente, por vício formal de procedimento, que é o único vício por si alegado, nas circunstâncias do caso, seria contrária, desde logo, ao princípio da proporcionalidade.

Como ficou dito no já citado Acórdão 29/13, as razões que levam a Jurisprudência do TJ e a própria doutrina a sancionar com a nulidade o incumprimento da obrigação de comunicação prévia das ajudas de Estado residem na particularidade do bem jurídico que se pretende acautelar e que é o de impedir a entrada em vigor de ajudas contrárias ao Tratado e evitar que as trocas entre os Estados-Membros sejam perturbadas pelas vantagens concedidas pelas autoridades públicas que falseiem ou ameacem a concorrência.

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

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

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

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

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

Em face de tudo o exposto, não havendo dúvidas quanto à não verificação da obrigação de comunicação prévia, fica consequentemente prejudicado o pedido de reenvio, por inutilidade.

Improcedem, pois, as alegações da recorrente, devendo confirmar-se o julgado recorrido.”

Decisão:

Nestes termos acordam, em conferência, os juizes da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo em negar provimento ao recurso, confirmando o julgado recorrido.

Custas pela recorrente.

Lisboa, 7 de Outubro de 2015. — *Fonseca Carvalho* (relator) — *Isabel Marques da Silva* — *Pedro Delgado*.

Acórdão de 7 de Outubro de 2015.

Assunto:

Taxa. Promoção. Vinho. Auxílio do Estado. Violação. Notificação. Ajudas Comunitárias. Direito Comunitário. Princípio da Proporcionalidade. Princípio da Confiança. Princípio da Segurança Jurídica.

Sumário:

- I — *Decorre da Jurisprudência do Tribunal de Justiça que um órgão jurisdicional nacional pode ser conduzido a interpretar e a aplicar a noção de auxílio do artigo 92.º do Tratado (atual artigo 107.º do TFUE) com vista a avaliar da legalidade de uma medida estatal instaurada sem ter em conta o processo de controlo prévio do artigo 108.º, n.º 3, do TFUE.*
- II — *A taxa de promoção do vinho, tendo sido criada essencialmente para financiar as atribuições do Instituto da Vinha e do Vinho, I.P., cobrada aos agentes do sector e representando mais de 62% do orçamento afecto ao financiamento dos serviços de coordenação geral do mesmo, ao não implicar à partida um auxílio concedido pelo Estado ou proveniente de recursos estatais, característica típica associada à qualificação dos auxílios, não estava sujeita a comunicação prévia no decurso do respectivo procedimento legislativo de criação.*
- III — *Para além de a Comissão ter concluído, logo no início do procedimento de averiguação, que a parte da taxa de promoção do vinho afecta ao financiamento do IVV, I.P., não constituía um auxílio de Estado, à partida, no momento da sua criação, era igualmente plausível ou prognosticável que a pequena parte afecta ao financiamento das medidas de promoção e publicidade respeitasse os limites de minimis, como a Comissão veio reconhecer a final.*
- IV — *Pelas razões apontadas, considera-se não existir, na situação em apreço, “um grau suficiente de probabilidade” de tal medida envolver auxílios estatais, em termos de exigir a sua notificação prévia no decurso do procedimento legislativo de criação da taxa nem a consequente suspensão da sua execução.*
- V — *A anulação da totalidade da taxa, por vício formal de procedimento, quando não está em causa a finalidade que se pretende alcançar (salvaguarda do Direito Comunitário), afigura-se desproporcionada sobretudo se se tiver em conta que a receita da mesma corresponde a cerca de 62% do financiamento da actividade do IVV, I.P., e que a parte que suscitou dúvidas à Comissão não representa mais do que uma pequena parte.*

Processo n.º: 515/15-30.

Recorrente: A....., Lda.

Recorrido: Instituto da Vinha e do Vinho, IP.

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

A..... LDA, melhor identificada nos autos, recorre para este Supremo Tribunal da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Viseu de 06/06/2014, que julgou totalmente improcedente a

impugnação por si deduzida contra os actos de liquidação da taxa de promoção devida ao Instituto da Vinha e do Vinho, no montante global de € 6.313,40 referente ao mês de Abril de 2002.

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

«A. O presente recurso vem interposto da sentença proferida pelo Tribunal Administrativo e Fiscal de Viseu que julgou improcedente a impugnação judicial do acto tributário relativo à taxa de promoção alegadamente devida ao Instituto da Vinha e do Vinho com referência ao mês de Abril de 2002.

B. Ao contrário do que foi defendido nos autos pelo IVV e acolhido pelo Tribunal *a quo* na sentença ora posta em crise, o processo de investigação à taxa de promoção que foi iniciado pela Comissão (processo C/43/2004) não é “*totalmente irrelevante para os presentes autos e para a fundamentação da pretensão da impugnante*” *cf* página 21 da sentença proferida nos autos, sendo que neste entendimento radica o erro de julgamento que ocorreu em 1ª instância.

C. Independentemente da eventual compatibilidade com o mercado comunitário da totalidade ou parte do auxílio em questão relacionada com os vinhos produzidos em Portugal ou independentemente dos aspectos da mesma taxa que estão em investigação pela Comissão por suscitarem dúvidas quanto à respectiva compatibilidade com o mercado comum, verifica-se, no caso da taxa em causa nos autos, uma ilegalidade manifesta, decorrente da falta de notificação da medida à Comissão, ao arrepio do disposto no n.º 3 do art.º 88.º do TCE (actual n.º 3 do artigo 108.º do TFUE) e consequentemente proibição de execução de semelhante medida, prevista no mesmo artigo.

D. Essa ilegalidade encontra-se plenamente provada nos autos - *cf.* ponto G e H) dos factos provados e teor da decisão da Comissão Europeia de Iniciar o procedimento contraditório C43/2004, junto aos autos pela A..... -, pelo que o Tribunal *a quo* não podia ter decidido no sentido em que, quanto a essa questão, decidiu na sentença ora posta em crise.

E. É inegável que estamos perante um auxílio de Estado, porquanto as campanhas de promoção e de publicidade do vinho que beneficiam um determinado conjunto de empresas, são financiadas com receitas da taxa de promoção, sendo consequentemente possível identificar os três elementos que caracterizam um auxílio de Estado: (i) a vantagem económica (a vantagem económica para os operadores do sector vitivinícola decorre do facto de não terem de suportar o encargo com a organização da promoção dos seus produtos); (ii) para um determinado grupo de destinatários (a vantagem económica é atribuída a um determinado conjunto de empresas ou sector de actividade, in casu, o sector do vinho e dos produtos vinícolas); (iii) financiada através de recursos estatais (as receitas utilizadas provêm da cobrança da taxa de promoção que, como é claro, é um recurso estatal).

F. A própria Comissão reconhece («(102) Das considerações expostas resulta que existe “auxílio estatal” a favor dos operadores económicos do sector do vinho, na acepção do n.º 1 do artigo 87.º do tratado que diz respeito ao financiamento das campanhas de promoção e publicidade do vinho e dos produtos vitivinícolas e da organização das actividades de formação. – *CF.* considerando 102 da decisão da comissão junta aos autos pela A.....

- (84) Em consequência, no que respeita ao financiamento das campanhas de promoção e publicidade do vinho e dos produtos vînicos com uma parte das receitas da taxa de promoção do vinho, a Comissão confirma a sua posição quanta à existência de auxílio estatal a favor dos operadores económicos do sector do vinho e dos produtos vînicos nos termos do artigo 107.º, n.º1, do TFUE» - *cf.* considerando 84 da Decisão de 20.07.2010), nas decisões proferidas sobre este assunto, que estamos perante um auxílio de Estado (*cf.* parágrafos 57, 102 ou 131 da decisão junta pela A..... com a petição inicial e parágrafos 84, 113 ou 131 da Decisão de 20.07.2010, junta como documento n.º 3 com a contestação do IVV).

G. A taxa de promoção, sendo uma, consubstancia — conforme está demonstrado nos autos e vem até afirmado pela própria Comissão Europeia (*cf.* parágrafos 56 a 58, entre outros, da Decisão da Comissão e, por exemplo, parágrafo 113 da Decisão de 20.07.2010) —, a fonte de financiamento desses auxílios de Estado.

H. Ainda que esta taxa de promoção financie também outras medidas ou prestações que não revistam a natureza de auxílios, o que é facto é que ela constitui a única fonte de financiamento dos auxílios à promoção e à publicidade e à formação e, como tal, faz parte integrante dessa medida — *cf.*, por exemplo, parágrafo 112 da Decisão de 20.07.2010.

I. A implementação de uma medida parafiscal — in casu, a taxa de promoção — que consubstancia a única fonte de financiamento de um auxílio de Estado não notificado, com o qual tem uma relação de afectação obrigatória ou legal, de tal modo que o produto da taxa influencia directamente o montante do auxílio concedido, tem de ser notificada à Comissão, nos termos e para os efeitos do disposto no artigo 88.º do TCE (actual artigo 108.º do TFUE) — *cf.* jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia e pág. 48 do Parecer jurídico junto aos autos.

J. Foi dada execução pelo Estado Português à taxa de promoção do vinho cobrada pelo IVV e às medidas financiadas pelo produto dessa imposição parafiscal, desde 1995, sem autorização prévia da Comissão - *cf.* parágrafos 1 e 3 da aludida Decisão da Comissão. K. A Comissão Europeia inscreveu as medidas de auxílio e o respectivo modo de financiamento em causa nos presentes autos no conjunto de

auxílios não notificados — conforme melhor decorre do parágrafo 3 da decisão junta pela A....., que ora se transcreve: «(3) Resultando das informações prestadas ter sido dada execução ao dispositivo em causa, desde 1995, sem autorização prévia da Comissão, foi o mesmo inscrito no registo dos auxílios não notificados».)

L. A proibição de execução ou efeito suspensivo previsto no n.º 3 do actual artigo 108.º TFUE foi, inclusivamente, recordada pela Comissão a Portugal no parágrafo 147 da Decisão da Comissão.

M. A taxa de promoção, não tendo sido notificada previamente à Comissão e continuando a ser mantida em execução, é necessariamente inválida até à prolação e trânsito final da decisão da Comissão sobre a respectiva compatibilidade com o mercado comum e manter-se-á inválida por mais regular e compatível com o mercado comum que se venha a considerar, a final, o auxílio investigado (cf., por exemplo, Ac. de 21.11.1991, FNCE, proc. C-354/90).

N. «[U]ma decisão da Comissão que declare um auxílio não notificado compatível com o mercado comum não tem por consequência regularizar, a posteriori, os actos de execução que são inválidos por terem sido adoptados em violação da proibição contida nessa disposição [n.º 3 do art.º 88.º], porquanto «qualquer outra interpretação conduziria a favorecer a inobservância, pelo Estado-Membro em causa, dessa disposição e privá-la-ia do seu efeito útil.» — cf. Acórdão de 05.10.2006, TRANSALPINE ÖL-LEITUNG IN ÖSTERREICH GMBH, processo C-368/04, n.º 41; cf., ainda, Acórdão de 21.10.2006, processo C-261/01 e 262/02.

O. A taxa de promoção não podia, por isso, ser cobrada. E tendo-o sido — como o foi (cf. parágrafo 132 da Decisão de 20.07.2010: «Portugal deu execução ilegalmente ao financiamento das campanhas de promoção genérica do vinho, financiadas por meio de uma taxa cobrada sobre os produtos nacionais e sobre os produtos importados dos outros Estados-Membros, em violação do artigo 108º, n.º 3, do TFUE») — impõe-se agora aos órgãos jurisdicionais nacionais que declarem a anulação dos actos de liquidação da taxa de promoção relativos ao período em questão, uma vez que o estabelecimento daqueles auxílios e daquela taxa de promoção, sem prévia pronúncia da Comissão Europeia, é contrário ao direito comunitário - o que, em concreto, se requereu nos presentes autos relativamente ao acto de liquidação da taxa de promoção do período de Abril de 2002 e veio a ser, com erro de julgamento, indeferido em primeira instância.

P. Não se diga em sentido contrário que a medida de auxílio em questão terá respeitado o limiar dos auxílios de minimis e que, como tal, não carecia de ser previamente notificado ao abrigo do disposto no actual 108.º, n.º 4, do TFUE.

Q. Na decisão final proferida no âmbito do procedimento de investigação que vimos referindo, a Comissão não veio a enquadrar a medida nos chamados “auxílios de minimis” — cf. decisão de 20.07.2010, doc. 3 da contestação do IVV.

R. A medida de apoio estatal a que se referem os presentes autos **não pode ter enquadramento nos auxílios de minimis:**

A obrigatoriedade de notificação à Comissão do auxílio em causa deve ser analisada em função dos elementos de facto e de direito existentes à data em que esse auxílio foi adoptado, sob pena de se violarem os princípios da segurança jurídica e protecção da confiança dos cidadãos, princípios estruturantes do Estado de Direito democrático (cf. artigo 2.º da Constituição da República) — cf. Acórdão de 10 de Setembro de 2009 do Tribunal Geral da União Europeia, Processo T-75/2003

Aquando da sua introdução no ordenamento interno, o auxílio em causa não foi configurado, nem classificado, pelo Estado Português como um auxílio de minimis, nem foram cumpridas pelo Estado Português as obrigações inerentes à atribuição ou introdução de um auxílio dessa natureza, como deveria nos termos do disposto nos artigos 2.º e 3.º do Regulamento (CE) 994/98, de 7 de Maio de 1998, não se tendo estabelecido, sequer, na legislação atinente com esta medida, qualquer limite ao montante de auxílio a atribuir;

O elementar princípio da segurança jurídica que vigora e subjaz tanto ao ordenamento jurídico interno, como ao ordenamento comunitário, impede igualmente que não se saiba, à partida, se o auxílio é ou não compatível com Direito Comunitário, conclusão a que se chegará, antes da respectiva entrada em vigor, pela Decisão a proferir pela Comissão (em virtude da notificação a que alude o artigo 108º do TFUE e que, por isso, deverá ser prévia) ou pela configuração antecedente da medida como um auxílio de minimis, o que não sucedeu no caso dos autos;

A consideração de que o auxílio em questão respeitou os limiares de minimis só relevará para efeitos de considerar semelhante auxílio compatível com o mercado comum, já não relevando para efeitos de sanar, a posteriori, a irregularidade cometida com a falta de notificação de um auxílio estatal — cf. jurisprudência do TJUE (Cf. parágrafo 62 do Acórdão do TJUE, de 21.10.2003, proferido no processo C-261/01 e 262/02; cf. ainda no mesmo sentido, Acórdão TJUE de 05.10.2006, Transalpine Olleitung GMBH, processo C-368/04, n.º41).

Face ao disposto no n.º 4 do artigo 2.º do Regulamento (CE) n.º 1998/2006 da Comissão, de 15 de Dezembro de 2006, o regime previsto para os auxílios de minimis, não pode ser aplicado à taxa de

promoção, porquanto o produto da taxa, que varia todos os meses, influencia directamente o montante do auxílio concedido, dada a relação de afectação legal entre ambos.

S. A eventual aplicação do regime de auxílios de minimis ao caso dos presentes autos consubstancia uma violação de normas comunitárias, em concreto do n.º 4 do artigo 2.º do Regulamento (CE) n.º 1998/2006, da Comissão.

T. Um eventual entendimento de que a anulação da taxa de promoção por vício formal de procedimento afigura-se desproporcionada mais não fará do que promover e favorecer a violação, pelos Estados-Membros, do Direito Comunitário e, em concreto, da formalidade imposta pelo Tratado de Funcionamento da União Europeia no seu artigo 108.º, n.º 3.

U. Não se poderá aceitar que a anulação da taxa em questão, como consequência da ilegalidade da mesma por violação de uma obrigação prevista no Tratado de Funcionamento da UE, seja afastada por colidir com o interesse financeiro de um Instituto Português, dando-se prevalência, no teste da proporcionalidade estrita, a esse interesse financeiro.

V. A anulação da taxa de promoção, posta ilegalmente em execução, violando o disposto no artigo 108.º, n.º 3, do TFUE, mostra-se não apenas necessária e adequada à salvaguarda do Direito Comunitário, como proporcional face à violação, que o Estado Português bem conhecia, da proibição de execução da medida em causa enquanto não houvesse pronúncia final da Comissão sobre a mesma.

W. Mesmo após ter sido interpelado pela Comissão no ano de 2005 (cf. decisão junta com a petição inicial) e mesmo após ter sido lembrado pela Comissão do efeito suspensivo previsto no n.º 3 do artigo, à data, 88.º do Tratado do CE em relação à medida em causa (cf. considerando 147 da mesma decisão), o Estado Português continuou a aplicar a referida medida, incumprindo, frontalmente, a legislação comunitária.

X. Os princípios da confiança e segurança jurídica sempre não darão cobertura à violação do Direito Comunitário que se verifica no caso dos autos: o Estado Português não pode ser objecto de tutela dos mencionados princípios em relação aos actos decorrentes da violação do Direito Comunitário em causa nos autos, pois nenhuma legítima expectativa ou legítimo direito se criou na sua esfera, como decorrência da violação dessa obrigação em vigor à data que praticou os factos.

Y. A previsão, no Tratado de Funcionamento da União Europeia, da obrigação de notificação prévia e proibição de execução de uma medida de auxílio não notificada, cria, legítima e juridicamente, na esfera dos particulares, um direito e uma expectativa de cumprimento da mesma obrigação pelos Estados-Membros, direito e expectativa — esses sim — dignos de tutela do princípio da confiança e segurança jurídica, corolários de um Estado de Direito, princípios que, assim, igualmente se mostram violados pela sentença proferida pelo Tribunal a quo.

Z. «75. Enquanto a apreciação da compatibilidade de medidas de auxílio com o mercado comum é da competência exclusiva da Comissão, agindo sob a fiscalização do Tribunal de Justiça, os órgãos jurisdicionais nacionais zelam pela salvaguarda dos direitos dos particulares em caso de violação da obrigação de notificação prévia dos auxílios de Estado à Comissão, prevista no artigo 93.º, n.º 3, do Tratado (88.º, n.º 3) (v. acórdão de 17 de Junho de 1999, Piaggio, c-295/97, colect., p. 1-3735, n.º 31).» - cf. parágrafo 75 do Acórdão do TJUE, de 21.10.2003, proferido no processo C-261/01 e 262/02.

AA. «53. A este propósito, importa recordar, por um lado, que cabe aos órgãos jurisdicionais nacionais proteger os direitos dos particulares face a uma eventual violação, por parte das autoridades nacionais, da proibição de pôr em execução auxílios, a que se refere o artigo 93.º, n.º 3 (88.º, n.º 3), último período, do Tratado e que tem efeito directo (acórdãos, já referidos, Fédération nationale du commerce extérieur des produits alimentaires e Syndicat national des négociants et transformateurs de saumon, n.º 12, e Lornoy e., n.º 30), e, por outro, que o Estado-Membro é, em princípio, obrigado a restituir os impostos cobrados em violação do direito comunitário (acórdão de 14 de Janeiro de 1997, Comateb e O., C192/95 a c-218/95, Colect., p. 1-165, n.º 20)»

— cf. parágrafo 53 do Acórdão do TJUE, de 21.10.2003, proferido no processo C-261/01 e 262/02.

BB. «62. Importa ainda sublinhar que a ilegalidade de uma medida de auxílio, ou de uma parte dessa medida, em virtude da violação da obrigação de notificação prévia à sua execução, não é afectada pelo facto de a referida medida ter sido considerada compatível com o mercado comum por uma decisão final da Comissão.»

— cf. parágrafo 62 do Acórdão do TJUE, de 21.10.2003, proferido no processo C-261/01 e 262/02.

CC. «63. Com efeito, o Tribunal de Justiça já declarou que, sob pena de prejudicar o efeito directo do artigo 93.º, n.º 3 (88.º, n.º 3) último período, do Tratado e de não respeitar os interesses dos particulares que os órgãos jurisdicionais nacionais têm por missão proteger, a referida decisão final da Comissão não tem como consequência sanar, a posteriori, os actos de execução que eram inválidos por terem sido adoptados com inobservância da proibição contida nesse artigo. Qualquer outra interpretação conduziria a favorecer a violação, pelo Estado-Membro em causa, dessa disposição e privá-la-ia de

efeito útil (v. acórdão *Fédération nationale du commerce extérieur des produits alimentaires e Syndicat national des négociants et transformateurs de saumon*, já referido, n.º 16).»

— cf. parágrafo 63 do Acórdão do TJUE, de 21.10.2003, proferido no processo C-261101 e 262/02.

DD. «64. Por outro lado, importa recordar que compete aos órgãos jurisdicionais nacionais proteger os direitos dos particulares face a uma eventual violação, por parte das autoridades nacionais, da proibição de pôr em execução auxílios, a que se refere o artigo 93.º, n.º 3 (88.º, n.º 3), último período, do Tratado e que tem efeito directo. Esta violação, invocada pelos particulares com legitimidade para tal e verificada pelos órgãos jurisdicionais nacionais, deve conduzir estes a daí retirarem todas as consequências, em conformidade com o seu direito nacional, no que se refere tanto à validade dos actos de execução das medidas de auxílio em causa como à cobrança dos apoios financeiros concedidos (v. acórdãos, já referidos, *Fédération nationale du commerce extérieur des produits alimentaires e Syndicat national des négociants et transformateurs de saumon*, n.º 12, e *Lornoy e o.*, n.º 30).»

— cf. parágrafo 64 do Acórdão do TJUE, de 21.10.2003, proferido no processo C-261/01 e 262/02.

EE. O Tribunal a quo incorreu, pois, em erro de julgamento na sentença proferida, rogando-se a este Venerando Tribunal a revogação da sentença aqui posta em crise.

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

Requer-se, em acréscimo, nos termos do disposto no art. 267.º do TFUE, que a presente instância seja suspensa e se proceda ao reenvio do processo ao Tribunal de Justiça da União Europeia para que esta instância se pronuncie sobre as questões prejudiciais que se enunciarão abaixo,

Note-se que o alcance da obrigação de notificação prévia e inerente efeito suspensivo no caso da taxa em causa nos presentes autos e, bem assim, a eventual possibilidade de aplicação do regime dos auxílios de minimis à mesma medida, consubstanciam questões de interpretação de Direito Comunitário Primário (em concreto, do actual artigo 108.º, n.ºs 3 e 4, do TFUE)

Por outro lado, a interpretação do alcance da obrigação de notificação prévia prevista no mencionado artigo 108.º, n.º 3, e o âmbito da possibilidade de aplicação do regime de auxílios de minimis, a posteriori, à medida em causa, são inegavelmente pertinentes e relevantes para a decisão da causa, porquanto semelhante decisão assenta, precisamente, na apreciação da violação ou não dessa obrigação de notificação e porventura, na possibilidade de aplicar o regime de auxílios de minimis à mesma medida.

Acresce que, nos termos do disposto no parágrafo 3 do artigo 267.º do TFUE o reenvio de uma questão de interpretação de direito comunitário necessária para a decisão da causa mostra-se obrigatória para a última instância de recurso ordinário — como o será este Supremo Tribunal Administrativo,

Sendo que entendimento contrário ao referido reenvio prejudicial obrigatório, a efectuar por este Supremo Tribunal Administrativo, mostrar-se-á forçosamente inconstitucional, por contrariar frontalmente o princípio do juiz legal/natural consagrado nos artigos 216.º, n.º 1 e 217.º, n.º 3, da Constituição e o disposto nos n.ºs 1 a 4 do artigo 8.º da Constituição,

Porquanto, o juiz comunitário vem a ser o intérprete último do artigo 108.º do TFUE, pois só ele pode garantir a aplicação uniforme do direito da União Europeia, que é acolhido directamente no nosso ordenamento por força do disposto nos n.ºs 1 a 4 do artigo 8.º da Constituição.

Desta forma, deverá a presente instância ser suspensa e ser ordenado o reenvio do processo ao TJUE para que esta Instância se pronuncie sobre as seguintes questões prejudiciais;

A implementação de uma medida parafiscal — in casu, a chamada taxa de promoção — que consubstancia a única fonte de financiamento de um auxílio de Estado não notificado, com o qual tem uma relação de afectação obrigatória de tal modo que o produto da taxa influencia directamente o montante do auxílio concedido, tem de ser notificada à Comissão, nos termos e para os efeitos do disposto no artigo 88.º do TCE (actual artigo 108.º do TFUE)?

A resposta à questão anterior é alterada em alguma medida pelo facto do produto dessa taxa — consubstanciando embora a única fonte de financiamento desses auxílios, numa relação de afectação legal percentual — financiar igualmente, na percentagem remanescente, outro conjunto de serviços e actividades (podendo ter, por Isso, porventura, um efeito protector que vai para além do auxílio propriamente dito que financia)?

O n.º 3 do artigo 88.º do TCE (actual n.º 3 do artigo 108.º do TFUE) permite a um Estado-Membro proceder à cobrança dessa medida parafiscal que consubstancia a única fonte de financiamento de um auxílio de Estado não notificado, com o qual tem uma relação de afectação obrigatória - e que se encontra a ser alvo do procedimento previsto no n.º 2 do mesmo artigo, tendo sido inscrito no registo de auxílios de Estado não notificados -, antes da decisão da Comissão e do trânsito dessa decisão sobre a respectiva compatibilidade?

• Em caso negativo — e na hipótese de o Estado-Membro ter procedido à cobrança da referida medida parafiscal -, pode um contribuinte nacional recorrer aos Tribunais nacionais, invocando a

violação da obrigação de notificação prévia e proibição de pôr em execução tal medida, para obter a restituição ou anulação da liquidação da taxa cobrada em violação dessa disposição?

- Uma medida parafiscal — in casu, a chamada taxa de promoção — que consubstancia a única fonte de financiamento de um auxílio de Estado não notificado, com o qual tem uma relação de afectação obrigatória de tal modo que o produto da taxa, que varia todos os meses, influencia directamente o montante do auxílio concedido, pode ver-lhe aplicado o regime previsto para os auxílios de minimis, face ao disposto no n.º 4 do artigo 2.º do Regulamento (CE) n.º 1998/2006 da Comissão, de 15 de Dezembro de 2006?

- Em caso afirmativo, ainda assim, a ilegalidade decorrente da não notificação prévia da mesma medida parafiscal poderá ser sanada pela eventual conclusão, retirada somente volvidos vários anos da respectiva implementação, de que, por acaso, o auxílio em causa terá respeitado o limiar dos auxílios de minimis, ou poderá ser sanada pelo facto de se mostrar, eventualmente, previsível, na data da respectiva implementação, que o mesmo viria a respeitar esse limiar?»

2.- **Foram apresentadas contra-alegações a fls. 395 a 415 dos autos** pelo Instituto da Vinha e do Vinho, pugnando pela manutenção da sentença recorrida, não havendo qualquer incompatibilidade da taxa controvertida com o direito comunitário. Juntou 10 documentos cujo desentranhamento foi ordenado por despacho de 23/05/2015 que não sofreu contestação.

3.- **O Exmº Procurador Geral Adjunto emitiu douto parecer do seguinte teor:**

«Objecto do recurso: sentença declaratória da improcedência da impugnação judicial deduzida contra decisão de indeferimento de pedido de revisão oficiosa de autoliquidação de taxa de promoção do vinho, cobrada pelo Instituto da Vinha e do Vinho (IVV), no montante global de € 6313,40 (Abril 2002).

FUNDAMENTAÇÃO

1. A Comissão Europeia iniciou procedimento contraditório (C-43/2004) para apreciação da compatibilidade com o mercado comum do auxílio estatal financiado pela receita obtida com a taxa controvertida, cobrada pelo IVV (art. 108º n.º3 Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia; factos provados als. F)/G).

No termo daquele procedimento a Comissão Europeia adoptou decisão, em 20 julho 2010 nos termos da qual, designadamente:

«Artigo 2º

Os auxílios estatais à promoção genérica do vinho e dos produtos vínicos no território português executados ilegalmente por Portugal em violação do artigo 108º, nº 3, do TFUE por meio de uma taxa parafiscal estabelecida pelo Decreto-Lei nº 137/95, de 14 de Junho, são auxílios estatais compatíveis com o mercado interno na acepção do artigo 107º, nº 3, alínea c), do TFUE em relação ao período que medeia entre a sua entrada em vigor e 31 de Dezembro de 2006»

Artigo 3º

1. Os auxílios estatais à promoção e publicidade do vinho e dos produtos vínicos de origem portuguesa no território dos outros Estados-Membros e de países terceiros executados ilegalmente por Portugal (...) são, sem prejuízo da aplicação do artigo 2º, auxílios estatais compatíveis com o mercado interno (...) em relação ao período que medeia entre a sua entrada em vigor e 31 de Dezembro de 2006, desde que Portugal cumpra as condições constantes do nº 2 do presente artigo».

2. Portugal deve reembolsar às pessoas que tenham pago a taxa a parte desta que tenha incidido nos produtos provenientes dos outros Estados-Membros entre a data de início de aplicação da taxa e 31 de Dezembro de 2006, no estrito respeito das condições seguintes (...)

Aquela decisão não transitou em julgado em virtude da interposição de recurso pelo Estado Português (cf. factos provados al. H))

2. Após negociações entre as partes a Comissão adoptou decisão, em 4 abril 2012, alterando as sétima e nona condições do artigo 3º n.º 2 da decisão adoptada em 20 julho 2010, em termos que justificaram a desistência do recurso interposto pelo Estado Português, as quais ficaram com as seguinte redacção:

«no caso das pessoas que ainda não tenham efectuado o pagamento da taxa, as autoridades portuguesas renunciam formalmente ao recebimento da parte proporcional da taxa que incide sobre os produtos importados de outros Estados-membros e que é destinada a financiar a parte do auxílio que beneficia exclusivamente os produtos nacionais (...) »

«se noutro Estado-Membro tiver sido imposta uma taxa com objectivos similares aos mesmos produtos que foram sujeitos à taxa de promoção do vinho em Portugal, as autoridades portuguesas comprometem-se a reembolsar às pessoas que tenham pago a taxa a parte desta que tenha sido afeta ao financiamento de medidas de auxílio na aceção do artigo 107º, nº 1, do TFUE e que tenha incidido nos produtos provenientes desse outro Estado-Membro»

(cf., documento fls.252/254)

Uma interpretação adequada das proposições da decisão adoptada (versão originária e versão alterada) permite a formulação das seguintes conclusões:

1.^a A notificação à Comissão do auxílio estatal constitui cumprimento de dever de informação, no sentido de permitir uma apreciação prévia sobre a sua compatibilidade com o mercado interno, por forma a prevenir a aplicação de medidas que falseiem ou ameacem falsear a concorrência (arts.107º nº 1 e 108º nº 3 TFUE).

2.^a A omissão de notificação à Comissão não determina a ilegalidade da taxa, como inequivocamente resulta do facto de a Comissão ter declarado a compatibilidade da taxa incidente sobre vinhos e produtos vînicos produzidos e comercializados em Portugal, apesar de o auxílio ter sido executado ilegalmente (art.2º da decisão da Comissão)

3.^a *Vinhos e produtos vînicos produzidos e comercializados em Portugal*

A compatibilidade da taxa com o mercado interno é incondicional.

4.^a *Vinhos e produtos vînicos importados de outros Estados-Membros*

A compatibilidade da aplicação da taxa com o mercado interno está garantida pela adesão e cumprimento pelo Estado Português das condições estabelecidas na decisão da Comissão (versão originária e versão alterada)

3. A jurisprudência recente do STA-SCT tem-se pronunciado, sem dissidência, no sentido da legalidade da taxa controvertida, cobrada pelo IVV, IP aderindo à fundamentação do seminal acórdão 23 abril 2013 processo nº 29/13, cujo sumário merece transcrição:

1. *Decorre da jurisprudência do Tribunal de Justiça que um órgão jurisdicional nacional pode ser conduzido a interpretar e aplicar a noção de auxílio do artigo 92º do Tratado (actual art.107º do TFUE) com vista a avaliar da legalidade de uma medida estatal instaurada sem ter em conta o processo de controlo prévio do art. 108º, nº 3, do TFUE.*

2. *A taxa de promoção do vinho, tendo sido criada essencialmente para financiar as atribuições do Instituto da Vinha e do Vinho, I.P. cobrada aos agentes do sector e representando mais de 62% do orçamento afecto ao financiamento dos serviços de coordenação geral do mesmo, ao não implicar à partida um auxílio concedido pelo Estado ou proveniente de recursos estatais, característica típica associada à qualificação dos auxílios, não estava sujeita a comunicação prévia no decurso do respectivo procedimento legislativo de criação.*

3. *Para além de a Comissão ter concluído, logo no início do procedimento de averiguação, que a parte da taxa de promoção do vinho afecta ao financiamento do IVV/ I.P., não constituía auxílio de Estado, à partida, no momento da sua criação, era plausível ou prognosticável que a pequena parte afecta ao financiamento das medidas de promoção e publicidade respeitassem os limites de minimis, como a Comissão veio reconhecer afinal.*

4. *Pelas razões apontadas, considera-se não existir, na situação em apreço, um grau suficiente de probabilidade de tal medida envolver auxílios estatais, em termos de exigir a sua notificação prévia no decurso do procedimento legislativo de criação da taxa, nem a consequente suspensão da sua execução.*

5. *A anulação da totalidade da taxa, por vício formal do procedimento, quando não está em causa a finalidade que se pretende alcançar (salvaguarda do Direito Comunitário), afigura-se desproporcionada sobretudo se se tiver em conta que a receita da mesma corresponde a cerca de 62% do financiamento da actividade do IVV, I.P., e que a parte que suscitou dúvidas à Comissão não representa mais do que uma pequena parte.*

6. *A anulação total da taxa com o consequente comprometimento do financiamento do orçamento do IVV, IP, pelo menos de 1995 até 2010, teria igualmente como consequência a violação dos princípios da confiança e da segurança jurídica.*

(cf. jurisprudência consonante expressa, designadamente, nos acórdãos 30.04.2013 processo nº 1503/12; 30.04.2013 processo nº 292/13; 15.05.2013 processo nº 1476/12; 22.05.2013 processo nº 200/13; 29.05.2013 processo nº 30/13; 5.06.2013 processos nºs 1288/12,125/13 e 249/13; 26.06.2013 processos nº 1245/12,1336/12 e 55/13)

4. Com relevância decisiva para a afirmação da compatibilidade da taxa com as normas de direito comunitário que prevêm a comunicação prévia à Comissão impõem-se os argumentos seguintes:

- a componente da receita da taxa de promoção afecta às despesas com a actividade de funcionamento do IVV dirigida à coordenação geral do sector vitivinícola não constitui auxílio estatal, sujeito a notificação prévia, conforme liminarmente reconhecido pela Comissão (arts.1º nº 1 e 11º nº 1 DL nº 119/97,15 março)

- a Comissão não questionou a declaração das autoridades portuguesas segundo a qual a componente da receita da taxa afecta a medidas de promoção e publicidade dos vinhos e produtos vînicos de origem portuguesa nos outros Estados-Membros e em países terceiros respeita os limites de minimis fixados no Regulamento nº 1998/2006 da Comissão, de 15 dezembro 2006, dispensando a comunicação prévia

à Comissão (arts.108º nº 4 e 109º TFUE; anteriores arts.88º nº 4 e 89º TCE; conclusões S.T.U.V.W. das contra-alegações do IVV, fls.413/414, docs. fls.298/307).

CONCLUSÃO

O recurso não merece provimento.

A sentença impugnada deve ser confirmada.»

2- Fundamentação

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

A) No dia 17 de maio de 2002, a A..... procedeu à autoliquidação da quantia de € 6 313,40 a título de taxa de promoção referente ao mês de Abril, cfr. documentos de fls. 21 a 25, aqui dados por reproduzidos o mesmo se dizendo dos demais elementos infra referidos;

B) Os montantes vindos de referir foi apurado através da aplicação do disposto no Decreto-Lei n.º 119/97, de 15 de Maio, que estabelece a mencionada taxa de promoção, e da Portaria n.º 383/97, de 12 de Junho, com a redação que lhe foi conferida pela Portaria n.º 1428/2001, de 15 de Dezembro, que fixa o valor da taxa, factualidade que resulta dos articulados apresentados pelas Partes, ou seja não é objeto de dissenso;

C) Em 17 de março de 2006 a A..... apresentou pedido de revisão oficiosa da autoliquidação referida em A, vide artigo 1º da petição inicial e doc. n.º 1 que instruiu a petição inicial;

D) O pedido mencionado em C) foi indeferido em 5 de abril de 2006, cfr. doc. 2 que instruiu a petição inicial;

E) Em 27/06/2006 deu entrada neste Tribunal, mas remetida, via postal a petição inicial que deu origem à presente Impugnação, vide fls. 3 e segs;

F) No dia 1 de Dezembro de 2004 a Comissão Europeia notificou ao Governo português a sua decisão de dar início ao procedimento de investigação previsto no artigo 88.º, n.º 2 do Tratado CE com vista a analisar a compatibilidade da referida taxa com as regras do Tratado sobre auxílios de Estado, cfr. doc. n.º 3 que instruiu a petição inicial;

G) Do documento da Comissão Europeia - publicado no JOUE — C 92/12, de 16.4.2005, sob a epígrafe:

‘Auxílio Estatal — Portugal

Auxílio estatal C 43/2004 (ex NN 38/2003) — Taxa de promoção do Vinho” extracta-se o que infra se registará dando-se o demais por reproduzido:

“I. PROCESSO

(1) Na sequência de uma queixa, ... sobre a taxa “de promoção do vinho “, cobrada pelo Instituto da Vinha e do Vinho (a seguir denominado “IVV”), assim como sobre as medidas financiadas pelo produto dessa imposição parafiscal.

II. DESCRIÇÃO

(6) A referida taxa, que representa mais de 62% do orçamento afecto ao funcionamento do IVV, é imposta não apenas aos produtos vitivinícolas produzidos e comercializados em Portugal mas também - aos produzidos em Portugal e comercializados nos outros Estados-Membros e nos países terceiros, e - aos originários dos outros Estados-Membros ou de países terceiros comercializados em Portugal.

Produtos sujeitos à imposição

(46) Estão sujeitos à taxa os vinhos e produtos vnicos produzidos ou comercializados em Portugal, incluindo os vinhos licorosos, vinhos frisantes e bebidas aromatizadas, vinhos espumantes e outras bebidas do sector vinícola, assim como os vinagres de vinho.

(47) Estão, assim, sujeitos, tanto os vinhos produzidos em Portugal, quer sejam comercializados no país ou exportados para outros Estados-Membros ou países terceiros, como os vinhos que, sendo produzidos noutros Estados-Membros da União Europeia ou em Estados terceiros, são comercializados em Portugal.

(108) A Comissão considera que os auxílios públicos pagos para financiar as acções de promoção no caso em apreço até 1 de Janeiro de 2002 respeitaram os critérios estabelecidos pelos dispositivos com unitários aplicáveis nesta matéria.

IV. CONCLUSÃO

(144) Após este exame preliminar, a Comissão considera, pelas razões expostas supra, que: o financiamento das prestações de serviços ao sector desenvolvidas pelo IVV enquanto autoridade pública responsável pela coordenação geral do sector vitivinícola em Portugal não constitui um auxílio estatal;

- o montante concedido à Viniportugal para a organização e o desenvolvimento de campanhas de promoção genérica e de publicidade do vinho e dos produtos vnicos não constitui um auxílio;

- as medidas de auxílio à promoção e à publicidade do vinho e dos produtos vnicos, assim como o financiamento desses auxílios e dos auxílios à formação suscitam dúvidas quanto à sua compatibilidade com o mercado comum.

(145) Após analisar as informações prestadas pelas autoridades portuguesas, a Comissão decidiu, por conseguinte dar início ao processo previsto no n.º 2 do artigo 88.º do Tratado CE relativamente aos auxílios à promoção e à publicidade do vinho português nos mercados dos outros Estados-Membros e de países terceiros e ao financiamento dos auxílios tratados na presente decisão.

... ” *idem anterior*;

H) A Comissão Europeia encerrou o procedimento a que vimos aludindo através de decisão proferida em 20-07-2010, que Portugal questionou através do competente recurso de anulação que dirigiu ao Tribunal Geral da União Europeia,

decisão:

...

- limitada até 31 de Dezembro de 2006 “*data da entrada em vigor das novas Orientações Comunitárias para os auxílios estatais no sector agrícola e florestal no período 2007-2013, sem prejuízo da posição que a Comissão tomará no respeitante à aplicação da taxa de promoção para além dessa data.*”

Artigo 2º

Os auxílios estatais à promoção genérica do vinho e dos produtos vínicos no território português executados ilegalmente por Portugal em violação do artigo 108º, nº 3 do TFUE por meio de uma taxa para-fiscal estabelecida pelo Decreto-Lei nº 137/95, de 14 de Junho, são auxílios estatais compatíveis com o mercado interno na acepção do artigo 107º, nº 3, alínea c) do TFUE em relação ao período que medeia entre a sua entrada em vigor e 31 de Dezembro de 2006.

Artigo 3º

Os auxílios estatais à promoção e publicidade do vinho e dos produtos vínicos de origem portuguesa no território dos outros Estados-Membros e de países terceiros executados ilegalmente por Portugal em violação do artigo 108º, nº 3 do TFUE por meio de uma taxa para-fiscal estabelecida pelo Decreto-Lei nº 137/95, de 14 de Junho, são, sem prejuízo da aplicação do artigo 2º auxílios estatais compatíveis com o mercado interno para do artigo 107º, n.º 3, alínea c) do TFUE em relação ao período que medeia entre a sua entrada em vigor e 31 de Dezembro de 2006...

cfr: documentos nº 3 e 4 juntos pelo IVV.

Colhidos os vistos, cumpre apreciar e decidir.

3- DO DIREITO:

Do objecto do recurso

Face ao teor das conclusões das alegações de recurso e ao teor das contra-alegações do recorrido, são as seguintes as questões trazidas à apreciação deste Supremo Tribunal Administrativo:

Saber se incorreu em erro de julgamento a sentença recorrida que julgou que a taxa de promoção em causa nos autos não padece de ilegalidade decorrente da não notificação prévia à Comissão Europeia, por força do disposto no artº 88º do TCE (actual nº 3 do artº 108º do TFUE).

Aferir da necessidade do reenvio prejudicial o TJUE para conhecimento das questões suscitadas na parte final das alegações da recorrente.

Do alegado erro de julgamento imputado à sentença recorrida e do pedido de reenvio do processo ao Tribunal de Justiça da União Europeia.

As questões suscitadas no presente recurso, e acima referidas são, até nos pressupostos de facto, em tudo idênticas às que foram apreciadas e decididas neste Supremo Tribunal Administrativo pelo acórdão de 23/04/2013, proferido no processo n.º 29/13, in www.dgsi.pt, a que se seguiram múltiplos acórdãos referidos pelo recorrido no parágrafo E das conclusões das suas contra-alegações. Também o recente acórdão de 29/10/2014 tirado no recurso nº 05333/14 disponível no site da DGSI se debruçou sobre as mesmas questões.

Concordamos com a doutrina expendida naquele aresto de 23.04.2013, e nos que lhe seguiram, inteiramente transponível para o caso sub judice, sendo as alegações e contra-alegações muito semelhantes às produzidas neste Acórdão de 23.04.2013, variando apenas o montante e o período da taxa pelo que remetemos, com a devida vênia, para a argumentação jurídica aí aduzida, por economia de meios e tendo em vista uma interpretação e aplicação uniformes do direito (cfr. artigo 8.º n.º 3 do CC).

Escreveu-se naquele Acórdão 29/13:

«4. *Caracterização da taxa de promoção do vinho*

Segundo o n.º 1 do artigo 17.º da Lei Orgânica do Ministério da Agricultura, do Desenvolvimento Rural e das Pescas, aprovada pelo Decreto-Lei n.º 209/2006, de 27 de Outubro, o Instituto da Vinha e do Vinho (IVV, IP.) tinha por missão, “coordenar e controlar a organização institucional do sector vitivinícola, auditar o sistema de certificação de qualidade, acompanhar a política comunitária e preparar as regras para a sua aplicação, bem como participa na coordenação e supervisão da promoção dos produtos vitivinícolas”.

Como se pode ler na Decisão da Comissão, de 20/7/2010 C (2010) 4891 final, nas suas funções de coordenação geral do sector vitivinícola, o IVV realiza dois tipos de actividades:

- actividades que visam, principalmente os vinhos e produtos vînicos produzidos em Portugal, designadamente, as relativas à auditoria dos sistemas de controlo e certificação dos vinhos;
- actividades destinadas, indistintamente, aos vinhos e produtos originários de Portugal e aos originários dos outros Estados-Membros e/ou países terceiros e comercializados em Portugal;
- o IVV, I.P., presta igualmente determinados serviços a terceiros, nomeadamente: (i) organização e promoção das actividades de formação para os agentes económicos, organizações profissionais e interprofissionais do sector vitícola e funcionários do IVV; (ii) disponibilização aos agentes económicos do sector da capacidade de armazenagem das infra-estruturas do IVV; e (iii) prestação de serviços do Laboratório do IVV e formação do seu próprio pessoal e de outros operadores do sector vitivinícola (financiada em grande parte por programas de apoio comunitário) (Podemos dizer que estas são as suas atribuições essenciais desde a sua criação pelo Decreto-Lei n.º 304/86, de 22 de Setembro, e posteriores reestruturações pelos Decretos-Leis ns.º 102/93, de 2 de Abril; n.º 99/97, de 26 de Abril; n.º 47/2007, de 27 de Fevereiro e, finalmente, o n.º 66/2012, de 16 de Março, sendo para o efeito dotado de autonomia administrativa.).

Da referida Decisão resulta de igual modo que o apoio à promoção genérica do vinho e dos produtos vînicos foi atribuído desde 1997, por concurso, à Viniportugal, associação de natureza interprofissional representativa do sector; que foi, desta forma, a beneficiária da totalidade do produto da taxa parafiscal destinada a esse fim.

A prestação dos mais diversos serviços ao sector vitivinícola e respectivos operadores levou o legislador a fixar que o financiamento do IVV, IP., seria garantido, em larga medida, através da receita proveniente do produto das taxas cobradas sobre os vinhos e os produtos vînicos (cfr., a título de exemplo, o art. 31º, n.º 1, alínea b), do Decreto-Lei n.º 99/97, de 26 de Abril), que aprovou os respectivos Estatutos.

Através do Decreto-Lei n.º 137/95, de 14 de Junho (Cfr. o preâmbulo do Decreto-Lei n.º 137/95, de 14 de Junho.), o legislador reformulou o sistema de taxas existente e procedeu à criação de uma única taxa incidente sobre os produtos vînicos, a cobrar pelo IVV, IP., que constituía a principal fonte de financiamento das acções de coordenação geral do sector (Cfr. o preâmbulo do Decreto-Lei n.º 137/95, de 14 de Junho.).

De acordo com o estatuído no art. 1º, n.º 1, daquele diploma, “Os vinhos e produtos vînicos produzidos no território nacional, bem como os produzidos noutros países e aqui comercializados, ficam sujeitos à aplicação de uma taxa, que constitui contrapartida dos serviços prestados pelo Instituto da Vinha e do Vinho (IVV), relativamente à coordenação geral do sector ou, nas Regiões Autónomas dos Açores e da Madeira, pelos respectivos serviços regionais”. Mas como este decreto-lei não chegasse a ser regulamentado, o legislador, através do Decreto-Lei n.º 119/97, de 15 de Maio, veio introduzir melhorias no regime da referida taxa de forma a adequar a matéria aos objectivos da política vitivinícola nacional e comunitária (cfr. o respectivo preâmbulo).

Quanto ao âmbito da taxa de promoção do vinho, o art. 1º do diploma reproduziu o anterior preceito e, quanto aos sujeitos, resulta do art. 3º que a taxa de promoção é devida quer pelos agentes económicos quer pelos produtores, no caso previsto na alínea c) do n.º 1 do art. 2º do Decreto-Lei n.º 119/97. Por sua vez, mantém-se, igualmente, no art. 11º, n.º 1, que a fixação do valor da taxa seria objecto de portaria do Ministro da Agricultura, do Desenvolvimento Rural e das Pescas.

No seguimento do mencionado decreto-lei, foram publicadas diversas portarias, sendo de salientar a Portaria n.º 1428/2001, de 15 de Dezembro, que serviu, no caso em apreço, à fixação do valor da taxa a pagar pela recorrente.

Com interesse para a decisão, importa ainda considerar que, segundo a Decisão da Comissão de 2010, o produto da taxa de promoção, que representa mais de 62% do orçamento afecto ao funcionamento do IVV, I.P., destina-se, em primeiro lugar, ao financiamento dos serviços de coordenação geral do sector do vinho prestados por si e, em segundo lugar, às actividades de promoção do vinho e dos produtos vînicos.

No que respeita à actividade de promoção do vinho, verifica-se que uma parte da taxa é destinada a campanhas de promoção genérica do vinho e dos produtos vînicos, sem referência à sua origem, em Portugal e, outra parte, a campanhas de promoção do vinho e dos produtos vînicos portugueses no território dos outros Estados-Membros e de países terceiros. No período sobre que incidiu a decisão da Comissão de 2010, os custos das acções de formação organizadas pelo IVV, I.P., com excepção de uma formação de interesse geral «Sistemas de informação e Gestão Vitivinícola 2000», cujo custo total foi de 367,12 EUR, foram integralmente suportadas pelos programas do Fundo Social Europeu, pelo que nem os agentes económicos nem o IVV tiveram de contribuir para o seu financiamento.

É esta taxa que, segundo a recorrente, enferma de ilegalidade manifesta, decorrente da falta de notificação prévia à Comissão e respectiva execução antes da decisão final daquela entidade, ao

arrepio do disposto no n.º 3 do artigo 88.º do TCE (actual n.º 3 do artigo 108.º do TFUE) - pontos D e L das Conclusões.

5. Da relevância das decisões da Comissão emitidas sobre a taxa de promoção Segundo o estatuído no art.108º do TFUE (ex artº 88º TCE) é da competência exclusiva da Comissão Europeia o exame permanente dos regimes de auxílios de Estado, em cooperação com os Estados-Membros, “com vista a impedir a entrada em vigor de ajudas contrárias ao Tratado, como se conclui do Acórdão Lorenz” (Cfr. JOÃO NOGUEIRA DE ALMEIDA, *A Restituição das Ajudas de Estado concedidas em Violação do Direito Comunitário*, Coimbra, 1994, pp. 58 ss.). Para tanto, é estabelecido um sistema de controlo prévio dos auxílios novos, previsto no n.º 3 do mesmo preceito e no art. 2º do Regulamento do processo (Regulamento (CE) N.º 659/1999 do Conselho de 22 de Março de 1999, que estabelece as regras de execução do artigo 93.º do Tratado CE.), segundo o qual a Comissão deve ser informada, em devido tempo, dos projectos de auxílio, antes da sua execução.

“A fase preliminar do processo de controlo dos auxílios novos inicia-se, assim, com a notificação do projecto de auxílio, devendo os Estados (...) utilizar, para o efeito, formulários recomendados pela Comissão. A obrigação de notificar previamente os projectos de auxílio é uma obrigação incondicional dos Estados relativos a auxílios novos, incluindo a modificação dos existentes ...” (Cfr. ANTÓNIO CARLOS DOS SANTOS, *Auxílios de Estado e Fiscalidade*, Almedina, Coimbra, 2003, p. 271.).

Os auxílios não notificados ou postos em execução antes de uma decisão da Comissão são objecto de um específico processo de controlo que se inicia com a recepção e análise de informações que a Comissão tenha recolhido oficiosamente ou através de denúncia de terceiros.

No caso em apreço, a Comissão Europeia, na sequência de uma queixa, questionou as autoridades portuguesas, em 20 de Janeiro de 2003, sobre a taxa parafiscal de promoção do vinho cobrada pelo Instituto da Vinha e do Vinho, tendo notificado Portugal, em 6 de Dezembro de 2004, da sua decisão de início do procedimento formal de exame previsto no art. 108º, n.º 2, do TFUE, com vista a analisar da compatibilidade da referida taxa com as regras do Tratado sobre auxílios de Estado.

Após exame preliminar, a Comissão, através da Decisão n.º C-43/2004, conclui, desde logo, que não constituem auxílios de Estado (ponto G do probatório): (i) o financiamento das prestações de serviços ao sector desenvolvidas pelo IVV enquanto autoridade pública responsável pela coordenação geral do sector vitivinícola em Portugal, o qual representa mais de 60% da afectação da taxa de promoção; (ii) o montante concedido à Viniportugal para a organização e o desenvolvimento de campanhas de promoção genérica e de publicidade do vinho e dos produtos vînicos.

Após analisar as informações prestadas pelas autoridades portuguesas, a Comissão decidiu dar início ao processo previsto no n.º 2 do artigo 88.º do Tratado CE (actual art 108º, n.º 2, do TFUE), apenas relativamente aos auxílios à promoção e à publicidade do vinho português nos mercados dos outros Estados-Membros e de países terceiros, ao respectivo financiamento e ao financiamento das medidas relativas à formação (ver também ponto (60) da Decisão da Comissão de 2010).

Decorre igualmente do probatório (ponto H) que a Comissão voltou a proferir decisão sobre o assunto (Decisão de 20/07/2010), onde se conclui:

“Artigo 1º

A única acção de formação financiada pelas receitas da taxa parafiscal, de um montante de 367,12 EUR, não constitui um auxílio.

Artigo 2º

Os auxílios estatais à promoção genérica do vinho e dos produtos vînicos no território português executados ilegalmente por Portugal em violação do artigo 108º, n.º 3, do TFUE por meio de uma taxa parafiscal estabelecida pelo Decreto-Lei n.º 137/95, de 14 de Junho, são auxílios estatais compatíveis com o mercado interno na acepção do artigo 107º, n.º 3, alínea c), do TFUE em relação ao período que medeia entre a sua entrada em vigor e 31 de Dezembro de 2006.

Artigo 3º

1. Os auxílios estatais à promoção e publicidade do vinho e dos produtos vînicos de origem portuguesa no território dos outros Estados-Membros e de países terceiros executados ilegalmente por Portugal em violação do artigo 108º, n.º 3, do TFUE por meio de uma taxa parafiscal estabelecida pelo Decreto-Lei n.º 137/95, de 14 de Junho, são, sem prejuízo da aplicação do artigo 2º, auxílios estatais compatíveis com o mercado interno para efeitos do artigo 107º, n.º 3, alínea c), do TFUE em relação ao período que medeia entre a sua entrada em vigor e 31 de Dezembro de 2006, desde que Portugal cumpra as condições constantes do n.º 2 do presente artigo.

2. Portugal deve reembolsar às pessoas que tenham pago a taxa a parte desta que tenha incidido nos produtos provenientes dos outros Estados-Membros entre a data de início de aplicação da taxa e 31 de Dezembro de 2006, no estrito respeito das condições seguintes (...).”

Em suma, nesta decisão, a Comissão conclui que os auxílios à promoção e à publicidade do vinho português nos mercados dos outros Estados-Membros e de países terceiros e o respectivo financiamento, poderiam ser compatíveis com o mercado a título condicional (Segundo o disposto no artigo 7, n.º 4, do Regulamento (CE) n.º 659/1999 do Conselho de 22 de Março de 1999, «A Comissão pode acompanhar a sua decisão positiva de condições que lhe permitam considerar o auxílio compatível com o mercado comum e de obrigações que lhe permitam controlar o cumprimento da decisão, adiante designada «decisão condicional» (cfr. JOÃO NOGUEIRA DE ALMEIDA, *A Restituição... cit.*, p. 64)), isto é, desde que Portugal respeitasse as condições indicadas no art. 3º, n.º 2, daquela Decisão, as quais implicavam o reembolso de uma parte proporcional da taxa aplicada aos produtos provenientes dos outros Estados-Membros, entre 1997 e 31 de Dezembro de 2006.

Designadamente na sétima condição do n.º 2 do art. 3º a Comissão impunha que as Autoridades portuguesas renunciasses formalmente ao recebimento da totalidade das taxas de promoção devidas por sujeitos passivos que comercializassem vinhos importados até 31 de Dezembro de 2006 e que estivessem numa situação de incumprimento (designadamente por não terem pago os valores da taxa devidos nos anos de 1997 a 2006).

Acontece que, como se pode ler no considerando (2) da Decisão da Comissão de 4/4/2012 (que procedeu à alteração da Decisão de 2010), Portugal impugnou a Decisão da Comissão de 2010 mediante recurso interposto perante o TJ, tendo pedido, nas alegações apresentadas, a anulação das sétima e nona condições estabelecidas no artigo 3º, n.º 2, da Decisão de 2010.

No considerando (3) pode ler-se que segundo “jurisprudência constante, um Estado-membro que, ao executar uma decisão da Comissão em matéria de auxílios estatais, depara com dificuldades imprevistas e imprevisíveis ou toma consciência de consequências não previstas pela Comissão, deve submeter estes problemas à apreciação desta última, propondo modificações adequadas à decisão em causa”, devendo a Comissão e o Estado-Membro colaborar de boa-fé, com base nos deveres recíprocos de cooperação leal que inspira nomeadamente o art. 4º, n.º 3, do Tratado.

Nesta sequência, dando razão ao Estado Português, a Comissão emitiu decisão complementar, a Decisão C (2012) 2111 final, de 4 de Abril de 2012, que veio alterar as condições sétima e nona da Decisão de 2010, nos termos acordados com as autoridades portuguesas, desde a data da primeira decisão, tendo em conta a sua natureza interpretativa autêntica. A Comissão, nesta segunda Decisão, limitou designadamente a renúncia ao recebimento da taxa de promoção do vinho no que se refere à parte proporcional que incide sobre os produtos importados de outros Estados-Membros.

Em Setembro de 2012, através de carta que o recorrido juntou em anexo às Contra-Alegações, como doc. n.º 3, a Comissão tomou nota de que as autoridades portuguesas:

“-estimam que os auxílios atrás mencionados são abrangidos pelo Regulamento (CE) n.º 1998/2006 da Comissão (O referido Regulamento estabelece, no seu artigo 2.º que se considera que os auxílios não preenchem todos os critérios estabelecidos no n.º 1, do artigo 107.º do TFUE, pelo que estão isentos da obrigação de notificação prevista no n.º 3 do artigo 108.º do TFUE, os auxílios de minimis concedidos, os quais não podem exceder € 200.000 durante um período de três exercícios financeiros por empresa beneficiária.), de 15 de dezembro de 2006, relativo à aplicação dos artigos 87º e 88º do Tratado aos auxílios de mínimos e que, conseqüentemente, não é necessário continuar com a recuperação (...)” (Carta de 9/10/2012).

6. O controlo dos auxílios não notificados

O art. 108º, n.º 3, do TFUE, estabelece que para além de a Comissão dever ser previamente notificada dos projectos relativos à instituição ou alteração de quaisquer auxílios, a partir do momento em que der início ao procedimento previsto no n.º 2 do mesmo preceito, tendo em vista averiguar se determinado auxílio é ou não compatível com o Mercado interno, o Estado-Membro em causa não pode pôr em execução as medidas projectadas antes de tal procedimento haver sido objecto de uma decisão final (obrigação de não actuar ou de «standstill») (Ver também o disposto no artigo 3.º, do Regulamento (CE) n.º 659/1999 do Conselho de 22 de Março de 1999.).

Como alega a recorrente, constitui jurisprudência pacífica do TJ, quanto ao efeito directo na esfera jurídica dos particulares da proibição de execução de ajudas de Estado não notificadas previamente à Comissão, por violação do mencionado preceito (art. 88º, n.º 3, do Tratado), estendendo-se a toda a ajuda que foi posta em execução sem ser notificada (Cfr., entre outros, os Acórdãos Capolongo, Lorenz, Markamann, Nordsee e Lohrey, cfr. J.L.DA CRUZ VILAÇA, “O Papel dos Tribunais Nacionais na aplicação das regras do Tratado sobre os Auxílios de Estado. Até onde deve ir em virtude da última frase do n.º 3 do artigo 88º do TCE?”, *Estudos Jurídicos em Homenagem ao Prof. Doutor António de Sousa Franco, Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa, 2006, pp. 700 ss.*; e JOÃO NOGUEIRA DE ALMEIDA, *A Restituição ... cit.*, p. 56.).

Constitui igualmente jurisprudência reiterada do TJ, vazada, entre outros, no Acórdão Saumon, de 21 de Novembro, de 1991, proc C-354/90, “que os actos praticados durante o período da proibição contida no art. 93/3 em nenhum caso poderão ser convalidados, mesmo no caso de a Comissão se pronunciar por uma decisão final de compatibilidade com o mercado comum, referindo expressamente que «[o] último período do artigo 93º, nº 3, do Tratado CEE deve ser interpretado no sentido de que impõe às autoridades dos Estados-membros uma obrigação cuja inobservância afecta a validade dos actos de execução de medidas de auxílio, e que a adopção posterior de uma decisão final da Comissão, que declare essas medidas compatíveis com o mercado comum, não tem como consequência sanar, a posteriori, os actos inválidos»” (Cfr. NOGUEIRA DE ALMEIDA, *A Restituição ...*, cit., pp. 72 ss.). E é neste sentido que o TJ reconhece à Comissão, desde um Acórdão de 1973 (Cfr. ANTÓNIO CARLOS DOS SANTOS, *ob. cit.*, pp. 286 ss.), competência para exigir o reembolso dos auxílios atribuídos em violação do Direito Comunitário, com vista a restabelecer o status quo ante.

Assim se compreende que embora sendo confrontados com uma ilegalidade formal, a consequência será, segundo a jurisprudência do TJ e da doutrina, a nulidade porquanto tem subjacente a preterição de uma regra fundamental que tutela um interesse comunitário de excepcional importância (Cfr. JOÃO NOGUEIRA DE ALMEIDA, *A Restituição ...cit.*, pp. 72 ss.).

Aos órgãos jurisdicionais cabe velar pelo cumprimento das formalidades relativas à comunicação prévia dos auxílios, protegendo os direitos dos particulares face a uma eventual inobservância da obrigação de standstill, consagrada no artº 108º, nº 3, TFUE, para fazer respeitar, até à decisão final da Comissão (Cfr. Acórdão do Tribunal de Justiça, de 21 de Novembro de 1990, Processo C-354/90.). Para além disso, os tribunais nacionais têm ainda competência para ordenar a restituição de auxílios atribuídos pelos Estados em violação daquele preceito.

Realce-se, porém, que, no Acórdão do Tribunal de Justiça (Grande Secção) de 12 de Fevereiro de 2008, proc C-199/06, conclui-se que os Estados-Membros não são obrigados a exigir a restituição de auxílios não oportunamente notificados, mas declarados compatíveis pela Comissão.

Com efeito, pode ler-se nas conclusões do mencionado Acórdão que:

«1. Numa situação em que um pedido assente no artigo 88.º, n.º 3, último período, CE é apreciado após a Comissão ter adoptado uma decisão positiva, o tribunal nacional, apesar de ter sido declarada a compatibilidade do auxílio em causa com o mercado comum, deve decidir da validade dos actos de execução e da recuperação dos apoios financeiros concedidos. Num tal caso, o direito comunitário impõe-lhe que ordene as medidas adequadas a remediar efectivamente os efeitos da ilegalidade. Mas não lhe impõe a obrigação de recuperação integral do auxílio ilegal, mesmo na falta de circunstâncias excepcionais.» (Orientação que tem apoio na doutrina, cfr. DI BUCCI, V, «Quelques aspects institutionnels du droit des aides d’Etat», *EC State Aid Law/Le Droit des Aides d’Etat dans la CE-Liber Amicorum Francisco Santaolalla Gadea. A Sutton, kluwer Law International*, pp. 43-64, em especial, pp. 55-56.)

No caso em apreço, não se coloca qualquer litígio que tenha como objecto a restituição dos auxílios suscitada, por exemplo, por uma empresa concorrente da beneficiária dos mesmos, sendo que, como vimos, esta questão acabou até por ser abandonada pela Comissão.

O que se questiona é o facto de, por um lado, não ter havido comunicação prévia da taxa de promoção em causa durante o respectivo procedimento legislativo nem no regulamentar. Por outro lado, coloca-se o problema da repercussão de tal omissão sobre a validade da auto-liquidação em causa (relativa a Setembro de 2007), sobretudo a partir do momento em que a Comissão decidiu em 2004 dar início ao procedimento formal de investigação, previsto no nº 2 do art. 108º do TFUE e no artigo 6º do regulamento 659/99, relativamente ao exame do auxílio em causa, por eventual violação da obrigação de «standstill» (nº 3 do art. 108º do TFUE).

Cumpre, no entanto, salientar que cabe aos Estados-Membros retirar as consequências de tal invalidade em conformidade com o seu direito nacional (Cfr. Conclusões do Advogado Geral L.A. GEELHOED apresentadas no Processo C-174/02 e C-175/02. Constitui jurisprudência assente do TJ que, no âmbito da execução do Direito da EU pelos Estados-Membros, na ausência de normas de Direito da EU, devem as autoridades nacionais aplicar o respectivo direito nacional, o que engloba o regime do procedimento administrativo, do processo judicial, e mesmo o próprio regime substantivo aplicável, sendo que as regras aplicáveis ao procedimento de execução do Direito da EU devem ser as mesmas que seriam aplicadas a procedimentos equivalentes ou análogos meramente internos. Para maiores desenvolvimentos, cfr., CARLA AMADO GOMES/RUI TAVARES LANCEIRO, *A revogação de actos administrativos entre o Direito nacional e a jurisprudência da União europeia: um instituto a dois tempos?*. *Revista do Ministério Público*, Ano 33, Outubro/Dezembro, de 2012, pp. 33 ss.), sendo que na nossa ordem jurídica este Supremo Tribunal apenas tem competência para desaplicar (Segundo o nosso sistema jurídico só o Tribunal Constitucional tem competência para declarar a nulidade de uma norma (com valor e força de decreto-lei) com força obrigatória geral, nos casos e circunstâncias previstas nos arts. 281º e 282º da CRP. Quanto às normas regulamentares, a declaração de ilegalidade dos regulamentos obedece aos pressupostos plasmados no art. 73º do CPTA.), no caso concreto, por

ilegalidade formal, as normas em que se fundamenta a aplicação da taxa de promoção do vinho, o que implicaria que a autoliquidação questionada ficasse desprovida de base legal.

7. Quanto à alegada violação da obrigação de comunicação prévia durante o procedimento de criação da taxa de promoção

7.1.1. Na situação em análise, na senda das Decisões da própria Comissão, temos que distinguir, por um lado, a suposta ajuda de Estado (ou auxílio estatal) consistente nas acções de promoção e publicidade dos vinhos portugueses em outros Estados-Membros e países terceiros e o respectivo financiamento, através de uma pequena parcela da taxa de promoção, e, por outro lado, a componente da taxa cobrada aos operadores do sector vitivinícola e afecta, no essencial, ao financiamento da actividade do IVV.IP.

O que a recorrente questiona é a cobrança da taxa, ao pedir a revisão da auto-liquidação, no valor de 10.401,95 €, a título de taxa de promoção do vinho relativa ao mês de Setembro de 2007, com fundamento em alegada ilegalidade.

Tendo a taxa de promoção do vinho por fonte o Decreto-Lei nº 119/97, de 15 de Maio (Segundo o nº 1 deste diploma, “Os vinhos e produtos vînicos produzidos no território nacional, bem como os produzidos noutros países e aqui comercializados, ficam sujeitos à aplicação de uma taxa, de promoção, que constitui contrapartida dos serviços prestados pelo Instituto da Vinha e do Vinho (IVV) relativamente à promoção genérica e à coordenação geral do sector ou, nas Regiões Autónomas dos Açores e da Madeira, pelos respectivos serviços regionais”).

Por sua vez, no art. 11º, nº 1, dispõe-se que “São objecto de Portaria do Ministro da Agricultura, do Desenvolvimento Rural e das Pescas o valor da taxa de promoção, bem como o modelo e o modo de aposição dos selos”), e a Portaria nº 1428/2001, de 15 de Dezembro, que fixou o seu montante, significa que a obrigação de notificação à Comissão teria de se ter verificado, desde logo, durante o procedimento legislativo que culminou na emissão do mencionado diploma.

E se durante o procedimento de formação de um acto legislativo não tiver tido lugar a sua notificação à Comissão ou se o acto legislativo tiver entrado em vigor antes que a Comissão se tenha pronunciado de modo definitivo e positivo através de uma decisão de compatibilidade, a consequência será a verificação de uma ilegalidade formal, por vício de procedimento (Cfr. JOÃO NOGUEIRA DE ALMEIDA, *A Restituição ...cit.*, pp. 76 ss.).

Acontece que, no caso em apreço, não havia lugar à obrigação de notificação prévia da taxa em causa, como passamos a demonstrar.

Vejam os.

7.1.2. Como decorre da jurisprudência do TJ firmada, entre outros, no Acórdão «Steinike», de 22 de Março de 1977, “(...) um órgão jurisdicional nacional pode ser conduzido a interpretar e a aplicar a noção de auxílio do artigo 92º com vista a determinar se uma medida estatal instaurada sem ter em conta o processo de controlo prévio do art. 93º, nº 3, devia ou não ser-lhe submetida”, jurisprudência reiterada no Acórdão «Saumon», de 21 de Novembro de 1991 (Cfr. JOÃO NOGUEIRA DE ALMEIDA, *A Restituição ...cit.*, p. 72. No mesmo sentido, cfr. as Conclusões do Advogado-Geral Darmon, no Acórdão do TJ de 20 de Setembro de 1990, proc C-5/89.).

Esta intervenção não tem em vista apreciar a eventual compatibilidade ou incompatibilidade de um determinado auxílio com o Direito Comunitário, competência exclusiva da Comissão, mas tão só averiguar da eventual ilegalidade (irregularidade) em virtude da alegada violação de regras processuais previstas no Tratado (Para maiores desenvolvimentos sobre esta distinção entre auxílios incompatíveis e auxílios ilegais, cfr. ANTÓNIO CARLOS DOS SANTOS, *ob. cit.*, p. 260.).

No TFUE não encontramos uma noção de auxílio de Estado, tendo-se antes optado por estabelecer, no art. 107º, nº 1, que “(...) são incompatíveis com o mercado interno, na medida em que afectem as trocas comerciais entre os Estados-Membros, os auxílios concedidos pelos Estados ou provenientes de recursos estatais (...)”, as condições que as medidas devem preencher de forma cumulativa para que possam ser consideradas auxílios de Estado.

Daquele preceito retira-se que “um auxílio de Estado será “toda a medida que seja financiada por meios de recursos públicos, que conceda uma vantagem económica, seja selectiva, distorça ou ameace distorcer a concorrência no mercado único e, por último, afecte o comércio entre os EM” (Cfr. JOÃO NOGUEIRA DE ALMEIDA, “Anotação ao artigo 107º do TFUE”, *Tratado de Lisboa, Almedina Coimbra*, 2012, p. 520.).

A ideia geral é a de que um auxílio implica uma transferência de recursos estatais (Cfr., entre outros, o Acórdão Pearle, de 15/7/2004, proc C- 345/2002, citado por J.L.DA CRUZ VILAÇA, *ob. cit.*, p. 714.), onde se incluem as medidas de incentivo, que comportam um sacrifício para as contas públicas, seja na forma de despesa (subvenções, subsídios), seja na forma de uma não percepção de receitas (isenções fiscais, dispensa de pagamento de taxas).

No caso em apreço, estamos a falar de uma taxa parafiscal cobrada pelo IVV, I.P., aos operadores do sector desde 1995, pelo que a transferência de recursos se faz fundamentalmente dos particulares para o Estado e não deste para aqueles.

Como refere a Comissão, na sua Decisão de 20/7/2010, ponto (109), “Segundo jurisprudência constante, as taxas não entram no âmbito de aplicação das disposições do Tratado relativas aos auxílios de Estado a não ser que constituam o modo de financiamento de uma medida de auxílio de tal forma que façam parte integrante desta medida”. E isto só acontece quando existir uma relação de afectação obrigatória entre a taxa e o auxílio, no sentido de o produto da taxa ser necessariamente destinado ao financiamento do auxílio. No caso em apreço, a Comissão concluiu que a taxa de promoção do vinho fazia parte integrante dos auxílios à promoção, apenas porque o Decreto-Lei n.º 119/97 determinava que «do produto da taxa de promoção cobrada, uma percentagem, a fixar anualmente pelo Ministro da Agricultura, do Desenvolvimento Rural e das Pescas, nunca inferior a 25%, é destinada a acções de promoção genérica do vinho e dos produtos vinicos» (art.11.º, n.º 2).

Não obstante o exposto, na apreciação do auxílio em causa, não pode deixar de relevar o facto de não existir uma noção de «auxílio estatal» e de estarmos na presença de uma taxa, sendo que, como vimos, em princípio, as taxas não são consideradas ajudas estatais, segundo a jurisprudência do TJ. Por outro lado, trata-se de uma taxa, que incide sobre os agentes económicos do sector e cujo objectivo essencial de criação é o de financiar as atribuições do IVV, I.P. O que significa que a mesma não implica, à partida, um auxílio concedido directa ou indirectamente através de recursos do Estado e, por outro lado, serem imputáveis ao Estado, característica típica e associada à qualificação dos auxílios de Estado (Cfr: Acórdão de 20 de Novembro de 2003, GEMO, C-126/01 e Acórdão de 15 de Julho de 2004, C-345/02 (Pearle Bv)).

Por outro lado, realce-se que, na decisão de início do procedimento formal de exame, de 2004, a Comissão não teve dúvidas que o financiamento, através das receitas da taxa de promoção, das actividades desenvolvidas pelo IVV, I.P., enquanto autoridade pública responsável pela coordenação geral do sector vitivinícola em Portugal, nos termos da legislação comunitária e nacional aplicável, não constitui um auxílio de Estado na acepção do agora artigo 107.º do TFUE.

Acresce que também não podemos deixar de salientar que, mesmo em relação às dimensões da taxa de promoção que suscitaram dúvidas, a Comissão acabou por aceitar a argumentação da República Portuguesa no sentido de que se encontram abrangidas pelos Regulamento (CE) n.º 1998/2006, de 15 de Dezembro, e cumprem os limites de minimis aí estabelecidos.

Ora, de acordo com o estabelecido no art. 2.º do Regulamento (CE) n.º 1998/2006, os auxílios de minimis estão isentos de notificação, não estando, pois, prevista qualquer aprovação ou confirmação por parte da Comissão.

Em suma, para além de a Comissão ter concluído, logo no início do procedimento de averiguação, que a parte da taxa de promoção do vinho afecta ao financiamento do IVV, I.P., não constituía um auxílio de Estado, à partida, no momento da sua criação, era igualmente plausível ou prognosticável que a pequena parte afecta ao financiamento das medidas de promoção e publicidade respeitassem os limites de minimis, como a Comissão veio reconhecer a final.

Na verdade, só à medida que fossem realizadas tais acções é que se poderia averiguar se seriam ou não ultrapassados os limites de minimis, não havendo até então qualquer obrigação de notificação.

O que se conclui é que a Comissão avançou de forma automática para o procedimento de averiguação sem antes ter analisado se os alegados auxílios estavam abaixo dos limiares fixados como um auxílio de minimis e, por conseguinte, fora do seu âmbito de intervenção, uma vez que o seu controlo pertence à responsabilidade exclusiva dos Estados-membros.

Assim sendo, por todas as razões apontadas, considera-se não existir, na situação em apreço, “um grau suficiente de probabilidade” (Cfr. ANTÓNIO CARLOS DOS SANTOS, *ob. cit.*, p. 271.) de tal medida envolver auxílios estatais (Cfr. Conclusões do Advogado-Geral Darmon, acórdão de 20 de Setembro de 1990, proc. C-5/89, Comissão c/ RFA, Col. p. 3457, p. 3450, in JOÃO NOGUEIRA DE ALMEIDA, *A restituição...cit.*, p. 38.), em termos de exigir a sua notificação prévia no decurso do procedimento legislativo de criação da taxa nem a consequente suspensão da sua execução.

Por conseguinte, afigura-se patente que não assiste razão à recorrente quanto à alegada ilegalidade da taxa de promoção decorrente da não notificação prévia à Comissão Europeia durante o respectivo procedimento legislativo, ao arrepio do estabelecido no n.º 3 do art. 88.º do TCE (ponto L das Conclusões).

7.1.2. Tendo-se concluído pela inexistência, no caso em apreço, da obrigação de notificação, tal implica necessariamente inexistir igualmente obrigação de suspensão da execução da taxa em causa, justificando-se a manutenção da auto-liquidação em causa.» (fim de citação)

É esta a jurisprudência que também aqui se acolhe e se reitera, já que se entende que a respectiva fundamentação é inteiramente transponível para o caso dos autos, mesmo tendo em conta que ao acto de liquidação em causa se refere a Abril de 2002.

Com efeito, a anulação da totalidade da taxa de promoção, como pretende a recorrente, por vício formal de procedimento, que é o único vício por si alegado, nas circunstâncias do caso, seria contrária, desde logo, ao princípio da proporcionalidade.

Como ficou dito no já citado Acórdão 29/13, as razões que levam a Jurisprudência do TJ e a própria doutrina a sancionar com a nulidade o incumprimento da obrigação de comunicação prévia das ajudas de Estado residem na particularidade do bem jurídico que se pretende acautelar e que é o de impedir a entrada em vigor de ajudas contrárias ao Tratado e evitar que as trocas entre os Estados-Membros sejam perturbadas pelas vantagens concedidas pelas autoridades públicas que falseiem ou ameacem a concorrência.

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

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

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

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

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

Em face de tudo o exposto, não havendo dúvidas quanto à não verificação da obrigação de comunicação prévia, fica consequentemente prejudicado o pedido de reenvio, por inutilidade

Improcedem, pois, as alegações da recorrente, devendo confirmar-se o julgado recorrido.

4- Decisão:

Nestes termos acordam, em conferência, os juizes da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo em negar provimento ao recurso, confirmando o julgado recorrido. Custas pela recorrente.

Lisboa, 7 de Outubro de 2015. — *Ascensão Lopes* (relator) — *Ana Paula Lobo* — *Dulce Neto*.

Acórdão de 7 de Outubro de 2015.

Assunto:

Recurso de Revista Excepcional. Requisitos.

Sumário:

- I — *No recurso de revista excepcional previsto no artigo 150.º do CPTA está excluído o controlo do erro na apreciação das provas e na fixação dos factos quando a questão colocada não se enquadra na ressalva contida na parte final do n.º 4 desse preceito legal.*
- II — *Por outro lado, nas questões decididas pelo TCA com fundamento em matéria de facto que compromete inexoravelmente a análise das questões de direito e o sentido da decisão, mostra-se ultrapassado o interesse na discussão das questões jurídicas intrinsecamente ligadas a essa matéria de facto.*

Processo n.º: 600/15-30.

Recorrente: Ministério Público.

Recorrido: Fazenda Pública e Outro.

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

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1. O MINISTÉRIO PÚBLICO interpôs recurso de revista excepcional, ao abrigo do disposto no artigo 150º do CPTA, do acórdão proferido em 20/12/2013 pelo TCA Norte que, concedendo parcial provimento ao recurso interposto pela sociedade “A....., Lda”, revogou a sentença proferida em 1ª instância “na parte em que julgou improcedente a impugnação no tocante às correcções da matéria tributável, por desconsideração das facturas emitidas por B....., Lda, C....., Lda, D....., E....., Lda, F....., G....., Lda, H....., Lda. e I....., Lda”, julgando procedente a impugnação nessa parte e anulando as liquidações de IRC impugnadas “na medida em que resultaram daquelas correcções”.

1.1. As alegações mostram-se rematadas com o seguinte quadro conclusivo:

1 - O Ministério Público, nos autos em epígrafe, notificado do Acórdão proferido no processo à margem identificado que revogou a sentença recorrida, não se conformando com o mesmo, vem interpor Recurso de Revista para o Supremo Tribunal Administrativo, nos termos do art. 150º, nº 1, do CPTA.

2 - O douto Acórdão efectuou uma errada interpretação das disposições dos arts. 23º do CIRC, 75º da LGT e 100º do CPPT.

3 - O recurso é admissível por estar em causa a apreciação de uma questão que pela sua relevância jurídica e social reveste importância fundamental, sendo a sua admissão necessária para uma melhor aplicação do direito e se mostrar susceptível de repetição num número indeterminado de casos futuros, admissibilidade a ser apreciada pelo Colendo STA, nos termos do art. 150º, nº 5, do CPTA.

4 - Resulta do douto Acórdão sob recurso que o Venerando TCAN deu provimento parcial ao recurso interposto por A....., Lda, revogando a sentença na parte em que julgou improcedente a impugnação judicial no tocante às correcções da matéria tributável por desconsideração das facturas emitidas por J....., Lda, B....., Lda, C....., Lda, L....., E....., julgando nesta parte procedente a impugnação judicial e anulando as liquidações impugnadas na medida em que resultaram daquelas correcções.

5 - O acórdão sob recurso considerou que a administração tributária não logrou demonstrar a legalidade da sua actuação ao desconsiderar os custos contabilizados pelo contribuinte por considerar falsas as facturas que os suportam, se apenas recolhe indícios exclusivamente relativos aos fornecedores de que estes não poderiam ter fornecido a mercadoria, nada dizendo se o utilizador das facturas sabia ou podia saber, ou se devia saber, sobre se o esquema fraudulento existente a montante da sua transacção.

6 - O Ministério Público não se conformando com tal solução de direito que a seu ver constitui uma inversão do ónus da prova e suscitará grandes dúvidas no julgamento de casos idênticos, entende que o recurso é admissível por estar em causa a apreciação de uma questão que pela sua relevância jurídica e social, reveste importância fundamental, sendo a sua admissão necessária para uma melhor aplicação do direito e se mostrar susceptível de repetição num número indeterminado de casos futuros, admissibilidade a ser apreciada pelo Colendo STA, nos termos do art. 150º nº 5, do CPTA.

7 - A questão jurídica a resolver atribui à decisão a proferir uma utilidade que vai além deste caso, fornecendo orientação para os particulares, a Administração Tributária e os Tribunais perante uma situação jurídica que se repetirá num número indeterminado de casos futuros, pelo que estando reunidos os requisitos para ser considerada de importância fundamental, requer-se a admissão da revista.

8 - O TCAN no acórdão em recurso centra-se na questão de saber se a administração tributária pode bastar-se com factos exclusivamente relativos aos emitentes das facturas indiciadores da falsidade, para desconsiderar os custos.

9 - Considerando que não pondo em causa que a recorrente adquiriu a sucata, teria a administração tributária que demonstrar que a recorrente sabia ou devia saber que quem lhe estava a vender não era a pessoa que figurava nas facturas.

10 - E não tendo tal acontecido, concluiu, ao contrário do decidido pela sentença recorrida que a administração tributária não recolheu indícios que legitimam a sua actuação no sentido de desconsiderar os custos suportados nas facturas em causa nos autos.

11 - Considerou procedente desde logo o recurso nesta parte por a administração tributária não ter justificado a sua actuação, entendeu não ter que analisar se a impugnante ora recorrente fez prova da veracidade das transacções.

12 - Ora neste caso, o TCAN aprecia a matéria de facto e as disposições legais aplicáveis mas interpreta-a, como se tivesse sido provada a existência dos fornecimentos em questão, quando em lado nenhum isso se infere ou é referido pela AT ou pela bem fundamentada sentença da 1ª instância.

13 - Invertendo os princípios do ónus da prova, envereda por uma solução jurídica completamente contrária à jurisprudência que se tem pronunciado em sentido contrário sobre a questão.

14 - Veja-se p. exemplo o Ac deste TCAN, no Proc.00964/06.OBEPRT, de 26-04-2012, Relatora Catarina Almeida e Sousa, em que a recorrente é a mesma destes autos,

também sobre o ónus da prova refira-se da mesma relatora do acórdão recorrido, Paula Fernanda Cadilhe Ribeiro, o Ac. deste TCAN, Proc. 1185/042PRT, de 08-03-2012, e do STA, Ac. como o de 4-11-2004, rec. 810/04, 30-4-2003 Proc. 241/03, e 27-10-04, Proc. 810/04.

15 - Como bem refere a sentença recorrida, a Administração Fiscal tem o ónus de demonstrar a factualidade que a levou a desconsiderar um custo contabilizado (*in casu*, que a levou a considerar determinadas aquisições de sucata como simuladas), factualidade essa que tem de ser susceptível de abalar a presunção de veracidade das operações constantes da escrita do contribuinte e dos respectivos documentos de suporte (atento o princípio da declaração e da veracidade da escrita vigente em sede tributária), só, então, passando a competir ao contribuinte o ónus de prova de que as operações se realizaram efectivamente.

16 - Os indícios que levaram a AF a concluir que as facturas emitidas pelas entidades supra referidas não titulavam operações reais são os que constam do relatório da fiscalização, sabido que é nele que se encontra enunciada e concretizada a fundamentação das liquidações impugnadas.

17 - Ora, segundo o teor desse RIT, a Administração Fiscal efectuou uma fiscalização cruzada à impugnante que veio a resultar na revelação denunciadora de uma série de circunstâncias indiciadoras de que, no caso vertente, não estamos perante transacções reais.

18 - À Administração Fiscal basta a prova da existência de factos que, valorados à luz da experiência comum, permitam um juízo suficientemente sólido da existência daqueles indícios, não tendo que fazer a prova dos requisitos da simulação tal como prevista na lei civil.

19 - Acresce referir que, do cotejo da prova produzida, não resulta demonstrado que as facturas a que se reporta o RIT junto aos autos titulam operações efectivamente ocorridas, tanto mais que os depoimentos das testemunhas inquiridas, no que concerne às transacções tituladas pelas facturas postas em crise pela Administração fiscal apresentam-se imprecisos, vagos e, por isso, insusceptíveis de criar a convicção no Tribunal de que as operações tituladas por aquelas condizem com a realidade material dos factos.

20 - Apesar de ser utilizado o cheque como meio de pagamento, a peculiaridade dos respectivos montantes terem sido levantados imediatamente ao balcão ou imediatamente levantados após o seu depósito, manifesta uma prática não generalizada ou comum, uma vez que equivale ao pagamento em numerário de quantias avultadas.

21 - Da prova testemunhal produzida constata-se que dos mesmos apenas resultou a descrição do funcionamento e as práticas adoptadas pela Impugnante quanto aos seus fornecedores, bem como do *modus operandi* dos intervenientes no negócio de compra e venda de sucata, sendo totalmente omissos quanto à identidade dos fornecedores, respectiva estrutura empresarial ou a materialidade das operações em questão.

22 - Considerando que os indícios recolhidos pela Administração Tributária configuram elementos probatórios objectivos, tendo esta cumprido o ónus probatório que sobre si impendia no sentido da fundamentação substancial dos actos impugnados que a lei exige para legitimar as correcções da matéria tributável declarada, urgia que a Impugnante para fazer vingar a sua tese apresentasse em juízo prova capaz de atestar a veracidades das transacções desconsideradas, ou seja, que oferecesse prova bastante da realidade das operações tituladas pelas facturas em apreço.

23 - Certo é que, no caso vertente, este ónus não foi cumprido pela Impugnante uma vez que não se provaram quaisquer dos factos alegados na douda pi, excepçionando os que resultam directamente do Relatório da Inspeção, sendo que nem a prova documental, nem a testemunhal carreada para os autos pela Impugnante teve a virtualidade de contrariar ou mesmo abalar a credibilidade dos indícios recolhidos pela AT.

24 - Competia à administração tributária provar a existência dos fornecimentos e provados estes teria a administração tributária que demonstrar que a recorrente sabia ou devia saber que quem lhe estava a vender não era a pessoa que figurava nas facturas?

25 - O julgamento efectuado em 1ª instância, quanto à matéria de facto, não foi posto em causa, visto que se a recorrente, dela discordasse e pretendesse impugná-la, teria indicado os meios probatórios constantes do processo que impunham uma decisão diversa daquela que consta da sentença, em observância do disposto no art. 690º-A, nº 1, alínea b) do CPC, o que não fez.

26 - Estes sérios indícios de que as facturas em causa não consubstanciam verdadeiras operações é um mero juízo de facto, pois para sua formulação não é necessário interpretar normas jurídicas ou fazer utilização da sensibilidade jurídica dos julgadores, mas apenas aplicação de regras da vida e da experiência comum.

27 - Consequentemente, tem de entender-se que não vale a referida presunção do art. 75º, nº 1 da LGT pois se verifica uma das situações em que a sua parte final determina a sua cessação, que é a de existirem omissões erros, inexactidões ou outros indícios fundados que não reflectem ou impeçam o conhecimento da matéria tributável real do sujeito passivo.

28 - O nº 1 do art. 100º do CPPT faz recair sobre a administração tributária o ónus da prova dos factos que relevem para quantificação da matéria tributável, pelo que, nas situações em que seja de concluir que a lei, em normas especiais, faz recair esse ónus sobre o contribuinte, não se estará, necessariamente, perante uma situação enquadrável na hipótese prevista naquela norma.

29 - Assim, neste caso cessou a presunção prevista na primeira do art. 75º da LGT por existirem indícios sérios de que, no que concerne às facturas em causa, a contabilidade do contribuinte não reflecte a matéria tributável efectiva do contribuinte, é sobre este que recai o ónus da prova realização das transacções contabilizadas com base nessas facturas.

30 - O Tribunal Central Administrativo, numa situação de dúvida sobre a correspondência entre o teor das facturas em causa e a realidade, teria de a valorar contra a Impugnante, por ser quem tem o ónus da prova, não podendo impôr esse ónus à administração tributária.

31 - Aliás este tem sido o sentido decisório na nossa jurisprudência aqui citada e na sentença do TAF do Porto, permitindo-nos citar em abono do que foi referido, o STA nos Acs. de 4-05-2005, proferido no Proc. nº 0943/04 e de 07-05-2003, PLENO DA SECÇÃO DO CT e o TCAN, entre outros, no Ac. proferido no Proc. 01834/04, em 24-01-2008.

32 - Quanto ao Ac. do T.J. de 31.01.2013, Proc. C-642/11 citado no acórdão sob recurso, não podemos deixar de frisar que o mesmo se refere a uma determinada operação em sede de dedução de IVA intracomunitário em que o *“sujeito passivo não sabia nem podia saber que a operação em causa fazia parte de uma fraude cometida pelo fornecedor ou que outra operação incluída na cadeia de fornecimento anterior ou posterior à realizada pelo refrido sujeito passivo estava viciada por fraude ao IVA”*, situação bem diferente da nossa.

33 - Neste caso, na investigação que efectuou e na análise dos elementos contabilísticos a administração tributária verificou que aqueles não transaccionaram os produtos indicados nas facturas, nem tinham capacidade instalada (instalações e equipamentos) e financeira, para realizar as operações indicadas, naqueles montantes e, não foi apresentada, prova testemunhal ou documental comprovativa das operações de compra constantes nas facturas contabilizadas— cfr. relatório da inspecção de fls. 47 a 116 do PA.

34 - A fundamentação subjacente às correcções aritméticas que emergiram nos actos tributários impugnados foi devidamente efectuada através da notificação da inspecção tributária efectuada, ficando a impugnante bem ciente da mesma mas não exerceu o direito de audição.

35 - Tendo a Administração Tributária investigado e evidenciado a consistência do juízo de que as operações substanciadas nas ditas facturas não se realizaram, incumbia ao impugnante o ónus da prova da realidade de tais operações, o que não logrou fazer, isto é, a prova apresentada foi claramente insuficiente para comprovar a realização das operações a que se reportam as facturas em causa.

36 - Tal como é referido no voto de vencido do nosso Acórdão, trata-se de operações económicas que envolvem elevados valores, não se trata de situações ocasionais e esporádicas com a recorrente, mas, ao invés e como resulta do RIT, reveladoras de um relacionamento frequente, continuo e duradouro entre as partes.

37 - Perante este circunstancialismo vertido no relatório de inspecção, e salvo melhor opinião, a administração tributária não tinha que demonstrar o que quer que fosse mais para desconsiderar os custos declarados e que estavam suportados nas facturas em que aqueles fornecedores figuram como emitentes, até ser feita prova pela recorrente de que as operações ocorreram efectivamente.

38 - Assim, não podem ser consideradas como compras de mercadoria e, conseqüentemente, como custo das mercadorias vendidas, pelo que de acordo com o art. 23º do CIRC não podem ser afectas a custo fiscal.

39 - Como tal, o duto Acórdão violou por erro de interpretação as normas dos arts. 23º do CIRC, 75º da LGT e 100º do CPPT.

40 - Conseqüentemente, não se tendo demonstrado que as operações comerciais referidas nas facturas em causa se realizaram efectivamente, deve ser concedido provimento ao presente recurso revogando-se o Acórdão recorrido do Tribunal Central Administrativo, substituindo-o por outro que confirmando a sentença da 1ª instância, considere a impugnação improcedente

1.2. A sociedade Recorrida apresentou contra-alegações para sustentar que o recurso não devia ser admitido, por falta de verificação dos requisitos previstos no art. 150º do CPTA, e, para o caso de assim não se entender, enunciou as razões por que, na sua óptica, o acórdão recorrido não padece de erros de julgamento e, por consequência, nunca poderia o recurso obter provimento.

1.3. O Exm.º Magistrado do Ministério Público junto do STA pronunciou-se no sentido de ser admitida a revista pelas razões enunciadas pelo recorrente.

1.4. Colhidos que foram os vistos dos Exm.ºs Juizes Conselheiros Adjuntos, cumpre proceder à apreciação liminar sumária a que alude o nº 1 do artigo 150º do CPTA.

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

Por conseguinte, este recurso só é admissível se estivermos perante uma questão que, pela sua *relevância jurídica ou social*, se revista de *importância fundamental*, ou se a admissão deste recurso seja *claramente necessária para uma melhor aplicação do direito*.

E, como tem sido repetidamente explicado nos inúmeros acórdãos proferidos sobre a matéria, o preenchimento do conceito indeterminado de *relevância jurídica fundamental* verificar-se-á, designadamente, quando a questão a apreciar seja de elevada complexidade ou, pelo menos, de complexidade jurídica superior ao comum, seja por força da dificuldade das operações exegéticas a efectuar, de um enquadramento normativo especialmente intrincado ou da necessidade de concatenação de diversos regimes legais e institutos jurídicos, ou quando o tratamento da matéria tem suscitado dúvidas sérias quer ao nível da jurisprudência quer ao nível da doutrina.

Já *relevância social fundamental* verificar-se-á quando a situação apresente contornos indiciadores de que a solução pode ser um paradigma ou orientação para se apreciarem outros casos, ou esteja em causa questão que revele especial capacidade de repercussão social, em que a utilidade da decisão extravasa os limites do caso concreto das partes envolvidas no litígio.

Por outro lado, a *clara necessidade* da admissão da revista para *melhor aplicação do direito* há-de resultar da possibilidade de repetição num número indeterminado de casos futuros e consequente necessidade de garantir a uniformização do direito em matérias importantes tratadas pelas instâncias de forma pouco consistente ou contraditória - nomeadamente por se verificar a divisão de correntes jurisprudenciais ou doutrinárias e se ter gerado incerteza e instabilidade na sua resolução a impor a intervenção do órgão de cúpula da justiça administrativa e tributária como condição para dissipar dúvidas - ou por as instâncias terem tratado a matéria de forma ostensivamente errada ou juridicamente insustentável, sendo objectivamente útil a intervenção do STA na qualidade de órgão de regulação do sistema.

Em suma, a intervenção do STA no âmbito de um recurso excepcional de revista só pode considerar-se justificada em matérias de assinalável relevância e complexidade, sob pena de se desvirtuarem os fins tidos em vista pelo legislador com esse recurso.

Vejam-se tais requisitos se verificam no caso vertente.

Estão em causa actos de liquidação adicional de IRC relativos aos exercícios de 2004 e 2005, decorrentes da desconsideração de custos fiscais contabilizados e declarados pela sociedade A....., LDA, titulados por facturas que a administração tributária concluiu não corresponderem a efectivas e reais transacções comerciais com os agentes que nelas figuram como emitentes, o que a levou a proceder às correspondentes correcções da matéria tributável e consequente à liquidação do imposto devido.

Nos presentes autos de impugnação judicial, a sociedade impugnante questiona, além do mais, a pertinência da motivação da administração tributária para considerar falsas as questionadas facturas. Em 1ª instância a impugnação foi julgada improcedente, na consideração de que a administração tributária reunira indícios bastantes da falsidade das facturas para legitimar a sua actuação, mas no recurso interposto pela impugnante, o TCAN decidiu que tribunal “*a quo*” incorrera em erro e revogou a sentença recorrida na parte em que julgou improcedente a impugnação no tocante às correcções da matéria tributável por desconsideração das facturas emitidas pelas sociedades B....., Lda, C....., Lda, D....., E....., Lda, F....., G....., Lda, H....., Lda, e I....., Lda, julgando procedente a impugnação nessa parte e anulando as liquidações de IRC impugnadas “*na medida em que resultaram daquelas correcções*”.

O Ministério Público, ora Recorrente, não se conforma com o decidido, sustentando que a factualidade evidenciada pela administração tributária, tal como consta no RIT, valorada segundo as regras da experiência comum, indicia, suficientemente, que as facturas em causa não correspondem a efectivas e reais operações; razão por que defende que era à impugnante que incumbia o ónus da prova quanto à existência daquelas operações, e que o acórdão recorrido incorreu em erro na interpretação das disposições dos artigos arts. 23º do CIRC, 75º da LGT e 100º do CPPT, invertendo os princípios do ónus da prova. E advogando que a matéria assume relevância jurídica ou social pela sua utilidade jurídica, que extravasa os limites da situação singular face à possibilidade de repetição num número indeterminado de casos futuros, reclamando, também por isso, uma interpretação pacificadora pelo STA, coloca, para resolução neste recurso, a questão de saber se a factualidade evidenciada pela administração tributária constitui, ou não, indício suficiente de que as questionadas facturas não correspondem às operações a que se reportam.

Todavia, a questão que o Recorrente coloca tem natureza casuística e depende, além do mais, das ilações de facto que o Julgador retirou dos elementos constantes dos autos para o efeito de concluir que os indícios apontados pela administração tributária são insuficientes para legitimar a liquidação impugnada com fundamento na falsidade das facturas em causa. E, as ilações ou conclusões extraídas pelo julgador da matéria de facto integram-se ainda no domínio da actividade da fixação da matéria de facto, o que respeita ao caso concreto e ao princípio da livre apreciação da prova.

Ora, conforme decorre expressamente do disposto no artigo 150º, nºs 3 e 4 do CPTA, nos termos do qual «*Aos factos materiais fixados pelo tribunal recorrido, o tribunal de revista aplica definitivamente o*

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

O que significa que está excluído, no recurso de revista excepcional, o controlo do erro na apreciação das provas e na fixação dos factos, mesmo que se situe na distribuição do ónus da prova e nas regras que sobre essa distribuição resultam da Lei Geral Tributária e do Código Civil, ficando apenas ressalvado o controlo quando esteja em causa uma disposição expressa da lei que exija certa espécie de prova, ou que fixe a força de determinado meio de prova.

E não se enquadrando no âmbito desta ressalva a situação discutida nos autos, a questão proposta não pode ser objecto de apreciação no recurso excepcional de revista, que, como se explicou, não corresponde à introdução generalizada de uma nova instância de recurso.

Além de que, nas questões decididas pelo TCA com fundamento em matéria de facto que compromete inexoravelmente a análise das questões de direito e o sentido da decisão, está ultrapassado o interesse na discussão das questões jurídicas intrinsecamente ligadas àquela matéria de facto. Efectivamente, a existir o invocado erro de julgamento, esse erro não se reporta ao quadro legal que, nos termos do art. 23º do CIRC, permite a dedutibilidade de custos titulados por facturas emitidas e contabilizadas de forma legal e regular, mas à prova da materialidade das operações/transacções a que se reportam as facturas desconsideradas pela administração e que estão na génese das liquidações impugnadas.

Acresce que não se detecta a existência de erro grosseiro na decisão do acórdão recorrido, susceptível de legitimar a intervenção do STA em ordem a contribuir para uma melhor aplicação do direito.

Assim sendo, e sem necessidade de maiores considerações, torna-se evidente que não se verificam os requisitos de admissão do recurso excepcional de revista expressos no artigo 150º, n.º 1, do CPTA.

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

Sem custas.

Lisboa, 7 de Outubro de 2015. — *Dulce Neto* (relatora) — *Casimiro Gonçalves* — *Isabel Marques da Silva*.

Acórdão de 7 de Outubro de 2015.

Assunto:

Recurso judicial da decisão administrativa de aplicação de coima. Apensação. Nulidade da decisão.

Sumário:

- I — Assiste legitimidade à Fazenda Pública para interpor recurso do despacho judicial que determinou a apensação de diversos processos de impugnação de decisões proferidas em autos de contra-ordenação por a identidade do infractor ser a mesma em todas elas.*
- II — No momento em que a impugnação da decisão administrativa que aplicou uma sanção relativa a uma infracção dá entrada em tribunal, conjuntamente com outras respeitantes ao mesmo infractor, ou quando relativamente a esse infractor já se encontrem pendentes nesse tribunal processos por infracções idênticas, o juiz deve ordenar a apensação de processos, assim cumprindo a regra estabelecida no art. 25.º do Código de Processo Penal.*
- III — Na fase judicial a apensação deve ser ordenada no despacho liminar ou em qualquer momento antes de ser designada data para o julgamento ou antes da prolação da decisão por mero despacho [cfr. art. 64.º do Regime Geral das Contra-Ordenações, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 433/82, de 27 de Outubro, art. 82.º do Regime Geral das Infracções Tributárias RGIT].*
- IV — A aplicação de coimas, em processos distintos, pela prática, pelo mesmo arguido, de várias contra-ordenações tributárias, sem que, conseqüentemente, haja sido feito cúmulo (material ou jurídico) das respectivas coimas, não integra nulidade insuportável dessas decisões administrativas, mormente nulidade subsumível na alínea d) do n.º 1 do art. 63º, por referência à alínea c) do n.º 1 do art. 79.º, ambos do RGIT.*

Processo n.º 645/15-30.
 Recorrente: Fazenda Pública.
 Recorridos: A....., Lda.
 Relator: Exm.º Sr. Cons.º Dr. Francisco Rothes.

Recursos jurisdicionais do despacho que ordenou a apensação e da decisão final proferida no processo de contra-ordenação com o n.º 918/14.3BEPNF

1. RELATÓRIO

1.1 No recurso da decisão de aplicação da coima em processo de contra-ordenação tributária deduzido pela sociedade denominada “A....., Lda.” (a seguir Arguida ou Recorrida), o Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Penafiel, após ter proferido despacho em que ordenou a apensação a estes autos de mais três processos, proferiu decisão na qual, julgando procedente o recurso, anulou os despachos de fixação da coima.

1.2 Inconformado com os referidos despacho de apensação e decisão, o Representante da Fazenda Pública (a seguir Recorrente) junto do Tribunal Administrativo e Fiscal de Penafiel oportunamente recorreu de ambos para este Supremo Tribunal Administrativo e apresentou as respectivas alegações, que resumiu em conclusões do seguinte teor:

1.2.1 Quanto ao primeiro recurso:

«A. Vem o presente recurso interposto do douto despacho que admitiu liminarmente o recurso apresentado pelo arguido, o qual se circunscreve à questão de direito da decisão de apensação, determinada pelo Meritíssimo Juiz [do Tribunal] a quo, de todos os processos de recurso de contra-ordenação que lhe foram distribuídos, do mesma recorrente, o que resultou na apensação de 3 processos de contra-ordenação aos presentes autos.

B. Para assim decidir, considerou o Tribunal a quo, que “Este Tribunal tem conhecimento que lhe foram agora distribuídos os processos de recurso de contra-ordenação n.ºs 932/14.9BEPNF, 938/14.8BEPNF e 949/14.3BEPNF instaurados pela mesma recorrente. Estes recursos são legais, tempestivos e obedecem às exigências legais, pelo que admito liminarmente esses recursos (arts. 63.º, n.º 1, do RGIMOS, 3.º, alínea b) e 80.º, n.º 1 do RGIT) e determino a sua apensação a estes autos (arts. 25.º e 29.º do CPP)”, determinando conseqüentemente, a apensação de 3 processos a estes autos.

C. Quanto à legitimidade da Fazenda Pública para interpor o presente recurso, importa ter em conta que, com a proposta de Lei n.º 496/2012, de 10 de Outubro de 2012, de aprovação do Orçamento do Estado para 2013, foi alterada a redacção do art. 83.º do RGIT, passando o representante da Fazenda Pública, por força do n.º 1 da referida norma, a ter legitimidade para interpor recurso da decisão proferida pelo tribunal, ampliando-se, deste modo, a sua possibilidade de intervenção no processo de contra-ordenação, que antes se limitava à produção de prova, nos termos do art. 81.º, n.º 2 do RGIT.

D. Deste modo, e tendo em conta a unidade do sistema jurídico e a aplicação subsidiária do RGCO neste âmbito, por força do art. 3.º, alínea b) do RGIT, com a alteração legislativa ocorrida, a Fazenda Pública tem também legitimidade para recorrer nos recursos de processos de contra-ordenação tributária, ao abrigo do n.º 2 do art. 73.º do RGCO.

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

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

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

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

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

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

I. A decisão subjacente ao douto despacho a quo, de apensação de 3 processos de contra-ordenação distribuídos ao Meritíssimo Juiz [do Tribunal] a quo, aos presentes autos, tem unicamente em conta, quanto ao elemento de conexão existente entre os mesmos, a identidade do arguido.

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

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

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

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

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

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

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

Q. O elemento subjectivo por si só não sustenta a conexão de processos, impondo a lei a verificação de algum dos elementos taxativos no art. 24.º do CPP.

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

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

T. Sucede que, os 4 processos de contra-ordenação em apreço, não foram apensados pela autoridade tributária, mantendo autonomia entre si.

U. Com todo o respeito que nos merece a fundamentação expendida pelo douto Tribunal a quo, entende a Fazenda Pública que a apensação dos processos determinada pelo Meritíssimo Juiz [do Tribunal] a quo, não tem sustentação legal, pelo que não poderá a decisão do tribunal de 1.ª instância versar numa única sentença sobre os 2 recursos dos processos de contra-ordenação.

V. Pelo que, concluímos ser ilegal a apensação de processos por despacho do douto Tribunal a quo.

W. Entende a Fazenda Pública, com a ressalva do devido respeito, que é muito, que o douto despacho sob recurso enferma de erro na aplicação do direito, fazendo errónea interpretação e aplicação

do disposto nas normas legais aplicáveis, mais concretamente as que regem a unicidade e apensação de processos, mormente os artigos 24.º, 25.º, 28.º e 29.º do CPP, aplicáveis por força do art. 41.º do RGCO, norma esta por sua vez aplicável ao abrigo do disposto na alínea b) do art. 3.º do RGIT, atendendo a que estão em causa recursos de processos de contra-ordenação tributária».

Concluiu com o pedido de revogação do despacho recorrido.

1.2.2 Quanto ao segundo recurso:

«A. Vem o presente recurso interposto da douda decisão final por simples despacho que julgou procedente o recurso apresentado pelo arguido, e, em consequência, anulou as decisões de aplicação das coimas destes autos e dos processos apensados por decisão judicial em anterior despacho, do qual pende recurso neste Venerando Tribunal, e os ulteriores termos do processo, o qual se circunscreve à questão de direito da nulidade insuprível da decisão administrativa, apreciada oficiosamente pelo doudo Tribunal a quo.

B. Para assim decidir, considerou o Tribunal a quo, na sua douda Fundamentação de direito que, “No caso em apreço, a decisão de aplicação da coima não procedeu à realização do cúmulo material apesar de se encontrarem em concurso, porquanto ainda não transitou em julgado a decisão de aplicação das coimas e à data da sua decisão a autoridade administrativa tinha conhecimento da instauração e pendência dos processos de recurso de contra-ordenação, pelo que tinha de ter procedido à instauração dum único processo de contra-ordenação, ou no caso de terem sido instaurados processos diferentes tinha que ter procedido à apensação dos processos que se encontrassem na mesma fase, nos termos dos arts. 25.º, 28.º e 29.º do CPP... ”

C. Concluindo que a omissão destes procedimentos e operações determinam a sua nulidade nos termos do art. 63.º, n.ºs 1, alínea d), 3 e 5 do RGIT.

D. Quanto à legitimidade da Fazenda Pública para interpor o presente recurso, importa ter em conta que, com a proposta de Lei n.º 496/2012, de 10 de Outubro de 2012, de aprovação do Orçamento do Estado para 2013, foi alterada a redacção do art. 83.º do RGIT, passando o representante da Fazenda Pública, por força do n.º 1 da referida norma, a ter legitimidade para interpor recurso da decisão proferida pelo tribunal, ampliando-se, deste modo, a sua possibilidade de intervenção no processo de contra-ordenação, que antes se limitava à produção de prova, nos termos do art. 81.º, n.º 2 do RGIT, passando a Fazenda Pública a ter também legitimidade para recorrer nos recursos de processos de contra-ordenação tributária, ao abrigo do n.º 2 do art. 73.º do RGCO – cfr. Conselheiros Jorge Lopes de Sousa e Simas Santos em “Regime Geral das Infracções Tributárias anotado”, 4.ª edição, 2010, em anotação ao art. 83.º, página 562 e seguintes.

E. Quanto ao efeito do presente recurso, entende a Fazenda Pública que, no regime previsto nos artigos 83.º e 84.º, ambos do R.G.I.T., complementado pelo R.G.C.O., mormente os artigos 70.º, 73.º, 74.º, 75.º, 79.º, 88.º e 89.º, de aplicação subsidiária, não é possível a execução das coimas e sanções acessórias antes do trânsito em julgado ou de se ter tornado definitiva a decisão administrativa que as aplicar, sendo esta a única interpretação que assegura a constitucionalidade material deste art. 84.º, do R.G.I.T., nos casos em que o recurso é interposto de decisão condenatória, assim não sendo necessário a prestação de garantia para que o mesmo recurso goze de efeito suspensivo da decisão recorrida – conforme se doutrinou no Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, de 15-11-2011, processo n.º 04847/11; e na esteira do entendimento dos Conselheiros Jorge Lopes de Sousa e Simas Santos em “Regime Geral das Infracções Tributárias anotado”, 4.ª edição, 2010, em anotação ao art. 84.º, página 582 e seguintes.

F. Neste sentido, não deverá ser considerada exequível para efeitos de decisão de instauração de processo de execução fiscal, a decisão judicial proferida nestes autos que decidiu pela anulação das decisões de aplicação das coimas destes autos e dos processo apensados e os ulteriores termos do processo, face à pendência do presente recurso, sob pena de se afectar o efeito útil do mesmo.

G. Quanto à nulidade insuprível determinada pelo doudo Tribunal a quo, entende a Fazenda Pública, salvo melhor opinião, que não pode proceder o argumento expendido na douda decisão final por simples despacho a quo, não se conformando a Fazenda Pública com a mesma e considerando que tal decisão final por simples despacho padece de erro de direito, urgindo assim, a promoção da uniformização da jurisprudência face ao inerente perigo de repetição e desigualdade na aplicação entre os diversos tribunais tributários de 1.ª instância, tudo nos termos do disposto no art. 83.º do RGIT, em conformidade com o art. 73.º, n.º 2 do RGCO, aplicável por força da alínea b) do art. 3.º do RGIT – cfr. Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 07-11-2012, proc. 0704/12; Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 17-01-2007, proc. 01124/06 (in www.dgsi.pt).

H. Considerou o doudo Tribunal a quo estar verificada a nulidade insuprível das decisões de aplicação das coimas determinadas pelo Chefe do Serviço de Finanças de Penafiel, unicamente por não ter procedido à realização do cúmulo material nos termos do art. 25.º do RGIT, aplicando uma coima única.

I. Incorre o Tribunal a quo em erro na aplicação do direito, porquanto as nulidades insupríveis a ocorrer no âmbito do processo de contra-ordenação tributário, são taxativas e têm a sua previsão no

art. 63.º do RGIT, o qual não abarca, salvo melhor opinião, o regime do cúmulo material, a aplicar em caso de concurso de contra-ordenações.

J. Desde logo, os “requisitos legais” [cfr. art. 63.º, n.º 1, alínea d)], da decisão de aplicação das coimas que possam estar em falta e que se reportam à fase administrativa do processo de contra-ordenação tributário, são os constantes do art. 79.º do RGIT, os quais foram integralmente respeitados pela entidade administrativa competente em todas as decisões de aplicação de coimas presentes nestes autos.

K. Por outro lado, é competência exclusiva da autoridade administrativa, a apreciação e decisão pela existência ou não do concurso de infracções e subsequente aplicação do art. 25.º do RGIT, na fase administrativa, pressupondo, a montante, a verificação do elemento de conexão entre os processos nos termos do art. 36.º do RGCO, o que consubstancia um acto exclusivamente administrativo, face ao disposto no art. 33.º do RGCO, aplicável ex vi art. 3.º, alínea b) do RGIT.

L. A imposição judicial de análise e tramitação conjunta de processos na fase administrativa, consubstancia a violação do princípio da separação de poderes, limitando a actuação da administração fiscal, o seu conhecimento e apreciação dos processos que são da sua competência, salvaguardando, claro está, o facto de a questão do concurso de infracções nem sequer ter sido suscitada pelo próprio arguido, no sentido em que, o Tribunal “não pode ofender a autonomia do poder administrativo [o núcleo essencial da sua discricionariedade], enquanto medida definida pela lei daquilo que são os poderes próprios de apreciação ou decisão conferidos aos órgãos da Administração”, porquanto, “os poderes dos tribunais administrativos abarcam apenas as vinculações da Administração por normas e princípios jurídicos, ficando de fora da sua esfera de sindicabilidade o ajuizar sobre a conveniência e oportunidade da actuação da Administração, mormente o controlo actuação ao abrigo de regras técnicas ou as escolhas/opções feitas pela mesma na e para a prossecução do interesse público, salvo ofensa dos princípios jurídicos enunciados no art. 266.º, n.º 2 da CRP” – conforme Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte de 01-10-2010, proc. n.º 00514/08.4BEPNF, in www.dgsi.pt.

M. No caso de processos de contra-ordenação tributários, é aplicável o RGIT e subsidiariamente o RGCO, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 433/82, de 27 de Outubro, que contém norma específica no seu art. 3.º, alínea b), todavia, não há neste âmbito nenhuma omissão legal que justifique e fundamente a aplicação subsidiária dos artigos 25.º, 28.º e 29.º do CPP, conforme consta da Motivação de direito da douta decisão final por simples despacho a quo.

N. E seria ilegal a aplicação do cúmulo jurídico no presente caso, dado que todos os factos em apreço são posteriores à alteração ocorrida na norma do art. 25.º do RGIT, com a Lei do Orçamento para 2011 (Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro).

O. Conforme o douto entendimento dos Conselheiros Jorge Lopes de Sousa e Simas Santos em “Regime Geral das Infracções Tributárias anotado”, 4.ª edição, 2010, em anotação ao art. 25.º, página 291, “no regime do cúmulo material, a coima única a aplicar é a soma das coimas aplicadas a cada uma das contra-ordenações, não havendo lugar a qualquer redução”, salvaguardando claramente que, “estando a regra do cúmulo material expressamente estabelecida na redacção inicial deste art. 25.º do RGIT e na introduzida Lei do Orçamento para 2011 não há lacuna de regulamentação sobre a forma de efectuar o cúmulo das coimas, pelo que não há suporte para fazer apelo ao RGCO, pois este diploma, como legislação subsidiária que é [art. 3.º, alínea b) do RGIT], apenas é de aplicação em matérias em que o RGIT não contenha normas próprias”.

P. E portanto, nunca poderia a autoridade administrativa tributária, “aferrir a existência de eventual contra-ordenação continuada”, cujo preceituado no art. 30.º e 79.º do Código Penal, subsidiariamente aplicável nos termos do art. 32.º do RGCO, não têm aplicação face à actual redacção do art. 25.º do RGIT, seguindo-se neste âmbito, de perto, as decisões do Tribunal Central Administrativo Sul de 27-11-2007, processo n.º 01804/07 e de 23-09-2008, proc. n.º 01767/07, ambas consultáveis in www.dgsi.pt.

Q. Limita-se o actual regime, em caso de concurso, sempre ao cúmulo material, valendo a máxima, “quot delicta tot poenae”, sendo que a cada infracção é imputada a coima correspondente, ou seja, as sanções são aritmeticamente somadas, depois de se ter procedido à determinação individualizada de cada uma.

R. Releva a decisão do Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de 19/06/2007, proc. n.º 01768/07 (in www.dgsi.pt), no sentido em que “no actual RGIT não há lugar ao concurso de infracções com a cominação de uma coima única” e que “deixou de existir a principal característica que enforma o regime do concurso de crimes – a aplicação de uma pena única em cúmulo jurídico – desta forma se perdendo o principal interesse no concurso, a não ser de índole de eventual economia processual”.

S. Não existe no RGIT, nem no RGCO, norma legal que preveja a apensação de processos de contra-ordenação, contudo, o artigo 36.º do RGCO, aplicável subsidiariamente ao RGIT, prevê a “competência por conexão” em caso de concurso efectivo de contra-ordenações.

T. Por sua vez, o art. 25.º do RGIT, aplicando-se na fase administrativa, pressupõem necessariamente a apreciação e decisão sobre a conexão entre os processos a que se aplicará o regime do cúmulo

material, por conjugação do disposto no art. 36.º do RGCO e 25.º do RGIT, inclusivamente, se os processos administrativos se encontram na mesma fase e se são da mesma competência territorial.

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

V. Assim, por força desta norma, quanto à unidade e apensação de processos, nunca poderia a autoridade administrativa competente proceder “à apensação dos processos que se encontrassem na mesma fase, nos termos dos artigos 25.º, 28.º e 29.º do CPP...”, incorrendo o Meritíssimo Juiz [do Tribunal] a quo, mais uma vez, em erro na aplicação do direito, por não se aplicarem, na fase administrativa, os preceitos reguladores do processo criminal, ou seja, as normas do Código de Processo Penal (CPP), invocadas na douta decisão final por simples despacho a quo.

W. Os processos de contra-ordenação em apreço, não foram apensados pela autoridade tributária, tendo sido tramitados separadamente, sem prejuízo da posterior apensação por despacho do douto Tribunal a quo, na fase judicial, contra o qual a Fazenda Pública apresentou já recurso para este Venerando Tribunal, pugnando igualmente pela sua ilegalidade por errónea interpretação e aplicação do disposto nos artigos 24.º, 25.º, 28.º e 29.º do CPP, aplicáveis por força do art. 41.º do RGCO, norma esta por sua vez aplicável ao abrigo do disposto na alínea b) do art. 3.º do RGIT.

X. Com todo o respeito que nos merece a fundamentação expendida pelo douto Tribunal a quo, entende a Fazenda Pública que a decisão que determina a nulidade insuprível das decisões das coimas aplicadas, por falta de realização do cúmulo material, é ilegal por falta de previsão no competente art. 63.º do RGIT, cujo elenco é taxativo;

Y. Sendo ainda ilegal a aplicação, neste âmbito dos normativos do CPP, concretamente os artigos 25.º, 28.º e 29.º que fundamentaram a douta decisão final por simples despacho a quo.

Z. Face ao exposto, entende a Fazenda Pública, com a ressalva do devido respeito, que é muito, que a douta decisão final por simples despacho sob recurso enferma de erro na aplicação do direito, fazendo errónea interpretação e aplicação do disposto nas normas legais aplicáveis, mais concretamente as que regem a aplicação do cúmulo material às contra-ordenações em concurso, concretamente os artigos 25.º, 63.º e 79.º, todos do RGIT e ainda o artigo 36.º do RGCO, norma esta por sua vez aplicável ao abrigo do disposto na alínea b) do art. 3.º do RGIT, atendendo a que, a autoridade administrativa competente não procedeu à apensação de processos de contra-ordenação do arguido/recorrente, nem este suscitou a aplicação das regras do concurso de contra-ordenações tributárias.

Termos em que, deve ser concedido provimento ao presente recurso jurisdicional e, em consequência, ser revogada a douta decisão final por simples despacho recorrida, com as legais consequências».

1.3 Os recursos foram admitidos, o primeiro para subir a final, nos próprios autos e com efeito meramente devolutivo e o segundo para subir imediatamente, nos próprios autos e com efeito meramente devolutivo.

1.4 O Ministério Público contra-alegou ambos os recursos, com a formulação de conclusões do seguinte teor:

1.4.1 Quanto ao primeiro recurso:

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

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

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

4.^a Sendo inegável a identidade do/a arguido/a/recorrente em todos os processos de contra-ordenação e subsequentes recursos apresentados em causa e constituindo embora esta, nos termos que de seguida melhor se exporão, fundamento bastante e suficiente para a determinada apensação dos referidos 3 (três) processos ao presente, inquestionável é todavia também, que da/o douta/o decisão/despacho sub judice não consta que tenha sido tal fundamento o único para decidir a determinada respectiva apensação.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

14.^a Pretendendo o R. “que não poderá a decisão do tribunal de 1.ª instância versar numa única sentença sobre os 4 recursos dos processos de contra-ordenação” (sic parte final da conclusão U.), contrapõe-se que não só pode como aliás deve, sob pena de ilegalidade por violação das prescrições dos arts. 25.º e 29.º do CPP.

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

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

1.4.1 Quanto ao segundo recurso:

«1.^a Excepção feita às questões prévias da legitimidade e efeito da interposição do presente recurso, não assiste razão ao/à recorrente/R., nem os argumentos pelo/a mesmo/a aduzidos poderiam fundamentar a revogação da/o douta decisão posta em crise, a qual não merece reparo, pois que não enferma do alegado “erro na aplicação do direito” (sic), nem aliás de qualquer outro e não faz “errónea interpretação e aplicação do disposto nas normas legais aplicáveis” (sic), designadamente das “que regem a aplicação do cúmulo material às contra-ordenações em concurso, concretamente (d)os

artigos 25.º, 63.º e 79.º, todos do RGIT e ainda (d) o artigo 36.º do RGCO, norma esta por sua vez aplicável ao abrigo do disposto na alínea b) do art. 3.º do RGIT” (sic).

2.ª *Relativamente às questões prévias, da legitimidade, mormente na vertente da admissibilidade do presente recurso, atentos os invocados fundamentos legais (n.º 1, do art. 83.º do RGIT e art. 73.º, n.º 2 do RGIMOS, aplicável ex vi alínea b) do art. 3.º daquele RGIT), além de o/a R. deter legitimidade como invoca, também se nos afigura admissível a interposição do presente recurso para melhoria da aplicação do direito e tendo em vista, sobretudo, a promoção da uniformidade da jurisprudência; e da requerida e judicialmente determinada subida imediata, visto o objecto do presente recurso e as citadas disposições legais aplicáveis, julga-se adequado o fixado regime de subida.*

3.ª *A argumentação do/a R. baseia-se no errado e infundamentado pressuposto, erigido em conclusão de que “(n) o art. 63º do RGIT, .../... não abarca, .../..., o regime do cúmulo material a aplicar em caso de concurso de contra-ordenações.” (sic conclusão I).*

4.ª *Da mera leitura da douta fundamentação de direito da decisão sub iudice, resulta ter a mesma fundada e claramente explicitado a invocada nulidade insuprível, prevista no citado art. 63.º, do RGIT, – alínea d), do respectivo n.º 1 –, por não conterem as decisões administrativas em causa todos os requisitos legais, especificamente, por da/s mesma/s, “apesar de se encontrarem em concurso”, não constarem os “procedimentos e operações” descritos, relativos “à realização do cúmulo material”, bem como a “aferir a existência de eventual contra-ordenação continuada ou do concurso de contra-ordenações”, aplicando subsequentemente e em conformidade, ou uma única coima ou tantas quantas as contra-ordenações em concurso, a final materialmente cumuladas numa coima única.*

5.ª *A realização do cúmulo material e a prévia apensação dos processos, mercê do concurso de contra-ordenações em causa, nos termos explanados na douta decisão em recurso e a necessária consequente indicação, na decisão de aplicação de coima, então da coima única, além do mais, da norma do art. 25.º do RGIT e dos elementos determinantes da conexão/apensação e consequente fixação da coima (única), cabem nas alíneas b) e c) do n.º 1 do citado pelo/a R. art. 79.º do RGIT cujos requisitos, face ao exposto e ao contrário do pugnado pelo/a R., não foram integralmente respeitados nas decisões de aplicação de coimas presentes neste autos.*

[não há conclusão 6.ª]

7.ª *Pugna, ainda que enviesadamente o/a R., que a douta decisão recorrida viola o “princípio da separação de poderes”, sendo certo todavia que confunde manifestamente, por um lado, a questão jurídico-material do concurso de contra-ordenações com a questão processual da competência por conexão – como resulta da sintomática invocação do disposto nos arts. 36.º e 33.º do RGCO/RGIMOS; e, por outro lado, mais grave ainda, confunde legalidade com critérios de conveniência e normas e princípios jurídicos com regras técnicas e escolhas/opções, em suma, justiça com oportunidade.*

8.ª *Não explica e muito menos fundamenta o/a R. porque “nunca poderia a autoridade administrativa tributária, “aferir da existência de eventual contra-ordenação continuada”” (sic), nem por que razão o “preceituado no art. 30º e 79.º do Código Penal, subsidiariamente aplicável nos termos do art. 32.º do RCCO, não têm aplicação face à actual redacção do art. 25.º do RGIT” (sic); sendo que, o cúmulo material legalmente previsto neste, tendo em conta os conceitos jurídicos de crime continuado e concurso real de crimes, não contende com a eventual existência de contra-ordenação continuada.*

9.ª *Remata paradoxalmente o/a R. que “nunca poderia a autoridade administrativa competente proceder “à apensação dos processos que se encontrassem na mesma fase, nos termos dos artigos 25.º, 28.º e 29.º do CPP...” ,.../..., por não se aplicarem na fase administrativa, os preceitos reguladores do processo criminal, ou seja, as normas do Código de Processo Penal (CPP)” (sic conclusão X.), tanto mais quanto, em recurso que anteriormente apresentou e ao qual aliás faz referência na conclusão W. discorreu profusamente sobre a aplicabilidade de tais preceitos legais, apresentando aliás interpretação absolutamente inovadora, (que oportunamente já se consignou reputar-se contudo inaceitável), do disposto naqueles, mormente no art. 25.º, consubstanciando as presentes ALEGAÇÕES de RECURSO, nessa medida, verdadeiro venire contra factum proprium.*

10.ª *Remete-se para a douta argumentação constante do Acórdão do STA de 04.03.2015, no Recurso n.º 1396/14-30.*

11.ª *Entende-se, talqualmente entendeu o/a Mmo/a Juiz [do Tribunal] a quo que as decisões de aplicação de coima em causa, por não conterem todos os requisitos legais, mormente a realização do cúmulo material (com a prévia apensação dos processos, mercê do concurso de contra-ordenações em causa) e a fixação/indicação da coima única estão, face ao prescrito no art. 63.º, n.º 1, alínea d) do RGIT, feridas de nulidade insuprível.*

12.ª *Concluindo a final o/a R. “que a douta decisão final por simples despacho sob recurso enferma de erro na aplicação do direito, fazendo errónea interpretação e aplicação do disposto nas normas legais aplicáveis,.../..., atendendo a que, a autoridade administrativa competente não procedeu à apensação de processos de contra-ordenação do arguido/recorrente” (sic conclusão Z.), apenas se dirá que, verificando-se como inquestionavelmente se verificava no caso, conexão, a não determinação, por parte da autoridade administrativa, nos termos legais, da apensação dos processos de contra-ordenação,*

constitui de per si, ilegalidade por violação/incumprimento dos preceitos legais aplicáveis relativos ao concurso de contra-ordenações e respectiva punição.

13.^a Não se verificando o invocado erro na aplicação do direito, nem aliás qualquer outro, bem ao contrário, mostrando-se a determinada anulação válida e legal, a douta decisão recorrida deve ser confirmada/mantida».

1.5 Foi dada vista ao Ministério Público.

1.6 Colhidos os vistos dos Conselheiros adjuntos, cumpre apreciar e decidir.

1.7 As questões que cumpre apreciar e decidir são as de saber se podia o Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Penafiel ter ordenado, como ordenou a apensação dos processos e se fez correcto julgamento quando considerou que as decisões administrativas de aplicação das coimas enfermavam de nulidade por a Administração tributária (AT) não ter efectuado o cúmulo material das coimas.

2. FUNDAMENTAÇÃO

2.1 DE FACTO

2.1.1 O despacho recorrido, que ordenou a apensação dos recursos de contraordenação, tem o seguinte teor:

«Este Tribunal tem conhecimento que lhe foram distribuídos os processos de recurso de contra-ordenação n.ºs 932/14.9BEPNF, 938/14.8BEPNF e 949/14.3BEPNF instaurados pela mesma recorrente. Esses recursos são legais, tempestivos e obedecem às exigências legais, pelo que admito-os liminarmente (arts. 63.º, n.º 1, do RGIMOS, 3.º, alínea b), e 80.º, n.º 1, do RGIT) e determino a sua apensação a estes autos (arts. 25.º e 29.º do CPP)».

2.1.2 Na decisão final recorrida deu-se como assente a seguinte factualidade concreta:

A) Os processos foram autuados em 06/10/2013 (dos autos);

B) As infracções foram praticadas em 30/04/2009, 30/11/2009 e 30/11/2012 (dos autos);

C) As decisões de aplicação da coima destes autos e dos processos apensos foram proferidas em 18/01/2014 (dos autos).

D) Nenhuma das decisões proferidas procede à realização do cúmulo material das coimas (dos autos)».

2.2 DE DIREITO

2.2.1 AS QUESTÕES A APRECIAR E DECIDIR

Como deixámos já dito as questões que cumpre apreciar e decidir prendem-se com o acerto do despacho por que foi ordenada a apensação dos recursos de contra-ordenação e da decisão de anulação das decisões de aplicação da coima com fundamento na não elaboração pela AT do cúmulo material das coimas.

2.2.2 DO RECURSO DO DESPACHO QUE ORDENOU A APENSAÇÃO

Como ficou dito no acórdão de Supremo Tribunal Administrativo de 9 de Setembro de 2015, proferido no processo n.º 70/15 (¹), «[a]s várias questões versadas em ambos os recursos já foram tratadas por diversas vezes por este Supremo Tribunal, sempre com o mesmo sentido uniforme, tendo-se concluído pelo acerto da decisão de apensação dos recursos de contra-ordenação, ainda que com fundamento no elemento subjectivo, e pelo erro da anulação da decisão de aplicação da coima pelo facto de a AT não ter efectuado o cúmulo material das coimas».

Por isso, ou seja, porque as referidas se têm colocado repetidamente a este Supremo Tribunal e têm vindo a ser decididas uniformemente, vamos limitar-nos a remeter para a fundamentação expandida no já citado acórdão, que nos dispensamos de reproduzir; de igual modo, por economia de meios, dispensamo-nos de ordenar, a final, a sua junção aos autos, uma vez que está disponível no endereço electrónico que deixámos indicado.

De acordo com essa fundamentação, concluímos, que o recurso interposto do despacho que ordenou a apensação dos recursos de contra-ordenação não merece provimento, enquanto o recurso da decisão final será provido, em consequência do que será ordenado a baixa dos autos à 1.ª instância, a fim de serem apreciadas as demais questões suscitadas pela arguida, se a tal nada mais obstar.

2.2.3 CONCLUSÕES

Preparando a decisão, formulamos a seguinte conclusão, decalcadas do sumário doutrinal do acórdão para que remetemos:

I - Assiste legitimidade à Fazenda Pública para interpor recurso do despacho judicial que determinou a apensação de diversos processos de impugnação de decisões proferidas em autos de contra-ordenação por a identidade do infractor ser a mesma em todas elas.

II - No momento em que a impugnação da decisão administrativa que aplicou uma sanção relativa a uma infracção dá entrada em tribunal, conjuntamente com outras respeitantes ao mesmo infractor, ou quando relativamente a esse infractor já se encontrem pendentes nesse tribunal processos por infracções idênticas, o juiz deve ordenar a apensação de processos, assim cumprindo a regra estabelecida no art. 25.º do Código de Processo Penal.

III - Na fase judicial a apensação deve ser ordenada no despacho liminar ou em qualquer momento antes de ser designada data para o julgamento ou antes da prolação da decisão por mero despacho [cfr.

art. 64.º do Regime Geral das Contra-Ordenações, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 433/82, de 27 de Outubro, art. 82.º do Regime Geral das Infracções Tributárias RGIT)].

IV - A aplicação de coimas, em processos distintos, pela prática, pelo mesmo arguido, de várias contra-ordenações tributárias, sem que, conseqüentemente, haja sido feito cúmulo (material ou jurídico) das respectivas coimas, não integra nulidade insuprível dessas decisões administrativas, mormente nulidade subsumível na alínea d) do n.º 1 do art. 63.º, por referência à alínea c) do n.º 1 do art. 79.º, ambos do RGIT.

3. DECISÃO

Face ao exposto, os juízes da Secção do Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo acordam, em conferência, em

- negar provimento ao recurso do despacho que ordenou a apensação e em
- conceder provimento ao recurso da decisão final, revogar a decisão recorrida e ordenar a baixa dos autos à 1.ª instância para aí ser substituída por outra que aprecie as questões suscitadas no recurso da decisão administrativa de aplicação da coima, se a tal não obstar razão diferente da invocada na decisão judicial recorrida.

Custas pela Fazenda Pública quanto ao primeiro recurso e sem custas o segundo.

Lisboa, 7 de Outubro de 2015. – *Francisco Rothes* (relator) – *Fonseca Carvalho* – *Casimiro Gonçalves*.

(¹) Ainda não publicado no jornal oficial, mas disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/7271cfe47414a22180257ebd00459574?OpenDocument>.

Acórdão de 7 de Outubro de 2015.

Assunto:

Recurso de revista excepcional. Acção administrativa especial. Reclamação para a conferência. Admissão do recurso.

Sumário:

Justifica-se recurso de revista excepcional de acórdão que não admitiu recurso da sentença proferida por juiz singular, ao abrigo do disposto na alínea i) do n.º 1 do artigo 27.º do CPTA, no âmbito de acção administrativa especial em matéria tributária, com o valor superior à alçada do respectivo tribunal, por entender que havia lugar a reclamação.

Processo n.º: 689/15-30.

Recorrente: Ministério das Finanças.

Recorrido: A....., BV.

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

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

RELATÓRIO

1.1. O Ministério das Finanças vem interpor recurso de revista excepcional, nos termos do artigo 150.º do CPTA, do acórdão proferido pelo Tribunal Central Administrativo Sul em 19/3/2015, no processo que aí correu termos sob o n.º 08188/14.

1.2. Termina as alegações formulando as conclusões seguintes:

1. O presente recurso de revista vem interposto do Douto Acórdão do TCA Sul de 19/03/2015;
2. Salvo o devido respeito, que é muito, entende o Ministério das Finanças que esse acórdão procedeu a uma errada aplicação do Direito, devendo esse Supremo Tribunal intervir em Revista, pois que se verificam os pressupostos previstos na lei para o efeito.

3. Nos presentes autos foi rejeitado o recurso jurisdicional interposto pelo Ministério das Finanças da sentença do TAF de Almada de 28/04/2014, por ali se ter entendido ser aplicável ao caso - em que estava em causa uma acção administrativa especial em matéria tributária da competência e a correr termos num tribunal tributário - o regime previsto no art.º 40.º n.º 3 do ETAF (para os tribunais administrativos de circulo) e, por isso, ser também aplicável ao caso a alínea i) do n.º 1 do artigo 27.º do CPTA.

4. Em consequência do que, se decidiu que o meio de reacção adequado deveria ter sido a reclamação nos termos do nº 2 do citado artigo 27º do CPTA e não aquele recurso jurisdicional, tendo este sido rejeitado por intempestividade.

5. A questão relevante controvertida nestes autos consiste, essencialmente, em saber se nas circunstâncias do caso, numa sentença proferida numa acção administrativa especial em matéria tributária, proferida num Tribunal Tributário, por juiz singular (como não podia deixar de o ser), esse tribunal tributário ao aplicar a alínea i) do nº 1 e o nº 2 do artigo 27º do CPTA, e isso por entender ser também aplicável o art.º 40.º n.º 3 do ETAF, procedeu a uma incorrecta aplicação do direito.

6. A questão enunciada é fundamental para garantir uma correcta e melhor aplicação do Direito e tal, note-se, numa matéria em constante aplicação nos tribunais.

7. E isso, além do mais, dado que, aquando da interposição, nos presentes autos, do recurso jurisdicional da sentença do tribunal tributário para o TCA Sul, a opção jurisprudencial que se encontrava firmada era no sentido de que das sentenças proferidas em primeira instância pelos tribunais tributários cabia sempre recurso jurisdicional, a interpor no prazo de 30 dias após a notificação das mesmas, em conformidade com o nº 1 do artigo 144º do CPTA, pelo que a sua rejeição constituiu uma decisão totalmente imprevisível.

8. Apenas agora houve uma inflexão na jurisprudência respeitante às acções administrativas especiais em matéria tributária, tendo os tribunais tributários e os TCA começado a decidir que das sentenças proferidas pelos tribunais tributários cabe reclamação, nos termos do artigo 27º nº 2 do CPTA, e não recurso.

9. Face ao que se impõe reconhecer, *in casu*, a importância jurídica da questão e a sua relevância excepcional com vista a uniformizar as decisões e a permitir segurança no domínio do acesso à justiça, situação em que a Revista é essencial.

10. Em abono do referido veja-se o entendimento acolhido pelo douto acórdão desse Supremo Tribunal proferido no processo nº 01360/13, de 12-09-2013, que supra se transcreveu e que, atenta a sua bondade manifesta, damos como reproduzido, salientando-se aqui que, como aí se refere: «*A admissão para uma melhor aplicação do direito tem tido lugar relativamente a matérias importantes tratadas pelas instâncias de forma pouco consistente ou contraditória, impondo-se a intervenção do órgão de cúpula da justiça administrativa como condição para dissipar dúvidas sobre o quadro legal que regula certa situação, vendo-se a clara necessidade de uma melhor aplicação do direito com o significado de boa administração da justiça em sentido amplo e objectivo, (...)*».

11. Termos em que, por estarem verificados os respectivos pressupostos legais, deve a Revista ser admitida.

12. No caso em apreço estamos perante uma acção administrativa especial cujo objecto consiste num acto administrativo em matéria tributária (que não comporta a apreciação do acto de liquidação - cf. Art. 97º, nº 1 alínea p) e nº 2 do CPPT).

13. A competência para conhecer desses actos administrativos respeitantes a questões fiscais (que não comportem a apreciação do acto de liquidação) foi atribuída aos tribunais tributários pelo artigo 49º, nº 1-a-iv do ETAF.

14. Em conformidade com essa norma, os recursos contenciosos - hoje acções administrativas especiais - em matéria tributária correm termos, em primeira instância, nos tribunais tributários.

15. A competência, organização e funcionamento dos tribunais tributários vem regulada no ETAF, no Capítulo VI desse diploma.

16. No que especificamente respeita ao funcionamento dos tribunais tributários, rege o artigo 46º do ETAF, decorrendo dessa norma que os tribunais tributários funcionam apenas com juiz singular, só assim não sendo por decisão do presidente do tribunal tributário em causa e na situação específica prevista no respectivo nº 2.

17. E, salvo o devido respeito, contrariamente ao que o TCA decidiu nos presentes autos, o entendimento da ora recorrente, acima expresso, não é posto em causa pelo regime constante nos artigos 9º-A e 49º-A, aditados ao ETAF pelo Decreto-Lei nº 166/2009, de 31-7.

18. Da interpretação sistemática do referido artigo 49º-A e atendendo ao Capítulo do ETAF onde está integrado, a conclusão a retirar é que não poderá aplicar-se ao juízo de pequena instância a norma do ETAF prevista no nº 2 do artigo 46º.

19. Assim, reiterando o que já havíamos concluído - contrariamente ao que acontece com os tribunais administrativos de círculo - por imposição do artigo 46º, nº 1 do ETAF os tribunais tributários funcionam apenas com juiz singular, só não sendo assim na situação específica prevista no nº 2 do mesmo preceito.

20. Diversamente do que acontece com os tribunais tributários, a organização, competência e funcionamento dos tribunais administrativos de círculo vem regulada no ETAF, no Capítulo V desse diploma e, dentro deste, no que especificamente respeita ao funcionamento dos tribunais administrativos de círculo, no artigo 40º.

21. O acórdão recorrido apela, em defesa da sua tese, para o nº 3 desse artigo 40º do ETAF, porém esse nº 3 (bem como, de resto, os números 1 e 2 do mesmo preceito) aplica-se apenas à jurisdição administrativa.

22. Deste modo, as acções administrativas especiais que aí se referem são as que correm termos nesses tribunais administrativos de círculo e não aquelas que o legislador entendeu serem da competência e deverem correr termos nos tribunais tributários, como acontece com a acção administrativa especial sub iudice.

23. Decorrendo das normas referidas que, por opção do legislador, as acções administrativas especiais que correm termos nos tribunais tributários são, por regra, julgadas por juiz singular e que, por opção do mesmo legislador, as acções administrativas especiais que correm termos nos tribunais administrativos de círculo, se de valor superior à alçada, por regra, são julgadas por tribunal colectivo.

24. Matéria que foi claramente explicitada, em termos que consideramos ser de acolher integralmente, pelo ilustre Conselheiro Lúcio Barbosa, no voto de vencido que proferiu no já atrás mencionado Acórdão desse Supremo Tribunal de 2-5-2007, Processo nº 01126/06.

25. Sendo ainda de ter presente, a propósito, que, com também vimos nas presentes alegações, o legislador previu aquele particular regime das acções administrativas especiais da jurisdição administrativa, que correm termos nos tribunais administrativos de círculo, com um objectivo específico.

26. Poderia, também, o legislador ter considerado ser necessária, por quaisquer razões, a intervenção do colectivo de juizes nas acções administrativas especiais no contencioso tributário, porém não o fez, não cabendo ao intérprete e aplicador do direito substituir-se ao legislador, sob pena de usurpação de poderes.

27. Do supra exposto decorre também, contrariamente ao que se entendeu no acórdão recorrido, a inaplicabilidade ao caso em apreço do regime estabelecido no artigo 27º, nº 1, alínea i) do CPTA.

28. Funcionando os tribunais tributários com juiz singular, carece de sentido a atribuição de uma competência (ao juiz singular) para proferir despacho em ordem a afastar a necessidade de intervenção de colectivo.

29. Por outro lado, os tribunais tributários, como também já vimos, só funcionam em colectivo quando se verifica a situação prevista no nº 2 do artigo 46º, e, nessa situação, não se coloca, também, naturalmente, a hipótese de poder, depois, vir o relator proferir decisão nos termos da alínea i) do nº 1 do artigo 27º do CPTA.

30. Não sendo esse artigo 27º, nº 1, alínea i) susceptível de aplicação no âmbito dos processos de acção administrativa especial em matéria tributária que correm termos nos tribunais tributários, o seu nº 2 também não é susceptível de ter aplicação nesse âmbito.

31. E, deste modo - contrariamente ao que se entendeu no acórdão recorrido, que procedeu a uma incorrecta interpretação e aplicação de todos os preceitos acima citados -, não cabia interpor qualquer reclamação, mas antes recurso jurisdicional, nos termos dos artigos 140º e 144º do CPTA.

32. Ao que acresce sublinhar que, como se explanou nas presentes alegações, no caso em apreço, não apenas a sentença não foi proferida por relator, como o não podia ter sido, pois *in casu*, de um lado nunca houve qualquer colectivo de que pudesse haver relator, por outro, de facto, todo o processo no tribunal *a quo* foi efectivamente conduzido, desde o seu início, por juiz singular.

33. Por último, mas não menos importante, importa chamar a atenção desse Supremo Tribunal para que a interpretação acolhida nos presentes autos pelo TCA se traduz numa violação dos direitos de recurso e de defesa do Ministério das Finanças, pondo em causa a possibilidade de efectiva concretização dos princípios do acesso ao direito e à tutela jurisdicional efectiva, bem como os princípios da segurança jurídica e da protecção da confiança, consagrados nos artigos 2º e 20º, nº 2 e nº 4 da CRP, sendo por isso uma interpretação violadora da Constituição.

34. Entendimento que, diga-se, foi já acolhido pelo Tribunal Constitucional, em sede de contencioso administrativo, no Acórdão nº 124/2015, de 12-02-2015.

35. E se isso é assim em matéria de contencioso administrativo, *por maioria de razão* tal jurisprudência se há-de aplicar em matéria de contencioso tributário, onde, como oportunamente vimos, a “surpresa” do recorrente jurisdicional face ao regime de recurso aplicado foi total.

36. Caso a decisão do Acórdão recorrido prevaleça, ficará a Administração completamente impossibilitada de exercer o seu direito de reagir da sentença do TAF de Almada de 28-04-2014.

Termina pedindo que seja admitido o presente recurso de revista e, analisado o mérito do recurso, seja dado provimento ao mesmo, revogando-se o acórdão recorrido, com todas as legais consequências, designadamente determinando-se a admissão do recurso jurisdicional interposto pelo Ministério das Finanças da sentença do TAF de Almada de 28/4/2014.

1.3. A recorrida apresentou contra-alegações, pugnando quer pela não admissibilidade do recurso, quer pelo não provimento do mesmo e formulando, no final, as Conclusões seguintes:

A. O Recorrente não invoca nem demonstra qualquer dos requisitos de que depende a admissão do recurso de revista, à luz do preceituado pelo artigo 150.º, do CPTA;

B. O Recorrente limita-se, no recurso de revista, a reiterar a posição antes assumida quanto à questão de saber se do despacho do Relator proferido com base na alínea i), do n.º 1, do artigo 27.º, do CPTA é possível interpor recurso jurisdicional ou apenas reclamação para a conferência;

C. O recurso de revista interposto pelo Ministério das Finanças deve ser rejeitado, uma vez que o Recorrente incumpriu o ónus imposto pelo n.º 2, do artigo 672.º, do CPC aplicável *ex vi* artigo 1.º, do CPTA, aplicável *ex vi* n.º 2, do artigo 279.º, do CPPT;

D. Ainda que se admitisse que tal ónus havia sido observado - o que por mera hipótese de raciocínio se concede -, não se verifica *in casu* qualquer dos requisitos elencados pelo artigo 150.º, do CPTA para que a revista seja admitida;

E. Em causa não está uma questão jurídica fundamental, porquanto não reveste elevada complexidade jurídica, nem complexidade jurídica superior ao comum, não exigindo, para ser solucionada, difíceis operações exegéticas, nem um enquadramento jurídico especialmente intrincado, nem, ainda, a concatenação de diversos regimes legais ou institutos jurídicos;

F. Não se trata, igualmente, de uma questão de relevância social fundamental, porquanto não se vislumbra, nem a necessidade de intervenção do STA quanto a uma questão pelo mesmo já tão revisitada, nem qualquer repercussão social;

G. Acresce que a admissão da revista não se afigura claramente necessária para uma melhor aplicação do direito, porquanto existe - e já existia à data da interposição do recurso da sentença do TAF de Almada proferida nestes autos, em 28.04.2014 - jurisprudência consolidada do STA nesta matéria;

H. Tal jurisprudência vai de encontro à posição defendida pela Recorrida: das decisões do juiz de tribunal administrativo e fiscal em acções administrativas especiais de valor superior à alçada do respectivo tribunal apenas é possível apresentar reclamação para a conferência e não recurso jurisdicional, em conformidade com o n.º 3, do artigo 40.º, do ETAF e da alínea i), do n.º 1 e do n.º 2, do artigo 27.º, do CPTA;

I. Nem se diga que o Acórdão do TC, n.º 124/2015, de 12.02.2015, veio quebrar a jurisprudência consolidada do STA antes existente, porquanto os fundamentos em que assentou o entendimento aí vertido não se verificam *in casu*;

J. O Acórdão do TC reporta-se a um caso em que o recurso da sentença de primeira instância foi interposto em 09.09.2009 - cerca de 5 anos antes da interposição do recurso da sentença proferida nos presentes autos pelo TAF de Almada;

K. Nessa altura era pacífica a jurisprudência no sentido de admitir o recurso jurisdicional de decisão de primeira instância, independentemente de estar em causa decisão proferida pelo juiz relator nos termos do disposto no artigo 94.º, n.º 3, do CPTA;

L. A sentença proferida pelo TAF de Almada nos presentes autos data de 28.04.2014;

M. Nessa altura, era pacífica a jurisprudência no sentido de admitir apenas reclamação para a conferência da decisão proferida pelo juiz relator nos termos do disposto na alínea i), do n.º 1 do artigo 27.º, do CPTA;

N. A conclusão alcançada pelo TC no seu Acórdão n.º 124/2015 não é, assim, transponível para o caso *sub judice*, mantendo-se o não preenchimento dos requisitos necessários à admissibilidade da revista, pelo que deve esta ser rejeitada;

O. Sem prejuízo, e caso se entenda que os requisitos de que depende a admissão do recurso de revista se encontram preenchidos, o que por mera hipótese de raciocínio se concede, deve a decisão de não admissão do recurso interposto pelo Ministério das Finanças ser mantida;

P. Por força do n.º 2, do artigo 97.º, do CPPT, nas acções administrativas especiais propostas para contestar actos administrativos em matéria tributária, aplicam-se as normas sobre processo nos tribunais administrativos;

Q. Determina o n.º 3, do artigo 40.º, do ETAF, que nas acções administrativas especiais de valor superior à alçada, o tribunal funciona em formação de três juizes, à qual compete o julgamento da matéria de facto e de direito, que seria, à partida, a regra aplicável *in casu*;

R. Contudo, invocou o TAF de Almada o disposto na alínea i), do n.º 1, do artigo 27.º, do CPTA, tendo o Relator decidido por despacho, o qual apenas é sindicável por reclamação para a conferência, de acordo com o n.º 2 daquele dispositivo legal.

Termina pedindo que se rejeite a admissão do presente recurso de revista, dada a ausência, no caso concreto, dos pressupostos previstos no art. 150.º do CPTA, sob pena de se contrariar a natureza excepcional pretendida pelo legislador com a consagração legal daquela instância de recurso; caso assim não se entenda, requer que o recurso de revista ser julgado improcedente quanto à questão de mérito colocada, devendo, em consequência, manter-se o acórdão recorrido com todas as suas consequências legais.

1.4. O Ministério Público emite Parecer, nos termos seguintes:

«1. O presente recurso vem interposto ao abrigo do artigo 150º do CPTA, com o fundamento na “importância jurídica da questão e da sua relevância excepcional com vista a uniformizar as decisões e permitir segurança no domínio do acesso à justiça”.

Acrescenta o Recorrente que “a questão relevante controvertida consiste em saber se nas circunstâncias do caso, numa sentença proferida numa acção administrativa especial em matéria tributária, proferida por juiz singular, o tribunal tributário ao aplicar a alínea i) do n.º 1 e o n.º 2 do artigo 27.º do CPTA, e isso por entender ser também aplicável o art. 40.º, n.º 3, do ETAF, procedeu a uma incorrecta aplicação do direito”.

Entende o Recorrente que as decisões das acções administrativas especiais em matéria tributária são necessariamente proferidas, por imposição do artigo 46.º, n.º 1, do ETAF, por juiz singular, sendo que o disposto no n.º 3 do artigo 40.º do ETAF aplica-se apenas à jurisdição administrativa. E nessa medida é inaplicável ao caso concreto o disposto no artigo 27.º, n.º 1, alínea i) do CPTA.

Invoca ainda o Recorrente que a interpretação acolhida no acórdão do TCA traduz-se numa violação dos direitos de recurso e de defesa do Ministério das Finanças, pondo em causa os princípios do acesso ao direito e à tutela jurisdicional efectiva, bem como os princípios da segurança jurídica e da protecção da confiança, consagrados nos artigos 2.º, 20.º, n.º 2 e n.º 4, da CRP, por aquela decisão configurar uma decisão surpresa.

2. Nos termos do art. 150.º, n.º 1, do CPTA, das decisões proferidas em 2.ª instância pelo Tribunal Central Administrativo pode haver, excepcionalmente, recurso de revista para o Supremo Tribunal Administrativo, “quando esteja em causa a apreciação de uma questão que, pela sua relevância jurídica ou social, se revista de importância fundamental” ou “quando a admissão do recurso seja claramente necessária para uma melhor aplicação do direito”.

A jurisprudência do STA, interpretando o comando legal, tem reiteradamente sublinhado a excepcionalidade deste recurso, referindo que o mesmo só pode ser admitido nos estritos limites fixados neste preceito. E como a mesma jurisprudência tem realçado, trata-se não de um recurso ordinário de revista, mas antes, como de resto o legislador cuidou de sublinhar na Exposição de Motivos das Propostas de Lei n.ºs 92/VII e 93/VII, de uma «válvula de segurança do sistema» que apenas deve ser accionada naqueles precisos termos.

3. No acórdão do TCA Sul recorrido deu-se como assente que no âmbito de acção administrativa especial em matéria tributária, da valor de € 70.928,50 euros, foi proferida sentença por juiz singular, ao abrigo do disposto no artigo 27.º, n.º 1, alínea i) do CPTA, datada de 28/04/2014, e que determinou a anulação parcial de despacho do senhor director-geral dos impostos e condenada a entidade demandada a pagar juros indemnizatórios.

Na sequência da notificação dessa decisão foi interposto recurso pelo director-geral dos impostos, o qual foi rejeitado, com base na sua inadmissibilidade, por a decisão em causa dever ser sindicada através de reclamação para a conferência, nos termos do artigo 27.º n.º 2 do CPTA.

Considera o Recorrente que a decisão em causa é controversa e que a sua apreciação se impõe para garantir uma correcta e melhor aplicação do direito e numa matéria em constante aplicação nos tribunais.

Invoca ainda que aquando da interposição do recurso para o TCA Sul a opção jurisprudencial que se encontrava firmada era no sentido de que das sentenças proferidas em primeira instância pelos tribunais tributários cabia sempre recurso jurisdicional, pelo que a sua rejeição constituiu uma decisão totalmente imprevisível.

Afigura-se-nos, contudo, que a questão em causa já se encontra jurisprudencialmente consolidada há já alguns anos e muito antes do recurso apresentado pelo Recorrente em 02/06/2014. Ou seja, e ao contrário do afirmado pelo Recorrente, a rejeição do recurso não constituiu uma decisão totalmente imprevisível.

Com efeito, por acórdão do Pleno da secção de contencioso tributário do STA de 02/05/2007 (recurso n.º 01128/06) foi decidido que «as acções administrativas especiais da competência dos tribunais tributários de 1.ª instância são julgadas por uma formação de três juízes, à qual cabe o julgamento da matéria de facto e de direito, quando o seu valor seja superior à alçada estabelecida para os tribunais administrativos de círculo».

E no que respeita ao entendimento de que decisão do relator sobre o mérito da causa, proferida com a invocação dos poderes conferidos pelo artigo 27.º, n.º 1, alínea i), não era passível de recurso mas de reclamação para a conferência, embora só tenha sido adoptado no acórdão da secção de contencioso administrativo de 19/10/2010 (recurso n.º 0542/10), entendimento este consolidado pelo **acórdão do Pleno da secção de contencioso administrativo de 5 de Junho de 2012** (recurso n.º 420/12 - acórdão n.º 3/2012, publicado no Diário da República, I série, de 19 de setembro de 2012).

Na sequência desse acórdão uniformizador de jurisprudência, veio de novo o STA, por acórdão do Pleno da secção de contencioso administrativo, de 05/12/2013 (recurso n.º 01360/13 - acórdão n.º 1/2014, publicado no Diário da República, I série, de 30 de Janeiro de 2014), firmar o entendimento de que das decisões sobre o mérito da causa proferidas pelo juiz relator, nas acções administrativas especiais de valor superior à alçada do tribunal, cabe reclamação para a conferência, nos termos do artigo 27.º, n.º 2, do CPTA, quer tenha sido ou não expressamente invocado o disposto no artigo 27.º, n.º 1, alínea i), e que esse regime é aplicável aos processos do contencioso pré-contratual, que, por força

da remissão do artigo 102º do CPTA, obedecem à tramitação estabelecida para as acções administrativas especiais.

Mais recentemente a secção do contencioso administrativo do STA **tem rejeitado o recurso de revista** relativamente à não admissão do recurso jurisdicional de sentença de juiz singular proferida nos termos do artigo 27.º, n.º 1, alínea i), do CPTA, por considerar que existe já jurisprudência consolidada deste tribunal sobre essa questão (Acórdãos de 13/02/2014, 03/02/2015 e 16/02/2015, recursos n.ºs 1856/13, 060/15 e 092/15, respectivamente).

Todavia **tem aceite o recurso de revista** relativamente a casos em que o recurso jurisdicional de sentença é interposto antes da data da publicação do acórdão uniformizador n.º 3/2012, porque antes dessa data ainda não se encontrava fixada a orientação jurisprudencial nessa matéria (acórdão de 29/05/2014, recurso n.º 1886/13) e relativamente aos casos onde a decisão do juiz singular é proferida no despacho saneador por se considerar que não existe entendimento que possa considerar-se consolidado (Acórdãos de 29/01/2015, 12/04/2015 e 22/04/2015, recursos n.ºs 099/14, 202/15, 204/15 e 66/15, respectivamente).

Sobre esta mesma questão pronunciou-se recentemente o **Tribunal Constitucional**, no âmbito do acórdão n.º 124/2015, processo n.º 629/2014, de 12/02/2015, que julgou inconstitucional, “por violação do princípio do processo equitativo em conjugação com os princípios da segurança jurídica e da proteção da confiança, consagrados nos artigos 2.º e 20.º, n.º 4 da Constituição, a norma do artigo 27.º, n.º 1, alínea i), do Código de Processo nos Tribunais Administrativos, interpretada no sentido de que a sentença proferida por tribunal administrativo e fiscal, em juiz singular, com base na mera invocação dos poderes conferidos por essa disposição, não é suscetível de recurso jurisdicional, mas apenas de reclamação para a conferência nos termos do n.º 2 desse artigo”.

Para o TC, «não são também aceitáveis as interpretações normativas que de forma inovatória e surpreendente, face aos textos legais e às orientações consolidadas da jurisprudência, venham impor exigências formais com que as partes não podiam razoavelmente contar e sancionem o incumprimento desculpável desses requisitos em termos definitivos e irremediáveis, de modo a impedir qualquer forma de suprimento ou correção (neste sentido, LOPES DO REGO, Os princípios constitucionais da proibição da indefesa, da proporcionalidade dos ónus e cominações e o regime de citação em processo civil, in «Estudos em Homenagem ao Conselheiro José Manuel Cardoso da Costa, Coimbra, 2003, pág. 840)».

A decisão de não admitir o recurso no caso concreto dos autos foi proferida numa altura em que a jurisprudência do STA já se tinha consolidado sobre essa matéria, pelo que o Recorrente já podia razoavelmente contar com a mesma, o que afasta o circunstancialismo subjacente à pronúncia do Tribunal Constitucional.

E uma vez que a decisão objecto de recurso tem subjacente jurisprudência consolidada, não se verifica o requisito da revista invocado pelo Recorrente com fundamento na melhoria da aplicação do direito.

Entendemos, assim, que o recurso não deve ser admitido.»

1.5. Corridos os vistos legais, cabe decidir.

FUNDAMENTOS

2. O acórdão recorrido desatendeu a reclamação apresentada pelo recorrente Ministério das Finanças contra o anterior despacho do relator do TCAS que, por sua vez, indeferira a reclamação apresentada nos termos do art. 643º do CPC contra o despacho, proferido pela Sra. Juíza do TAF de Almada, de não admissão do recurso interposto pelo mesmo Ministério contra a sentença proferida a fls. 305/326 dos autos.

E conforme resulta dos autos e se exarou nesse acórdão, foi proferida sentença, em 28/4/2014, por juiz singular, ao abrigo do disposto na al. i) do n.º 1 do art. 27º do CPTA, no âmbito de acção administrativa especial em matéria tributária, com o valor de € 70.928,50, sentença essa em que se determinou a anulação parcial de despacho do sr. director-geral dos impostos e a condenação da entidade demandada a pagar juros indemnizatórios.

Na sequência da notificação dessa decisão o Ministério das Finanças interpôs recurso para o TCAS, o qual foi rejeitado, com base na sua inadmissibilidade, por a decisão em causa dever ser sindicada através de reclamação para a conferência, nos termos do artigo 27º n.º 2 do CPTA: a sra. juíza, apelando ao disposto nos arts. 40º, n.º 1 do ETAF e 27º, n.º 1, al. a) e n.º 2 do CPTA e sufragando a jurisprudência dos acórdãos da Secção do Contencioso administrativo do STA, de 5/6/2012, proc. n.º 0420/12 e de 5/11/2013, proc. n.º 0532/13, entendeu que, dado o disposto no mencionado n.º 2 do art. 27º do CPTA, não é de admitir aquele recurso interposto pelo Ministério das Finanças, uma vez que o mesmo não é legalmente admissível, por caber reclamação para a conferência (art. 641º, n.º 2 do Novo CPC), não sendo possível a convalidação daquele requerimento de interposição de recurso em requerimento de reclamação para a conferência, por ter dado entrada após termo do prazo para apresentação desta reclamação.

E apresentada que foi uma reclamação deste despacho para o sr. Presidente do TCAS (ao abrigo do disposto no art. 643º do NCPC), o respectivo relator logo proferiu despacho (fls. 94/96) de in-

deferimento dessa reclamação, mantendo o despacho do TAF de Almada, no entendimento de que nas acções administrativas especiais de valor superior à alçada, o tribunal funciona em formação de 3 juízes, à qual compete o julgamento da matéria de facto e de direito (art. 40º, nº 3 do ETAF), podendo no entanto o relator, como sucedeu na situação aqui em apreço, proferir decisão ao abrigo da al. i) do nº 1 do art. 27º do CPTA, sendo que, o facto de ter sido invocado o preceituado neste normativo, faz com que a decisão nesses termos proferida seja sindicável, não através de recurso jurisdicional regulado pelos arts. 140º e ss. do CPTA, mas, antes, por via de reclamação para a conferência, tal como resulta do nº 2 do mesmo art. 27º.

Discordando deste despacho do relator o Ministério das Finanças reclamou para a conferência, requerendo que sobre a matéria em questão recaísse acórdão, tendo, então, sido proferido o acórdão de fls. 142/158 (do qual vem interposto o presente recurso de revista excepcional), que confirmou o sentido do despacho do relator.

No entendimento do recorrente Ministério das Finanças, a decisão do TCAS é controversa e impõe-se a sua apreciação pelo STA, por forma a garantir uma correcta e melhor aplicação do direito e numa matéria em constante aplicação nos tribunais, sendo que, aquando da interposição do recurso para o TCAS, o entendimento jurisprudencial que se encontrava firmado era no sentido de que das sentenças proferidas em primeira instância pelos tribunais tributários cabia sempre recurso jurisdicional, pelo que a sua rejeição constituiu uma decisão totalmente imprevisível.

Vejamos.

3.1. Os pressupostos de admissibilidade do recurso de revista excepcional estão contidos no art. 150º do CPTA, em cujos nºs. 1 e 5 se estabelece:

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

(...)

5 - A decisão quanto à questão de saber se, no caso concreto, se preenchem os pressupostos do nº 1 compete ao Supremo Tribunal Administrativo, devendo ser objecto de apreciação preliminar sumária, a cargo de uma formação constituída por três juízes de entre os mais antigos da Secção de Contencioso Administrativo».

Ora, interpretando o supra transcrito nº 1 do art. 150º do CPTA, o STA tem vindo a acentuar a excepcionalidade deste recurso (cfr., por exemplo o ac. de 29/6/2011, rec. nº 0569/11) no sentido de que o mesmo *«quer pela sua estrutura, quer pelos requisitos que condicionam a sua admissibilidade quer, ainda e principalmente, pela nota de excepcionalidade expressamente estabelecida na lei, não deve ser entendido como um recurso generalizado de revista mas como um recurso que apenas poderá ser admitido num número limitado de casos previstos naquele preceito interpretado a uma luz fortemente restritiva»*, reconduzindo-se como o próprio legislador sublinha na Exposição de Motivos das Propostas de Lei nº 92/VII e 93/VIII, a uma “válvula de segurança do sistema” a utilizar apenas e só nos estritos pressupostos que definiu: quando esteja em causa a apreciação de uma questão que, pela sua relevância jurídica ou social, se revista de importância fundamental ou quando a admissão do recurso seja claramente necessária para a melhor aplicação do direito.

Na mesma linha de orientação Mário Aroso de Almeida pondera que *«não se pretende generalizar o recurso de revista, com o óbvio inconveniente de dar causa a uma acrescida morosidade na resolução final dos litígios»*, cabendo ao STA *«dosear a sua intervenção, por forma a permitir que esta via funcione como uma válvula de segurança do sistema»*.⁽¹⁾

E no preenchimento dos conceitos indeterminados acolhidos no normativo em causa (relevância jurídica ou social de importância fundamental da questão suscitada e a clara necessidade da admissão do recurso para uma melhor aplicação do direito⁽²⁾), também a jurisprudência deste STA vem sublinhando que:

- (i) só se verifica aquela relevância jurídica ou social quando a questão a apreciar for de complexidade superior ao comum em razão da dificuldade das operações exegéticas a efectuar, de enquadramento normativo especialmente complexo, ou da necessidade de compatibilizar diferentes regimes potencialmente aplicáveis, ou quando esteja em causa questão que revele especial capacidade de repercussão social, em que a utilidade da decisão extravasa os limites do caso concreto das partes envolvidas no litígio.

- e (ii) só ocorre clara necessidade da admissão deste recurso para a melhor aplicação do direito quando se verifique capacidade de expansão da controvérsia de modo a ultrapassar os limites da situação singular, designadamente quando o caso concreto revele seguramente a possibilidade de ser visto como um tipo, contendo uma questão bem caracterizada, passível de se repetir em casos futuros e cuja decisão nas instâncias seja ostensivamente errada ou juridicamente insustentável, ou suscite fundadas

dúvidas, nomeadamente por se verificar divisão de correntes jurisprudenciais ou doutrinárias, gerando incerteza e instabilidade na resolução dos litígios.

Não se trata, portanto, de uma relevância teórica medida pelo exercício intelectual, mais ou menos complexo, que seja possível praticar sobre as normas discutidas, mas de uma relevância prática que deve ter como ponto obrigatório de referência, o interesse objectivo, isto é, a utilidade jurídica da revista e esta, em termos de capacidade de expansão da controvérsia de modo a ultrapassar os limites da situação singular (a «melhor aplicação do direito» deva resultar da possibilidade de repetição num número indeterminado de casos futuros, em termos de garantia de uniformização do direito: «o que em primeira linha está em causa no recurso excepcional de revista não é a solução concreta do caso subjacente, não é a eliminação da nulidade ou do erro de julgamento em que porventura caíram as instâncias, de modo a que o direito ou interesse do recorrente obtenha adequada tutela jurisdicional. Para isso existem os demais recursos, ditos ordinários. Aqui, estamos no campo de um recurso excepcional, que só mediamente serve para melhor tutelar os referidos direitos e interesses») - cfr. o ac. desta Secção do STA, de 16/6/2010, rec. n.º 296/10, bem como, entre muitos outros, os acs. de 30/5/2007, rec. n.º 0357/07; de 20/5/09, rec. n.º 295/09, de 29/6/2011, rec. n.º 0568/11, de 7/3/2012, rec. n.º 1108/11, de 14/3/12, rec. n.º 1110/11, de 21/3/12, rec. n.º 84/12, e de 26/4/12, recs. n.ºs. 1140/11, 237/12 e 284/12.

E igualmente se vem entendendo que cabe ao recorrente alegar e intentar demonstrar a verificação dos ditos requisitos legais de admissibilidade da revista, alegação e demonstração a levar necessariamente ao requerimento inicial ou de interposição – cfr. arts. 627.º, n.º 2, 635.º, n.ºs. 1 e 2, e 639.º, n.ºs. 1 e 2 do novo CPC (³) - neste sentido, entre outros, os acórdãos do STA de 2/3/2006, 27/4/2006 e 30/4/2013, proferidos, respectivamente, nos processos n.ºs. 183/06, 333/06 e 0309/13.

3.2. Ora, volvendo aos requisitos de admissibilidade deste recurso de revista excepcional, afigurem-se-nos que, no caso, tais requisitos se verificam.

Desde logo, porque a apreciação da questão suscitada não tem obtido unanimidade de posições.

Com efeito, no que concerne às formações de julgamento, a deliberação do acórdão do Pleno da Secção de Contencioso Tributário do STA, de 2/5/2007 (recurso n.º 01128/06) em que se decidiu que «as acções administrativas especiais da competência dos tribunais tributários de 1.ª instância são julgadas por uma formação de três juizes, à qual cabe o julgamento da matéria de facto e de direito», quando o seu valor seja superior à alçada estabelecida para os tribunais administrativos de círculo», não foi tomada por unanimidade (foi lavrado voto de vencido), sendo que, posteriormente, veio a ser proferido acórdão da Secção, em 30/6/2010 (rec. n.º 156/10) em que, além do mais, se pressupõe que decisão do relator sobre o mérito da causa, proferida com a invocação dos poderes conferidos pela al. i) do n.º 1 do art. 27.º do CPTA, não era passível de recurso mas de reclamação para a conferência.

E também a jurisprudência da Secção do Contencioso Administrativo do STA não tem obtido unanimidade de posições: a tese da obrigatoriedade da reclamação para a conferência foi acolhida no acórdão de 19/10/2010 (rec. n.º 0542/10), e reafirmada no acórdão para uniformização de jurisprudência, de 5/6/2012 (rec. n.º 420/12 - acórdão n.º 3/2012, publicado no DR, I série, de 19/9/2012), vindo em posterior acórdão, também proferido em formação alargada, ao abrigo do art. 148.º do CPTA, de 5/12/2013 (rec. n.º 01360/13) publicado no DR, 1.ª Série, de 30/1/2014, sob o n.º 1/2014, a ser reiterada, mas com um voto de vencido. (⁴)

Por outro lado, também não foi tirado por unanimidade (⁵) o acórdão de 26/6/2014, rec. n.º 01831/13, igualmente em formação alargada, embora tenha prevalecido o entendimento de que, mesmo relativamente a decisões proferidas antes do acórdão uniformizador n.º 3/2012, a convolação do requerimento de interposição de um recurso em reclamação para a conferência só seria possível se o requerimento tiver dado entrada dentro do prazo da reclamação.

E mais recentemente, a mesma Secção de Contencioso Administrativo do STA tem rejeitado o recurso de revista em casos de não admissão do recurso jurisdicional de sentença de juiz singular proferida nos termos do art. 27.º, n.º 1, al. i), do CPTA, por considerar que existe já jurisprudência consolidada deste tribunal sobre essa questão (cfr. os acórdãos de 13/2/2014, 3/2/2015 e 16/2/2015, recursos n.ºs 1856/13, 060/15 e 092/15, respectivamente), admitindo, todavia, o recurso de revista nos casos em que o recurso jurisdicional de sentença é interposto antes da data da publicação do acórdão uniformizador n.º 3/2012, porque antes dessa data ainda não se encontrava fixada a orientação jurisprudencial nessa matéria (acórdão de 29/05/2014, rec. n.º 1886/13) e relativamente aos casos onde a decisão do juiz singular é proferida no despacho saneador por se considerar que não existe entendimento que possa considerar-se consolidado (cfr. os acs. de 29/1/2015, 12/4/2015 e 22/4/2015, recs. n.ºs 099/14, 202/15, 204/15 e 66/15, respectivamente).

A questão foi também apreciada no Tribunal Constitucional, primeiro no acórdão n.º 846/13, de 10/12/2013, no qual se decidiu «Não julgar inconstitucional a norma constante do artigo 27.º, n.º 1, alínea i), e n.º 2, do Código de Processo dos Tribunais Administrativos, interpretado com o sentido de que das sentenças proferidas no âmbito de acções administrativas especiais de valor superior à alçada, julgadas pelo Tribunal singular ao abrigo da referida alínea i), do n.º 1, do artigo 27.º, não cabe recurso ordinário para o Tribunal Central Administrativo, mas apenas reclamação para a conferência» e, posteriormente,

no âmbito do acórdão n.º 124/2015, processo n.º 629/2014, de 12/02/2015, que julgou inconstitucional, «por violação do princípio do processo equitativo em conjugação com os princípios da segurança jurídica e da proteção da confiança, consagrados nos artigos 2.º e 20.º, n.º 4 da Constituição, a norma do artigo 27.º, n.º 1, alínea i), do Código de Processo nos Tribunais Administrativos, interpretada no sentido de que a sentença proferida por tribunal administrativo e fiscal, em juiz singular, com base na mera invocação dos poderes conferidos por essa disposição, não é suscetível de recurso jurisdicional, mas apenas de reclamação para a conferência nos termos do n.º 2 desse artigo».

Ora, apesar de, como salienta o MP, o sentido da decisão do TC também assentar no argumento de que «*não são também aceitáveis as interpretações normativas que de forma inovatória e surpreendente, face aos textos legais e às orientações consolidadas da jurisprudência, venham impor exigências formais com que as partes não podiam razoavelmente contar e sancionem o incumprimento desculpável desses requisitos em termos definitivos e irremediáveis, de modo a impedir qualquer forma de suprimento ou correção (neste sentido, LOPES DO REGO, Os princípios constitucionais da proibição da indefesa, da proporcionalidade dos ónus e cominações e o regime de citação em processo civil, in «Estudos em Homenagem ao Conselheiro José Manuel Cardoso da Costa, Coimbra, 2003, pág. 840)*», não cremos que tal circunstancialismo fique afastado, no caso vertente, tão só por a decisão de não admitir o recurso jurisdicional haver sido proferida depois das várias pronúncias do STA sobre a matéria, em termos de se poder concluir que o recorrente já podia razoavelmente contar com a mesma.

Em suma, é de reconhecer, no caso, a importância jurídica e o inegável relevo social e económico da questão, bem como a respectiva repercussão em múltiplas situações, dada a sua abrangência no âmbito das acções administrativas especiais em sede de processo tributário, com a consequente relevância excepcional com vista a uniformizar as decisões e a permitir segurança no domínio do acesso à justiça.

Impondo-se, assim, a intervenção deste STA, conhecendo da revista, para que a pronúncia que venha a emitir sobre esta concreta questão possa servir como orientação para os tribunais de que é órgão de cúpula, assim contribuindo para uma melhor aplicação do direito.

DECISÃO

Nestes termos, acordam, em conferência, os juízes que integram a formação prevista no n.º 5 do art. 150.º do CPTA, em admitir o presente recurso de revista excepcional.

Sem custas nesta fase.

Lisboa, 7 de Outubro de 2015. — *Casimiro Gonçalves* (relator) — *Dulce Neto* — *Isabel Marques da Silva*.

(¹) Cfr. O Novo Regime do Processo nos Tribunais Administrativos, 2.ª ed., p. 323 e Comentário ao Código de Processo nos Tribunais Administrativos, 2005, p. 150 e ss.

(²) Sobre esta matéria, cfr. Miguel Ângelo Oliveira Crespo, O Recurso de Revista no Contencioso Administrativo, Almedina, 2007, pp. 248 a 296.

(³) Correspondentes aos artigos 676.º, n.º 2, 684.º, n.ºs 1 e 2, e 685.º-A, n.ºs 1 e 2, do anterior CPC.

(⁴) Neste acórdão uniformizador considerou-se que «Das decisões sobre o mérito da causa proferidas pelo juiz relator, nas acções administrativas especiais de valor superior à alçada do Tribunal (cujo julgamento de facto de direito cabe a uma formação de três juízes, nos termos do artigo 40.º, 3 do ETAF) cabe reclamação para a conferência, nos termos do artigo 27.º, 2, do CPTA, quer tenha sido ou não expressamente invocado o disposto no artigo 27.º, 1, alínea i) do mesmo diploma legal» e que «O referido regime é aplicável aos processos do contencioso pré-contratual que por força da remissão do artigo 102.º do CPTA obedecem à tramitação estabelecida para as acções administrativas especiais.»

(⁵) Este acórdão foi tirado por maioria de oito votos, com uma declaração de voto e três votos contra.

Acórdão de 7 de Outubro de 2015.

Sumário:

Depois da entrada em vigor da Lei n.º 97/88, de 17/8, a A....., S.A. deixou de ter competência para liquidar taxas pelo licenciamento de afixação de mensagens publicitária, carecendo, por isso, de competência para tributar esse licenciamento.

Processo n.º: 720/15-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: B....., S.A.

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

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo

Vem a Fazenda Pública recorrer para este Supremo Tribunal da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Castelo Branco, de 10 de Março de 2015, que julgou procedente a oposição deduzida por B....., S.A, à execução fiscal nº 1287201101002244, instaurada para cobrança de dívidas provenientes de acto de liquidação de taxa de publicidade no valor de € 2.262,74, relativa à afixação de publicidade afixada na fachada do edifício sito na EN 226, ao KM 82+800, apresentando para tal as seguintes conclusões:

«a) A douta sentença, ora recorrida, padece do vício de violação de lei, designadamente dos normativos legais contidos nos artºs 1º, 3º, 8º 10º e 15º do DL 13/71, de 23.01.

b) Igualmente, desrespeita o disposto nos artºs 1º, 2º, 3º e 4º do DL 637/76, de 29.06 e artºs 1º e 2º da Lei 97/88 de 17 de Agosto.

c) Em matéria de publicidade, a douta sentença viola o disposto na legislação respectiva, designadamente, os artºs 1º, 2º, 3º do DL 105/98 de 24.04.

d) O artº 3º deste diploma define como proibição a afixação ou inscrição de publicidade fora dos aglomerados urbanos em quaisquer locais onde a mesma seja visível das estradas nacionais. Comina ainda com o vício de nulidade todos os licenciamentos concedidos em violação do disposto no número anterior, sendo as entidades que concederam a licença civilmente responsáveis pelos prejuízos que daí advenham para os particulares de boa fé.

e) A actuação das A....., no exercício das suas atribuições é solicitar o pagamento do valor em causa e somente após o seu depósito procede à emissão e envio do diploma de autorização ao requerente, analisando previamente se aquela afixação de publicidade cumpre os requisitos legais necessários à sua legalização.

f) A emissão do parecer/autorização está condicionada ao pagamento da taxa aludida no artº 15º nº1 al.j) do DL 13/71 de 23.01.

g) A A..... tem jurisdição para emitir autorização para a afixação de publicidade nas faixas limítrofes das estradas, localizando-se elas dentro ou fora dos aglomerados urbanos, nos termos do DL 13/71 de 23.01 (actualizações ao artº 15º do DL 13/71 feitas pelo DL nº 25/2004 de 24.01.

h) A al. a) do nº 1 do artº 6º daquele diploma legal estabelece que “só mediante aprovação ou licença da JAE (actual A.....) se podem (...) b) a implantação de tabuletas ou objectos de publicidade, comercial ou não, numa faixa de 100 m para além da zona non aedificandi respectiva (...).

i) A competência para licenciar a afixação de publicidade exterior próximo das estradas nacionais pertence às Câmaras Municipais, nos termos do nº 1 do artº 2º da Lei nº 97/88 de 17.08, mas antes da tomada de decisão sobre o pedido de licenciamento deve a Câmara, de acordo com o nº 2 do mesmo artigo, consultar o parecer (no entendimento da A....., tal parecer é vinculativo e obrigatório) das entidades com jurisdição sobre a área onde a publicidade for afixada, nomeadamente entre outras a JAE (actual A.....).

j) Assim, as normas legais do DL 13/71 de 23.01 (artºs 10º, 12º, 13º, 15º e 17º) são complementares da Lei nº 97/88 de 17.08, não se encontrando tacitamente revogadas com a entrada em vigor desta lei.

k) O que significa que aquela entidade não vem licenciar a publicidade, mas sim autorizar a sua afixação junto das EN, que são campos de jurisdição completamente diferentes.

l) A aprovação ou licença concedida pela A.... para afixação de publicidade constante da al. b) do nº 1 do artº 10º do DL 13/71 de 23.01, corresponde ao parecer mencionado no nº 2 do artº 2º do DL 97/88 de 17.08, sendo de carácter vinculativo e obrigatório.

m) As competências da A..... estão previstas no artº 4º do DL nº 239/2004 de 21.12, entre elas, salienta-se a salvaguarda dos valores ambientais (nº 2 al. b)), a protecção das zonas envolventes (nº 2 al. g)), pelo que, não existe qualquer conflito normativo entre estes diplomas legais (DL nº 105/98 e DL nº 239/04);

n) Pela emissão desta autorização/parecer é devida o pagamento da taxa estabelecida no artº 15º nº 1 al. j) do DL nº 13/71 de 23.01 com as alterações introduzidas pelo DL nº 25/2004 de 24.01, o qual passou a ter a seguinte redacção: “1- sem prejuízo de legislação específica, as taxas a pagar por cada autorização ou licença é a seguinte: j) pela implantação de tabuletas ou objectos de publicidade, por cada metro quadrado ou fracção dos mesmos - € 56,79”.

o) A referida autorização emitida pela A..... foi praticada no âmbito das suas próprias atribuições, nos termos da al. g) do nº 2 do artº 4º do DL nº 239/04 de 21.12, sendo que é devido o pagamento da taxa pela emissão da autorização para afixação de publicidade, a qual constitui receita própria da EP, nos termos da al. b) do nº 1 do Artº 20º do DL 239/04 de 21.12.

p) Reportando-se a dívida aqui em causa apenas à autorização de afixação de publicidade, nos termos da al. b) do nº 1 do artº 20º do DL 239/04 de 21.12 e artº 8º, nº3 al. d) do DL 239/2004 de 21.09, é devida por legal e exigível.»

2 – A recorrida apresentou contra-alegações, pugnando pela manutenção da decisão recorrida.

3. Neste Supremo Tribunal Administrativo o Exm^o Procurador-Geral Adjunto pronunciou-se no sentido do não provimento do recurso, com base na seguinte fundamentação que, na parte mais relevante, se transcreve:

« (...) no que concerne à competência para o licenciamento deve considerar-se revogada a norma do art. 10.º, n.º 1, alínea b) do DL n.º 13/71, de 23 de Jan. pela Lei n.º 97/88, de 17 de Agosto, diploma que, regulando genericamente a matéria relativa à afixação e inscrição de mensagens publicitárias de natureza comercial, expressamente prevê, no seu art. 2.º, n.º 2, al. b), o licenciamento camarário dessa afixação, a ser precedido de parecer da A....., SA, ora recorrente.

Assim, a competência que o art. 10.º n.º 1, al. b) do DL n.º 13/71, de 23 de Jan. cometia à JAE para a aprovação ou licenciamento de tabuletas ou objectos de publicidade comercial, numa faixa de 100 m para além da zona *non aedificandi* respectiva, mostra-se deslocada, ao menos parcialmente, no quadro da Lei n.º 97/88, de 17 de Agosto, para o perímetro de competências das câmaras municipais, nelas se incluindo a definição dos critérios de licenciamento aplicáveis na área do respectivo concelho (arts. 1.º e 2.º do diploma). As deliberações das câmaras municipais devem, no entanto, ser precedidas de parecer das entidades com jurisdição sobre os locais onde a publicidade for afixada, no caso, da A....., SA., o que bem se compreende pois a colocação de elementos publicitários é susceptível de afectar, por exemplo, a segurança na circulação rodoviária (art. 40, n.º 1, al. d) e 3 da Lei n.º 97/88) que lhe incumbe acautelar.

Como se refere no apontado douto Acórdão deste Supremo Tribunal de 26.06.2013, segmento que com a devida vénia se transcreve “(c)onfrontando o teor deste preceito com o expressamente consagrado no art. 10º, nº 1, alínea b), do Decreto-Lei nº 13111, facilmente se conclui que os preceitos estão em contradição na parte em que este último comete à recorrente, na área de jurisdição correspondente a 100 metros para além da zona *non aedificandi* a competência para a aprovação ou licença, enquanto que o nº 2 do art. 2º da Lei nº 97/88 degrada essa intervenção na mesma matéria à mera emissão de parecer obrigatório.

Poderá dizer-se que constituindo a Lei nº 97/88 lei geral, em face do Decreto-Lei nº 13/71 que, pelo seu turno, consubstancia um regime especial, estaria afastada a possibilidade de este ser revogado por aquela lei. Acontece que no caso de contradição entre normas da mesma hierarquia, a regra vai no sentido de que *lex specialis derogat legi generali* ainda que esta seja posterior, excepto, neste caso, “se outra for a intenção inequívoca do legislador” (Cfr. Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador, 7 reimpressão, Almedina, Coimbra, 1994, p. 170.).

Ora, afigura-se que a Lei nº 97/88 pretende de forma inequívoca regular a afixação e inscrição de mensagens de publicidade e propaganda atribuindo o licenciamento de forma universal às câmaras municipais, na área do respectivo concelho, sem prejuízo da intervenção obrigatória, através da emissão do respectivo parecer, por parte de entidades com jurisdição exclusiva para defesa de interesses públicos específicos que têm de ser tidos em conta na emissão de licença final pelo respectivo município”.

Aderindo inteiramente à doutrina deste douto aresto, que vem sendo sufragada pela mais recente jurisprudência da SCA deste Supremo Tribunal (cfr., entre outros, os recentes Acs. de 03.04.2014 - Rec. 01600/13 e de 20.03.2014, proferidas nos Recs. 01786/13, 01340/13, 01415/13, 01813/13, 01500/13 e 01604/13) e que igualmente mereceu acolhimento nos recentes Acórdãos da SCT, proferidos no Recurso de Oposição de Julgados n.º 1435/13 e no Recurso n.º 205/14, ambos de 18.06.2014, emito parecer no sentido da improcedência do presente recurso e da consequente manutenção do julgado».

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

1) Pelo Ofício n. 79, datado de 13-01-2011, recepcionado em 17-01-2011 [vide fls. 34 dos autos], foi a ora oponente notificada para, no prazo de 15 dias, efectuar o pagamento da importância de € 2.203,44, correspondente à autorização da colocação de publicidade instalada no estabelecimento comercial da oponente sito na EN 226, ao Km 82=800, relativamente ao período compreendido entre 27-07-2007 e 27-07-2011 — cfr. fls. 32 a 33 dos autos, cujo teor se dá aqui por integralmente reproduzido;

2) Por falta de pagamento da liquidação mencionada na alínea antecedente, foi, em 09-03-2011, extraída a CERTIDÃO DE DÍVIDA constante de fls. 29 dos autos e remetida ao SF de Trancoso para instauração de execução fiscal — cfr. fls. 27 dos autos;

3) Em 13-05-2011, foi instaurado e autuado o processo de execução fiscal n.º1287201101002244, movido contra a ora oponente, para cobrança coerciva da dívida mencionada em 1) — cfr. fls. 25 dos autos.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

5. DO OBJECTO DO RECURSO

Na sentença recorrida, proferida em processo de oposição a execução fiscal e na sequência de anterior Acórdão do TCAS (fls. 266 e segs.), foi apreciada e decidida a questão da habilitação legal da A..... S.A. para a liquidação e cobrança de taxa de publicidade, no pressuposto de que a incompetência para a liquidação e cobrança de tributos constitui ilegalidade abstracta ou absoluta e integra fundamento de oposição à luz da alínea a) do art. 204º do CPPT.

Considerou-se na decisão recorrida, sufragando a jurisprudência da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo, nomeadamente o Acórdão de 26-06-2013, proferido no Processo n.º 0232/13, que, por força do Decreto-Lei n.º 637/76, de 29 de Junho e posteriormente da Lei n.º 97/88, de 17 de Agosto, o licenciamento da afixação e inscrição de mensagens de publicidade passou a estar atribuído de forma universal às câmaras municipais, na área do respectivo concelho, cabendo, tão-só, à A..... a emissão de parecer obrigatório.

E que, depois da entrada em vigor dos diplomas citados a A..... deixou de ter competência para licenciar a afixação de mensagens publicitárias, carecendo de igual modo de competência para iniciar o respectivo procedimento.

Não conformada a Fazenda Pública sustenta que a A..... tem jurisdição para emitir autorização para a afixação de publicidade nas faixas limítrofes das estradas, localizando-se elas dentro ou fora dos aglomerados urbanos, nos termos do DL 13/71 de 23.01 (actualizações ao art.º 15º do DL 13/71 feitas pelo DL n.º 25/2004 de 24.01 e que as normas legais do DL 13/71 de 23.01 (art.ºs 10º, 12º, 13º, 15º e 17º) são complementares da Lei n.º 97/88 de 17.08, não se encontrando tacitamente revogadas com a entrada em vigor desta lei.

A questão a decidir consiste pois em saber qual a entidade competente para licenciar e, consequentemente, tributar a afixação de tabuletas de publicidade na zona de protecção das estradas nacionais.

Trata-se de questão a que a jurisprudência consolidada, quer da Secção de Contencioso Tributário quer da Secção de Contencioso Administrativo deste Supremo Tribunal Administrativo tem respondido de modo uniforme e reiterado, considerando que, depois da entrada em vigor da Lei n.º 97/88, de 17/8, a A....., S.A., deixou de ter competência para liquidar taxas pelo licenciamento de afixação de mensagens publicitárias, sendo que a sua intervenção se limita à emissão de parecer, no âmbito do procedimento de licenciamento, da autoria das câmaras municipais, nos termos do disposto no n.º 2 do art. 2º da mesma referida Lei – cf. Acórdãos desta Secção, de 10.09.2014, processo n.º 79/14, de 09.07.2014, processo n.º 483/14, de 4/6/2014, proc. n.º 01730/13, de 2/7/2014, procs. n.º 492/14 e n.º 615/14, de 18.06.2014, processo n.º 1453/13, e de 26.06.2013, processo n.º 232/13, entre outros, e da Secção de Contencioso Administrativo, e também entre muitos outros, de 15/5/2014, nos procs. n.ºs. 0133/14, 0135/14, 0140/14, 01516/13 e de 29/4/2014, no proc. n.º 073/14.

É essa jurisprudência que também aqui se acolhe, por com a respectiva fundamentação concordarmos integralmente, pelo que nos limitaremos a reproduzir a respectiva fundamentação, que se poderá considerar sintetizada no referido Ac. 1453/13:

Diz a fundamentação do citado aresto:

(...) a questão de saber quem é a entidade competente para licenciar e, consequentemente, tributar a afixação de tabuletas de publicidade na zona de protecção das estradas nacionais é questão que actualmente tem obtido resposta idêntica tanto na Secção de Contencioso Tributário (na vertente da tributação do licenciamento) como na Secção de Contencioso Administrativo (na vertente do licenciamento em si), como se pode ver pelos acórdãos proferidos por esta Secção de 26/06/2013, no rec. n.º 0232/13, e de 4/06/2014, no rec. n.º 01730/13, e pela Secção de Contencioso Administrativo de 20/02/2014, nos recs. n.ºs 01854/13; 01597/13; 01786/13; 01814/13; 01340/13; 01415/13; 01813/13; 01500/13; 0604/13; 01417/13; 0983/13; de 20/03/2014, no rec. n.º 01500/13; de 20/03/2014, no rec. n.º 01814/13; de 3/04/2014, nos recs. n.º 01815/13; 01896/13; 01600/13; 01741/13; 01792/13; 01499/13; 01556/13; 024/14; de 15/05/2014, nos recs. n.º 0133/14; 0135/14; 0140/14; 01516/13; de 29/04/2014, no rec. n.º 073/14, e de 26/06/2014, no rec. n.º 0232/13, traduzindo uma jurisprudência que actualmente se pode considerar consolidada.

Esta resposta foi inicialmente dada pelo referido acórdão desta Secção no recurso n.º 0232/13, cuja fundamentação sufragamos na íntegra, e que posteriormente foi acolhida pela Secção de Contencioso Administrativo.

Nesse acórdão deixou-se explicitado o seguinte:

«3.1. O art. 1º do Decreto-Lei n.º 13/71, de 23 de Janeiro, que veio regulamentar a jurisdição da Junta Autónoma das Estradas em relação às estradas nacionais, estabeleceu que tal área de jurisdição abrangia, para além da “zona da estrada” (englobando a faixa de rodagem, as bermas, as valetas, os passeios, as banquetas ou taludes, pontes e viadutos), a denominada “zona de protecção à estrada” (constituída pelas faixas com servidão non aedificandi e pelas faixas de respeito) - arts. 1º a 3º.

Diz expressamente o art. 3º do Decreto-Lei n.º 13/71 que a zona de protecção à estrada nacional é constituída pelos terrenos limítrofes em relação aos quais se verificam:

- a) Proibições (faixa designadamente com servidão non aedificandi;
- b) Ou permissões condicionadas à aprovação, autorização ou licença da Junta Autónoma de Estradas (faixas de respeito)”.

O art. 8º, sob a epígrafe, “Proibições em terrenos limítrofes da estrada”, dispõe que é proibida a construção, estabelecimento, implantação ou produção de “Tabuletas, anúncios ou quaisquer objectos de publicidade, com ou sem carácter comercial, a menos de 50 m do limite da plataforma da estrada ou dentro da zona de visibilidade, salvo no que se refere a objectos de publicidade colocados em constru-

ções existentes no interior de aglomerados populacionais e, bem assim, quando os mesmos se destinem a identificar instalações públicas ou particulares.”

Por sua vez, segundo o disposto no art. 10º, nº 1, alínea b), depende da aprovação ou licença da Junta Autónoma da Estrada, a “Implantação de tabuletas ou objectos de publicidade, comercial ou não, numa faixa de 100 m para além da zona non aedificandi respectiva”.

Em face do quadro legal exposto, a questão essencial a decidir é a de saber se a recorrente mantém competência para liquidar taxas de publicidade, em especial nas situações referenciadas no art. 10º nº 1, alínea b), do Decreto-Lei nº 13/71, de 23 de Janeiro, sobretudo depois da entrada em vigor da Lei nº 97/88, de 17 de Agosto.

Este diploma, que sucedeu ao Decreto-Lei nº 637/76, de 29 de Junho, veio definir o enquadramento geral da publicidade exterior, sujeitando-a a licenciamento municipal prévio e remetendo para as câmaras municipais a tarefa de definir, à luz de certos objectivos fixados na lei, os critérios que devem nortear os licenciamentos a conceder na área respectiva.

Embora o diploma não revogue expressamente o Decreto-Lei nº 13/71 nem sequer algumas das suas normas, a verdade é que aquela lei veio universalizar a licença municipal de afixação ou instalação de publicidade no espaço exterior, dizendo expressamente que esta depende do licenciamento prévio das autoridades competentes (nº 1 do art. 1º da Lei nº 97/88).

Por seu turno, diz o nº 2 que “Sem prejuízo de intervenção necessária de outras entidades, compete às câmaras municipais, para salvaguarda do equilíbrio urbano e ambiental, a definição dos critérios de licenciamento aplicáveis na área do respectivo concelho”.

No preceito seguinte (art. 2º), sob a epígrafe “Regime de licenciamento”, refere no seu nº 1 que o pedido de licenciamento é dirigido ao presidente da Câmara Municipal da respectiva área, devendo, nos termos do estatuído no nº 2, “A deliberação da câmara municipal deve ser precedida de parecer das entidades com jurisdição sobre os locais onde a publicidade for afixada, nomeadamente do Instituto Português do Património Cultural, da Junta Autónoma das Estradas, da Direcção-Geral de Transportes Terrestres, da Direcção de Turismo e do Serviço Nacional de Parques, Reservas e Conservação da Natureza.”

Confrontando o teor deste preceito com o expressamente consagrado no art. 10º, nº 1, alínea b), do Decreto-Lei nº 13/71, facilmente se conclui que os preceitos estão em contradição na parte em que este último comete à recorrente, na área de jurisdição correspondente a 100 metros para além da zona non aedificandi, a competência para a aprovação ou licença, enquanto que o nº 2 do art. 2º da Lei nº 97/88 degrada essa intervenção na mesma matéria à mera emissão de parecer obrigatório.

Poderá dizer-se que constituindo a Lei nº 97/88 lei geral, em face do Decreto-Lei nº 13/71 que, pelo seu turno, consubstancia um regime especial, estaria afastada a possibilidade de este ser revogado por aquela lei.

Acontece que no caso de contradição entre normas da mesma hierarquia, a regra vai no sentido de que *lex specialis derogat legi generali* ainda que esta seja posterior, excepto, neste caso, “se outra for a intenção inequívoca do legislador” (Cfr. Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador, 7ª reimpressão, Almedina, Coimbra, 1994, p. 170.)

Ora, afigura-se que a Lei nº 97/88 pretende de forma inequívoca regular a afixação e inscrição de mensagens de publicidade e propaganda atribuindo o licenciamento de forma universal às câmaras municipais, na área do respectivo concelho, sem prejuízo da intervenção obrigatória, através da emissão do respectivo parecer, por parte de entidades com jurisdição exclusiva para defesa de interesses públicos específicos que têm de ser tidos em conta na emissão de licença final pelo respectivo município.

Realce-se que esta é, aliás, a tese da recorrente.

Com efeito, nas suas conclusões a recorrente não refere em parte alguma qual a norma que lhe confere competência para a emissão do licenciamento em causa.

Pelo contrário, em vários pontos das Conclusões, designadamente, nos pontos 12, 15, 22, 23, 26 e 27, a recorrente fala sim na sua competência para a emissão de parecer.

No entanto, a recorrente acaba por concluir, invocando jurisprudência deste Supremo Tribunal que “o licenciamento da publicidade é emitido pela Câmara Municipal que tem de ser precedido de um parecer da EP, E.P.E., quando a publicidade se situa na proximidade de uma estrada nacional, o que significa que aquela entidade não vem licenciar a publicidade, mas sim autorizar a sua afixação junto das estradas nacionais, que são campos de aplicação completamente diferentes.”

Concluindo-se que “(...) a aprovação ou licença concedida pela EP, E.P.E., para afixação de publicidade constante da alínea b) do nº 1 do artigo 10º do DL 13/71, de 23/01, corresponde ao parecer mencionado no nº 2 do art.º 2º do DL 97/88, de 17/08, sendo de carácter vinculativo e obrigatório” (Acórdão proferido no processo 0243/09, de 25/6/2009)”.

Afigura-se, porém, que esta tese, além de não ter apoio legal, conduziria a resultados absurdos. Vejamos.

3.2. Em primeiro lugar, o parecer a que se refere o nº 2 do art. 2º da Lei nº 97/88 não é vinculativo, mas tão só obrigatório. Nas palavras de VIEIRA DE ANDRADE (Lições de Direito Administrativo,

2ª ed., Imprensa da Universidade de Coimbra, Coimbra, 2011, p. 146.), os pareceres “enquanto avaliações jurídicas ou técnicas”, são obrigatórios ou facultativos, conforme tenham ou não de ser solicitados pelo órgão instrutor, e são vinculantes ou não vinculantes, conforme tenham, ou não, de ser seguidos pelo órgão decisor. E o autor termina dizendo que “os pareceres previstos em normas jurídicas são, salvo disposição expressa em contrário, obrigatórios e não vinculantes”.

Aplicando a doutrina mencionada ao caso dos autos, temos de concluir que os pareceres a que se refere o nº 2 do art. 2º da Lei nº 97/88 são obrigatórios mas não vinculativos.

Em segundo lugar, tratando-se de um parecer, ainda que obrigatório, o mesmo não se confunde com a figura da autorização nem da licença. Ao contrário dos pareceres que integram a categoria dos actos jurídicos instrumentais, mais propriamente instrutórios, na medida em que visam a assegurar a constituição de actos administrativos, as autorizações são, tal como as licenças, verdadeiros actos administrativos em sentido estrito (Cfr. VIEIRA DE ANDRADE, ob. cit., p. 142 e p.145.), embora com conteúdos diferentes.

As autorizações em sentido amplo são, segundo VIEIRA DE ANDRADE (Cfr. ob. cit., p. 145.), actos administrativos favoráveis porque conferem ou ampliam direitos ou poderes “administrativos” ou extinguem obrigações, distinguindo-se as autorizações propriamente ditas das licenças. As primeiras, também conhecidas por autorizações permissivas, caracterizam-se por permitirem “o exercício pelos particulares da actividade correspondente a um direito subjectivo pré-existente, apenas condicionado pela lei a uma intervenção administrativa”, destinada a remover um obstáculo por ela imposto. As segundas, também denominadas autorizações constitutivas, destinam-se a constituir “direitos subjectivos em favor dos particulares em áreas de actuação sujeitas a proibição relativa (preventiva) pela lei, uma vez acautelada no caso concreto a não lesão do interesse que justificou a proibição legal”.

Em face do exposto, a tese da recorrente conduziria ao absurdo de sobre a mesma situação recair simultaneamente uma autorização e uma licença que, embora da autoria de entidades diferentes, visaria o mesmo resultado: permitir (ou conferir o direito) à afixação ou inscrição de mensagens de publicidade comercial. O que conduziria a que duas entidades públicas tivessem competência para liquidar taxas sobre a mesma realidade fáctica, situação muito próxima da duplicação de colecta, proibida no art. 205º do CPPT.

Ora, o que a Lei nº 97/88 veio dizer, e é aceite pela recorrente, é que a afixação ou inscrição de mensagens publicitárias de natureza comercial depende do licenciamento prévio dos municípios, precedido de parecer das entidades com jurisdição sobre os locais onde a publicidade for afixada. O que significa que o legislador quis sujeitar a afixação de publicidade a um acto de licenciamento dos municípios e não a mera autorização, acto que tem de ser instruído com o parecer das autoridades com jurisdição nos locais de afixação da publicidade. Por esta via, o legislador consegue harmonizar os interesses visados pelos municípios, consistentes na salvaguarda do equilíbrio urbano e ambiental e, ao mesmo tempo, a segurança do trânsito das estradas nacionais. Todavia, segundo este modo de ver as coisas, existe apenas uma única entidade competente para o licenciamento e não duas como pretende a recorrente.

Em suma, em face de tudo o quanto vai exposto, é patente que a resposta à questão que vem posta não exige que se tome posição sobre o problema de saber até que ponto o Decreto-Lei nº 13/71 se encontra ou não revogado, nem tão pouco sobre se as áreas de jurisdição da recorrente consagradas no mencionado diploma ainda se mantêm ou não.

No caso em apreço, a questão sub iudice traduz-se apenas em aferir da legalidade da liquidação de taxas de publicidade aplicadas às recorridas, nos termos da alínea j) do nº 1 do art. 15º do Decreto-Lei nº 13/71, de 23 de Janeiro, e actualizadas pelo Decreto-Lei nº 25/2004, de 24 de Janeiro. E o que se conclui é que, depois da entrada em vigor da Lei nº 97/88, a recorrente deixou de ter competência para liquidar taxas pelo licenciamento de afixação de mensagens publicitárias, uma vez que a sua intervenção se limita à emissão de parecer, no âmbito do procedimento de licenciamento, da autoria das câmaras municipais, nos termos do disposto no art. 2º, nº 2, da Lei nº 97/88.».

Por conseguinte, de acordo com o enquadramento legal explicitado, mesmo admitindo que o Decreto-Lei nº 13/71, de 23 de Janeiro, se mantém em vigor, a verdade é que não oferece dúvidas que, por força, primeiro do Decreto-Lei nº 637/76 e, posteriormente, da Lei nº 97/88, o inciso “aprovação ou licença” constante do art. 10º, nº 1, alínea b), do Decreto-Lei nº 13/71, foi derogado e desgraduado na emissão de “parecer” das entidades com jurisdição sobre os locais onde a publicidade for afixada. Deve, assim, o procedimento ser iniciado junto das câmaras municipais que procederão à consulta das entidades competentes para a emissão do respectivo parecer.

E limitando-se a competência da recorrente (EP) à emissão de parecer, no âmbito do procedimento de licenciamento, da autoria das câmaras municipais, nos termos do disposto no art. 2º, nº 2, da Lei nº 97/88, não lhe pode competir a iniciativa de liquidar as taxas por tal licenciamento.» (fim de citação).

A sentença recorrida, que decidiu neste pendor, não merece censura, pelo que im procedem as alegações de recurso.

6. DECISÃO

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

Lisboa, 7 de Outubro de 2015. — *Pedro Delgado* (relator) — *Isabel Marques da Silva* — *Fonseca Carvalho*.

Acórdão de 7 de Outubro de 2015.

Assunto:

Recurso jurisdiccional. Competência do Supremo Tribunal Administrativo. Questão de direito.

Sumário:

Suscitando a recorrente questão de facto da qual pretende extrair consequências jurídicas, o recurso não tem por fundamento exclusivamente matéria de direito, sendo, por isso, competente para dele conhecer o TCA e não o STA.

Processo n.º 759/14-30.

Recorrente: Município de Coimbra.

Recorrido: A....., S.A.

Relator: Ex.^{mo} Sr. Cons. Dr. Casimiro Gonçalves.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

RELATÓRIO

1.1. O Município de Coimbra recorre da sentença que, proferida pelo Tribunal Administrativo e Fiscal de Coimbra, julgou procedente a impugnação judicial que A....., S.A. deduziu contra o acto de indeferimento tácito da reclamação graciosa apresentada contra a liquidação de taxas de publicidade no valor global de € 9.510,00.

1.2. Por seu lado, também a A....., S.A. interpôs recurso (fls. 92 e sgs.) do despacho interlocutório proferido a fls. 76, do teor seguinte: “Na ausência de matéria de facto controvertida, estando coligidos todos os elementos de prova para proferir decisão nos presentes autos, inexistindo questões que obstem ao conhecimento do respectivo mérito, notifique as partes para, no prazo de 30 (trinta) dias apresentarem alegações (art.º 120.º do CPPT).”

Este recurso foi admitido a subir, nos próprios autos, a final, com o recurso da decisão final e com efeito devolutivo e quanto a ele foram apresentadas alegações e contra-alegações.

1.3. Quanto ao recurso interposto da sentença pelo Município de Coimbra, este recorrente termina as alegações formulando as conclusões seguintes:

1. Os diversos elementos existentes nos painéis/reclames luminosos e não luminosos apresentados pela recorrida na sua Planta de Painéis Publicitários, com a individualização dos produtos ou serviços prestados pela recorrida, permite diferenciá-los de outros da mesma espécie e, como tal, promove-os perante o consumidor final.

2. Tais elementos com a designação da respectiva marca consubstanciam mensagem publicitária para efeitos de aplicação do Regulamento Municipal de Publicidade, sujeitos a licenciamento e ao pagamento de taxas.

3. A mensagem afixada/inscrita dos identificados painéis consubstancia uma mensagem publicitária, na medida em que transmitem um convite ao público à utilização dos produtos e serviços que aí disponibiliza, promovendo-os.

4. Apenas não é considerada publicidade, para efeitos de aplicação do Regulamento Municipal, a informação obrigatória nos postos de abastecimento de combustível (publicitação dos preços de venda ao público dos combustíveis e de forma bem visível aos automobilistas) determinada legalmente pela Lei n.º 97/88, de 17/8, o DL n.º 170/2005, de 10/10 e o DL n.º 120/2008, de 10/07 e, como tal, estão isentas de licenciamento.

5. Todas as demais afixações ou inscrições de mensagens publicitárias de natureza comercial e informação existente que não respeite aqueles limites é considerada “publicidade” sujeita a licenciamento e ao pagamento da respectiva taxa, designadamente a constante da planta junta pela recorrida

ao processo de licenciamento (Processo administrativo instrutor junto aos autos) e por si designada como “*Planta de Painéis Publicitários*”

6. Ao não decidir nos termos expostos, violou a dita sentença recorrida o disposto, entre outros, no artigo 4.º e 20.º do Regulamento Municipal de Publicidade (Edital n.º 481/2004) e os artigos 1.º, n.º 1 e 2.º da Lei n.º 97/88.

Termina pedindo a revogação da sentença recorrida e que se julgue totalmente improcedente a impugnação.

1.4. Em contra-alegações, a Recorrida (neste recurso) A..... formulou as conclusões seguintes:

a) Veio o impugnado apresentar recurso jurisdicional da dita sentença proferida pelo Tribunal *a quo*, alegando que esta viola de forma flagrante por erro de interpretação e aplicação o disposto nos artigos 1º e 2º da Lei n.º 97/88 e os artigos 4º e 20º do Regulamento Municipal de Publicidade do concelho de Coimbra.

b) Salvo o devido respeito, não assiste qualquer razão ao Município Recorrente.

c) De acordo com o disposto no artigo 1º, n.º 1 da Lei n.º 97/88, de 17 de Agosto, “a afixação ou inscrição de mensagens publicitárias de natureza comercial obedece às regras gerais sobre publicidade e depende do licenciamento prévio das autoridades competentes” (sublinhado nosso).

d) Da interpretação do citado comando normativo resulta, de forma clara, que somente a afixação de mensagens publicitárias de natureza comercial e, portanto, com um escopo de angariação, promoção ou apelo ao consumo de bens e serviços, se mostra dependente da obtenção de prévia licença camarária.

e) Ora, os elementos de imagem e marca existentes no posto de abastecimento em questão não comportam qualquer referência comercial susceptível de se considerar como publicitária, para efeitos de aplicação disposto na Lei n.º 97/88, de 17 de Agosto.

f) Com efeito, os elementos que a entidade Impugnada identifica, como estando sujeitos ao pagamento de taxa de publicidade, resumem-se à simples indicação da marca ou qualidade aposta nos artigos à venda nos referidos postos de abastecimento, sendo que, a identificação dos postos de abastecimento passa geralmente pela identificação da empresa que abastece - que é definida por cor, logótipo e marca - que é afixada em vários elementos (placas, chapas e inscrições) que são colocadas dentro dos limites dos postos de abastecimento (como sucede nos presentes autos), cfr. D.L. n.º 170/2005, de 10/10, alterado pelo D.L. 120/2008, de 10/07.

k) Termos em que se impõe concluir que a dita sentença recorrida procedeu a uma correcta interpretação e aplicação do disposto na Lei n.º 97/88, de 17/08 e, bem assim, das normas contidas no Regulamento Municipal de Publicidade do Município de Coimbra.

Termos em que, sempre com o mui douto suprimento de V. Exas., deve ser o presente recurso julgado improcedente; com as legais consequências.

1.5. Tendo o recurso sido interposto para o TCA Norte, aquele Tribunal veio, por decisão do respectivo Relator, de 31/03/2014 (fls. 205/209), a declarar-se incompetente, em razão da hierarquia, para dele conhecer, por versar apenas matéria de direito, declarando, conseqüentemente, a competência deste STA.

1.6. O MP emite Parecer nos termos seguintes:

«1. O presente recurso vem interposto da sentença de fls. 125 e segs., proferida pelo TAF de Coimbra, que julgou parcialmente procedente a impugnação judicial, na parte relativa à ilegalidade da taxa impugnada, e parcialmente improcedente, na parte relativa ao pedido de indemnização pelos custos suportados com a prestação de garantia bancária.

Invoca o município Recorrente a violação do disposto nos artigos 4º e 20º do Regulamento Municipal de Publicidade (Edital n.º 481/2004) e os artigos 1º, nº1 e 2 da Lei n.º 97/88.

Para o efeito considera que os elementos sobre os quais recaiu a taxa impugnada ao individualizar os produtos ou serviços prestados pela recorrida permite diferencia-los de outros da mesma espécie e, como tal, promove-os perante o consumidor final, caindo na previsão do Regulamento Municipal e nessa medida sujeitos a licenciamento e ao pagamento de taxas.

2. Na sentença recorrida considerou-se que os elementos sobre os quais recaiu o acto tributário configuram “sinais distintivos do comércio (designadamente marcas – cf. O Código de Propriedade Industrial), ou seja, como sinais diferenciadores de produtos e/ou serviços do demais existentes no mercado”, e nessa medida não constituem em si mesmo um convite ao consumo. Entendeu-se, assim, que os referidos elementos não configuravam mensagens publicitárias de natureza comercial e que carecessem de licenciamento, motivo pelo qual não estavam sujeitos a tributação.

Na matéria de facto dada como provada deu-se como assente que em 04/10/2006, na sequência de pedido de licenciamento apresentado em 01/09/2006, a Câmara Municipal de Coimbra emitiu os alvarás de licença de instalação de suportes publicitários com os n.º 290/2006 e 292/2006 relativos ao posto de abastecimento de combustíveis de Condeixa - A e B, sito na E.N. 1 (IC2) ao km 177,300, no lugar de, freguesia de, concelho de Coimbra. E em 27/03/2012 a CM de Coimbra emitiu liquidação de taxa de “publicidade/ocupação de espaço público - renovação de licença referente

a 2012”, no valor de € 4.740,00 euros, ao abrigo dos artigos 19º do Regulamento e Tabela de Taxas, Preços e Outras Receitas Municipais, e 20º do Regulamento Municipal de Publicidade - cfr. alíneas c), e), f) e g) do probatório.

O Recorrente concorda com a sentença recorrida no sentido de que os elementos sobre os quais recaiu a taxa consistem num “poste com indicação dos preços dos produtos comercializados e com a referência à respectiva marca e/ou designação comercial, estando inscritos nos painéis a aceitação dos meios de pagamento e cartões de desconto admissíveis, incluindo também elementos com a designação da marca inseridos na respectiva cobertura metálica, assim como a designação daquela em diferentes equipamentos inseridos no estabelecimento”.

Todavia considera que tais elementos consubstanciam mensagem publicitária para efeitos de aplicação do Regulamento Municipal de Publicidade e nessa medida sujeitos a licenciamento e ao pagamento de taxas.

A questão que o Recorrente suscita prende-se com a legalidade da taxa liquidada ao abrigo dos artigos 19º do Regulamento e Tabela de Taxas, Preços e Outras Receitas Municipais, e 20º do Regulamento Municipal de Publicidade do município de Coimbra.

Ora, tendo sido questionada a legalidade do acto tributário praticado ao abrigo das referidas normas regulamentares impunha-se que os regulamentos em causa fossem juntos aos autos, o que não foi feito. Nem se vislumbra da sentença recorrida que as normas ao abrigo das quais foi praticado o acto tributário tenham sido sequer ponderadas pelo Mmo. Juiz “a quo”. Ora, impunha-se desde logo ao julgador que a legalidade da taxa fosse apreciada à luz dos referidos regulamentos municipais invocados pelo Recorrente ao praticar o acto tributário e em seguida apreciar a eventual desconformidade destes com a lei geral (Lei n.º 97/88) ou constitucional invocada pela impugnante e aqui recorrida.

Entendemos, assim, que a sentença recorrida incorreu em erro de julgamento e deve ser revogada, determinando-se a baixa dos autos à 1ª instância a fim de ser junto aos autos os regulamentos municipais ao abrigo dos quais foi praticado o acto tributário e ser proferida nova decisão.»

1.7. Corridos os vistos legais, cabe decidir.

FUNDAMENTOS

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

A - Em 09.02.2005, a Impugnante apresentou um requerimento dirigido ao Sr. Presidente da Câmara Municipal de Coimbra, da qual se retira que “[...] *vem respeitosamente apresentar o Projecto de Licenciamento de Reclamos Luminosos e não Luminosos, de acordo com o Regulamento Municipal de Publicidade, que submete à apreciação da Ex.ma Câmara Municipal, a instalar na Estação de Serviço de Abastecimento de Combustíveis Líquidos de Condeixa - A, de qual é proprietária, sito na E.N.1 (IC2) ao Km 177,300 no lugar de, freguesia de, Concelho de Coimbra, Distrito de Coimbra [...]*” (cf. docs. a fls. 51 a 126 do PA que aqui se dão, para todos os efeitos legais, como integralmente reproduzidos).

B - A Impugnante apresentou juntos dos serviços da Câmara Municipal de Coimbra, a memória descritiva e justificativa do «*Projecto de licenciamento, imagem e colocação de painéis de informação*», relativamente ao posto de abastecimento de combustíveis designados por «*Condeixa - B*», no lugar de,, concelho de Coimbra (cf. doc. a fls. 51 a 126 do PA que aqui se dá, para todos os efeitos legais, como integralmente reproduzido).

C - Em 01.09.2006, a Impugnante, através da B....., Lda., apresentou junto dos serviços da Impugnada, o “[...] *processo de Aditamento do licenciamento da mudança de imagem / Publicidade A....., no posto de abastecimento de combustíveis de Estação de Serviço de Abastecimento de Combustíveis Líquidos de Condeixa - A e B, sito na E. N. 1 (IC2) ao km 177,300, no lugar de, Freguesia de, Concelho de Coimbra, Distrito de Coimbra [...]*” (cf. docs. a fls. 39 a 47 do PA que aqui se dão, para todos os efeitos legais, como integralmente reproduzidos).

D - Em 10.09.2007, a Impugnante procedeu ao pagamento dos alvarás de licença de instalação de suportes publicitários dos anos de 2005, 2006 e 2007, relativos aos postos de abastecimento de combustíveis referidos na alínea anterior (cf. docs. a fls. 19 a 22 do PA que aqui se dão, para todos os efeitos legais, como integralmente reproduzidos).

E - Em 04.10.2006, foram emitidos pela Câmara Municipal de Coimbra os alvarás de licença de instalação de suportes publicitário com os n.ºs 290/2006 e 292/2006, relativos aos postos de abastecimento de combustíveis referidos na alínea «C» (cf. docs. a fls. 17 a 18 do PA que aqui se dão, para todos os efeitos legais, como integralmente reproduzidos).

F - Com data de 27.03.2012, a Câmara Municipal de Coimbra emitiu ofício dirigido à Impugnante, sob o assunto «Publicidade/Ocupações de Espaço Público - Renovação de Licenças referentes a 2012», retira-se que: “[...] *Por despacho de 27/03/2012, do Exmº Sr. Vereador Engº, no uso de competência subdelegada, nos termos do Despacho 02/PR/2012, e nos termos do art.º 19º do Regulamento e Tabela de Taxas, Preços e Outras Receitas Municipais e art.º 20. Do Regulamento Municipal de Publicidade, venho, por este meio, notificar V. Exª. que se encontra(m) a pagamento de*

01 a 30 de Abril de 2012, a(s) taxa(s) mencionada(s) em epígrafe correspondente(s) à(s) licença(s) abaixo indicada(s) com os seguintes valores:

Facto	Área	Local	Valor
Mupis/Painéis Mecânicos/Digitais	36,00 m ²	Posto de Abastecimento A, ENI (IC	4.320,00
Anúncios Luminosos/ Iluminados	15,00 m ²	Posto de Abastecimento A, ENI (IC	450,00
		Valor total a pagar.	4.770,00

O cálculo da(s) taxa(s) foi efectuado de acordo com o(s) respectivos artigo(s) aplicáveis previsto(s) na Tabela de Taxas anexa ao Regulamento e Tabela de Taxas, Preços e Outras Receitas Municipais, publicitado pelo Edital 562/2009, de 28 de Dezembro [...]” (cf. doc. a fls. 12 a 13 dos autos que aqui se dá, para todos os efeitos legais, como integralmente reproduzido).

G - Com data de 27.03.2012, a Câmara Municipal de Coimbra emitiu ofício dirigido à Impugnante, sob o assunto «Publicidade/Ocupações de Espaço Público - Renovação de Licenças referentes a 2012», retira-se que: “[...] Por despacho de 27/03/2012, do Exm.º Sr. Vereador Eng.º, no uso de competência subdelegada, nos termos do Despacho 02/PR/2012, e nos termos do art.º 19º do Regulamento e Tabela de Taxas, Preços e Outras Receitas Municipais e art.º 20. Do Regulamento Municipal de Publicidade, venho, por este meio, notificar V. Ex.ª. que se encontra(m) a pagamento de 01 a 30 de Abril de 2012, a(s) taxa(s) mencionada(s) em epígrafe correspondente(s) à(s) licença(s) abaixo indicada(s) com os seguintes valores:

Facto	Área	Local	Valor
Mupis/Painéis Mecânicos/Digitais	36,00 m ²	Posto de Abastecimento B, SITO NA	4.320,00
Anúncios Luminosos/ Iluminados	14,00 m ²	Posto de Abastecimento B, SITO NA	420,00
		Valor total a pagar.	4.740,00

O cálculo da(s) taxa(s) foi efectuado de acordo com o(s) respectivos artigo(s) aplicáveis previsto(s) na Tabela de Taxas anexa ao Regulamento e Tabela de Taxas, Preços e Outras Receitas Municipais, publicitado pelo Edital 562/2009, de 28 de Dezembro [...]” (cf. doc. a fls. 12 a 13 dos autos que aqui se dá, para todos os efeitos legais, como integralmente reproduzido).

H - Na sequência dos ofícios referidos nas duas alíneas anteriores, em 11.05.2012 a Impugnante, através da sua Advogada, apresentou uma exposição escrita junto dos serviços da Impugnada (cf. doc. a fls. 07 a 13 do PA que aqui se dá, para todos os efeitos legais, como integralmente reproduzido).

I - A petição inicial do presente meio processual foi remetida para este Tribunal pela Advogada da Impugnante por correio registado expedido em 07.09.2012 (cf. fls. 1 a 29 dos autos).

J - Em 18.10.2012, foi emitida pelo Banco C., S.A. Sucursal em Espanha a favor da Câmara Municipal de Coimbra, “[...] garantia bancária prestada ao abrigo do processo de impugnação n.º 549/12.2BECBR, que corre os seus termos no Tribunal Administrativo e Fiscal de Coimbra, para garantia do pagamento da quantia devida pela A., S.A. à CÂMARA MUNICIPAL DE COIMBRA pelas taxas de publicidade relativas ao ano de 2012, no valor global de € 9.510,00 [...]”, esta no valor total de € 12.586,36 (cf. doc. a fls. 50 a 51 dos autos que aqui se dá, para todos os efeitos legais, como integralmente reproduzido).

3.1. A presente impugnação foi julgada procedente (no que respeita ao pedido de anulação dos actos tributários) porque o Mmo. Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Coimbra concluiu que relativamente a esses “atos tributários recorridos consubstanciados nas decisões de liquidação de taxas relativa à existência de imputados elementos de publicidade de dois postos de abastecimento de combustíveis”, as “referidas e alegadas referências publicitárias (...) não o são, antes se configurando e servindo como sinais distintivos do comércio (designadamente marcas – cf. o Código da Propriedade Industrial), ou seja como sinais diferenciadores de produtos e/ou serviços dos demais existentes no mercado.

Por outro lado, relativamente ao pedido de indemnização pela constituição de garantia indevida, a sentença julgou-o improcedente dado que, “quanto a factos geradores de dano, nada diz a impugnante”.

3.2. Inconformada com a sentença, o recorrente Município de Coimbra interpôs recurso para o Tribunal Central Administrativo Norte, alegando, no essencial, que os diversos elementos existentes nos painéis/reclames luminosos e não luminosos apresentados pela recorrida na sua Planta de Painéis Publicitários, com a individualização dos produtos ou serviços por esta prestados, permite diferenciá-los de outros da mesma espécie e, como tal, promove-os perante o consumidor final, pelo que a mensa-

gem afixada/inscrita dos identificados painéis consubstancia uma mensagem publicitária, na medida em que transmitem um convite ao público à utilização dos produtos e serviços que aí disponibiliza, promovendo-os.

O Tribunal Central Administrativo Norte julgou verificada a sua incompetência em razão da hierarquia para conhecer do recurso.

Para tanto e em síntese, após enunciar as regras que regulam a distribuição da competência em razão da hierarquia para conhecer dos recursos jurisdicionais, considerou que as questões suscitadas pelo Recorrente eram exclusivamente de direito, pelo que, atendendo ao disposto nos arts. 26.º, alínea *b*), e 38.º, alínea *a*), do ETAF, aprovado pela Lei n.º 13/2002, de 19/2, e no art. 280.º, n.º 1, do CPPT, entendeu que a competência em razão da hierarquia para conhecer do presente recurso é do Supremo Tribunal Administrativo.

4.1. Remetidos os autos a este Supremo Tribunal Administrativo, mediante requerimento do Recorrente, cumpre, antes do mais, ajuizar da competência, questão que é de ordem pública e prioritária em relação a qualquer outra (cf. art. 13.º do CPTA). Cumpre, designadamente aferir da incompetência em razão da hierarquia, que determina a incompetência absoluta do tribunal, a qual é do conhecimento oficioso e pode ser arguida até ao trânsito em julgado da decisão final (cf. art. 16.º do CPPT).

Ora, tal como o acórdão do TCA Norte salienta, resulta da alínea *b*) do art. 26º e da alínea *a*) do art. 38º do ETAF (na redacção da Lei 107-D/2003 de 31.12) e do n.º 1 do art. 280º do CPPT), que a competência do Supremo Tribunal Administrativo para apreciação dos recursos jurisdicionais interpostos de decisões dos Tribunais Tributários se restringe, exclusivamente, a matéria de direito, constituindo, assim, uma excepção à competência generalizada do Tribunal Central Administrativo, ao qual compete (cfr. alínea *a*) do art. 38º) conhecer «dos recursos de decisões dos Tribunais Tributários, salvo o disposto na alínea *b*) do artigo 26º.

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

Reserva-se, portanto, ao Supremo Tribunal Administrativo o papel de tribunal de revista, com intervenção reservada para os casos em que a matéria de facto controvertida no processo esteja estabilizada e apenas o direito se mantenha em discussão.

E embora para aferir da competência, em razão da hierarquia, do STA, haja que atentar, em princípio, apenas no teor das conclusões da alegação do recurso (pois por aquelas se define o objecto e se delimita o âmbito deste - cfr. o n.º 3 do art. 684º e os n.ºs. 1 e 3 do art. 690º, ambos do CPC – a que corresponde o actual art. 635º do novo CPC) e verificar se, perante tais conclusões, as questões controvertidas se resolvem mediante uma exclusiva actividade de aplicação e interpretação de normas jurídicas, ou se, pelo contrário, a sua apreciação implica a necessidade de dirimir questões de facto (ou porque o recorrente defende que os factos levados ao probatório não estão provados, ou porque diverge das ilações de facto que deles se devam retirar, ou, ainda, porque invoca factos que não vêm dados como provados e que não são, em abstracto, indiferentes para o julgamento da causa), não deixa de ser necessário confrontar as Conclusões com a própria substância das alegações do recurso, nomeadamente, se nestas se afrontam expressamente a factualidade que suporta a decisão.

E se o recorrente suscitar qualquer questão de facto, o recurso já não terá por fundamento exclusivamente matéria de direito, ficando, desde logo, definida a competência do Tribunal Central Administrativo, independentemente da eventualidade de, por fim, este Tribunal vir a concluir que a discordância sobre a matéria fáctica, ou que os factos não provados alegados são irrelevantes para a decisão do recurso.

E para efeitos da mesma competência, há, ainda, que atentar, sendo caso disso, se em sede de contra-alegações, vem requerida a ampliação do âmbito do recurso ao abrigo do disposto no art. 636º do CPC (correspondente ao anterior art. 684º-A).

4.2. No caso, a recorrente sustenta que os diversos elementos existentes nos painéis/reclames luminosos e não luminosos apresentados na Planta de Painéis Publicitários, com a individualização dos produtos ou serviços prestados pela recorrida, permitem diferenciá-los de outros da mesma espécie e, como tal, promovem tais produtos e serviços perante o consumidor final, sendo por isso que a mensagem afixada/inscrita dos identificados painéis consubstancia uma mensagem publicitária, na medida em que transmite um convite ao público para que utilize os produtos e serviços que aí se disponibilizam, promovendo-os.

Tanto que a recorrida, nas contra-alegações, logo contrapõe que os elementos de imagem e marca existentes no posto de abastecimento em questão, não têm aquele escopo de angariação, promoção ou apelo ao consumo de bens e serviços, pelo que não pode a exibição de tais elementos ser considerada como afixação de mensagens publicitárias de natureza comercial, já que se resumem à simples indicação da marca ou qualidade aposta nos artigos à venda nos ditos postos de abastecimento, e sendo que a identificação dos postos de abastecimento passa geralmente pela identificação da empresa que

abastece - que é definida por cor, logótipo e marca - que é afixada em vários elementos (placas, chapas e inscrições) que são colocadas dentro dos limites dos postos de abastecimento (como sucede nos presentes autos).

Ora, estas referidas alegações implicam, a nosso ver, a valoração factual dos elementos descritos, nomeadamente, no que respeita à referida alegação de que os elementos de marca e imagem afixados se destinam à angariação, promoção, convite à utilização e apelo ao consumo dos bens e serviços existentes no posto de abastecimento de combustível, por parte do consumidor final.

Trata-se, na verdade, de matéria que, por um lado, não resulta do Probatório fixado na sentença e, por outro lado, ainda se reconduz a clara apreciação daqueles apontados elementos, apelando à respectiva valoração factual e com recurso a ilações e juízos também de pendor factual.

E assim, porque os factos que suportam as referidas Conclusões não são, ao menos em abstracto, irrelevantes para a decisão das questões decididas, até porque «saber o que vai ser objecto da decisão do tribunal e o que terá ou não relevo para chegar a ela é matéria sobre a qual cabe ao tribunal competente para o julgamento pronunciar-se e, por isso, não pode essa mesma matéria ser utilizada para decidir a questão prévia da competência»,⁽¹⁾ conclui-se que o recurso não tem por fundamento único a divergência na interpretação e aplicação da lei, mas igualmente divergência sobre a factualidade julgada provada. Ou seja, concluímos, que o recurso não tem por fundamento exclusivamente matéria de direito, sendo, por isso, competente para o seu conhecimento a Secção do Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo (a infracção das regras da competência em razão da hierarquia determina a incompetência absoluta do Tribunal, que é de conhecimento oficioso e pode ser arguida ou suscitada até ao trânsito em julgado da decisão final - cfr. n.ºs. 1 e 2 do art. 16 do CPPT).

4.3. E a tanto não obsta, sequer, o recurso interposto do despacho interlocutório, pois que, sendo o TCA o competente para apreciação do recurso interposto da sentença, será igualmente, o tribunal competente para apreciar aquele outro recurso, caso se entenda que deve, ainda, ser apreciado [a impugnante, ora recorrida, não interpõe recurso da decisão final, nem sequer subordinadamente, e também não veio requerer que o tribunal conhecesse do recurso do despacho interlocutório, antes tendo apresentado, neste recurso interposto da sentença, contra-alegações nas quais sustenta ter ocorrido correcta aplicação do direito e pede a confirmação da sentença recorrida ⁽²⁾].

DECISÃO

Termos em que se acorda em declarar este Supremo Tribunal Administrativo incompetente em razão da hierarquia, para conhecer do presente recurso e em declarar (n.º 3 do art. 18.º do CPPT) competente o Tribunal Central Administrativo Norte (Secção do Contencioso Tributário).

Sem custas.

Após trânsito, remeta os autos ao Tribunal Central Administrativo Norte, a quem o Recorrente Município de Coimbra endereçou o recurso.

Lisboa, 7 de Outubro de 2015. — *Casimiro Gonçalves* (relator) — *Francisco Rothes* — *Fonseca Carvalho*.

⁽¹⁾ Jorge Lopes de Sousa, Código de Procedimento e de Processo Tributário, Anotado e Comentado, Vol. I, 6ª edição, 2006, Áreas Editora, 2011, anotação 10 ao art. 16º, p. 223-226.

⁽²⁾ Sobre a matéria, cfr. Jorge Lopes de Sousa, ob. cit. vol. IV, anotação 13 ao art. 282º, p. 445-446.

Acórdão de 7 de Outubro de 2015.

Assunto:

Tributação de dividendos. Sujeitos passivos não residentes. Livre circulação de capitais. Convenção para evitar a dupla tributação Portugal/Países Baixos.

Sumário:

I — Perante o artigo 24.º da CEDT Portugal/Holanda - no contexto da distribuição de dividendos por uma sociedade residente em Portugal a uma sociedade sua accionista residente na Holanda - é necessário apurar o tratamento fiscal conferido nos Países Baixos aos dividendos em causa -maxime a sua isenção de tributação - para determinar a existência ou não do crédito de imposto e, desse modo, para aferir da eventual neutralização da discriminação decorrente da tributação em sede

de IRC de tais rendimentos e fazer respeitar a imposição comunitária da livre de circulação de capitais (art. 56º do Tratado da Comunidade Europeia, actual art. 63º TFUE).

II — É ilegal a retenção na fonte, a título definitivo, que incide sobre dividendos distribuídos a uma entidade residente noutro Estado-Membro, efectuada à luz da legislação fiscal portuguesa, por tal configurar uma violação do direito de livre circulação de capitais, consagrado no art. 56º do Tratado da Comunidade Europeia, actual art. 63º TFUE, face à isenção de tributação no País de residência (Holanda).

Processo n.º 768/13-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrida: A....., BV.

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

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo

1 – A Fazenda Pública veio recorrer para Tribunal Central Administrativo Sul da sentença do Tribunal Tributário de Lisboa de 04-09-2012, que julgou procedente a impugnação judicial deduzida por A..... Holding, NV, posteriormente incorporada na A....., BV, melhor identificada nos autos (fls. 334), contra o indeferimento das reclamações gratuitas da liquidação de IRC, referente aos exercícios de 2004, 2006 e 2007, devidas por retenção na fonte, nos respectivos montantes de 328.772,15 €, 657.544,31€ e 657.544,31€.

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

«1. Visa o presente recurso reagir contra a doutra decisão que julgou a impugnação judicial procedente, condenando a Fazenda Pública no pedido de restituição do imposto retido, e ao pagamento de juros indemnizatórios desde a data do pagamento do imposto, até à data da emissão da respectiva nota de crédito, fixando à causa o valor de € 1.052.792, que corresponde ao após a redução do pedido.

2. Pelo elenco de fundamentos acima descritos, infere-se que a doutra sentença, ora recorrida, julgou procedente a impugnação à margem referenciada com as consequências aí sufragadas, por ter considerado que o direito comunitário tinha sido violado, ou seja, o impugnante foi discriminado em relação aos residentes do Estado-Membro.

3. Por outro lado, a doutra sentença considerou que haveria lugar a juros indemnizatórios por erro ser imputável aos serviços.

4. Neste âmbito, o thema decidendum, assenta em determinar se houve ou não discriminação injustificada entre accionistas residentes e não residentes em Portugal e, concomitantemente violação do direito comunitário quanto à igualdade de tratamento entre os vários sujeitos passivos.

5. Relativamente à causa decidendi a Administração Tributária aquilatou que a Doutra sentença não ponderou devidamente os factos mencionados, pois os preceitos em causa não violam o direito comunitário, não havendo qualquer discriminação entre residentes e não residentes.

6. O que acontece é que, tal como referido na contestação, o Estado da residência do impugnante, à luz do consagrado no art.º 4.º da Directiva n.º 90/435/CEE, do Conselho de 23/07 ou se abstém de tributar esses lucros ou os tributa, autorizando a sociedade a deduzir do montante do imposto a fracção do imposto da afiliada correspondente a tais lucros.

7. Ora, se é o Estado-Membro da impugnante, ou seja, Holanda, que isenta ou tributa, não se vislumbra como é que a legislação portuguesa viola o direito comunitário.

8. Além do mais, a entidade distribuidora dos dividendos, B....., efectuou a retenção na fonte a lei interna portuguesa, nos termos dos art.ºs 90.º n.º 1 alínea c), 46.º n.º 1, 80.º n.º 2 alínea c), 14.º n.º 3 e 89.º n.º 1, todos do CIRC, não padecendo estas disposições de quaisquer incompatibilidades com o princípio de liberdade de capitais consagrado no direito comunitário.

9. Assim sendo, uma vez que os preceitos a nossa legislação interna não violam os princípios do direito comunitário, designadamente a não discriminação entre tributação efectuada a residentes e a não residentes, não poderá haver lugar a juros indemnizatórios por facto imputável à Administração Tributária.

10. Pelo exposto, somos de opinião que o douto Tribunal «a quo» baseou a sua fundamentação na errónea apreciação das razões de facto e de direito que se encontram subjacentes ao acto de liquidação sindicado, em clara e manifesta violação dos requisitos legalmente consignados no disposto nos art.ºs 90.º n.º 1 alínea c), 46.º n.º 1, 80.º n.º 2 alínea a) 14.º n.º 3 e 89.º n.º 1, todos do CIRC bem como da Directiva n.º 90/435/CEE, do Conselho e 23/07 e dos art.º 12.º, 46.º, 48.º e 56.º do Tratado CE.»

2 – A recorrida, A..... Holding NV apresentou as sua contra alegações com as seguintes conclusões:

«a. O recurso interposto pela FP assenta unicamente na discussão acerca (i) da errada transposição da Directiva Mães-filhas e (ii) na falta de comparabilidade entre a situação da sociedade beneficiária de dividendos quando é residente e quando não é residente.

b. Quanto ao primeiro ponto, cabe clarificar que nem a pretensão da Recorrida, nem a decisão do Tribunal a quo põe em crise a transposição de direito comunitário derivado, o qual se encontra fora do objecto da presente acção.

c. Já quando à questão da comparabilidade entre a situação de uma entidade residente e de uma entidade não residente, existe hoje jurisprudência assente do Tribunal de Justiça e dos Tribunais nacionais sobre a matéria, sendo assente que as situações são comparáveis e que o regime é discriminatório.

d. A obrigação de proceder à retenção na fonte sobre os dividendos recebidos por entidades não residentes decorria do n.º 1, c) do artigo n.º 88., e n.º 2, c) do artigo n.º 80.º do CIRC, nas redacções em vigor à data dos factos, bem como do n.º 3 do artigo n.º 14.º do CIRC a contrario.

e. A mesma obrigação de proceder a retenção na fonte estava prevista para entidades residentes em território nacional, a qual estabelecia a dispensa deste dever bem como não tributação dos dividendos recebidos nos termos dos artigos 90.º n.º 1 c) e 46.º n.º 1 (nas redacções em vigor à data).

i. A análise comparativa dos referidos regimes conduz à conclusão de que as entidades residentes beneficiavam da isenção da tributação dos dividendos (e não apenas da dispensa de retenção na fonte sobre os mesmos) em condições substancialmente mais favoráveis do que as entidades beneficiárias não residentes.

g. Sendo residente para efeitos fiscais na Holanda, a Recorrida foi sujeita a retenção na fonte em Portugal.

h. Contudo, caso fosse considerada residente para efeitos fiscais em Portugal, os lucros distribuídos pelo B... .. incluídos na base tributável, seriam deduzidos para efeitos e determinação do lucro tributável da beneficiária e estariam dispensados de retenção na fonte.

l. Em suma, não incidiria qualquer tributação ao nível da beneficiária sobre os dividendos recebidos, verificando-se assim uma desigualdade de tratamento unicamente com base no local de residência, a qual deve ser considerada discriminatória e como tal violadora da liberdade de circulação de capitais.

j. No caso em análise, embora estejamos perante uma sociedade residente e uma sociedade não residente em território Português, as situações são objectivamente comparáveis porquanto as diferenças de tratamento não se justificam por quaisquer diferenças objectivas entre a situação das entidades residentes e daquelas não residentes (acórdãos Schumacher, já referido, nos 36 a 38, e Asscher, já referido, n.º 42) - Cfr. Acórdão Royal Bank of Scotland (C- 311/97), n.º 27. Sobre esta matéria, cfr. Acórdão Avoir Fiscal (Proc. C-270/83), n.º 19, Commerzbank (Proc. C-330/91), n.º 17, Acórdão Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (Proc. C-374/04), n.º 68, todos disponíveis em <http://curia.europa.eu/>.

k. Ora, conforme foi decidido repetidas vezes pelo Tribunal de Justiça (designadamente nos acórdãos proferidos nos processos Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, Denkavit Internationaal e Denkavit France, Amurta, Secilpar e Amorim Energia BV) e acolhidas pela jurisprudência dos Tribunais nacionais (entre outros, vide Ac. STA de 29.02.2012, proc. 01017/11), as situações, como a da Recorrida são situações comparáveis na medida em que «a partir do momento em que um Estado-Membro, de modo unilateral ou por via convencional sujeita ao imposto sobre o rendimento não só os accionistas residentes mas também os accionistas não residentes, relativamente aos dividendos que recebam de uma sociedade residente, a situação dos referidos accionistas não residentes assemelha-se à dos accionistas residentes (acórdãos, já referidos, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation n.º 68, Denkavit Internationaal e Denkavit France, n.º35 e Amurta, n.º38).

l. Deste modo, ter-se-á de concluir que as situações em discussão são objectivamente comparáveis, pelo que estamos verdadeiramente perante um caso de discriminação e não de mero tratamento desigual justificado pelas diferenças objectivas de tributação entre residentes e não residentes, como pretende a FP.

m. A referida discriminação do tratamento não é resolvida nem pelo direito interno nem por via convencional, já que na Convenção celebrada com a Holanda se estabelece como método de eliminação da dupla tributação jurídica o método da imputação ordinária e não o método a Imputação integral, sendo este último o único que permite neutralizar a dupla tributação económica a que a Recorrida foi sujeita, mitigando assim a desvantagem económica causada pela norma doméstica discriminatória (a qual só seria totalmente eliminada se a Holanda concedesse um crédito de imposto integral no exacto momento em que foi retido imposto em Portugal - caso contrário sempre subsistiria um cash-flow disadvantage).

n. Na prática, a Recorrida não beneficiou de qualquer crédito de imposto, porquanto os dividendos recebidos se encontram isentos de tributação na Holanda ao abrigo do regime de participation exemption holandês.

o. Desta forma, a Recorrida foi obrigada a efectuar um esforço fiscal maior - correspondente à retenção efectuada - do que uma sociedade nas mesmas condições (i.e, mesmo nível de participação, pelo mesmo período) residente em território nacional.

p. Esta diferença de tratamento consubstancia uma restrição da liberdade de circulação de capitais, porquanto reduz o retorno económico que uma sociedade não residente obtém de uma participação social numa sociedade Portuguesa, em comparação com a detenção, em iguais condições, por parte de uma sociedade residente em Portugal.

q. Nestes termos, ao impor um esforço fiscal superior a sociedades não residentes - quando comparado com sociedades residentes nas mesmas condições - a legislação nacional criou um obstáculo ao investimento em Portugal por parte de residentes de outros Estados-Membros, i.e., uma restrição à livre circulação de capitais.

r. Assim, a violação invocada tem, não só, correspondência legal - o actual art. 63.º do TFUE - como apoio em jurisprudência assente e recorrente do Tribunal de Justiça e dos Tribunais nacionais, que inclusivamente já se pronunciaram no sentido de as diferenças de tributação sobre os dividendos serem discriminatórias e restritivas da liberdade de circulação de capitais em situações idênticas à da Recorrida nos já citados processos Amurta, Secilpar e Amorim Energia, BV (este último especificamente sobre as normas nacionais).

s. Tal como já foi referido, o Direito da União Europeia tem primazia sobre as normas de direito interno, nos termos do art. 8.º, n.º 4 da CRP, gozando o princípio da liberdade de circulação de capitais, incluído no art. 56.º do TCE (actual art. 63.º do TFUE), de aplicação directa no nosso ordenamento jurídico, impondo uma clara, precisa e incondicional obrigação de abstenção.

t. Desta forma, estando residentes e não residentes em situações comparáveis, o benefício de uma isenção de tributação deve, igualmente, ser entendido a residentes e não residentes nos mesmos exactos termos.

u. Tal tratamento igual apenas poderia ser preterido mediante uma justificação nos termos estabelecidos pelo direito comunitário e pela sua jurisprudência (e apenas em medida proporcional), justificação essa que, não só não foi alegada ou demonstrada, como não existe.

v. Nestes termos, a retenção na fonte de que a Recorrida foi alvo no âmbito da distribuição de dividendos do B..... ora em crise, é ilegal por violadora da liberdade de circulação de capitais consagrada no art. 56.º e seguintes do TCE (actual art. 63.º do TFUE) porquanto, embora titular de uma participação social representativa de menos de 10% do capital social do B....., a verdade é que o valor de aquisição das mesmas é consideravelmente superior a EUR 20.000.000 (vinte milhões de euros), cumprindo deste modo os requisitos exigidos pela lei interna para isenção de tributação dos lucros distribuídos entre entidades residentes em Portugal.

w. Sobre esta matéria, já se pronunciaram diversas vezes o Tribunal de Justiça e os Tribunais nacionais, dando provimento às pretensões dos particulares, pelo que esteve bem o Tribunal a quo ao considerar que “a impugnante foi objecto de um tratamento menos favorável tão só pelo facto de se tratar de uma entidade não residente em Portugal, não se verificando qualquer diferença objectiva ou a ocorrência de qualquer «razão imperiosa de interesse geral» no sentido que lhe é dado pela Jurisprudência do TJUE supra citada que justifique tal tratamento à luz ao Tratado (como é aliás, reafirmado no acórdão proferido em 3 de junho de 2010, no processo (C-487/08, citado por último, num caso que é similar ao presente)»

x. A consagração do direito aos juros indemnizatórios prevista nos artigos 43.º e 100.º da LGT bem como no artigo 61.º do CPPT, mais não é do que a concretização, em matéria fiscal, do direito à indemnização que tem fundamento constitucional no artigo 22.º da Constituição da República Portuguesa (doravante “CRP”).

y. A imputabilidade do erro aos serviços visa excluir unicamente as situações em que o erro seja imputável ao sujeito passivo e a AT não tenha tido oportunidade de o corrigir;

z. É jurisprudência constante dos tribunais superiores portugueses que a «havendo erro de direito na liquidação, por aplicação de normas nacionais que violem o direito comunitário e sendo ela efectuada pelos serviços, é à administração tributária que é imputável esse erro, sempre que a errada aplicação da lei não tenha por base qualquer informação do contribuinte. (Ac. do STA de 12/12/2001, rec. 26.233)”

aa. No presente caso, a ilegalidade da liquidação não decorre de qualquer erro do sujeito passivo ou do substituto tributário mas antes da aplicação directa das normas de direito interno que inequivocamente impunham o dever de retenção na fonte sobre os dividendos pagos a entidades não residentes;

bb. Ilegalidade essa que foi mantida pela AT em todas as oportunidades que teve para revogar o acto e que continua a ser defendida no presente recurso;

cc. Também quanto a este aspecto esteve bem o Tribunal a quo ao decidir que «tendo-se concluído que as liquidações de imposto impugnadas padecem de vício de violação de lei daí decorre que as mesmas são consequência de um erro imputável ao serviço nos termos da citada disposição, pelo que se encontram reunidos os pressupostos para a condenação da administração tributária a pagar juros indemnizatórios à impugnante (...) desde a data do pagamento indevido até à data da emissão da respectiva nota de crédito».

dd. Pelo que devem ser pagos juros indemnizatórios desde a data da retenção na fonte, porquanto o referido acto teria sido praticado nos exactos mesmo moldes se houvesse sido praticado ab initio pela AT e não por um substituto tributário.»

3 – O recurso foi interposto no Tribunal Central Administrativo Sul, o qual, por acórdão exarado a fls. 361 e segts dos autos, se declarou incompetente em razão da hierarquia, para conhecer do mesmo, por ter como fundamento, exclusivamente matéria de direito, considerando competente para esse efeito, a secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo.

4 – Notificadas as partes para, querendo, se pronunciarem sobre esta questão prévia, veio o recorrente concordar com a remessa do processo para este Tribunal.

5 – O Exmº Procurador Geral Adjunto emitiu duto parecer, com a seguinte fundamentação que, na parte mais relevante se transcreve:

(...) Questão decidenda: conformidade com o princípio de direito comunitário da livre circulação de capitais (art.63º TFUE) das normas constantes da legislação portuguesa que constituem o suporte jurídico da retenção na fonte do imposto incidente sobre os lucros distribuídos a entidades accionistas não residentes (arts.14º nº3, 46º nº1, 80º nº2 alínea c), 89º nº1 CIRC (numeração e redacção vigentes nos anos 2004/2007), por confronto com a norma constante do art. 90º nº1 alínea c) CIRC (numeração e redacção vigentes nos anos 2004/2007) que dispensa a retenção na fonte do imposto incidente sobre os lucros distribuídos a entidades accionistas com residência no território português.

1. Questão semelhante (tributação de juros) foi apreciada no acórdão TJUE proferido em 22 de dezembro 2008 (processo n.º C-282/07), tendo sido emitida pronúncia nos seguintes termos:

Os artigos 52º do Tratado CE (que passou, após alteração a artigo 43º CE), 58º do Tratado CE (actual artigo 48º CE), 73º-B e 73º-D do Tratado CE (actuais, respectivamente, artigos 56º CE e 58º CE), devem ser interpretados no sentido de que não se opõem a uma regulamentação fiscal de um Estado-membro que obriga à retenção na fonte do imposto sobre os juros pagos por uma sociedade residente desse Estado a uma sociedade beneficiária residente de outro Estado-Membro, embora isente dessa retenção os juros pagos a uma sociedade beneficiária residente do primeiro Estado-membro cujos rendimentos são tributados neste último Estado-Membro a título do imposto sobre as sociedades.

No considerando 41. do acórdão afirma-se que a diferença de regulamentação fiscal estabelecida entre sociedades beneficiárias dos juros consoante estabelecidas no Estado-Membro em causa ou em outro Estado-Membro radica em situações que não são objectivamente comparáveis.

Este considerando deve ser conjugado com o considerando 32 do acórdão TJUE proferido em 8 novembro 2007 (processo C-379/05), que apreciou questão semelhante de diferença de tratamento fiscal resultante das diferentes residências de sociedades beneficiárias de dividendos distribuídos

32. (...) há que distinguir tratamentos desiguais, permitidos nos termos do artigo 58º, nº1, alínea a), CE, das discriminações proibidas pelo n.º deste mesmo artigo.

(...) para que uma regulamentação fiscal nacional (...) possa ser considerada compatível com as disposições do Tratado relativas à livre circulação de capitais, é necessário que a diferença de tratamento respeite a situações não comparáveis objectivamente ou se justifique por razões imperiosas de interesse geral (v. acórdãos de 6 de Junho de 2000, Verkooijen, C-35/98 (...); de 7 de Setembro de 2004, Manninen, C-319/02 (...); e de 8 de Setembro de 2005, Blanckaert, C-512/03(...))

A Comissão Europeia instaurou acção por incumprimento contra o Estado Português (art.258º TFUE), onde se suscitava a questão decidenda semelhante à apreciada neste processo, a qual foi julgada improcedente pelo TJUE por falta de prova do incumprimento imputado ao Estado Português (acórdão 17.06.2010 processo n.º C105/08)

2. No caso concreto carece igualmente de demonstração a alegação de que a carga fiscal resultante da retenção na fonte incidente sobre os lucros distribuídos à recorrida A..... Holding NV, podendo ser neutralizada por aplicação de um crédito de imposto (Convenção para evitar a dupla tributação e prevenir a evasão fiscal em matéria de impostos sobre o rendimento, celebrada entre Portugal e a Holanda (CDT) aprovada pela Resolução da Assembleia da República n.º 62/2000 (Diário da República - I Série - A - 12-7-2000-art.24º nºs 2 e 4 CDT) era mais gravosa do que a incidente sobre lucros distribuídos a entidades residentes, sujeitos a IRC à taxa nominal de 30% (nos anos das retenções na fonte).

3. Sobre a questão decidenda pronunciou-se o recente acórdão STA-SCT 20.02.2013 processo n.º 1435/12, seguindo linha argumentativa consonante com as antecedentes considerações, condensada no respectivo Sumário:

1. Não decorre nem do Direito da União nem da jurisprudência do Tribunal de Justiça para os sujeitos passivos não residentes em Portugal e sem estabelecimento estável em território português (e residentes num Estado-Membro da União Europeia) um direito à igualdade de tributação em relação aos residentes (em matéria de impostos directos), prevendo, pelo contrário, o TJUE que a proibição de todas as restrições aos movimentos de capitais entre Estados-Membros e entre Estados-Membros e países terceiros (art. 63 n.º 1, do TFUE), não prejudica os Estados-Membros de aplicarem as disposições pertinentes do seu direito fiscal que estabeleçam uma distinção entre contribuintes que não se encontrem em idêntica situação no que se refere ao local de residência [art. 65º nº1, alínea a), do TFUE].

2. A jurisprudência do Tribunal de Justiça revela, em termos genéricos, que o uso da residência como elemento de conexão, bem como a diferenciação fiscal entre sujeitos passivos residentes e não residentes, tanto na legislação interna dos Estados como nas Convenções sobre Dupla Tributação, é aceitável e não contraria as liberdades de circulação, nem consubstancia uma discriminação contrária aos Tratados Europeus, em virtude de os residentes e os não residentes não se encontrarem, em geral, em situações comparáveis, porque assentes numa diferença objectiva relevante entre os sujeitos passivos.

3. No caso em apreço, a Administração Tributária, ao tributar os dividendos através da retenção na fonte à taxa de 10%, limitou-se a dar cumprimento ao estatuído no regime jurídico constante da referida Convenção sobre Dupla Tributação celebrada entre Portugal e os Países Baixos, não incorrendo em qualquer ilegalidade, pois decorre do mesmo diploma que a referida retenção será neutralizada por aplicação de um crédito de imposto, nos termos do estatuído no art. 24º, nºs 2 e 4, no país da residência, sendo que se pela via do direito do Estado de residência não é possível efectivar-se o crédito de imposto conferido pela referida Convenção, tal argumento não pode ser oponível ao país da fonte, que se limita a fazer aplicação do quadro legal vigente na sua ordem jurídica.

CONCLUSÃO

O recurso merece provimento.

A sentença impugnada deve ser revogada e substituída por acórdão declaratório da improcedência da impugnação judicial, com a manutenção dos actos de retenção na fonte na ordem jurídica.»

6 - Colhidos os vistos legais, cabe decidir.

7- Em sede factual apurou-se a seguinte matéria de facto:

A) A Impugnante é uma sociedade comercial de Direito Holandês denominada “besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid” com sede na Holanda, sem direcção efectiva ou estabelecimento estável em território nacional (cf. Documento de fls. 66 e ss dos autos).

B) A Impugnante, em 19/05/1999 tornou-se accionista do “B.....”, contribuinte n.º, sociedade com sede em Portugal, adquirindo 6.000.000 acções por um valor unitário de 26,63€, no montante total de 159.780.000, procedendo a sucessivas aquisições até 2008 (cfr. documento de fls. 59 dos autos).

C) Em 13 de Abril de 2004 o “B.....”, contribuinte n.º procedeu à distribuição de dividendos aos seus accionistas, de entre eles a Impugnante titular de 65.874.572 acções, valor unitário de 0,06€ por acção (cfr. documento de fls. 36 e ss dos autos).

D) No âmbito da distribuição de dividendos mencionada na alínea anterior a Impugnante auferiu o rendimento bruto de 3.952.474,32€, o qual foi objecto de retenção na fonte, à taxa de 25%, no montante total de 328.772,15€ (cfr. documento de fls. 33 e ss dos autos).

E) Em 26 de Dezembro de 2007 a Impugnante apresentou pedido de reembolso parcial do imposto português sobre dividendos mencionado na alínea anterior, ao abrigo da convenção para evitar a dupla tributação celebrada entre Portugal e a Holanda (cfr. documento de fls. 41 dos autos).

F) Em 06 de Abril de 2006 o “B.....”, contribuinte n.º procedeu à distribuição de dividendos aos seus accionistas, de entre eles a Impugnante titular de 88.857.339 acções, valor unitário de 0,037€ por acção (cfr. documento de fls. 44 e ss dos autos).

G) No âmbito da distribuição de dividendos mencionada na alínea anterior a Impugnante auferiu o rendimento bruto de 3.287.721,54€, o qual foi objecto de retenção na fonte, à taxa de 20%, no montante total de 657.544,31€ (cfr. documento de fls. 44 e ss dos autos).

H) Em 19 de Março de 2008 a Impugnante apresentou pedido de reembolso parcial do imposto português sobre dividendos mencionado na alínea anterior, ao abrigo da convenção para evitar a dupla tributação celebrada entre Portugal e a Holanda (cfr. documento de fls. 49 dos autos).

I) No âmbito do pedido mencionado na alínea anterior, a Impugnante foi reembolsada no montante de 328.772,15€ (cfr. art. 17.º da p.i. - confissão).

J) Em 29 de Novembro de 2007 o “B.....”, contribuinte n.º procedeu à distribuição de dividendos aos seus accionistas, de entre eles a Impugnante titular de 88.857.339 acções, valor unitário de 0,37€ por acção (cfr. documento de fls. 51 e ss dos autos).

K) No âmbito da distribuição de dividendos mencionada na alínea anterior a Impugnante auferiu o rendimento bruto de 3.287.721,54€, o qual foi objecto de retenção na fonte, à taxa de 20%, no montante total de 657.544,31€ (cfr. documento de fls. 51 e ss dos autos).

L) Em 10 de Dezembro de 2007 a taxa de retenção na fonte referida na alínea anterior foi corrigida para 10% Impugnante, ao abrigo da convenção para evitar a dupla tributação celebrada entre Portugal e a Holanda, sendo o montante retido na fonte de 328.772,15€ (cfr. documento de fls. 56 dos autos).

M) Relativamente aos dividendos pagos em 13 de Abril de 2004 pelo “B.....” a Impugnante deduziu pedido de revisão oficiosa em 14 de Abril de 2008 (cfr. documento de fls. 133 dos autos).

N) O pedido de revisão oficiosa não foi decidido no prazo de 6 meses (cfr. Processo Administrativo).

O) Relativamente aos dividendos pagos em 6 de Abril de 2006 pelo “B.....” a Impugnante deduziu reclamação graciosa no dia 7 de Abril de 2008 (cfr. documento de fls. 134 dos autos).

P) A reclamação graciosa não foi decidida no prazo de 6 meses (cfr. Processo Administrativo).

Q) Relativamente aos dividendos pagos em 29 de Novembro de 2007 a Impugnante deduziu reclamação graciosa no dia 19 de Maio de 2008 (cfr. fls. 135 dos autos).

R) A p.i foi apresentada junto do então 5.º Bairro da Repartição de Finanças de Lisboa em 05/01/2009 (cfr. carimbo, a fls. 2 dos autos).

8. Do objecto do recurso

Como se viu o recurso foi interposto no Tribunal Central Administrativo Sul, o qual, por acórdão constante de fls. 361 e segts., veio a declarar-se incompetente, em razão da hierarquia, para dele conhecer, por considerar que tem por fundamento exclusivamente matéria de direito.

E de facto, porque apenas está em causa a interpretação das regras jurídicas aplicáveis, não havendo controvérsia a este propósito, também aqui se entende, na perspectiva considerada pelo Tribunal Central Administrativo Sul, que o recurso tem por exclusivo objecto matéria de direito (nº 1 do art. 280º do CPPT).

Há, assim que apreciar o presente recurso.

No caso, atentas as conclusões das alegações de recurso, constatamos que a Fazenda Pública delimita “*thema decidendum*” como sendo «*determinar se houve ou não discriminação injustificada entre accionistas residentes e não residentes em Portugal e, concomitantemente violação do direito comunitário quanto à igualdade de tratamento entre os vários sujeitos passivos.*» (cf. conclusão 4ª).

Vistos, porém, o segmento decisório da sentença recorrida e os fundamentos invocados pela recorrente para pedir a sua alteração, podemos concluir que a questão objecto do recurso consiste em saber se incorre em erro de julgamento a sentença recorrida que julgou que a retenção na fonte efectuada sobre os dividendos colocados à disposição da recorrida (pessoa colectiva de direito Neerlandês com sede nos Países Baixos) pelo Banco B....., padece de ilegalidade por violação do direito comunitário causando entrave à livre circulação de capitais e violação do princípio da igualdade fiscal entre residentes e não residentes.

Assim, e tendo presente o direito nacional relevante e o quadro jurídico aplicável à data dos factos (pagamento de dividendos de 13 de Abril de 2004, 6 de Abril de 2006 e 29 de Novembro de 2007 - pontos C, F e J do probatório) a questão decidenda prende-se com a conformidade com o princípio de direito comunitário da livre circulação de capitais (arts. 56 e 58º do Tratado que instituiu a Comunidade europeia, actualmente arts. 63º e 65º do TFUE) das normas constantes da legislação portuguesa que constituem o suporte jurídico da retenção na fonte do imposto incidente sobre os lucros distribuídos a entidades accionistas não residentes (arts. 14º nº3., 80º nº2 alínea c), 88º nº1, alínea c) CIRC (numeração e redacção vigentes nos anos 2004/2007), por confronto com as normas constantes dos arts. 46º nº1 e 90º nº1 alínea c) CIRC (numeração e redacção vigentes nos anos 2004/2007) que dispensa a retenção na fonte do imposto incidente sobre os lucros distribuídos a entidades accionistas com residência no território português.

Os tributos impugnados foram enquadrados na norma de incidência prevista no artº 4º, nº3, alínea c) subalínea 3) do CIRC sendo objecto de retenção na fonte a título definitivo, nos termos do artº 88 n.º 1 alínea c) e n.º 3 alínea b) do mesmo diploma.

O tribunal a quo, apoiando-se na análise da jurisprudência comunitária sobre a matéria (Acórdão Denkavit II, processo C-170/05, Acórdão Amurta, processo n.º C-379/05, acórdão de 3.06.2010, processo C-487/08, Comissão vs. Espanha e Despacho do TJ de 22 de Novembro de 2010, Secilpar, C-199/10) considerou haver incompatibilidade do regime fiscal português com o princípio comunitário da liberdade de circulação de capitais, face ao tratamento discriminatório entre os accionistas residentes em Portugal e os accionistas residentes em outros Estados membros, segundo o disposto no artº 56º do TCE (actual artº 63º e segts do T.F.U.E.) e consequentemente do artº 8º, nº4 da CRP em conformidade com o artº 135º do CPA.

Para chegar a tal conclusão ponderou a decisão recorrida que as liquidações de imposto impugnadas padecem de vício de violação de lei, consubstanciado na violação do princípio da livre circulação de capitais com base em diversos fundamentos, entre os quais o facto de a nossa legislação não sujeitar a retenção na fonte à prova de que os rendimentos tributados são deduzidos no país de residência e por outro lado o facto de a legislação holandesa consagrar a “*participation exemption*”, que isenta de tributação os dividendos auferidos, designadamente pelas *besloten vennootschap* como é a impugnante, desde que haja uma participação superior a 5%, o que também sucede no caso em apreço, não sendo considerados custos nem podendo ser deduzidos os valores suportados no estado fonte, a título de retenção na fonte, exceptuando alguns casos de países em vias de desenvolvimento (cf. arts. 10.º e 13.º, do *Wet op de vennootschapsbelasting*, e 31.º, do *Besluit voorkoming dubbele belasting 2001*).”

A questão assim suscitada refere-se, pois, à tributação de dividendos distribuídos por sociedade residente em território nacional a sociedade não residente, com sede nos Países Baixos, e é idêntica à que foi objecto da jurisprudência deste Supremo Tribunal, nomeadamente no Acórdão do Pleno de

09/07/2014, recurso n.º 01435/12, por nós relatado, e no Acórdão de 12.11.2014, recurso 461/14, ambos publicados in www.dgsi.pt.

Sendo que neste último processo estavam em causa os dividendos também distribuídos pelo Banco B....., SA, à sociedade C..... BV, a qual deduziu reclamação graciosa em coligação com a ora recorrida, tendo posteriormente deduzido impugnação em separado - vide fls. 87 dos presentes autos (1.º vol.) e processo instrutor em apenso.

Assim, e porque a concreta situação dos autos não diverge de modo substancial daquelas situações já tratadas por este Supremo Tribunal nos referidos Acórdãos 1435/12 e 461/14, iremos seguir de perto a respectiva argumentação jurídica.

Como se disse naquele primeiro acórdão (do Pleno):

(....) a mais recente jurisprudência deste Supremo Tribunal Administrativo tem-se pronunciado, por diversas vezes, em sentido claramente divergente à tese acolhida no acórdão recorrido, ou seja, no sentido de que o regime português de tributação por retenção na fonte com natureza definitiva dos dividendos distribuídos a sociedades não residentes, mas residentes em estados membros da UE é discriminatório e violador dos princípios da liberdade de estabelecimento e da livre circulação de capitais, se os mesmos dividendos se encontram isentos de imposto sobre o rendimento no Estado da residência, não se permitindo aí a dedução, compensação ou recuperação de qualquer imposto pago em Portugal — cf. Acórdãos da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo de 29.02.2012, recurso 1017/11, de 28.11.2012, recurso 482/10, de 29.05.2013, recurso 322/13, de 27.11.2013, recurso 654/13, de 18.12.2013, recurso 568/13, de 09.04.2014, recurso 1318/13 e de 21.05.2014, recurso 1192/13, todos in www.dgsi.pt.

(....)

7. Deste modo, verificada a oposição, cumpre decidir a questão objecto do recurso que, tal como a recorrente a configura nas suas alegações, é a de saber se o regime decorrente do artigo 24.º, n.ºs 2 e 4, da CEDT Portugal/Países Baixos encerra a concessão de um crédito de imposto no Reino dos Países Baixos, equivalente ao imposto suportado em Portugal, e permite neutralizar os efeitos lesivos, assentes na incompatibilidade com a liberdade de circulação de capitais prevista no artigo 63.º do TFUE (ex-artigo 56.º do TCE), do tratamento diferenciado em sede de IRC entre accionistas residentes e não residentes.

(...) entendemos, de acordo com o que vem sendo dito, de forma clara, pela jurisprudência do TJUE, que «quando um Estado-Membro invoca uma convenção celebrada com outro Estado-Membro, destinada a evitar a dupla tributação, cabe ao órgão jurisdicional nacional determinar se há que tomar em consideração essa convenção no litígio no processo principal e, sendo caso disso, verificar se esta convenção permite neutralizar os efeitos da restrição à livre circulação de capitais» (Ac.do TJUE proferido no processo C-379/05, Amurta SP contra Inspecteur van de belastingdienst/Amsterdam)

Como sublinha, João Félix Pinto Nogueira (Neutralização na distribuição de dividendos de sociedades não residentes, Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal, ano VI, tomo 3, pag.313) o TJUE não se prende com a forma jurídica que assumo o crédito, e tem aceitado que a neutralização possa ocorrer tanto como consequência de um crédito integral, como por força de um crédito ordinário.

Porém, não basta a previsão de um qualquer método de crédito na convenção sendo necessária uma neutralização efectiva, isto é, que o sujeito passivo seja efectivamente capaz de imputar toda a retenção sofrida na fonte em imposto a suportar no Estado da residência.

Como ficou expresso no despacho do Tribunal de Justiça de 18 de Junho de 2012, proferido no processo C-38/11, na sequência de pedido de decisão prejudicial suscitado no âmbito do acórdão fundamento, — o Tribunal de Justiça já declarou, relativamente ao método de imputação para a prevenção da dupla tributação, que a aplicação desse método deve permitir que o imposto sobre os dividendos cobrado no Estado de residência da sociedade que procede à distribuição desses dividendos seja totalmente imputado ao imposto devido no Estado de residência da sociedade beneficiária, de modo a que, se sobre os dividendos recebidos por essa sociedade incidir, no final, uma tributação superior à que incide sobre os dividendos pagos a sociedades residentes no primeiro Estado-Membro, essa carga fiscal superior já não seja imputável ao Estado de residência da sociedade distribuidora, mas ao Estado de residência da sociedade beneficiária, que exerceu o seu poder tributário (...).

Por conseguinte, a diferença de tratamento decorrente da retenção na fonte no Estado de residência da sociedade que procede à distribuição dos dividendos só pode ser neutralizada através deste método de imputação se os dividendos provenientes do Estado-Membro de residência da sociedade que procede à distribuição forem suficientemente tributados no outro Estado-Membro. Ora, se esses dividendos não forem tributados ou não o forem num montante suficiente, não é possível imputar o montante de imposto cobrado no Estado-Membro de residência da sociedade que procede à distribuição, ou uma fracção dele» (v. acórdãos de 19 de Novembro de 2009, Comissão/Itália, C-540/07, de 3 de Junho de 2010, Comissão/Espanha, C-487/08, e de 20 de Outubro de 2011, Comissão/Alemanha, C-284/09, Colet., p. I-0000, n.º 63.).

Quer isto dizer, tal como concluiu o TJUE, que para se alcançar a neutralização é necessário que os dividendos distribuídos sejam efectivamente tributados no Estado da residência. Se o não forem, ou não o forem a um nível suficiente, então não se produz a total anulação dos efeitos discriminatórios provocados pela originária retenção na fonte e não há neutralização (1).

Também neste sentido, e na sequência desta jurisprudência do TJUE, a Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo tem afirmado por diversas vezes que o regime português de tributação por retenção na fonte com natureza definitiva dos dividendos distribuídos a sociedades não residentes, mas residentes em estados membros da UE é discriminatório e violador dos princípios da liberdade de estabelecimento e da livre circulação de capitais, se os mesmos dividendos se encontram isentos de imposto sobre o rendimento no Estado da residência, não se permitindo aí a dedução, compensação ou recuperação de qualquer imposto pago em Portugal — cf. acórdãos supracitados em 6.3.

Ora no caso em apreço, tal como no caso sobre que versou o acórdão fundamento estava em causa a CEDT Portugal/Países Baixos a qual, juntamente com as normas internas de tributação em IRC e as normas legais vigentes nos países baixos, faz parte do quadro jurídico aplicável com vista a aferir da possibilidade de neutralização dos efeitos de restrição à livre circulação de capitais provocados pela originária retenção na fonte.

O método de prevenção da dupla tributação está previsto no artigo 24.º daquela Convenção, que dispõe no seu n.º 2:

«Os Países Baixos, ao tributarem os seus residentes, podem incluir na base sobre a qual esses impostos incidem os elementos do rendimento do capital que, de acordo com o disposto nesta convenção, podem ser tributados em Portugal».

E, no n.º 4, acrescenta-se: «(...) os Países Baixos concedem uma dedução do imposto dos Países Baixos assim calculado relativamente aos elementos do rendimento e do capital que, nos termos do n.º 2 do artigo 10º, do n.º 2 do artigo 11º, do n.º 2 do artigo 12º, do n.º 5 do artigo 13º, do n.º 1, alínea b), do artigo 14º, do artigo 16º, do artigo 17º, do n.º 3 do artigo 18º e dos n.ºs 1 e 2 do artigo 23º desta Convenção, podem ser tributados em Portugal na medida em que tais elementos estejam incluídos na base referida no n.º 2. O montante desta dedução será equivalente ao imposto pago em Portugal sobre esses elementos do rendimento ou do capital, mas não excederá o montante da redução que seria concedida se os elementos do rendimento ou do capital assim incluídos fossem os únicos elementos do rendimento ou do capital isentos de imposto dos Países Baixos de acordo com as disposições da legislação dos Países Baixos relativa à eliminação de dupla tributação».

A convenção adoptou assim um método de crédito ordinário de imposto em que a dedução permitida pelo Estado da residência é limitada à fracção do respectivo imposto correspondente aos rendimentos com origem no outro Estado.»

No caso *sub judice*, tal como na situação concreta relatada no acórdão 461/14 e no Acórdão do pleno acabado de citar, a diferença de tratamento decorrente da retenção na fonte efectuada a título definitivo e à taxa de 10%, sobre os dividendos distribuídos à impugnante, aquando da distribuição de dividendos pelo Banco B....., SA, só pode ser neutralizada, nos termos da legislação nacional e da CDT, se tais dividendos forem suficientemente tributados no outro Estado-Membro (Holanda).

Sucedem que, como atrás se referiu, um dos fundamentos para a procedência da impugnação foi precisamente o facto de na sentença recorrida se ter tido em consideração que a legislação holandesa consagra a “*participation exemption*”, que isenta de tributação os dividendos auferidos, designadamente pelas *besloten vennootschap* como é a impugnante, desde que haja uma participação superior a 5%, o que também sucede no caso em apreço, não sendo considerados custos nem podendo ser deduzidos os valores suportados no estado fonte, a título de retenção na fonte, exceptuando alguns casos de países em vias de desenvolvimento (cf. arts. 10.º e 13.º, do *Wet op de vennootschapsbelasting*, e 31.º, do *Besluit voorkoming dubbele belasting 2001*).”

Sendo que este é um argumento preponderante para a procedência da impugnação já que a recuperação do imposto cobrado em Portugal por via de crédito de imposto, nos termos da CEDT Portugal/Países Baixos (artº 24º, n.º 2), se encontra limitada ao imposto devido no Estado da residência (Holanda) sobre a mesma parcela de rendimento, ou seja, no caso, nenhum.

Ora a Fazenda Pública não põe em causa no seu recurso que assim seja, isto é, que a recorrida beneficie de um regime de isenção no tocante a estes rendimentos e que tal regime de isenção resulte dos preceitos legais invocados na sentença recorrida.

Assim no caso *sub judice*, estando, como está, suficientemente adquirido nos autos o regime de tributação de tais dividendos nos Países Baixos (isenção), forçoso é concluir que se trata de um regime que não permite a neutralização da tributação, ainda que por via da aplicação da CEDT, impondo-se, por conseguinte, a anulação das liquidações, por vício de violação de lei, consubstanciado na violação do princípio da livre circulação de capitais previsto no art. 56º do TCE (63º do actual TFUE).

A sentença recorrida, que assim decidiu, e que, por isso, concluiu pela existência de um erro imputável aos serviços, com a consequente obrigação de pagamento de juros indemnizatórios à impugnante, não merece censura.

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

Custas pela Recorrente.

Lisboa, 7 de Outubro de 2015. — *Pedro Delgado* (relator) — *Fonseca Carvalho* — *Ascensão Lopes*.

(¹) Vide neste sentido, João Félix Pinto Nogueira, ob. citada, pag.313.

Acórdão de 7 de Outubro de 2015.

Assunto:

Recurso de revista excepcional. Pressupostos.

Sumário:

Atenta a natureza excepcional do recurso de revista previsto no art. 150º do CPTA, (quando esteja em causa a apreciação de uma questão que, pela sua relevância jurídica ou social, se revista de importância fundamental ou quando a admissão do recurso seja claramente necessária para uma melhor aplicação do direito), não se verificam os respectivos pressupostos se a questão suscitada se reconduz à aferição do julgamento da matéria de facto (sem que se verifiquem os pressupostos previstos no n.º 4 do art. 150º do CPTA).

Processo n.º: 829/15-30.

Recorrente: A.....

Recorrida: Fazenda Pública.

Relator: Ex.^{mo} Sr. Cons. Dr. Casimiro Gonçalves.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

RELATÓRIO

1.1. A....., com os demais sinais dos autos, vem interpor recurso de revista excepcional, nos termos do artigo 150º do CPTA, do acórdão proferido pelo Tribunal Central Administrativo Sul em 27/11/2014 (complementado pelo acórdão de 07/05/2015 que deferiu o pedido de reforma quanto a custas), no processo que aí correu termos sob o n.º 06191/12.

1.2. Termina as alegações formulando as conclusões seguintes:

I. O duto acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul foi proferido, em segunda instância, confirmando a sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra, pelo que, nos termos da análise conjugada dos artigos 280º do Código de Procedimento e Processo Tributário (CPPT) e 150º n.º 1 do Código de Processo nos Tribunais Administrativos (CPTA), só poderá ser admitida a revista excepcional do acórdão do TCA Sul.

II. É firme convicção do recorrente que no presente caso se verificam os requisitos de admissibilidade do recurso excepcional de revista previstos no artigo 150º n.º 1 do CPTA,

III. designadamente, a relevância social da questão e a sua clara necessidade para a melhor aplicação do direito.

IV. A questão central do presente recurso prende-se com a presunção legal de culpa ínsita no artigo 24º n.º 1 alínea b) da LGT, designadamente, quais os elementos de prova a carrear para os autos para que se possa ter por ilidida a presunção legal estabelecida no referido normativo legal, atenta a inexistência de uma concretização, seja legal ou jurisprudencial, das condutas presumivelmente culposas,

V. quer tendo em conta a dificuldade de prova de um facto negativo, por parte do revertido neste caso, quer considerando necessidades de equilíbrio proporcional do ordenamento jurídico tributário,

VI. sob pena de, a falta de concretização, ou de um critério interpretativo sólido, coerente, proporcional e de aplicação uniforme, conduzir a resultados como o dos presentes autos,

VII. em que o revertido A....., ora recorrente, responde com base numa culpa que não teve.

VIII. Por outro lado, é igualmente convicção do recorrente, que a questão jurídica suscitada, para além de se revestir de uma complexidade superior ao comum, em razão da dificuldade das operações exegéticas a efetuar, padece de um grau de incerteza incompatível com as exigências de certeza e segurança jurídicas necessárias para o instituto da responsabilidade tributária subsidiária.

IX. Uma presunção de culpa, à semelhança de qualquer outra presunção, representa uma situação excecional, na exata medida em que derroga das regras gerais do ónus da prova, constantes do artigo 487º do Código Civil,

X. tendo subjacente ao seu estabelecimento no ordenamento jurídico a ideia de segurança e certeza jurídicas.

XI. É redutor afirmar-se que, regra geral, quando a sociedade não cumpre as suas obrigações fiscais, a responsabilidade por tal incumprimento é do seu gerente ou administrador.

XII. Existe, pois, uma necessidade de enquadrar a atuação do gestor com o ambiente económico em que gere os rumos da sua empresa,

XIII. necessidade essa que não se coaduna com o estabelecimento da presunção legal de culpa do artigo 24º n.º 1 alínea b) da LGT.

XIV. Assim como não é razoável justificar tal presunção legal de culpa com a maior facilidade do gestor em provar a sua não culpa do que a Autoridade Tributária em provar a sua culpa,

XV. sendo na comunidade jurídica amplamente reconhecida a dificuldade de prova de factos negativos, ao ponto de a doutrina considerar o ónus do gerente com uma verdadeira *diabolica probatio*,

XVI. Parte da doutrina entende que a razão subjacente ao estabelecimento de tal presunção legal de culpa reside na consagração legal do dever de pagamento de impostos positivado no artigo 32º da LGT que dispõe:

“Aos representantes de pessoas singulares e quaisquer pessoas que exerçam funções de administração em pessoas colectivas ou entes fiscalmente equiparados incumbe, nessa qualidade, o cumprimento dos deveres tributários das entidades por si representadas”.

XVII. Do nosso ponto de vista, tal norma legal justifica a consagração do instituto da responsabilidade tributária subsidiária dos gestores mas já não a consagração da presunção legal de culpa.

XVIII. Assim como não a justifica o interesse público, na sua vertente de eficácia na arrecadação de receita tributária, na exata medida em que, a globalização da sociedade e economia hodierna acentua o peso de circunstância exogéneas, fora do controlo dos gestores.

XIX. Partindo de uma presunção legal de culpa, nestes casos não se está a proteger o interesse público mas antes a obter o efeito inverso, desprotegendo os direitos legalmente protegidos dos cidadãos.

XX. Acresce que, a presunção legal de culpa insita no artigo 24º n.º 1 alínea b) da LGT para além de gerar uma situação de tratamento desigual de situações semelhantes, do ponto de vista sistémico, é manifestamente desproporcional.

XXI. Tratamento desigual na medida em que privilegia o credor Estado em detrimento dos demais credores sociais que, nos termos do artigo 78º n.º 1 do CSC, têm o ónus de prova da culpa dos gestores.

XXII. E desproporcional na medida em que, por um lado, a experiência diz-nos que a maior parte das vezes a dívida fiscal é largamente superior ao valor do património dos gestores, o que significa que apenas uma ínfima parte da mesma é satisfeita, privando-se, ao invés, o gestor de todo o seu património.

XXIII. E, por outro lado, a presunção legal de culpa do artigo 24º n.º 1 alínea b) da LGT não sacrifica o interesse dos particulares da menor forma possível, na medida em que, a prova da sua não culpa é uma verdadeira *prova diabólica*.

XXIV. Acresce que, do ponto de vista social, é legítimo considerar, com elevado grau de probabilidade, que tal contingência fiscal potencial para gestores de empresas terá como efeito o afastamento de gestores das empresas em situação económica difícil, dado o risco fiscal inerente.

XXV. Ou, ainda, para os gestores mais astutos, quando verificarem que a situação económica da empresa se vai degradar, renunciam ao cargo para fugir à presunção legal de culpa, caindo no âmbito de aplicação do artigo 24º n.º 1 alínea a) da LGT.

XXVI. Contudo e não obstante a posição do recorrente quanto à temática em apreço supra vertida a verdade é que a jurisprudência aceita que a violação do dever fundamental de pagar impostos, positivado no artigo 32º da LGT, é presumivelmente culposa.

XXVII. E, como tal, aceita a presunção legal de culpa nos precisos termos em que a mesma vem positivada no artigo 24º n.º 1 alínea b) da LGT.

XXVIII. Com efeito, entendendo justificável a presunção de culpa referida, **é no mínimo exigível uma concretização das condutas presumivelmente culposas, o que não se verifica no nosso ordenamento jurídico fiscal.**

XXIX. Cabendo aos Tribunais delimitar tais condutas em nome da certeza e segurança jurídicas exigíveis neste ramo de direito.

XXX. Assim sendo, basta atentar no supra exposto, para se concluir que se trata de uma questão manifestamente complexa e de importância jurídica e social fundamental, cuja subsunção jurídica impõe um importante e detalhado exercício de exegese,

XXXI. em ordem a obter-se um consenso em termos de servir de orientação, quer para as pessoas que possam ter interesse jurídico ou profissional na resolução de tal questão a fim de tomarem conhecimento da provável interpretação em termos de exigências probatórias para ilidir a presunção legal de culpa do artigo 24º n.º 1 alínea b) da LGT,

XXXII. quer para as instâncias jurisprudenciais por forma a obter-se uma melhor aplicação do direito às situações fáticas submetidas ao crivo judicial.

XXXIII. Passando aos fundamentos do presente recurso, importa precisar que o seu objecto se cinge a aferir se, de acordo com a matéria de facto dada como provada, andou bem o acórdão recorrido ao considerar que:

«Revertendo ao caso dos autos, do exame da factualidade provada não se pode concluir que o oponente/recorrido tenha produzido prova demonstrativa de que a situação de insuficiência patrimonial da sociedade B..... S.A se ficou a dever exclusivamente a factores exogéneos e que, no exercício da gerência, usou da diligência de um “bonus pater familias”.

«O recorrente alega que a sua culpa não se encontra demonstrada nos autos, pois a falta de pagamento dos tributos exequendos e revertidos se deve a um desfalque praticado na empresa pelo seu contabilista».

«Quanto a estes argumentos haverá, antes de mais, que referir que se consubstanciam em afirmações conclusivas, que não são suportadas em factos concretos. Com efeito, não alega o oponente factos concretos que permitam retirar a ilação de que do referido «desfalque», resultou a impossibilidade da devedora originária honrar os créditos exequendos, demonstrando a relação de efetiva casualidade entre os dois factos, o que lhe competia».

«Por outro lado, sempre se dirá que, e acompanhando a jurisprudência constante deste Tribunal sobre a questão, o facto de o (no caso) administrador alegar ter sido «enganado» pelo contabilista não o exime da sua responsabilidade, pois a ele lhe cabia vigiar a conduta do mesmo contabilista, por um lado, e por outro, acionar a falência/insolvência da sociedade devedora, meio legal de protecção dos credores, o que deveria ter feito ao invés de permitir a manutenção da situação de crise financeira da empresa».

XXXIV. Ora, entende o recorrente que da matéria de facto dada como provada deveria o Tribunal ter retirado diferente conclusão, no sentido de considerar provada a ausência de culpa do recorrente quanto à situação de insuficiência patrimonial e consequente falta de pagamento da dívida exequenda.

XXXV. Em primeiro lugar, é importante ter presente que, no setor em que a devedora originária atuava, fatores exogéneos, como a crise económica que assolou a economia em geral e de uma forma particularmente acentuada o setor da construção civil em Portugal,

XXXVI. crise que se refletiu, quer no volume de trabalho da devedora originária quer na diminuição da procura de imóveis por parte dos agentes económicos.

XXXVII. Factos estes públicos e notórios e aos quais a devedora originária também não conseguiu fugir.

XXXVIII. Por outro lado, conforme resulta do ponto 23º da matéria de facto provada o TOC confessou os factos o aludido desfalque tendo expressamente declarado que no exercício das suas funções se apropriou ilegitimamente de verbas que ascendem, pelo menos, ao valor de € 700.000,00 (setecentos mil euros).

XXXIX. Tendo igualmente confessado que tais apropriações ocorreram desde o ano de 2002 até Dezembro de 2008.

XL. Ora, atento o valor da dívida exequenda facilmente se intui que, não fosse a crise económica e, principalmente, o desfalque ocorrido, a devedora originária teria tido liquidez para fazer face às suas responsabilidades,

XLI. dedução lógica e que decorre das regras da experiência comum.

XLII. pelo que, a falta de meios líquidos para o pagamento das responsabilidades tributárias em causa não pode ser imputada ao oponente a título de culpa, ou negligência.

XLIII. Acresce, ainda, ao supra exposto, o facto de nenhum dos seus credores, no âmbito do processo de insolvência, ter procedido à abertura do incidente de qualificação da insolvência, nos termos dos artigos 185.º e seguintes do CIRE.

XLIV. Discorda, igualmente, o recorrente quando o acórdão recorrido refere expressamente que não ficou demonstrado que, na condução dos destinos da sociedade, tenha usada da diligência de um “bonus pater familias”,

XLV. quando ficou demonstrado nos autos que, para tentar obter liquidez para fazer face à atividade corrente da sociedade, o recorrente subscreveu uma livrança, expondo o seu património pessoal, para bem dos interesses da sociedade - vide ponto 22 da factualidade provada.

Acresce que,

XLVI. A dívida exequenda não resultou de riqueza produzida pela sociedade originária devedora nem da sua capacidade contributiva originada por uma normal actividade, mas sim, directa e imediatamente, duma excessiva e ilegal presunção de rendimentos feita por métodos indirectos, levada a efeito após correções propostas pela sociedade na sequência da reforma de toda a contabilidade devido aos lucros fictícios apresentados pelo técnico de contas que veio a confessar os factos.

XLVII. Ficou amplamente demonstrado nos autos, através da análise da documentação contabilística que não existiu um avolumar de dívidas fiscais na sociedade originária devedora, visto terem surgido, como se referiu, após as correções propostas pela empresa face aos lucros fictícios apresentados pelo técnico de contas, de que originou uma fixação de impostos por métodos indirectos que está a ser posta em causa em sede própria.

XLVIII. Assim como ficou demonstrado que em nenhum momento, quer na constituição da dívida tributária quer na fase de cobrança voluntária e coerciva, vem referido que a gestão do ora Oponente andou associada à prática de factos ilícitos e culposos que pudessem configurar a destruição e daniificação do património social, a ocultação do activo social, o agravamento artificial de activos ou de passivos, a existência de contabilidades fictícias e a ocultação de documentos contabilísticos ou da própria contabilidade.

XLIX. Atento o supra exposto, o recorrente questiona, em termos de sistema jurídico fiscal, o que mais será necessário demonstrar para se ilidir a presunção legal de culpa do artigo 24º n.º 1 alínea b) da LGT.

Termina pedindo que o recurso seja admitido, tendo em conta o disposto no art. 150º n.º 1 do CPTA, e seja julgado procedente e, em consequência, seja revogado o acórdão recorrido, declarando-se a procedência da oposição à execução.

1.3. Não foram apresentadas contra-alegações.

1.4. O Ministério Público emite Parecer, nos termos seguintes:

«1. O presente recurso vem interposto ao abrigo do artigo 150º do CPTA, com o fundamento de que a questão assume relevância jurídica ou social” e existe necessidade de uma “melhor aplicação do direito”.

Considera o Recorrente que “a questão prende-se com a presunção legal de culpa ínsita no artigo 24º, nº1, alínea b) da LGT, designadamente, quais os elementos de prova a carrear para os autos para que se possa ter por ilidida a presunção legal estabelecida no referido normativo legal, atenta a inexistência de uma concretização, seja legal ou jurisprudencial, das condutas presumivelmente culposas”.

Entende o Recorrente que se trata de uma questão “manifestamente complexa e de importância jurídica e social fundamental, cuja subsunção jurídica impõe um importante e detalhado exercício de exegese”, e ultrapassa o mero interesse das partes a solução a dar a tal questão e mostra-se ainda necessária a clarificação da futura aplicação do direito a situações semelhantes”.

E concretizando a questão refere o Recorrente que em face da matéria de facto dada como provada deveria o tribunal ter retirado diferente conclusão, no sentido de que se considera provada a ausência de culpa quanto à situação de insuficiência patrimonial e consequente falta de pagamento da dívida exequenda.

Para tanto acrescenta que “as graves dificuldades financeiras” e “a inesperada disponibilidade financeira” que puseram em causa o pagamento atempado dos impostos não pode ser imputado ao Recorrente, mas decorre do desfalque patrimonial provocado pelo técnico oficial de contas e a crise económica que afectou o sector da actividade económica desenvolvida pelo Recorrente.

2. No acórdão do TCA Sul de 27/11/2014 (recurso nº 06191/12), para se decidir pela improcedência do recurso, o tribunal considerou, para além do mais, o seguinte, no que respeita à responsabilidade subsidiária do oponente:

“Importa aquilatar se o oponente, ora recorrente, logrou ilidir a presunção de culpa que sobre ele recai nos termos do artº. 24, nº.1, al.b), da L.G.T.

Para afastar a responsabilidade subsidiária por dívidas de impostos cujo prazo de pagamento terminou durante a gestão, o gestor tem pois que demonstrar que a devedora originária não tinha fundos para pagar os impostos e que a falta de meios financeiros não se deveu a qualquer conduta que lhe possa ser censurável ((1) (cfr. ac. S.T.A.-2ª.Secção 12/3/2003, rec. 1209/02; ac. S.T.A.-2ª.Secção, 11/7/2012, rec.824/11; ac.T.C.A.Sul-2ª.Secção, 6/10/2009, proc.3267/09; ac.T.C.A.Sul-2ª.Secção, 20/11/2012, proc.5746/12; ac.T.C.A.Sul-2ª.Secção, 1/10/2014, proc.7689/14; Jorge Lopes de Sousa, C.P.P.Tributário anotado e comentado, III volume, Áreas Editora, 6ª. edição, 2011, pág.465 e seg.; Isabel Marques da Silva, A Responsabilidade Tributária dos Corpos Sociais, em Problemas Fundamentais do Direito Tributário, Vislis, Lisboa, 1999, pág.121 e seg.).

(...)

“Revertendo ao caso dos autos, do exame da factualidade provada não se pode concluir que o oponente/recorrido tenha produzido prova demonstrativa de que a situação de insuficiência patrimonial da sociedade “C..... – Sociedade....., S.A.” se ficou a dever exclusivamente a factores exógenos e que, no exercício da gerência, usou da diligência de um “bonus pater familias”.

(...)

“Com efeito, não alega o oponente factos concretos que permitam retirar a ilação de que do referido “desfalque”, resultou a impossibilidade da devedora originária honrar os créditos exequendos, demonstrando a relação de efectiva causalidade entre os dois factos, o que lhe competia.

Por outro lado, sempre se dirá que, e acompanhando a jurisprudência constante deste Tribunal sobre a questão, o facto de o (no caso) administrador alegar ter sido “enganado” pelo contabilista não o exime da sua responsabilidade, pois a ele lhe cabia vigiar a conduta do mesmo contabilista, por um lado, e por outro, accionar a falência / insolvência da sociedade devedora, meio legal de protecção dos credores, o que deveria ter feito ao invés de permitir a manutenção da situação de crise financeira da empresa (cfr. ac.T.C.A.Sul-2ª.Secção, 7/2/2006, proc.784/05; ac.T.C.A.Sul 19/6/2007, proc. 1794/07)”.

(...)

“Donde há que concluir, com o Tribunal “a quo”, que houve culpa na actuação do oponente/recorrente A....., ainda que a título negligente, verificando-se assim todos os requisitos legais para a reversão contra o mesmo das dívidas exequendas no âmbito do processo de execução fiscal nº..... e apensos”.

3. Como decorre das alegações do Recorrente a sua dissidência em relação ao decidido no acórdão recorrido assenta, no essencial, na diferente ilação que o mesmo retira dos factos assentes na decisão recorrida. No seu entendimento, o facto de ter ocorrido um desfalque patrimonial efectuado pelo contabilista, conjugado com os efeitos da crise do sector económico em que estava inserida a actividade da sociedade, permite concluir pela falta de responsabilidade sua na falta de pagamento dos tributos por parte da executada originária. Já outro entendimento foi sufragado no aresto recorrido, no qual se concluiu que o Recorrente não logrou comprovar o nexo de causalidade entre o referido desfalque patrimonial e a falta de pagamento dos tributos.

É assim, por demais evidente, que a apreciação do recurso requer que se elabore um juízo sobre a forma como o TCA apreciou a matéria de facto, o que está vedado ao STA como tribunal de revista. Como decorre do nº 4 do artigo 150º do CPTA, «O erro na apreciação das provas e na fixação dos factos materiais da causa não pode ser objecto de revista, salvo havendo ofensa de uma disposição expressa de lei que exija certa espécie de prova para a existência do facto ou que fixe a força de determinado meio de prova», o que não ocorre no caso dos autos.

Por outro lado e como se deixou exarado no acórdão do STA de 28/05/2014 (recurso nº 067/14), «...nas questões decididas pelo TCA com fundamento em matéria de facto que compromete inextrinsecamente a análise das questões de direito e o sentido da decisão, está ultrapassado o interesse na discussão das questões jurídicas intrinsecamente ligadas àquela matéria de facto» (no mesmo sentido o acórdão do STA de 04/09/2013, recurso nº 0995/13).

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

1.5. Corridos os vistos legais, cabe decidir.

FUNDAMENTOS

2. No acórdão recorrido acolheram-se os factos provados já constantes do Probatório da sentença e para os quais agora também se remete.

3.1. Como flui dos autos, o recorrente, citado, na qualidade de responsável subsidiário, para a execução fiscal em que originariamente é executada a sociedade B..... S.A., deduziu oposição alegando, no essencial, não ter tido culpa na insuficiência do património da sociedade executada originária para pagamento dos créditos fiscais em execução, sendo que essa falta de pagamento se deve a ter sido enganado com um desfalque praticado na empresa pelo respectivo contabilista.

E tendo a oposição sido julgada improcedente no TT de Lisboa, o oponente recorreu da respectiva sentença para o TCA Sul, onde foi proferido, em 27/11/2014, o acórdão de fls. 269/286, no qual se negou provimento ao recurso, com a fundamentação seguinte:

- (i) Não se discutindo, nem que o oponente tenha sido gerente/administrador de facto e de direito no período relevante para a constituição da responsabilidade, nem que seja aplicável o regime da responsabilidade subsidiária previsto na al. b) do nº 1 do art. 24º da LGT, apenas haveria de averiguar se o mesmo logrou, ou não, ilidir a presunção de culpa que sobre ele recai, culpa essa a aferir pela diligência de um bom pai de família, em face das circunstâncias do caso concreto, sendo que o acto ilícito e culposos que se presume praticado pelo gestor não se fica pela omissão de pagamento do imposto vencido: o que se presume é que o gestor não actuou com a diligência de um “bonus pater familias”, com a observância das disposições legais aplicáveis aos gestores, em especial a do art. 64º, do CS-Comerciais, que lhe impõe a observância de deveres de cuidado, de disponibilidade, de competência

técnica, de gestão criteriosa e ordenada, de lealdade, no interesse da sociedade e dos sócios que sejam relevantes para a sustentabilidade da sociedade.

- (ii) Apesar da dificuldade que existe na prova de um facto negativo, como é o caso da ausência de culpa, o oponente não pode deixar de alegar e provar factos concretos de onde se possa inferir que o não pagamento das dívidas tributárias revertidas se deveu a circunstâncias que lhe são alheias e que não lhe podem ser imputadas. Para afastar a responsabilidade subsidiária por dívidas de impostos cujo prazo de pagamento terminou durante a gestão, o gestor tem pois que demonstrar que a devedora originária não tinha fundos para pagar os impostos e que a falta de meios financeiros não se deveu a qualquer conduta que lhe possa ser censurável.

- (iii) No caso, do exame da factualidade provada não se pode concluir que o oponente/recorrido tenha produzido prova demonstrativa de que a situação de insuficiência patrimonial da sociedade originariamente executada se ficou a dever exclusivamente a factores exógenos e que, no exercício da gerência, usou da diligência de um “bonus pater familias”.

O recorrente alega que a sua culpa não se encontra demonstrada nos autos, pois a falta de pagamento dos tributos exequendos e revertidos se deve a um desfalque praticado na empresa pelo seu contabilista. Porém, quanto a esta alegação deve referir-se que se consubstancia em afirmações conclusivas, que não são suportadas em factos concretos, pois que não são alegados factos concretos que permitam retirar a ilação de que do referido “desfalque” resultou a impossibilidade de a devedora originária honrar os créditos exequendos, demonstrando a relação de efectiva causalidade entre os dois factos. E esse ónus competia ao oponente. E por outro lado, o facto de alegar ter sido “enganado” pelo contabilista não o exime da sua responsabilidade, pois que lhe cabia vigiar a conduta do mesmo contabilista, bem como accionar a falência/insolvência da sociedade devedora, meio legal de protecção dos credores, o que deveria ter feito, ao invés de permitir a manutenção da situação de crise financeira da empresa.

- (iv) Donde há que concluir, com o Tribunal “a quo”, que houve culpa na actuação do oponente/recorrente A....., ainda que a título negligente, verificando-se assim todos os requisitos legais para a reversão contra o mesmo das dívidas exequendas aqui em causa.

3.2. Discordando do assim decidido, o recorrente interpõe o presente recurso de revista excepcional, nos termos do art. 150º do CPTA, com o fundamento de que a questão a decidir (que caracteriza como sendo a que se prende com a presunção legal de culpa insita no art. 24º, nº 1, al. b) da LGT, designadamente, quais os elementos de prova a carrear para os autos para que se possa ter por ilidida a presunção legal estabelecida no referido normativo legal, atenta a inexistência de uma concretização, seja legal ou jurisprudencial, das condutas presumivelmente culposas) assume relevância jurídica ou social e de que existe necessidade de uma “melhor aplicação do direito”, pois que se trata de uma questão “manifestamente complexa e de importância jurídico e social fundamental, cuja subsunção jurídica impõe um importante e detalhado exercício de exegese”, e ultrapassa o mero interesse das partes a solução a dar a tal questão e mostra-se ainda necessária a clarificação da futura aplicação do direito a situações semelhantes”.

E ainda em termos de concretização da questão relevante, o Recorrente refere, ainda, que em face da matéria de facto dada como provada deveria o tribunal ter retirado diferente conclusão, no sentido de que se considera provada a ausência de culpa quanto à situação de insuficiência patrimonial e conseqüente falta de pagamento da dívida exequenda.

E para tanto acrescenta que “as graves dificuldades financeiras” e “a inesperada indisponibilidade financeira” que puseram em causa o pagamento atempado dos impostos não lhe pode ser imputado, antes decorrendo de desfalque patrimonial provocado pelo técnico oficial de contas e da crise económica que afectou o sector da actividade económica desenvolvida pela sociedade.

3.3. Há, então, que apreciar se o recurso é admissível face aos pressupostos de admissibilidade contidos no próprio art. 150º do CPTA, em cujos nºs. 1 e 5 se estabelece:

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

(...)

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

Ora, interpretando o supra transcrito nº 1 do art. 150º do CPTA, o STA tem vindo a acentuar a excepcionalidade deste recurso (cfr., por exemplo o ac. de 29/6/2011, rec. nº 0569/11) no sentido de que o mesmo *«quer pela sua estrutura, quer pelos requisitos que condicionam a sua admissibilidade quer, ainda e principalmente, pela nota de excepcionalidade expressamente estabelecida na lei, não deve ser entendido como um recurso generalizado de revista mas como um recurso que apenas po-*

derá ser admitido num número limitado de casos previstos naquele preceito interpretado a uma luz fortemente restritiva», reconduzindo-se como o próprio legislador sublinha na Exposição de Motivos das Propostas de Lei nº 92/VII e 93/VIII, a uma “válvula de segurança do sistema” a utilizar apenas e só nos estritos pressupostos que definiu: quando esteja em causa a apreciação de uma questão que, pela sua relevância jurídica ou social, se revista de importância fundamental ou quando a admissão do recurso seja claramente necessária para a melhor aplicação do direito.

Na mesma linha de orientação Mário Aroso de Almeida pondera que *«não se pretende generalizar o recurso de revista, com o óbvio inconveniente de dar causa a uma acrescida morosidade na resolução final dos litígios», cabendo ao STA «dosear a sua intervenção, por forma a permitir que esta via funcione como uma válvula de segurança do sistema».* (1)

E no preenchimento dos conceitos indeterminados acolhidos no normativo em causa (relevância jurídica ou social de importância fundamental da questão suscitada e a clara necessidade da admissão do recurso para uma melhor aplicação do direito (2), também a jurisprudência deste STA vem sublinhando que:

- (i) só se verifica aquela relevância jurídica ou social quando a questão a apreciar for de complexidade superior ao comum em razão da dificuldade das operações exegéticas a efectuar, de enquadramento normativo especialmente complexo, ou da necessidade de compatibilizar diferentes regimes potencialmente aplicáveis, ou quando esteja em causa questão que revele especial capacidade de repercussão social, em que a utilidade da decisão extravasa os limites do caso concreto das partes envolvidas no litígio.

- e (ii) só ocorre clara necessidade da admissão deste recurso para a melhor aplicação do direito quando se verifique capacidade de expansão da controvérsia de modo a ultrapassar os limites da situação singular, designadamente quando o caso concreto revele seguramente a possibilidade de ser visto como um tipo, contendo uma questão bem caracterizada, passível de se repetir em casos futuros e cuja decisão nas instâncias seja ostensivamente errada ou juridicamente insustentável, ou suscite fundadas dúvidas, nomeadamente por se verificar divisão de correntes jurisprudenciais ou doutrinárias, gerando incerteza e instabilidade na resolução dos litígios.

Não se trata, portanto, de uma relevância teórica medida pelo exercício intelectual, mais ou menos complexo, que seja possível praticar sobre as normas discutidas, mas de uma relevância prática que deve ter como ponto obrigatório de referência, o interesse objectivo, isto é, a utilidade jurídica da revista e esta, em termos de capacidade de expansão da controvérsia de modo a ultrapassar os limites da situação singular (a «melhor aplicação do direito» deva resultar da possibilidade de repetição num número indeterminado de casos futuros, em termos de garantia de uniformização do direito: «o que em primeira linha está em causa no recurso excepcional de revista não é a solução concreta do caso subjacente, não é a eliminação da nulidade ou do erro de julgamento em que porventura caíram as instâncias, de modo a que o direito ou interesse do recorrente obtenha adequada tutela jurisdicional. Para isso existem os demais recursos, ditos ordinários. Aqui, estamos no campo de um recurso excepcional, que só mediamente serve para melhor tutelar os referidos direitos e interesses») - cfr. o ac. desta Secção do STA, de 16/6/2010, rec. nº 296/10, bem como, entre muitos outros, os acs. de 30/5/2007, rec. nº 0357/07; de 20/5/09, rec. nº 295/09, de 29/6/2011, rec. nº 0568/11, de 7/3/2012, rec. nº 1108/11, de 14/3/12, rec. nº 1110/11, de 21/3/12, rec. nº 84/12, e de 26/4/12, recs. nºs. 1140/11, 237/12 e 284/12.

E igualmente se vem entendendo que cabe ao recorrente alegar e intentar demonstrar a verificação dos ditos requisitos legais de admissibilidade da revista, alegação e demonstração a levar necessariamente ao requerimento inicial ou de interposição – cfr. arts. 627º, nº 2, 635º, nºs. 1 e 2, e 639º, nºs. 1 e 2 do novo CPC (3) - neste sentido, entre outros, os acórdãos do STA de 2/3/2006, 27/4/2006 e 30/4/2013, proferidos, respectivamente, nos processos nºs. 183/06, 333/06 e 0309/13.

3.4. Ora, voltando aos requisitos de admissibilidade deste recurso de revista excepcional, afiguram-se-nos que não estão, no caso, verificados.

Desde logo, porque, em rigor, as questões suscitadas contendem com a apreciação da factualidade especificada pelas instâncias, nomeadamente com os factos julgados provados e não provados, bem como com as regras do ónus da prova (aqui apreciado, não na vertente da aplicação do respectivo regime jurídico mas, apenas, na vertente das ilações de facto que a sentença da 1ª instância e o recorrido acórdão do TCAS retiram, valorando-as, da factualidade julgada provada): ou seja, as questões suscitadas caem, ainda, no âmbito do disposto no nº 4 do art. 150º do CPTA.

Na verdade, como acima se viu, a discordância do recorrente em relação ao decidido no acórdão recorrido assenta, no essencial, na diferente ilação que retira dos factos assentes na decisão recorrida: enquanto que no recorrido aresto do TCAS se entendeu que, face aos factos alegados e provados, o oponente/recorrente não logrou comprovar o nexo de causalidade entre o referido desfalque patrimonial e a falta de pagamento dos tributos, já no entendimento do recorrente, o facto de ter ocorrido um desfalque patrimonial efectuado pelo contabilista, conjugado com os efeitos da crise do sector económico em que estava inserida a actividade da sociedade, permite concluir pela falta de responsabilidade sua na falta de pagamento dos tributos por parte da executada originária.

Daí que, como bem salienta o MP, seja por demais evidente que a apreciação do recurso requer que se elabore um juízo sobre a forma como o TCA apreciou a matéria de facto; isto é, não pode deixar de concluir-se que as questões suscitadas na revista, dado que assentam e se fundamentam na discordância dos juízos valorativos de facto aceites pelo acórdão recorrido, se traduzem em alegação de erro na apreciação das provas e na fixação dos factos materiais da causa e que, portanto, não podem ser objecto da revista (n.º 4 do art. 150.º do CPTA).

Estamos, em suma, perante uma situação singular e com contornos factuais específicos, o que basta para afastar a excepcionalidade e, por conseguinte, a admissibilidade, da requerida revista,

E por outro lado e como se deixou exarado no acórdão do STA, de 28/5/2014, proc. n.º 067/14, «...nas questões decididas pelo TCA com fundamento em matéria de facto que compromete inexoravelmente a análise das questões de direito e o sentido da decisão, está ultrapassado o interesse na discussão das questões jurídicas intrinsecamente ligadas àquela matéria de facto» (cfr., no mesmo sentido, também o acórdão do STA, de 4/9/2013, proc. n.º 0995/13).

DECISÃO

Nestes termos, acorda-se em não admitir o presente recurso, por se considerar que não estão preenchidos os pressupostos a que se refere o n.º 1 do artigo 150.º do CPTA.

Custas pelo recorrente, com dispensa do remanescente da taxa de justiça devida pelo presente recurso excepcional de revista, ao abrigo do disposto no n.º 7 do artigo 6.º do Regulamento das Custas Processuais, pois que a apreciação preliminar sumária dos pressupostos da sua admissibilidade se reveste de complexidade inferior à comum e a conduta processual das partes a tal não obsta.

Lisboa, 7 de Outubro de 2015. — *Casimiro Gonçalves* (relator) — *Isabel Marques da Silva* — *Dulce Neto*.

(¹) Cfr. O Novo Regime do Processo nos Tribunais Administrativos, 2ª ed., p. 323 e Comentário ao Código de Processo nos Tribunais Administrativos, 2005, p. 150 e ss..

(²) Sobre esta matéria, cfr. Miguel Ângelo Oliveira Crespo, O Recurso de Revista no Contencioso Administrativo, Almedina, 2007, pp. 248 a 296.

(³) Correspondentes aos arts. 676.º, n.º 2, 684.º, n.ºs. 1 e 2, e 685.º-A, n.ºs. 1 e 2, do anterior CPC.

Acórdão de 7 de Outubro de 2015.

Assunto:

Caso Julgado. Dispensa de Prestação de Garantia. Litigância de Má-Fé.

Sumário:

- I — *Não se verifica a excepção dilatória de caso julgado se não existe identidade substancial entre os pedidos formulados nos processos em confronto, respeitantes a diferentes actos do órgão da execução fiscal, proferidos em momentos temporais distintos e assentes em contextos factuais diversos.*
- II — *Não se vê que o interessado esteja impedido de formular na execução fiscal, após um primeiro indeferimento, novo pedido de dispensa da prestação de garantia fundado em nova factualidade e que a respectiva decisão, que a teve em conta, não pudesse ser contenciosamente sindicada pelo facto do primeiro indeferimento, assente em pressupostos factuais diversos, ter sido mantido na ordem jurídica por sentença passada em julgado.*
- III — *É o próprio regime de dispensa de prestação de garantia que prevê a periodicidade da renovação do respectivo pedido, com o claro objectivo de propiciar a revisão periódica dos pressupostos em que assentou a dispensa ou isenção da garantia, dada a possibilidade de uma eventual alteração superveniente da situação económica do executado — cf. o artigo 52.º, n.ºs 5 e 6, da LGT.*
- IV — *Não se mantendo o pressuposto de que partiu a condenação da recorrente em multa por litigância de má-fé — ofensa do caso julgado — perde fundamento tal condenação.*

Processo n.º 1034/15-30.

Recorrente: A..., S.A.

Recorrido: AT — Autoridade Tributária e Aduaneira.

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

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

- Relatório -

1 – A....., S.A., com os sinais dos autos, recorre para este Supremo Tribunal da decisão do Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto, de 20 de Julho de 2015, que, na reclamação judicial por si deduzida contra o acto de indeferimento de pedido de dispensa de prestação de garantia para suspender a execução, julgou verificada a excepção de caso julgado, absolvendo a Fazenda Pública da instância, condenando-a ainda como litigante de má-fé em multa processual no valor de 2 UC..

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

A. O Tribunal a quo fundou a decisão de indeferimento dos presentes autos de reclamação judicial no facto de considerar que, in casu, se verificava a excepção dilatória do caso julgado, por repetição da causa que havia sido decidida no processo n.º 276/11.8BEVIS, o que obstou a que o Tribunal conhecesse do mérito da presente reclamação e julgasse procedente o pedido de condenação como litigante de má-fé formulado pela Fazenda Pública.

B. No processo de reclamação n.º 276/11.7BEVIS, a A..... reagiu contra o acto do órgão de execução fiscal praticado em 28 de Março de 2011, atentos os termos e fundamentos com que o mesmo foi praticado.

C. Nos presentes autos, a A..... reage contra o acto do órgão de execução fiscal praticado em 22 de Setembro de 2014, nos termos do qual o Director de Finanças de Viseu indeferiu, com os extensos fundamentos aí apontados, dissemelhantes dos anteriores e reproduzidos no facto k) da matéria assente, um pedido de dispensa de garantia.

D. Há uma aparente identidade formal dos pedidos, pois a pretensão da Reclamante, em ambos os processos, é a revogação de determinado acto do órgão de execução fiscal que é relativo ao indeferimento de um pedido de dispensa de prestação de garantia.

E. Todavia, daqui não decorre uma identidade substancial dos mesmos pedidos: a pretensão jurídica de revogação do despacho de indeferimento de um pedido de dispensa de prestação de garantia não é materialmente a mesma, respeitando a diferentes actos ou despachos do órgão de execução fiscal (peticiona-se a revogação de cada concreto acto reclamado em cada um dos casos).

Em acréscimo,

F. Os fundamentos a que respeita o pedido de dispensa de prestação de garantia em causa nos presentes autos não se reportam ao ano de 2011 (ano da apresentação do pedido subjacente àqueles autos n.º 276/11.7BEVIS), mas às circunstâncias e à manifesta falta de meios económicos para a prestação de garantia com que a A..... se depara ulterior, actual e supervenientemente — cf. artigo 6.º do pedido de dispensa de prestação de garantia subjacente aos presentes autos e artigo 49.º da petição inicial.

G. No anterior pedido de dispensa de prestação de garantia formulado em 2011, a A..... também invocara dificuldades económicas da empresa. Todavia, se se analisarem os dois pedidos apresentados e, com maior detalhe, o pedido subjacente aos presentes autos, verifica-se que a argumentação da A..... passa por demonstrar, nestes autos, que as dificuldades económicas, que a impedem de prestar a garantia, se têm agravado ao longo dos últimos anos, com a apresentação consecutiva de resultados líquidos negativos e acentuados decréscimos no volume de vendas, bem como pela indisponibilidade dos seus bens móveis - cf. pedido de dispensa de garantia e petição inicial que dão causa aos presentes autos

H. No pedido de dispensa apresentado nos presentes autos em 2013, são trazidos novos factos ulteriores ao anterior pedido — como por exemplo, as contas da A..... do exercício de 2011, entregues em 2012, e do exercício de 2012, entregues em 2013, (cf. doc. 2 e 4 do pedido subjacente aos presentes autos e doc. 1 da petição inicial que lhes dá causa), expressivas do agravamento da situação económico-financeira.

I. Essas dificuldades económicas consubstanciam novos factos concretos, indiciadores do alegado direito da A..... que integra a causa de pedir nos presentes autos.

J. Atentos os concretos factos que integram a causa de pedir em ambos os processos (que não são, muitos deles, idênticos), e atento o princípio “pro actione”, plasmado no artigo 7.º do CPPT, aplicável ex vi artigo 2.º, alínea c) do CPPT, a excepção de caso julgado invocada pela Fazenda Pública nos autos, deveria ter sido julgada improcedente.

Aliás, sempre se diga que

K. É o próprio regime da dispensa de prestação de garantia que prevê a periodicidade da renovação do respectivo pedido, com o claro objectivo de propiciar a revisão periódica dos pressupostos em

que assentou a dispensa ou isenção de garantia, dada a impossibilidade de uma eventual alteração superveniente da situação económica do executado - cf. artigo 52.º, n.ºs 5 e 6, da LGT.

L. Não se antolha verosímil que o contribuinte possa – ou melhor, deva, sob pena de caducidade da dispensa concedida – requerer nova dispensa de prestação de garantia passado um ano, nas situações em que a mesma já lhe havia sido concedida (porventura até por decisão judicial), e não possa, perante factos supervenientes (como o sejam, no caso concreto, o agravamento da situação económico-financeira da A..... espelhada nas suas contas) requerer nova dispensa de prestação de garantia quando a mesma lhe havia sido recusada três anos antes, com outra situação de facto.

M. A revisão periódica dos pressupostos em que assenta a dispensa de garantia, imposta por Lei, tem de funcionar para ambas as partes, obrigando a que, em casos de melhoria da situação económica do contribuinte, deixe de se justificar a manutenção da dispensa anteriormente concedida, e em casos de agravamento da situação do contribuinte, se passe a justificar a concessão da dispensa – cf. princípio da igualdade, proporcionalidade e boa-fé da actuação da Autoridade Tributária – artigos 13.º, 18.º, n.º 2, e 266.º, n.º 2, da CRP

Por outro lado, e por fim,

N. Caso a A..... não apresentasse a reclamação judicial dos presentes autos, o acto praticado pelo órgão de execução fiscal em 22 de Setembro de 2014 (cf. alínea K) dos factos provados) consolidar-se-ia na ordem jurídica, com os incorrectos fundamentos com que foi praticado.

O. Enquanto acto lesivo dos direitos e interesses legítimos da A..... – em particular, do direito previsto no artigo 52.º, n.º 4, da LGT -, o acto praticado no ano de 2014 pelo órgão de execução fiscal tem de ser passível de reacção judicial - cf. artigo 268.º, n.º 4, da CRP, artigo 95.º, n.ºs 1 e 2, alínea j), da LGT e 276.º do CPPT.

P. A entender-se – como entendeu o Tribunal a quo – que a reclamação judicial de um acto praticado pelo órgão de execução consubstancia uma repetição da causa anteriormente decidida num processo de reclamação de um outro acto desse órgão, ocorrerá uma violação da garantia fundamental da tutela jurisdicional efectiva dos particulares.

Q. O particular – in casu, a A..... – fica por essa via impossibilitado, na prática, de submeter à apreciação do Tribunal a legalidade de um diferente acto praticado pelo órgão de execução fiscal, o que não se pode aceitar.

R. «É manifesto que nos encontramos perante processos de reclamação diferentes e tendo por objecto despachos de indeferimento de pedido de isenção de prestação de garantia também diferentes, pelo que a causa de pedir é diferente em ambos os processos (acto administrativo em exame em cada um dos processos) – cf. Ac. TCAS, de 4.12.2012, proc. 06134/12, disponível em www.dgsi.pt, página 19.

S. O Tribunal a quo condenou a A..... como litigante de má-fé única e exclusivamente devido à procedência da excepção de caso julgado – cf. páginas 22 e 23 da sentença recorrida -, pelo que, não se verificando a excepção do caso julgado nos autos, como supra se demonstrou, deverá ser revogada a condenação da A..... como litigante de má-fé.

Em acréscimo e sem prescindir,

T. Em face dos diferentes actos de indeferimento em causa, em face dos diferentes factos de que procede a pretensão nos dois processos, em face da periodicidade de renovação prevista no próprio regime da dispensa de prestação de garantia, e em face do princípio da tutela jurisdicional efectiva, que impõe a possibilidade de reacção judicial perante um acto praticado pelo órgão de execução fiscal que afecta um direito legítimo da A....., a pretensão da Reclamante tem concludência e encontra-se legal e constitucionalmente justificada.

U. A pretensão da Reclamante é, pois, alheia a qualquer uso manifestamente reprovável dos meios processuais ou a qualquer dedução de pretensão cuja falta de fundamento não podia ignorar.

V. Resulta inequívoco que a A..... não agiu conscientemente de forma manifestamente reprovável, tendo o seu entendimento acolhimento constitucional, legal e – até – jurisprudencial (cf. o já mencionado Acórdão do TCA, de 04.12.2012), pelo que a respectiva condenação como litigante de má-fé deverá, em todo o caso, ser revogada.

Em suma,

W. Nos presentes autos, impunha-se julgar improcedente a excepção dilatória de caso julgado e não condenar a A..... como litigante de má-fé, ao invés do que o Tribunal a quo decidiu, violando o disposto nos artigos 13.º, 18.º, n.º 2, 266.º, n.º 2, 268.º, n.º 4, da CRP, 52.º, n.ºs 4, 5 e 6, 95.º, n.ºs 1 e 2, alínea j), da LGT, 7.º do CPA e 170.º e 276.º do CPPT.

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

2 – Não foram apresentadas contra-alegações.

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

«Insurge-se a A....., SA contra a sentença do TAF do Porto de 20.07.2015 que, julgando procedente a excepção dilatória do caso julgado, absolveu a Fazenda Pública da instância e condenou a Reclamante, ora recorrente, no pagamento de multa no montante de 2 UC.

Estão em causa os pedidos de dispensa de prestação de garantia que a ora Recorrente formulou no processo de execução fiscal n.º 270420090100667 em 27.04.2011 e 13.03.2013, respectivamente (als. g) e j) dos factos provados).

Indeferido que foi aquele primeiro pedido por despacho de 28.04.2011, dele foi interposta Reclamação que correu termos sob o n.º 276/11.8BEVIS. Nesse processo invocava a Reclamante, ora Recorrente, a falta de audição prévia, a falta de culpa na insuficiência ou inexistência de bens para prestar garantia e o prejuízo irreparável, concluindo pelo pedido de dispensa de garantia e suspensão do processo executivo (als. g) e h) dos factos provados). No mesmo processo foi proferida decisão que considerou improcedente o pedido, sentença que veio a transitar em julgado, após a decisão dos recursos interpostos (al. i) dos factos provados).

Neste contexto, formulado que foi o pedido que deu origem à presente Reclamação, a questão que vem colocada no presente recurso é a de saber se a sentença recorrida errou ao considerar verificada a excepção de caso julgado e se igualmente errou ao condenar a ora Recorrente em multa, por litigância de má-fé.

Creio que assiste razão à Recorrente.

Como decorre do art. 580.º n.º 1 do CPC, a excepção de caso julgado pressupõe a repetição de uma causa que se encontre decidida por sentença que já não admite recurso ordinário.

Há repetição da causa quando se propõe uma acção idêntica a outra quanto aos sujeitos, ao pedido e à causa de pedir (art. 581.º n.º 1 do CPC).

Ora, sendo manifesta nas Reclamações em causa a identidade dos sujeitos e da pretensão deduzida, de “revogação dos actos de indeferimento dos pedidos de dispensa da prestação de garantia,” não existe identidade substancial entre os pedidos formulados nos processos em cotejo pois os mesmos respeitam a diferentes actos do órgão da execução fiscal, proferidos em momentos temporais distintos e, como ressalta dos respectivos discursos motivadores, assentes em contextos factuais diversos e, por isso, com contornos igualmente diversos. Concretamente, no caso do despacho de 13.03.2013, o indeferimento teve em conta, como nele expressamente se refere, elementos com relevo para a decisão do pedido de dispensa da prestação de garantia que, sendo posteriores ao pedido formulado em 27.04.2011, não foram naturalmente considerados aquando da prolação do despacho de 28.04.2011. E, mesmo desconsiderando a questão da natureza do acto de indeferimento de pedido de dispensa de garantia, não se vê que o interessado, ora Recorrente, estivesse impedido de formular na execução fiscal, após um primeiro indeferimento, novo pedido de dispensa da prestação de garantia, para mais fundado em nova factualidade e que a respectiva decisão, que a teve em conta, não pudesse ser contenciosamente sindicada pelo facto do primeiro indeferimento, assente em pressupostos factuais diversos, ter sido mantido na ordem jurídica por sentença passada em julgado.

Aliás, como salienta a ora Recorrente, “é o próprio regime de dispensa de prestação de garantia que prevê a periodicidade da renovação do respectivo pedido, com o claro objectivo de propiciar a revisão periódica dos pressupostos em que assentou a dispensa ou isenção da garantia, dada a possibilidade de uma eventual alteração superveniente da situação económica do executado – cf. o artigo 52.º, n.ºs 5 e 6, da LGT”.

Entende-se, nesta conformidade, que não deverá ser mantida a decisão recorrida que, julgando procedente a excepção dilatória do caso julgado, absolveu a Fazenda Pública da instância e, não se mantendo essa decisão, também não subsistirá a condenação do ora Recorrente como litigante de má-fé.

Concluo, em face do exposto, pela procedência do presente recurso e, em consequência, pela revogação da sentença recorrida, baixando os autos à 1.ª instância a fim de ser conhecido o mérito da Reclamação, se a tanto nada mais obstar.».

Com dispensa dos vistos dado o carácter urgente do processo, vêm os autos à conferência.

- Fundamentação –

4 - Questão a decidir

É a de saber se a decisão recorrida enferma de erro de julgamento ao ter julgado verificada a excepção de caso julgado e ao ter condenado a reclamante como litigante de má-fé.

5 – Na sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto objecto do recurso foram dados como provados os seguintes factos:

a) *Por dívidas de IRC do ano de 2004, no montante de €1.321.557,01, o Serviço de Finanças de Viseu instaurou contra a Reclamante, em 20/01/2009, o processo executivo n.º 270420090100667 (cf. processo de execução fiscal, vol I, doravante apenas PA, que consta de CD junto aos autos).*

b) *Em 10/02/2009, a reclamante, no âmbito do processo executivo referido em a), apresentou um requerimento onde solicitava a dispensa da prestação de garantia e suspensão do processo executivo (cf. processo executivo vol I, fls. 8/10 do PA).*

c) *Por despacho de 12/09/2009, o pedido referido em b) foi indeferido (cf. processo executivo vol I, fls. 20/22 do PA).*

d) Por não se conformar com tal indeferimento a reclamante intentou, em 27/02/2009, reclamação para o TAF de Viseu, a qual correu termos sob o n.º 694/09.1BEVIS (cf. vol. I do processo executivo – pag. 24/45).

e) Em 18/02/2011, o processo de reclamação n.º 694/09.1BEVIS, juntamente com o PEF, foram devolvidos ao Serviço de finanças de Tondela, tendo a reclamação sido julgada improcedente (cf. PA – Vol. 2).

f) O SF de Tondela notificou a reclamante para prestar garantia no montante de €1.734.775,81, para efeitos de suspensão do processo executivo, vindo a reclamante a apresentar, em 27/04/2011, novo pedido de dispensa de garantia e consequente suspensão do PEF, o qual veio a ser indeferido por despacho do chefe do SF de 28/04/2011 (cf. PA - fls.-342/388 do vol. 2).

g) Em 27/04/2011 a reclamante apresentou novo pedido de dispensa de garantia e consequente suspensão do PEF, o qual foi indeferido por despacho do Chefe do SF de Tondela de 28/04/2011, o que originou a apresentação, em 20/05/2011, da reclamação de actos do chefe que correu termos sob o n.º 276/11.8BEVIS (cf. PA, vol. 3, fls. 392/449).

h) No processo n.º 276/11.8BEVIS, a reclamante invocou “a falta de audição prévia, a falta de culpa na insuficiência ou inexistência de bens para prestar garantia e o prejuízo irreparável” concluindo pelo pedido de dispensa de garantia e suspensão do processo executivo (cf. PA vol. 3, fls. 342).

i) No processo referido em h) foi proferida decisão que considerou improcedente o pedido da reclamante, sendo certo que, após a decisão dos recursos interpostos, aquela decisão veio a transitar em julgado (cf. Vol 6 e 7 do PA).

j) Em 13/03/2013, a reclamante apresentou novo pedido de dispensa de prestação de garantia invocando a insuficiência de bens e o prejuízo irreparável (cf. vol 7 e 8 do PA).

k) Sobre o pedido formulado em j) foi elaborada a informação n.º 54/APRGAR/2013, de 22/09/2014, sobre a qual recaiu despacho de 23/09/2014, que a seguir se reproduz para melhor compreensão e apreensão (cf. vol. 8 do PA):

Dão-se por reproduzidas, para todos os efeitos, as 11 páginas seguintes contendo a referida informação (fls. 228/238 dos autos)

l) Inconformada com aquela decisão, a reclamante apresentou em 13/10/2014, a presente reclamação invocando a ilegalidade da decisão de indeferimento do pedido de dispensa de prestação de garantia com os seguintes fundamentos: 1) falta de audição prévia; ii) insuficiência económica para prestar garantia e a falta de culpa nessa insuficiência; iii) prejuízo irreparável, pedindo, a final, a dispensa da prestação de garantia (cf. fls. 6 a 123 dos autos).

6 – Apreciando

6.1 Da excepção de caso julgado

A sentença recorrida, a fls. 222 a 245 dos autos, julgou verificada *excepção dilatória de caso julgado* na reclamação judicial deduzida pela ora recorrente contra o despacho de indeferimento do seu pedido de dispensa de prestação de garantia no processo executivo n.º 2704200901000667, atento o decidido, com trânsito em julgado, na reclamação que correu termos sob o n.º 276/11.8BEVIS.

Para assim decidir, entendeu a sentença recorrida que se verificava *in casu* a tríplice identidade - de sujeitos, de pedido e de causa de pedir – característica do caso julgado, justificando a verificação destas últimas (pois que a de sujeitos é manifesta) nos seguintes termos:

«Também quanto ao pedido ocorre a identidade, pois em ambos os casos a reclamante insurge-se contra o indeferimento do pedido de dispensa de prestação e garantia.

É certo que a reclamante, em resposta à excepção que a FP suscitou, pretende negar tal identidade referindo que ataca despachos distintos, sendo, segundo refere, diferentes os pedidos e as causas de pedir, mas não tem razão.

Desde logo, quanto ao pedido, é manifesto que a pretensão de tutela jurisdicional que a reclamante visava obter numa e noutra reclamação é precisamente a mesma: dispensa de prestação de garantia.

Quanto à causa de pedir – ou seja, quanto aos factos concretos que servem de fundamento ao pedido – é também manifesta a identidade entre a presente reclamação e a que correu termos sob o n.º 276/11.8BEVIS (cf. para tanto a factualidade assente).

Sustentou a reclamante que na base de ambas as reclamações estão em causa actos do órgão de execução fiscal que são distintos, pois no processo n.º 276/11.8BEVIS ataca o despacho de 28/03/2011, e nos presentes autos o despacho proferido em 22/09/2014, sendo díspares os actos praticados, e por esse motivo são diferentes os pedidos e as causas de pedir em cada um dos processos judiciais.

Temos para nós que a reclamante arranca de um menos correcto entendimento conceptual sobre o pedido e a causa de pedir.

Inquestionavelmente, a reclamante pediu nas duas reclamações a dispensa da prestação de garantia e pediu-a, em ambas, com os mesmos fundamentos. A circunstância de o ter feito na sequência da prolação de actos proferidos em momentos distintos (28/03/2011 e 23/09/2014, respectivamente), não tem a virtualidade de reabrir a possibilidade de discutir em tribunal as questões que foram já decididas judicialmente.

Note-se que as reclamações não são contra os actos proferidos num e noutro momento, mas antes contra o pedido de dispensa da prestação de garantia, ou seja, a pretensão jurídica formulada pela reclamante em ambos os casos é exactamente a mesma.

Acresce que, confrontadas as petições iniciais apresentadas nos dois processos de reclamação, resulta claro que a causa de pedir é idêntica, reconduzindo-se aos mesmos fundamentos.

Concretizando, a reclamante chama à colação em ambas as reclamações a falta de audição prévia, o prejuízo irreparável e a falta de culpa na insuficiência ou inexistência de bens para prestar garantia.

Resuma do que vem dito, que se verifica a excepção dilatatória de caso julgado que obsta a que o tribunal conheça do mérito da presente reclamação e conduz, inevitavelmente, à absolvição da instância (art. 576º, n.º 2, 577º, alínea i) e 578º, todos do CPC)»

Discorda do decidido a recorrente, alegando que embora haja *uma aparente identidade formal dos pedidos, pois a pretensão da Reclamante, em ambos os processos, é a revogação de determinado acto do órgão de execução fiscal que é relativo ao indeferimento de um pedido de dispensa de prestação de garantia (...)* daqui não decorre uma identidade substancial dos mesmos pedidos: *a pretensão jurídica de revogação do despacho de indeferimento de um pedido de dispensa de prestação de garantia não é materialmente a mesma, respeitando a diferentes actos ou despachos do órgão de execução fiscal, sendo que os fundamentos a que respeita o pedido de dispensa de prestação de garantia em causa nos presentes autos não se reportam ao ano de 2011 (ano da apresentação do pedido subjacente àqueles autos n.º 276/11.7BEVIS), mas às consequências e à manifesta falta de meios económicos para a prestação de garantia com que a A..... se depara ulterior, actual e supervenientemente (...), mais alegando que o próprio regime da dispensa de prestação de garantia (...) prevê a periodicidade da renovação do respectivo pedido, com o claro objectivo de propiciar a revisão periódica dos pressupostos em que assentou a dispensa ou isenção de garantia, dada a impossibilidade de uma eventual alteração superveniente da situação económica do executado - cf. artigo 52.º, n.ºs 5 e 6, da LGT.*

Também o Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto junto deste STA defende o provimento do recurso, por entender que, contrariamente ao decidido, não se verifica a excepção de caso julgado.

Isto porque, como consignado no seu douto parecer, *sendo manifesta nas reclamações em causa a identidade dos sujeitos e da pretensão deduzida, de “revogação dos actos de indeferimento dos pedidos de dispensa da prestação de garantia,” não existe identidade substancial entre os pedidos formulados nos processos em cotejo pois os mesmos respeitam a diferentes actos do órgão da execução fiscal, proferidos em momentos temporais distintos e, como ressalta dos respectivos discursos motivadores, assentes em contextos factuais diversos e, por isso, com contornos igualmente diversos.// Concretamente, no caso do despacho de 13.03.2013, o indeferimento teve em conta, como nele expressamente se refere, elementos com relevo para a decisão do pedido de dispensa da prestação de garantia que, sendo posteriores ao pedido formulado em 27.04.2011, não foram naturalmente considerados aquando da prolação do despacho de 28.04.2011. E, mesmo desconsiderando a questão da natureza do acto de indeferimento de pedido de dispensa de garantia, não se vê que o interessado, ora Recorrente, estivesse impedido de formular na execução fiscal, após um primeiro indeferimento, novo pedido de dispensa da prestação de garantia, para mais fundado em nova factualidade e que a respectiva decisão, que a teve em conta, não pudesse ser contenciosamente sindicada pelo facto do primeiro indeferimento, assente em pressupostos factuais diversos, ter sido mantido na ordem jurídica por sentença passada em julgado. Acresce que, como salienta a ora Recorrente, “é o próprio regime de dispensa de prestação de garantia que prevê a periodicidade da renovação do respectivo pedido, com o claro objectivo de propiciar a revisão periódica dos pressupostos em que assentou a dispensa ou isenção da garantia, dada a possibilidade de uma eventual alteração superveniente da situação económica do executado – cf. o artigo 52.º, n.ºs 5 e 6, da LGT”.*

Adere-se inteiramente ao entendimento espelhado no parecer do Ministério Público junto deste STA, sendo de censurar o decidido que, apropriando-se sem citar, da fundamentação do Acórdão deste STA do passado dia 1 de Julho, rec. n.º 726/15 – que apreciou actos de natureza diversa -, não atentou nas especificidades no presente caso, particularmente na diversa fundamentação dos despachos reclamados num e noutro processo e no facto de a lei hoje prever a periodicidade da renovação do pedido de dispensa de prestação de garantia.

No mesmo sentido, cfr. o Acórdão deste STA hoje mesmo proferido no recurso n.º 1035/15, em que a recorrente é a mesma e idêntica a questão decidenda, para cuja profícua fundamentação se remete.

Não se verifica pois, contrariamente ao decidido, a excepção dilatória de caso julgado, sendo de revogar a sentença recorrida que assim o não entendeu e baixando os autos à 1.ª instância para apreciação do mérito da questão, se a tal nada mais obstar.

6.2 Da condenação da reclamante como litigante de má-fé

A sentença recorrida condenou a reclamante, ora recorrente, em multa que fixou em 2 UC, no entendimento de que *a reclamante, com a conduta adoptada, visa conscientemente impedir a marcha do processo de execução fiscal, utilizando a reclamação com fins dilatórios* (cfr. sentença recorrida, a fls. 244 dos autos).

Ora, a conduta censurada à recorrente, justificativa da condenação em multa, parte do pressuposto de que a reclamação que está na origem dos presentes autos ofende o caso julgado material formado na acção que correu termos no processo n.º 276/11.8BEVIS – o que, como ora julgado, se não verifica —, daí que não se mantendo essa decisão, também não subsistirá a condenação da ora Recorrente como litigante de má-fé.

Pelo exposto se conclui que o recurso merece provimento.

- Decisão -

7- Termos em que, face ao exposto, acordam os juizes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em conceder provimento ao recurso, revogar a sentença recorrida, baixando os autos à primeira instância para que prossigam, se a tanto nada mais obstar.

Sem custas.

Lisboa, 7 de Outubro de 2015. — *Isabel Marques da Silva* (relatora) — *Pedro Delgado* — *Fonseca Carvalho*.

Acórdão de 7 de Outubro de 2015.

Assunto:

Reclamação de acto do órgão da execução. Caso julgado. Tríplex identidade imposta pelo artigo 581º do CPC. Litigância de má-fé.

Processo n.º 1035/15-30.

Recorrente: A..., S. A.

Recorrido: AT — Autoridade Tributária e Aduaneira.

Relatora: Ex.^{ma} Sr.^a Cons.^a Dr.^a Dulce Neto.

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

1. A....., S.A., com os demais sinais dos autos, recorre da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto que julgou procedente a excepção dilatória do caso julgado nos autos de reclamação judicial que deduziu contra o acto de indeferimento do pedido de dispensa de prestação de garantia no processo de execução fiscal que contra si corre sob o n.º 2704 2004 01005022 para cobrança de dívidas no montante de € 2.192.451,38, e que a condenou como litigante de má-fé.

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

A. O Tribunal *a quo* fundou a decisão de indeferimento dos presentes autos de reclamação judicial no facto de considerar que, *in casu*, se verificava a excepção dilatória do caso julgado, por repetição da causa que havia sido decidida no processo n.º 1274/09.7BEVIS, o que obstar a que o Tribunal conhecesse do mérito da presente reclamação e julgasse procedente o pedido de condenação como litigante de má-fé formulado pela Fazenda Pública.

B. No processo de reclamação n.º 1274/09.7BEVIS, a A..... reagiu contra o acto do órgão de execução fiscal praticado em **12 de Outubro de 2009**, atentos os termos e fundamentos com que o mesmo foi praticado.

C. Nos presentes autos, a A..... reage contra o acto do órgão de execução fiscal praticado em **23 de Setembro de 2014**, nos termos do qual o Director de Finanças de Viseu indeferiu, com os

extensos fundamentos aí apontados, dissemelhantes dos anteriores e reproduzidos no facto i) da matéria assente, um pedido de dispensa de prestação de garantia.

D. Há uma aparente identidade formal dos pedidos, pois a pretensão da Reclamante, em ambos os processos é a revogação de determinado acto do órgão de execução fiscal que é relativo ao indeferimento de um pedido de dispensa de prestação de garantia;

E. Todavia, daqui não decorre uma identidade substancial dos mesmos pedidos: a pretensão jurídica de revogação de despacho de indeferimento de um pedido de dispensa de prestação de garantia não é materialmente a mesma, respeitando a diferentes actos ou despachos do órgão de execução fiscal (peticiona-se a revogação de cada concreto acto reclamado em cada um dos casos).

Em acréscimo,

F. Os fundamentos a que respeita o pedido de dispensa de prestação de garantia em causa nos presentes autos não se reportam ao ano de 2009 (ano da apresentação do pedido subjacente àqueles autos n.º 1274/09.7BEVIS), mas às consequências e à manifesta falta de meios económicos para a prestação de garantia com que a A..... se depara ulterior, actual e supervenientemente - cf. artigo 5º do pedido de dispensa de prestação de garantia subjacente aos presentes autos e artigo 49º da petição inicial.

G. No anterior pedido de dispensa de prestação de garantia formulado em 2009, a A..... também invocara dificuldades económicas da empresa. Todavia, se se analisarem os dois pedidos apresentados e, com maior detalhe, o pedido subjacente aos presentes autos, verifica-se que a argumentação da A..... passa por demonstrar, nestes autos, que as dificuldades económicas que a impedem de prestar a garantia se têm agravado ao longo dos últimos anos, com a apresentação consecutiva de resultados líquidos negativos e acentuados decréscimos no volume de vendas, bem como pela indisponibilidade dos seus bens móveis - cf. pedido de dispensa de garantia e petição inicial que dão causa aos presentes autos.

H. No pedido de dispensa apresentado nos presentes autos em 2013, são trazidos novos factos ulteriores ao anterior pedido - como por exemplo, as contas da A..... dos exercícios de 2010, 2011 e 2012 (entregue em entregue em 2013) - cf. docs. 2 a 4 do pedido subjacente aos presentes autos e doc. 1 da petição inicial que lhes dá causa, expressivas do agravamento da sua situação económico-financeira.

I. Essas dificuldades económicas consubstanciam novos factos concretos, indiciadores do alegado direito da A..... que integra a causa de pedir nos presentes autos.

J. Atentos os concretos factos que integram a causa de pedir em ambos os processos (que não são, muitos deles, idênticos), e atento o princípio *pro actione*, plasmado no artigo 7º do CPPT, aplicável *ex vi* artigo 2º, alínea c), do CPPT, a excepção do caso julgado invocada pela Fazenda Pública nos autos, deveria ter sido julgada improcedente.

Aliás, sempre se diga que

K. É o próprio regime da dispensa de prestação de garantia que prevê a periodicidade da renovação do respectivo pedido, com o claro objectivo de propiciar a revisão periódica dos pressupostos em que assentou a dispensa ou isenção de garantia, dada a possibilidade de uma eventual alteração superveniente da situação económica do executado — cf. artigo 52º, n.ºs 5 e 6 da LGT.

L. Não se antolha verosímil que o contribuinte possa, ou melhor, deva, sob pena de caducidade da dispensa concedida, requerer nova dispensa de prestação de garantia passado um ano, nas situações em que a mesma já lhe havia sido concedida (porventura até por decisão judicial), e não possa, perante factos supervenientes (como o sejam, no caso concreto, o agravamento da situação económico-financeira da A..... espelhada nas suas contas) requerer nova dispensa de prestação de garantia quando a mesma lhe havia sido recusada quatro anos antes, com outra situação de facto.

M. A revisão periódica dos pressupostos em que assenta a dispensa de garantia, imposta por Lei, tem de funcionar para ambas as partes, obrigando a que, em casos de melhoria da situação económica do contribuinte, deixe de se justificar a manutenção da dispensa anteriormente concedida, e em casos de agravamento da situação do contribuinte, se passe a justificar a concessão da dispensa - cf. princípio da igualdade, proporcionalidade e boa-fé da actuação da Autoridade Tributária — artigos 13.º, 18.º, n.º 2, e 266º, n.º 2, da CRP.

Por outro lado, e por fim,

N. Caso a A..... não apresentasse a reclamação judicial dos presentes autos, o acto praticado pelo órgão de execução fiscal em 23 de Setembro de 2014 (cf. alínea i) dos factos provados) consolidar-se-ia na ordem jurídica, com os incorrectos fundamentos com que foi praticado.

O. Enquanto acto lesivo dos interesses e direitos legítimos da A..... - em particular, do direito previsto no artigo 52º, n.º 4, da LGT -, o acto praticado no ano de 2014 pelo órgão de execução fiscal tem de ser passível de reacção judicial — cf. artigo 268º, n.º 4, da CRP, artigo 95º, n.º 1 e 2, alínea j), da LGT e 276º do CPPT.

P. A entender-se - como entendeu o Tribunal *a quo* - que a reclamação judicial de um acto praticado pelo órgão de execução consubstancia uma repetição da causa anteriormente decidida num processo de reclamação de um outro acto desse órgão, ocorrerá uma violação da garantia fundamental de tutela jurisdicional efectiva dos particulares.

Q. O particular – *in casu*, a A..... – fica por essa via impossibilitado, na prática, de submeter à apreciação do Tribunal a legalidade de um diferente acto praticado pelo órgão de execução fiscal, o que não se pode aceitar.

R. «*É manifesto que nos encontramos perante processos de reclamação diferentes e tendo por objecto despachos de indeferimento de pedido de isenção de prestação de garantia também diferentes, pelo que a causa de pedir é diferente em ambos os processos (acto administrativo em exame em cada um dos processos)*» - cf. Ac. TCAS, de 4.12.2012, proc. 06134/12, disponível em www.dgsi.pt, página 19.

S. O Tribunal *a quo* condenou a A..... como litigante de má-fé única e exclusivamente devido à procedência da excepção do caso julgado - cf. página 22 da sentença recorrida -, pelo que, não se verificando a excepção do caso julgado nos autos, como supra se demonstrou, deverá ser revogada a condenação da A..... como litigante de má-fé.

Em acréscimo e sem prescindir,

T. Em face dos diferentes actos de indeferimento em causa, em face dos diferentes factos de que procede a pretensão nos dois processos, em face da periodicidade de renovação prevista no próprio regime da dispensa de prestação de garantia, e em face do princípio da tutela jurisdicional efectiva, que impõe a possibilidade de reacção judicial perante um acto praticado pelo órgão de execução fiscal que afecta um direito legítimo da A....., a pretensão da Reclamante tem conclusão e encontra-se legal e constitucionalmente justificada.

U. A pretensão da Reclamante é, pois, alheia a qualquer uso manifestamente reprovável dos meios processuais ou a qualquer dedução de pretensão cuja falta de fundamento não podia ignorar.

V. Resulta inequívoco que a A..... não agiu conscientemente de forma manifestamente reprovável, tendo o seu entendimento acolhimento constitucional, legal e - até - jurisprudencial (cf. o já mencionado Acórdão do TCA, de 04.12.2012), pelo que a respectiva condenação como litigante de má-fé deverá, em todo o caso, ser revogada.

Em suma,

W. Nos presentes autos, impunha-se julgar improcedente a excepção dilatória do caso julgado e não condenar a A..... como litigante de má-fé, ao invés do que o Tribunal *a quo* decidiu, violando o disposto nos artigos 13º, 18º, n.º 2, 266º, n.º 2, 268º, n.º 4, da CRP, 52º, n.ºs. 4, 5 e 6, 95º, n.ºs 1 e 2, alínea j), da LGT, 7º do CPTA e 170º e 276º do CPPT.

1.2. Não foram apresentadas contra-alegações.

1.3. O Excelentíssimo Magistrado do Ministério Público junto do STA emitiu douto parecer no sentido de que devia ser concedido provimento ao recurso, enunciando os motivos jurídicos que o levam a considerar que assiste razão à recorrente não só no que toca ao invocado erro de julgamento cometido na análise e decisão da excepção do caso julgado, como no que toca ao erro na condenação da reclamante como litigante de má-fé.

1.4. Com dispensa de vistos, dada a natureza urgente do processo, cumpre decidir.

2. Na sentença recorrida julgou-se que, com interesse para a análise e decisão da arguida excepção do caso julgado, se encontrava provada a seguinte matéria de facto:

a. Por dívidas no montante de € 2.192.451,38, o Serviço de Finanças de Viseu instaurou contra a Reclamante, em 21/10/2004, o processo executivo n.º 2704200401005022 (cf. processo de execução fiscal, vol. 1, doravante apenas PA que consta de CD junto aos autos).

b. Em 08/10/2009, a reclamante, no âmbito do processo executivo referido em a), apresentou um requerimento onde solicitava a dispensa da prestação de garantia e suspensão do processo executivo, alicerçando o pedido em insuficiência económica e prejuízo irreparável (cf. processo executivo vol. 6, fls. 894 e ss. do PA).

c. Por despacho de 12/10/2009, o pedido referido em b) foi indeferido (cf. processo executivo apenso, vol. 6, fls. 937/939).

d. Por não se conformar com tal indeferimento a reclamante intentou, em 26/10/2009, reclamação para o TAF de Viseu, a qual correu termos sob o n.º 1274/09.7BEVIS (cf. vol. 6 do processo executivo - pág. 871/893).

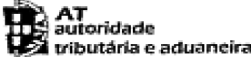
e. Nesse processo n.º 1274/09.7BEVIS, a reclamante invocou “*a falta de audição prévia, a falta de culpa na insuficiência ou inexistência de bens para prestar garantia e o prejuízo irreparável*”, concluindo pelo pedido de dispensa de garantia e suspensão do processo executivo (cf. PA).

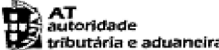
f. Nesse processo referido em e) foi proferida decisão em 31/03/2012, que considerou improcedente o pedido da reclamante (cf. Vol. 6 do PA).

g. A decisão referida em f) foi alvo de recurso para o Venerando TCAN que proferiu Acórdão em 20/12/2012, a confirmar a sentença do TAF de Viseu, decisão que já transitou em julgado (cf. vol. 7, pág. 1474/1489 do PA).

h. Em 03/09/2013 a reclamante apresentou novo pedido de dispensa de prestação de garantia invocando a insuficiência de bens e o prejuízo irreparável (cf. vol. 8 do PA).

i. Sobre o pedido formulado em h) foi elaborada a informação n.º 114/APR-GAR/2013, de 23/09/2013, sobre a qual recaiu despacho de 23/09/2013, que e que a seguir se reproduz para melhor compreensão e apreensão (cf. fls. 2290/2300, vol. 10 do PA):

 Classificação: 215.08.51 Segurança Pública	
DIREÇÃO DE FINANÇAS DE VISEU EQUIPA DE APOIO ÀS EXECUÇÕES FISCAIS	
Despacho n.º Data Anotações	Despacho: Em face da informação prestada, indeferido o pedido de dispensa de prestação de garantia, por não se mostrarem preenchidos os pressupostos referidos no n.º 4 do art. 52º da Lei Geral Tributária. Notificações necessárias. Remete-se a presente informação e despacho, ao Serviço de Finanças de Tondela, para cumprimento. Viseu, 23 de setembro de 2014 O Diretor de Finanças de Viseu A Diretora de Finanças Aduaneiras Em Regime de Substituição - Anteriormente assinado por [assinatura] 2013 (Despacho n.º 21950/14-DIREC. EXEC. 2013/09/23)
Parecer n.º Data Anotações	Parecer: Fago ao teor da informação prestada, sou de parecer que não existem fundamentos legais para autorizar a dispensa de prestação de garantia. Viseu, 23 de setembro de 2014 O Coordenador da EAEP [assinatura] TATA 3
INFORMAÇÃO N.º 114/APR-GAR/2013 Data 2014-09-23 Proc. 2704200401005022 Contribuinte Técnico Responsável	Assunto: Apreciação de Pedido de Isenção de Prestação de Garantia, no âmbito da apresentação de processo de contencioso Executada: A....., LDA. NIPC: Sede: Av. nº 3490-..... TMD
Av. Alfredo Stieglitz, 31 - 3494-910 VISEU Tel: (+351) 232 467 800 Fax: (+351) 232 402 801 Email: dfinancas@afp.gov.pt www.portaldasfinancas.gov.pt Centro de Atendimento Telefónico: (+351) 707 206 707	



DIREÇÃO DE FINANÇAS DE VISEU
 EQUIPA DE APOIO ÀS EXECUÇÕES FISCAIS

INTRODUÇÃO

Para efeitos de apreciação e decisão sobre a dispensa de prestação de garantia, nos termos do n.º 5 do art. 170º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), o SF de Tondela enviou, através do ofício n.º 2166 de 2013-10-30, ao qual foi atribuída a entrada n.º 20086 de 2013-11-08, o requerimento apresentado pela executada A....., LDA, NIPC:, solicitando a dispensa de prestação de garantia no PEF n.º 2704200401005022, nos termos do n.º 4 do art. 52º da Lei Geral Tributária (LGT) e art. 170º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), alegando a insuficiência de bens e o prejuízo irreparável que a prestação da garantia lhe pode causar.

ANÁLISE

1 - DA LEGITIMIDADE

O requerimento acima referido vem assinado pelos mandatários da requerente e inclui procuração forense e subestabelecimento, pelo que se encontra provido de legitimidade.

II – DA TEMPESTIVIDADE

O requerimento acima referido foi apresentado em 2013-09-03 (entrada 2013E002716052).

Na sequência da apresentação do processo de oposição n.º 1613/04.7BEVIS no Tribunal Administrativo e Fiscal (TAF) de Viseu, foram a requerente e seu mandatário notificados, em 2013-03-10, para prestar garantia, no prazo de 15 (quinze) dias, com vista à suspensão da execução, nos termos do art.º 166º do CPPT. No prazo estipulado, não foi prestada qualquer garantia, tendo no prazo concedido requerido dispensa de prestação de garantia.

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

III – DOS FACTOS

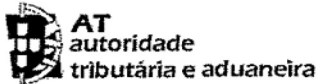
Através da análise dos documentos que integram o ofício remetido, a informação do SF Tondela que acompanha o requerimento e as aplicações informáticas disponíveis, nomeadamente o SEFWEB, é possível informar o seguinte:

1. O pedido de dispensa de garantia em análise foi efetuado no âmbito do PEF n.º 2704200401005022, instaurado em 2004-10-21 contra a executada A..... LDA, NIPC:, por dívidas de taxas à Direcção das Aduanas do ano de 2002, pela quantia exequenda de € 2.182.451,38;

Inf. 114/APR_GAR/2013

2/11

2252
C.



AT
autoridade
tributária e aduaneira

DIREÇÃO DE FINANÇAS DE VISEU
EQUIPA DE APOIO ÀS EXECUÇÕES FISCAIS

2. Em 2004-10-25, foi efetuada a citação pessoal da executada;
3. Em 2004-11-04, a executada apresentou reclamação dos atos do chefe, nos termos do art.º 276º do CPPT, visando a decisão que ordenou a citação da executada, alegando a falta de requisitos essenciais do título executivo; a reclamação foi enviada para o TAF Viseu, em 2004-11-15 juntamente com o PEF, tendo-lhe sido atribuído o n.º 1471/04.1BEVIS;
4. Em 2005-11-25, foi apresentada a oposição judicial – Processo n.º 1613/04.7BEVIS do TAF de Viseu;
5. Em 2006-10-09, ainda a execução se encontrava a correr termos junto da reclamação 276º CPPT n.º 1471/04.1BEVIS, veio a executada apresentar requerimento solicitando a extinção da execução, em observância ao artigo 177º do CPPT – por ter decorrido mais de um ano desde a sua instauração;
6. Em 2008-02-08, o Processo de Reclamação n.º 1471/04.1BEVIS, juntamente com o PEF, foram devolvidos ao SF Tondela, tendo tal reclamação sido indeferida;
7. Em 2008-03-10 a executada e o seu mandatário foram notificados para prestar garantia de € 3.288.995,30, para efeitos de suspensão da execução nos termos do artigo 169º do CPPT;
8. Em 2008-03-12, foi proferido despacho, indeferindo o solicitado através do requerimento apresentado em 2006-10-09, melhor descrito no ponto 5 supra;
9. Em 2008-03-25, deu entrada no SF Tondela duas reclamações dos atos do chefe, nos termos do art.º 276º do CPPT, alegando a nulidade de omissão de pronúncia relativamente a requerimento de extinção de instância executiva e consequente nulidade da notificação para prestação de garantia; as reclamações foram enviadas para o TAF Viseu, em 2008-06-23 juntamente com o PEF, tendo-lhas sido atribuído os n.º 913/08.1BEVIS e 915/08.8BEVIS;
10. Em 2009-10-08, a executada solicitou a dispensa da prestação de garantia, nos termos do artigo 52º da LGT e 170º do CPPT, alegando prejuízo irreparável, informando que tinha deduzida impugnação judicial da liquidação, através do processo n.º 2518/04.7BEPR, ainda pendente no TAF do Porto;
11. Por despacho do Chefe do SF de Tondela, datado de 2009-10-12, foi o pedido de dispensa de garantia indeferido;
12. Em 2009-10-26, a executada apresentou reclamação dos atos do chefe, nos termos do art.º 276º do CPPT, do despacho de indeferimento de 2009-10-12, a qual foi enviada para o TAF Viseu, em 2009-11-18, para ser junta às já existentes naquele Tribunal, tendo-lhe sido atribuído o n.º 1274/09.7BEVIS;
13. Em 2010-01-18, deram entrada no SF de Tondela os processos de reclamação n.º 913/08.1BEVIS e 915/08.8BEVIS, juntamente com o PEF, tendo tais reclamações sido julgadas improcedentes;
14. Após solicitação, em 2010-02-22, o PEF n.º 2704200401005022 foi remetido novamente ao TAF de Viseu, para juntar à reclamação n.º 1274/09.7BEVIS;

2293
 C.

15. Em 2014-05-28, o Processo de Reclamação n.º 127408.7BEVIS, juntamente com o PEF, foram devolvidos ao SF Tondala, tendo tal reclamação sido Julgada Improcedente;
16. Entretanto, quando ainda estava em discussão o despacho de indeferimento da dispensa da garantia datado de 2009-10-12, a executada veio em 2013-09-03 apresentar poro pedido de dispensa de prestação de garantia, sob análise, alegando a ineficiência da bens e o prejuízo irremediável que a prestação da garantia lhe pode causar;
17. Nesta data, o valor da garantia para efeitos de suspensão da execução, nos termos do art.º 169º do CPPT é de € 3.824.804,29;
18. Através da consulta à aplicação informática SIPE, é possível verificar que a executada possui 138 possíveis bens penhoráveis registados em seu nome, distribuídos da seguinte forma:

Tipo de Bens	N.º	Entidades
Outros Valores e Rendimentos	8	Vários
Imóvel	1	U 9231 - Freguesia 012002
Créditos	129	Vários

III – DO PEDIDO

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

- A executada impugnou a liquidação em execução através do processo de impugnação n.º 251804.7BEPRT, pendente no TAF do Porto;
- Está, presentemente, em situação de manifesta falta de meios económicos para prestação de garantia, bem como a eventual prestação da mesma lhe acarreta um prejuízo irremediável, conforme os seguintes fundamentos:

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

- a) A manifesta falta de meios económicos para a prestação de garantia é revelada por insuficiência de bens penhoráveis da reclamante, conforme decorre do balanço da sociedade, constante de IES de 2010 e IES 2011, que junta em anexo;
- b) O ativo fixo tangível compreende um conjunto de bens que foram dados em penhor às sociedades (que integram o grupo empresarial a que a executada pertence) B SA,
 C SA,
 D SA,
 e E SA,
 NIPC: penhor esse, que foi constituído como garantia, em virtude destas empresas

INE_11454PR_DAR02013

4/11

terem recorrido a financiamentos bancários, destinados a liquidar as responsabilidades da executada (no montante aproximado de € 22.600.000,00), bem como a financiá-la adicionalmente;

- c) Este penhor constituído sobre os seus stocks de vinho, permite-lhe manusear a vender tais stocks, desde que venha a adquirir novos em substituição, não diminuindo a quantidade global, de forma a não paralisar a atividade da empresa;
- d) O montante de créditos sobre clientes devido pela executada resulta, em muitos deles, de créditos que se vêm revelando incobráveis, dando como exemplo os créditos reclamados em processos de insolvência, conforme documentos que anexa à petição, no valor aproximado de € 5.500.000,00;
- e) Os poucos créditos que consegue realizar, são indispensáveis como fundo de manuseio para a sua atividade corrente, sendo que se se visse privada de tais créditos, a sua atividade comercial ficaria paralisada;
- f) O único bem imóvel inscrito na matriz em nome da executada – o prédio inscrito na matriz predial urbana da freguesia da , sob o n.º 9231 - corresponde ao espaço que ocupa no referido imóvel enquanto titular de uma licença para manter baldes destinados à armazenagem de vinhos e edifícios de apoio nas instalações da Administração do Porto de SA;
- g) A executada obteve um resultado líquido do exercício negativo de - € 2.247.010,51, no ano de 2011, que veio acumular com o resultado líquido do exercício de 2010 de - € 1.204.801,47;
- h) A tendência de decréscimo do valor das vendas da executada, que se tem vindo a verificar nos últimos anos, foi agravada no ano de 2010, com uma quebra de mais de dez milhões de euros;
- i) Em face da sua situação económico-financeira, a executada vê-se impossibilitada de obter uma garantia bancária ou um financiamento junto da banca, conforme atestam as respostas de 2 instituições de crédito que protesta (juntar);

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

- a) A insuficiência de bens não advém de qualquer dissipação dos bens existentes no património da executada, mas sim da situação patrimonial que se mantém constante há alguns anos e do facto de os diferentes bens do seu ativo e os seus stocks de vinho já se encontrarem oferecidos como garantia, como descrito anteriormente;
- b) Não foram praticados quaisquer atos voluntariamente dirigidos à diminuição da sua capacidade patrimonial;
- c) A alienação dos bens imóveis de que a executada era proprietária, ocorrida nos anos de 2005 e 2006, a empresas pertencentes ao grupo de sociedades em que está inserida, enquadrou-se no âmbito da estruturação que aquele grupo efetuou, de acordo com um estudo elaborado pela

2257

consultora , datado de 2002 e pensado desde o ano de 1990, por forma a financiar a executada, conforme comprovativos que junta;

- d) Esta alienação foi vantajosa e plenamente justificada, integrando uma legítima opção de gestão por parte da direção do grupo, pelo que não constitui ato de dissipação de património;
- e) A executada não efetuou qualquer venda de património, desde então;

3.3 – DO PREJUÍZO IRREPARÁVEL CAUSADO PELA PRESTAÇÃO DE GARANTIA:

- a) Revelada a manifesta falta de bens penhoráveis da executada, a constituição de garantias sobre os créditos que detém sobre os clientes ou, bem assim, ainda que, por hipótese, algum Banco lhe viesse a conceder uma garantia bancária, tal causaria à executada um prejuízo irreparável;
- b) Fora os únicos créditos que a executada consegue realizar são para honrar os compromissos decorrentes da sua normal atividade comercial e sem os quais ficaria paralisada;
- c) Por outro lado, ainda que a executada conseguisse uma garantia bancária, esta iria enfraquecer ainda mais a sua posição junto da banca, impossibilitando, em absoluto, o acesso ao crédito bancário ou encarecendo bastante a sua remuneração, arrastando a executada para uma situação de insolvência, causando-lhe um prejuízo irreparável;

O requerimento veio acompanhado dos seguintes documentos:

1. Cópia das primeiras páginas da petição de impugnação n.º 772/09.7BEVIS;
2. Cópia da Declaração IES do ano de 2011;
3. Cópia da Declaração IES do ano de 2010;
4. Cópia do balanço provisório em 2012/09/30;
5. Cópias do penhor mercantil, datado de 15-02-2011, mapa de existências a 2010-12-31, anexo e ata n.º 83 da executada, de 15-09-2010;
6. Cópia da ata n.º 54 da sociedade B....., de 2011-01-25;
7. Cópia do contrato de penhor, celebrado em 2011-02-10, entre a sociedade B..... e o BANCO F....., SA (F...);
8. Cópia da escritura de abertura de crédito e mútuo com hipoteca, celebrado em 2011-04-13, entre as sociedades B....., G..... e H....., SA (H...);
9. Cópia da escritura de hipoteca, celebrada em 2011-02-10, entre as sociedades B....., D..... e F...;
10. Cópia da escritura de abertura de crédito e hipoteca, celebrada em 2010-03-16, entre as sociedades B....., E..... e I....., CRL (I.....);

NL114NPR_GAR2010

8/11

2258

11. Cópia da escritura de hipoteca, celebrada em 2010-09-16, entre as sociedades B....., C..... e J....., CRL (J.....);
12. Cópia do contrato de abertura de crédito, celebrado em 2010-09-16, entre as sociedades B....., C..... e J....., com o aval do sócio garante L.....;
13. Cópia da escritura de hipoteca, celebrada em 2009-02-26, entre L..... e H...;
14. Cópia da alteração ao contrato de abertura de crédito celebrado em 2011-04-11, entre a executada, a sociedade B..... e H...;
15. Cópia de sentença de reconhecimento e graduação de créditos do Tribunal Judicial de Valpaços, no âmbito do Processo 229/05.5TCVLP;
16. Cópia de sentença de reconhecimento e graduação de créditos do Tribunal Judicial do Alentejo, no âmbito do Processo 729/05.7TBALR;
17. Cópia parcial de sentença de reconhecimento e graduação de créditos do Tribunal Judicial de Armamar, em processo não identificado;
18. Cópia de prin mão Portal das Finanças, identificando o prédio em nome da executada;
19. Cópia do Modelo 1 de IMI do prédio urbano 9231 da;
20. Cópia da resposta ao pedido de garantia bancária efetuada ao F... , no valor de € 116.474,27, datada de 04-01-2013;
21. Cópia da resposta ao pedido de garantia bancária efetuada ao no valor de € 116.474,24, datada de 16-01-2013;
22. Cópia da certidão de situação tributária, emitida pelo SF Tondela em 19-01-2011;
23. Cópia da escritura de compra e venda de imóveis da executada à empresa G....., datada de 2005-12-28;
24. Cópia da escritura de doação e compra e venda de imóveis da executada à empresa G....., datada de 2006-03-14;
25. Cópia da escritura de compra e venda de imóveis da executada à empresa D....., datada de 2006-09-11;
26. Cópia do estudo elaborado pela consultora de julho de 2002, referente à operação de estruturação do grupo de sociedades de que a requerente faz parte;
27. Cópias do extracto da conta 2681130 – G....., entre 2005-01-01 e 2006-12-31 e dos avisos de crédito emitidos pela H... em 2006-07-26;
28. Cópias do extracto da conta 2681001 – D....., entre 2005-01-01 e 2005-12-31;
29. Cópia do acordo de compensação de créditos efetuado entre a executada e a D....., datado de 2005-08-11;

NL114NPR_GAR2010

2/11

IV – DA ANÁLISE DO PEIDO

Nos termos do n.º 5 do artigo 170º do CPPT, a competência para decidir a dispensa de prestação de garantia no presente processo executivo é do Órgão Paritário Regional – Direção de Finanças de Viseu.

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

1. A prestação de garantia deve ser causa de um prejuízo irreparável para o contribuinte;

Ou

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

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

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

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

- Não possui bens imóveis;
- O ativo tangível encontra-se onerado;
- Os créditos sobre clientes são indispensáveis para a atividade da empresa;
- Apresenta um resultado líquido negativo nos anos de 2010 e 2011;
- Decréscimo das vendas nos últimos anos;
- Não consegue obter garantia bancária e ainda que a conseguisse obter, enfraqueceria a sua posição perante a banca, impedindo definitivamente o seu acesso ao crédito ou encarecendo a sua remuneração de uma forma que amariaria a executada para uma situação de insolvência.

Efetivamente, o único imóvel da sociedade – artigo urbano 9231 da freguesia de – corresponde aos baldes destinados a armazenamento de vinhos em terrenos pertencentes à APA, dificilmente poderia constituir garantia idónea. Tendo em conta que, tal como estipulado no Ofício-

M. 114WPR_GAR/2013

8/11

Circulado n.º 60076/2010 de 29/07 da DSGCT, a *"idoneidade deve também ser avaliada em função da sua capacidade de, em caso de incumprimento do devedor e da correspondente necessidade de a executar, conduzir à efetiva cobrança dos créditos garantidos"*, dada a especificidade e dimensão do bem em questão, não seria possível executar esta garantia, se ela fosse aceite, tendo em conta que esta se equipara, em tudo, a benfeitorias em terrenos alheios.

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

Mais afirma a executada que o seu volume de negócios tem sofrido um decréscimo acentuado nos últimos anos, no entanto, através da análise da IES do ano de 2011 é possível verificar que o volume de vendas da executada é, ainda, de € 23.125.499,71. E mais, analisando a IES dos anos de 2012 e 2013, disponível no sistema informático da AT, verifica-se que o volume das vendas nestes anos foi de € 30.943.510,94 e € 26.349.053,90, respetivamente.

Com tal volume de negócios, será difícil justificar a dificuldade de prestar uma garantia no montante de € 3.824.904,29.

Relativamente à impossibilidade dos créditos sobre clientes servirem de garantia idónea, tal não parece justificável. Analisando, mais uma vez, a IES de 2011, 2012 e 2013, podemos verificar que durante aqueles períodos económicos, a requerente apresentou recebimentos de clientes no montante de € 23.949.668,20 em 2011, de € 27.617.168,19 em 2012 e de € 25.715.895,51 em 2013 (campo A5301 da declaração). Ora, tal como é referido na sentença de 2012-05-24, do Tribunal Central Administrativo Norte (TCAN), no âmbito do Processo de Reclamação dos Atos do Chefe n.º 82/11.0BEVIS, referente ao

indeferimento da dispensa de garantia noutro PEF da executada, "não se afigura que a consequência de dar em garantia os bens por si comercializados ou os créditos sobre clientes seja necessariamente essa. ", leia-se, a atividade comercial ficar paralisada, " Tudo dependerá do valor dos bens comercializados bem como dos créditos sobre os clientes, em contraponto com o valor da garantia a prestar. E o que importa é o montante da garantia a prestar nestes autos, e não noutros, pois não se pode hoje avaliar o prejuízo decorrente da prestação da garantia, fazendo um juízo de probabilidade, com base em dados hipotéticos, pois ainda que a recorrente tenha sido notificada para prestar garantia noutros processos, tal não significa que as vá prestar."

Ora, a situação é, em tudo, idêntica ao presente caso. Quando uma empresa apresenta volumes de vendas anuais e recebimentos de clientes como os acima referidos, dificilmente consegue sustentar a ideia de que não consegue prestar uma garantia no montante de € 3.824.904,29.

Tal ideia é reforçada pelo facto de alguns dos clientes com maior volume de vendas, segundo os dados constantes do Anexo O - Mapa Recapitulativo de Clientes da Informação Empresarial Simplificada (IES) dos anos de 2011, 2012 e 2013, serem sociedades que fazem parte do grupo económico ao qual

Inf. 114APR_GAR/2013

9 / 11



DIREÇÃO DE FINANÇAS DE VISEU
EQUIPA DE APOIO ÀS EXECUÇÕES FISCAIS

pertence a executada e possuir uma situação económica bastante favorável, como é, a título de exemplo a sociedade M..... SA, NIPC:, com um volume de vendas de € 2.103.023,00 em 2011, € 2.540.195,00 em 2012 e € 1.086.784,00 em 2013.

Quanto à obtenção de uma garantia bancária e a possibilidade de a sua obtenção prejudicar imediatamente a posição da executada perante a banca, tal não se afigura credível, tendo em conta a dimensão, tanto da executada, como das suas responsabilidades perante as instituições bancárias. Conforme a própria executada afirmou na petição, as responsabilidades desta perante a banca rondam os € 20.000.000,00, pelo que não se afigura que a prestação de uma garantia do montante em causa (cerca de 0,5% daquele valor) causasse, só por si a ruptura definitiva da executada com as várias instituições bancárias com que se relaciona e que leve ao seu insolvência.

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

Em face de tudo o que acima foi referido, parece-me que os pressupostos de manifesta falta de meios económicos para prestar uma garantia de € 3.824.904,29 ou o prejuízo irreparável que a sua cessação pudesse causar, não se podem considerar provados.

Mas mesmo que, por mera hipótese, pudessemos considerar provados um destes pressupostos, é condição imperativa que a executada não seja responsável pela situação de falta ou insuficiência de bens e que prove essa falta de culpa.

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

Relativamente às vendas dos bens imóveis que constituíram parte importante do seu património, ocorridas durante os anos de 2005 e 2006, (e que foram alvo de 3 Impugnações Paulinas por parte do SF de Tondela, em virtude de já estarem dívidas insuportadas à data da venda e cuja decisão, de 14 de Julho de 2014 é totalmente procedente - sem trânsito), o requerente alega que as mesmas se integraram num plano de reestruturação do grupo de empresas em que está inserido, idealizado desde o ano de 1999 e estudado desde o ano de 2002. No entanto, os documentos que apresenta não provam que as vendas referidas sejam consequência do estudo elaborado, especialmente porque entre eles decorreram quatro anos. Este facto foi, aliás, já dado como não ocorrido, noutras sentenças proferidas

Inf. 114APR_GAR/2013

10 / 11

j. Inconformada com aquela decisão, a reclamante apresentou em **13/10/2014** a presente reclamação invocando a ilegalidade desta decisão de indeferimento do pedido de dispensa de prestação de garantia com os seguintes fundamentos: i) falta de audiência prévia; ii) insuficiência económica para prestar garantia e a falta de culpa nessa insuficiência; iii) prejuízo irreparável, pedindo, a final, a dispensa da prestação de garantia (cf. fls. 5 a 122 dos autos).

3. O presente recurso vem interposto da sentença que julgou verificada a exceção de caso julgado no âmbito da reclamação judicial que a sociedade executada, ora Recorrente, deduziu contra o acto de indeferimento, proferido em 23/9/2013, de pedido de dispensa de prestação de garantia que apresentou em 3/09/2013 na execução fiscal que contra si corre sob o n.º 2704 2004 01005022, e que, para além disso, a condenou em multa a título de litigância de má-fé, por nela se ter julgado que a Reclamante "visa conscientemente impedir a marcha do processo de execução fiscal, utilizando a reclamação com fins dilatórios, pelo que se justifica a sua condenação em multa que se fixa em 2 UCs (art. 27.º, n.º 3, do RCP)".

Segundo a Recorrente, a sentença padece de erro de julgamento em matéria de direito, tanto no que toca à questão da verificação do caso julgado, como no que toca à questão da litigância de má-fé, razão por que pugna pela sua revogação.

Começemos, pois, pela análise da discordância com a sentença na parte em que nela se julgou verificada a excepção do caso julgado.

3.1. Na decisão recorrida, depois de terem sido enunciados os requisitos da excepção de caso julgado na sua tríplice identidade (*sujeitos, pedido e causa de pedir*), julgou-se que tanto os sujeitos, como o pedido e a causa de pedir da presente reclamação eram idênticos aos que constavam de anterior reclamação que corra termos no mesmo TAF, sob o n.º 1274/09.7BEVIS, e cuja decisão final (por acórdão do TCAN de 20/12/2012, no sentido da legalidade de outro acto de indeferimento de pedido de dispensa de garantia formulado em 8/10/2009) já transitara em julgado. Razão por que se concluiu que ocorria tal excepção dilatória, conducente à absolvição da instância da entidade demandada, nos termos dos arts. 576º, n.º 2, 577º, alínea i), e 578º, todos do CPC.

Neste recurso, a Recorrente aceita que, tal como vem é reconhecido pela doutrina e pela jurisprudência, a identidade dos pedidos é avaliada em função da posição das partes quanto à relação material, podendo considerar-se que existe essa identidade sempre que ocorra coincidência nos efeitos jurídicos pretendidos do ponto de vista da tutela jurisdicional reclamada e do conteúdo e objecto do direito reclamado; assim como aceita que, em ambos os processos de reclamação, se insurgiu contra decisões de indeferimento de dispensa de prestação de garantia que apresentou no mesmo processo de execução fiscal.

Todavia, advoga que os pedidos formulados nessas duas reclamações judiciais são diferentes, por consistirem em pretensões anulatórias de distintos actos praticados pela administração tributária em momentos temporais também diversos, e que versaram sobre diferentes e autónomos pedidos de dispensa prestação de garantia na execução fiscal: um acto de indeferimento praticado em 12/10/2009 e outro em 23/09/2014. Além de que a própria causa de pedir das reclamações é diferenciada, desde logo porque a primeira se reportava à situação da empresa em 2009, enquanto a segunda se reporta à actual situação, o que, na sua óptica, configura um facto superveniente que pode e deve ser analisado pela administração tributária para efeitos da requerida dispensa de prestação de garantia e sustação do processo de execução, em conformidade com o disposto no n.º 2 do art. 170º do CPPT.

Em suma, a Recorrente considera que não se verifica a tríplice identidade imposta pelo artigo 581º do actual Código de Processo Civil (CPC).

Vejamos.

De acordo com o disposto no art. 580º do CPC, a excepção do caso julgado pressupõe a repetição de uma causa, estando a primeira causa decidida por sentença que já não admita recurso ordinário, e visa evitar que o tribunal seja colocado na alternativa de contradizer ou reproduzir a decisão anterior. Razão por que o conceito nuclear do caso julgado radica na definição dos parâmetros que permitem aferir da identidade das causas, com vista a determinar se uma é, ou não, a repetição da outra. E para se saber se existe ou não essa repetição, *«deve atender-se não só ao critério formal (assente na tríplice identidade dos elementos que definem a acção) fixado e desenvolvido no art. 498º [actual art. 581º], mas também à directriz substancial traçada no n.º 2 do artigo 497º [actual art. 580º], onde se afirma que a excepção do caso julgado (tal como a da litispendência) tem por fim evitar que o tribunal seja colocado na alternativa de contradizer ou de reproduzir uma decisão anterior»* (1).

Ora, o art. 581º do CPC, sob a epígrafe *«Requisitos da litispendência e do caso julgado»*, estabelece, no seu n.º 1, que a causa se repete *«quando se propõe uma acção idêntica a outra quanto aos sujeitos, ao pedido e à causa de pedir»*, esclarecendo, no n.º 2, que *«Há identidade de sujeitos quando as partes são as mesmas sob o ponto de vista da sua qualidade jurídica»*, e no n.º 3, que *«Há identidade de pedido quando numa e noutra causa se pretende obter o mesmo efeito jurídico»*, esclarecendo no n.º 4, que *«Há identidade de causa de pedir quando a pretensão deduzida nas duas acções procede do mesmo facto jurídico. Nas acções reais a causa de pedir é o facto jurídico de que deriva o direito real; nas acções constitutivas e de anulação é o facto concreto ou a nulidade específica que se invoca para obter o efeito pretendido.»*

O que significa que o caso julgado só ocorrerá se, cumulativamente, nas acções em questão intervierem as mesmas partes sob a mesma qualidade jurídica, pretendendo obter o mesmo efeito jurídico, e esse efeito jurídico tiver por causa o mesmo facto jurídico.

No caso vertente, é fora de dúvida que os intervenientes nas duas reclamações são os mesmos sob o ponto de vista jurídico, o que, de resto, não vem questionado neste recurso. Todavia, o efeito jurídico que se intenta obter em cada uma dessas reclamações é diverso, sendo, aliás, distintos os actos lesivos que nelas são impugnados, nomeadamente quanto à sua motivação (apesar de ambos terem apreciado o mérito da pretensão deduzida pela executada quanto a uma pretendida dispensa de prestação de garantia), sendo, por conseguinte, os pedidos anulatórios igualmente diferenciados quanto ao seu objecto.

Ou seja, os efeitos jurídicos visados numa e noutra reclamação não são coincidentes: na primeira pretende-se a anulação do despacho que em 12/10/2009 recaiu sobre o pedido de dispensa de garantia apresentado pela executada em 8/10/2009, e que apreciou essa pretensão à luz da situação económica

da sociedade executada nesse ano de 2009, enquanto na segunda se pretende a anulação de novo despacho que em 23/09/2014 recaiu sobre outro pedido de dispensa de garantia apresentado pela executada em 3/09/2013, apreciando essa pretensão à luz da situação económica actual da sociedade executada.

Por conseguinte, sendo distintos os actos sindicados, são distintos os efeitos jurídicos (anulatórios) pretendidos. E, de todo o modo, tais efeitos jurídicos não têm por causa o mesmo facto jurídico, pois por muito semelhantes que pudessem ser as razões que motivaram as reclamações apresentadas, a verdade é que, bem ou mal, a administração emitiu duas decisões, em dois despachos distintos, com um intervalo de cinco anos, em que se debruçou sobre o mérito de tais pretensões, isto é, sobre a verificação dos pressupostos para a dispensa de garantia em momentos e circunstâncias temporais diferentes. E a eventual anulação de apenas um desses despachos sempre deixaria o outro incólume.

Em suma, além de sempre assistir à ora Recorrente o direito de reclamar de dois distintos actos lesivos, em conformidade com o disposto no art. 276º do CPPT, é também fora de dúvida que são distintos os efeitos jurídicos que intenta obter através de cada uma dessas reclamações. E tanto basta para que não ocorra a excepção dilatória do caso julgado.

Para além disso, acompanhamos e subscrevemos a posição que o Ministério Público junto do STA expressou no seu douto parecer, segundo o qual, no anterior processo n.º 1274/09.7BEVIS as instâncias debruçaram-se sobre as eventuais consequências da prestação de garantia na actividade da executada, tendo concluído que, em face da prova produzida, a executada não lograra convencer o tribunal sobre o invocado prejuízo irreparável na sua actividade decorrente da prestação de garantia, tanto mais que nem havia quantificado os custos da prestação dessa garantia; e nessa medida não havia fundamento para a anulação do acto de indeferimento. *«Na verdade a executada/reclamante/recorrente em vez de centrar o seu pedido nos custos que teria que suportar com a prestação dessa garantia, assentou o seu pedido de dispensa de prestação de garantia no facto de o prosseguimento da execução implicar a penhora dos bens que comercializa na sua actividade e de depósitos bancários que constituem o seu fundo de maneo.*

Já no segundo pedido a executada/reclamante/recorrente assentou o pedido na insuficiência de bens e na degradação da sua situação económica, com sucessivos registos nos últimos exercícios de resultados negativos. // Constata-se, assim, que embora a pretensão da executada/reclamante e aqui recorrente seja idêntica em ambos os casos, a causa de pedir em que fundamenta o pedido é diversa. Daí que se nos afigure que não existe o risco de contradição dos julgados ou que a apreciação do pedido neste processo esteja prejudicado pelos efeitos produzidos pelo julgado do processo n 1274/09.7BEVIS e que seja posta em causa a sua autoridade. (...)

Em suma, embora nos dois processos esteja em causa a mesma pretensão da executada/reclamante em suspender o processo de execução fiscal mediante dispensa de prestação de garantia, os actos administrativos lesivos são distintos e as causas de pedir em que fundamenta os pedidos são diversas. E nessa medida não existe o risco de contradição dos julgados ou que a apreciação do pedido neste processo esteja prejudicado pelos efeitos produzidos pelo julgado do processo n 1274/09.7BEVIS, ou seja, que a composição da relação jurídica subjacente esteja definitivamente precludida pelo julgado da anterior decisão.

Entendemos, assim, que não se verifica a excepção do caso julgado que conduziu à absolvição da instância da entidade demandada, atenta a falta da tríplice identidade imposta pelo artigo 581º do CPC.

Questão diversa da excepção do caso julgado seria, como bem salienta o Ministério Público, a eventual preclusão do direito de a executada apresentar novo pedido de dispensa de prestação de garantia, o que passava, designadamente, por saber se invocou factos supervenientes que justificassem a apresentação de novo pedido nos termos do n.º 2 do artigo 170º do CPPT. Mas essa questão não foi examinada no despacho reclamado, que aceitou este novo pedido de dispensa de prestação de garantia e o apreciou e decidiu à luz das normas legais que autorizam essa dispensa. Ora, como se sabe, o processo de reclamação previsto nos arts. 276º e segs. do CPPT constitui o meio de controle judicial da legalidade da actividade da administração tributária no quadro do processo executivo, visando a apreciação da legalidade dessa actuação à luz da fundamentação factual e jurídica contextual do acto impugnado, não podendo o tribunal apreciar se essa actuação poderia basear-se noutros fundamentos, pois não pode substituir-se a esse órgão administrativo e sancionar o acto com a fundamentação jurídica que julgue mais adequada, como seja o da impossibilidade de apresentação de novo pedido de dispensa de prestação de garantia.

Razão por que o tribunal terá de limitar-se a apreciar a concreta motivação jurídica enunciada pela administração tributária para indeferir este segundo pedido, apreciando a sua legalidade à luz das razões enunciadas pela Reclamante.

Torna-se, pois, claro que a decisão recorrida não pode manter-se, impondo-se a sua revogação nessa parte, com a consequente baixa dos autos à 1ª instância para conhecimento do mérito da reclamação, se para tanto nada mais obstar.

3.2. Quanto à questão da litigância de má-fé.

Nos termos do n.º 2 do artigo 542º do CPC, diz-se litigante de má-fé quem, com dolo ou negligência grave: *«(a) Tiver deduzido pretensão ou oposição cuja falta de fundamento não devia ignorar; (b) Tiver*

alterado a verdade dos factos ou omitido factos relevantes para a decisão da causa; (c) Tiver praticado omissão grave do dever de cooperação; (d) Tiver feito do processo ou dos meios processuais um uso manifestamente reprovável, com o fim de conseguir um objetivo ilegal, impedir a descoberta da verdade, entorpecer a ação da justiça ou protelar, sem fundamento sério, o trânsito em julgado da decisão».

Na sentença julgou-se que com a sua conduta a Reclamante “*visa conscientemente impedir a marcha do processo de execução fiscal, utilizando a reclamação com fins dilatórios*”, razão por que foi condenada em multa ao abrigo do disposto no artigo 27º n.º 3 do Regulamento das Custas Processuais.

Neste recurso, a Reclamante defende que a sua pretensão é alheia a qualquer uso reprovável dos meios processuais ou à dedução de pretensão cuja falta de fundamento não pudesse ignorar, motivo pelo qual se insurge contra a condenação como litigante de má-fé.

Ora, como se viu, para a referida condenação o tribunal “*a quo*” parte do pressuposto que a presente reclamação mais não é que a repetição da anterior reclamação e que, por isso, a Reclamante está a utilizar este meio processual com fins dilatórios, o que, como vimos, não é correcto.

É certo que, como bem salienta o Ministério Público, o tribunal recorrido ficou impressionado com o número de reclamações apresentadas e com o facto de a presente reclamação ter sido apresentada após a confirmação judicial da legalidade do anterior acto de indeferimento. Todavia, para se poder concluir pela litigância de má-fé seria necessário que os autos permitissem concluir, com a necessária segurança, que a parte apresentou pretensão conscientemente infundada ou fez deste meio processual um uso indevido com o objectivo de obstruir a acção da justiça, não podendo subsistir qualquer dúvida razoável sobre essa conduta dolosa ou gravemente negligente da parte. E, como se viu, não é esse o caso dos autos, pois esta segunda decisão de indeferimento é um acto lesivo, susceptível de impugnação contenciosa, e a pretensão da reclamante não é manifestamente infundada. Razão por não se pode afirmar que a sua conduta é subsumível na previsão de qualquer das alíneas do n.º 2 do artigo 542º do CPC.

Pelo que a sentença recorrida padece, também nesta parte, de erro de julgamento e, como tal, deve ser revogada.

4. Face ao exposto, acordam os juízes da Secção do Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo em conceder provimento ao recurso, revogar a sentença recorrida e determinar a baixa dos autos ao Tribunal “*a quo*” para conhecimento do mérito da reclamação se a tal nada mais obstar. Sem custas.

Lisboa, 7 de Outubro de 2015. — *Dulce Neto* (relatora) — *Ascensão Lopes* — *Ana Paula Lobo*.

(¹) ANTUNES VARELA, J. MIGUEL BEZERRA e SAMPAIO E NORA, *Manual de Processo Civil*, 2.ª edição, Coimbra Editora, pág. 302.

Acórdão de 7 de Outubro de 2015.

Assunto:

Dispensa de prestação de garantia. Audiência Prévia.

Sumário:

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

Processo n.º 1070/15-30.

Recorrente: A..., Lda.

Recorrido: Autoridade Tributária e Aduaneira.

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

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1- A....., LDA, melhor identificada nos autos, recorre para este Supremo Tribunal da decisão do Tribunal Administrativo e Fiscal de Viseu de 21.07.2015 (fls. 198 e segs.), que julgou improcedente a reclamação por ela deduzida contra o despacho do Director de Finanças de Viseu que indeferiu o

pedido de dispensa de prestação de garantia com vista à suspensão do processo de execução fiscal n.º 2704201101003330.

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

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

B. O Acórdão deste STA de 26.09.2012 que é transcrito na sentença recorrida acompanha a corrente que qualifica o acto de indeferimento do pedido de dispensa de prestação de garantia como um acto de natureza administrativa — cf., em particular, página 53 sentença aqui posta em crise.

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

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

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

F. A Lei Geral Tributária não contém qualquer lacuna quanto ao exercício de audição prévia ao indeferimento de um pedido de dispensa de garantia, que possibilite ou autorize o recurso a regimes especiais previstos em legislação subsidiária ou interpretativamente criados para a situação concreta. Bem pelo contrário: a LGT claramente ordena que previamente ao indeferimento de um pedido apresentado pelo contribuinte à Administração Fiscal — como vem a ser um pedido de dispensa de prestação de garantia — seja aquele ouvido e convidado a participar na formação da decisão final - cf. artigo 50º, n.º 1, alínea b), da LGT - sendo que os n.º 2 e 3 do mesmo artigo 60.º da LGT vêm indicar, peremptoriamente, as situações em que poderá ocorrer a dispensa de audição prévia no âmbito das relações jurídico-tributárias, nos quais não se inclui o indeferimento de um pedido de dispensa de prestação de garantia.

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

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

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

deste Venerando STA) para considerar que este regime da dispensa de audiência prévia nas decisões urgentes dos procedimentos administrativos deverá ser aplicado ao pedido de dispensa de prestação de garantia em causa nos autos.

J. Por outro lado, não poderá igualmente colher o entendimento de que o próprio requerimento em que o interessado expõe a sua pretensão, indicando as razões que a justificam e juntando os respectivos elementos de prova documental, acabe por desempenhar a função de audiência prévia do contribuinte ou por precluir a necessidade de realização da mesma, no sentido de atenuar «a hipótese de ser surpreendido ou confrontado pela AT com elementos que desconheça» — cf. Ac. STA de 26.9.2012, reproduzido na página 55 da sentença recorrida.

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

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

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

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

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

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

Q. No caso concreto dos autos, o argumento que se funda no curto prazo de 10 dias do procedimento para afastar a necessidade ou possibilidade legal de audiência prévia a esse indeferimento, é particularmente inexpressivo, pois que o pedido de dispensa de prestação de garantia foi apresentado pela A..... em 7 de Janeiro de 2013 (cf. ponto 13 da matéria de facto dada como provada) e veio a ser decidido, apenas, por ofício notificado em 4 de Julho de 2014, volvidos mais de um ano e seis meses da respectiva apresentação (cf. ponto 20 dos factos provados).

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

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

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

2- Não foram apresentadas contra-alegações.

3 - O Exmº Procurador-geral Adjunto emitiu duto parecer com a seguinte fundamentação:

«Vem interposto recurso da sentença do TAF de Viseu de 21.07.2015 que julgou totalmente improcedente a Reclamação deduzida pela ora Recorrente, mantendo o despacho reclamado.

Como se vê das Conclusões da respectiva Alegação circunscreve-se o presente recurso à questão da observância ou não da formalidade da audiência prévia antes do indeferimento de um pedido de prestação de garantia.

A questão não é nova, existindo sobre a matéria vasta, recente e pacífica jurisprudência deste Supremo Tribunal que inquestionavelmente sufraga o teor da decisão recorrida e da qual não vemos razão para divergir.

Assim, para além da jurisprudência citada na sentença recorrida, é oportuno ainda mencionar o recente duto Acórdão deste Tribunal de 29.07.2015, proferido no Rec. n.º 0875/15, em que eram suscitadas questões idênticas as do presente recurso, sendo praticamente as mesmas as Conclusões da respectiva Alegação. É do seguinte teor o sumário desse aresto:

«— Não constitui preterição de formalidade violadora dos artigos 267 da CRP e 60 da LGT a não audiência do executado antes da decisão de indeferimento do pedido de prestação de garantia com vista a sustação da execução fiscal em curso.

I - Neste caso a urgência da decisão consagrada no artigo 170/4 do CPPT e o disposto no artigo 103 do CPA justificam entre outras razões a dispensa desta audiência prévia)). Louvando-me nessa jurisprudência, pronuncio-me pela improcedência do presente recurso e pela consequente manutenção do julgado recorrido.»

4 – Com dispensa de vistos dada a natureza urgente do recurso, vêm os autos à conferência.

5 – A sentença recorrida fixou a seguinte matéria de facto:

1. Em 31.03.2011 foi instaurado contra a Reclamante, no Serviço de Finanças de Tondela, o processo de execução fiscal n.º 2704201101003330, com vista à cobrança coerciva de dívidas de IRC do exercício de 2007 e juros compensatórios, no montante de 536018,36€.

— cfr. fls. 3/4 do Processo n.º 292/11.OBEVIS, apenso a estes autos.

2. A Reclamante foi citada para a execução fiscal referida no ponto anterior em 07.04.2011. — cfr. informação de fls. 121 dos autos e aviso de receção de fls. 5 do Processo n.º 292/11.OBEVIS, apenso a estes autos.

3. Em 12.05.2011 a Reclamante deduziu impugnação judicial da liquidação de IRC do ano de 2007, cuja dívida é cobrada coercivamente no âmbito do processo de execução fiscal referido no ponto 1, que corre termos sob o n.º 234/11.2BEVIS. - factos de que o Tribunal tem conhecimento no exercício das suas funções.

4. Por sentença datada de 09.01.2013 foi a impugnação julgada totalmente improcedente, tendo a ora Reclamante recorrido da mesma, pelo que não transitou em julgado. - factos de que o Tribunal tem conhecimento no exercício das suas funções.

5. Em 12.05.2011 a Reclamante apresentou Serviço de Finanças de Tondela pedido de dispensa de prestação de garantia, cujo teor se dá por integralmente reproduzido, alegando em síntese,

a) Que a prestação de garantia lhe causará um prejuízo irreparável, pois,

— O acesso ao crédito bancário encontra-se atualmente muito difícil e mais caro, acrescendo que a solicitação de uma garantia bancária enfraquece sua posição perante a Banca;

— A Reclamante encontra-se a ser executada em diversos processos de execução fiscal, cujo montante global ascende a 29 517 726,21 €, tendo já prestado garantias no valor de 4 056 467,44€;

— A exigência de mais garantias bancárias causa prejuízos para o desenvolvimento da sua atividade, podendo conduzir a uma situação de insolvência;

— A sua situação patrimonial não lhe permite obter garantias, já que: tem um ativo bruto real de 81 653 255,77 €, em contrapartida de um passivo exigível de 81 552 864,74 €; do lado do ativo as mercadorias estão avaliadas a um preço de mercado de 25 345 370,65 €, mas cujos preços cairão para metade se a empresa entrar em insolvência; em tal situação, os créditos dos clientes, de curto e de médio e longos prazos, que somam os montantes de 47 042 847,73 € e 7 627 072,67 €, respetivamente, denotariam também um decréscimo de 50% (ratio de liquidez); do lado do passivo, a atrofia financeira poderá precipitar os credores na exigência dos seus créditos, pelo que a Reclamante se veria confrontada com o pagamento de um passivo de 81 552 864,74€, a que acrescem os valores dados à execução pelo I.V.V., I.P. e I.F.A.P., I.P. de 29 517 726,21 €, num total de 111 070 590,95 €, a que terá de fazer face com um ativo depreciado de 42 007 585,28 €; com o crédito arruinado, não poderia recorrer a capitais alheios; apresenta um rácio de autonomia financeira (capital próprio/ativo líquido) de 8%, o que denota elevada dependência de créditos e financiamento externo; e um rácio de solvabilidade total (fundos pró-

prios/finhos alheios) abaixo dos 50%; (vi) o elevado valor dos montantes em dívida (29 517 726,21 €), bem como o montante da garantia a prestar demonstram por si o prejuízo irreparável;

b) Não tem responsabilidade na insuficiência ou inexistência de bens para a prestação de garantia, já que a mesma não resultou de dissipação de património, mas tão só do valor diminuto dos bens do seu património e das circunstâncias excepcionais para a obtenção de crédito;

c) O penhor sobre os ativos da empresa, constituídos por depósitos destinados à armazenagem de vinhos, equipamentos de manuseamento de vinhos e stock de vinhos, levaria à paralisação da empresa, acrescendo que a Reclamante necessita dos créditos detidos sobre clientes para obter fundo de maneo para a sua atividade corrente.

[fls. 5 e ss. do Processo n.º 292/11.OBEVIS, apenso a estes autos].

6. Em anexo ao requerimento referido no ponto anterior juntou os seguintes documentos, cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido:

Certidão da qual constam: as dívidas em nome da Reclamante cobradas coercivamente em processos de execução fiscal, totalizando a quantia exequenda 29 517 726,21, juros de mora de 5 251 654,61 € e custas de 303 657,79€; garantias prestadas nos processos de execução fiscal, incluindo duas garantias bancárias, uma no valor de 93 574,82 € (execução fiscal n.º 2704200701014617) e outra no valor de 3 131 919,55 (execução fiscal n.º 2704200701014625), e outras garantias no valor de 152 878,29 (execução fiscal n.º 2704200401002570), e 2094,78€ (execução fiscal n.º 2704200801001949);

• Garantia bancária autónoma da I....., no valor de 3 131 919,55 €, emitida em 1.2.2008, tendo como beneficiário o Serviço de Finanças de Tondela e ordenante a Reclamante, para garantir o valor em cobrança no processo de execução fiscal n.º 2704200701014625;

• Balanço Provisório a 31.12.2009, do qual consta,

BALANÇO PROVISÓRIO A 31/12/2009

	31/12/2009	31/12/2008	31/12/2007
MOBILIÁRIO MATERIAL			
DESPESAS DE INSTALAÇÃO	64.055,56 €	64.055,56 €	- €
PROP. INDUSTRIAL E OUTROS DIREITOS	201.924,04 €	201.924,04 €	- €
VEÍCULOS	8.287,00 €	- €	8.287,00 €
	774.277,10 €	266.940,10 €	898.700 €
IMOBILIÁRIO MATERIAL			
EDIFÍCIOS E OUTRAS CONSTRUÇÕES	2.265.243,54 €	2.066.614,25 €	679.429,22 €
EQUIPAMENTO BÁSICO	1.516.692,28 €	1.447.070,45 €	59.591,80 €
EQUIPAMENTO DE TRANSPORTE	25.898,06 €	28.668,10 €	35,22 €
FERRAMENTAS E UTENSÍLIOS	156.252,93 €	171.050,89 €	15.334,04 €
EQUIPAMENTO ADMINISTRATIVO	354.271,02 €	346.891,08 €	19.880,74 €
TÁBUAS E VASEJAME	1.252.117,78 €	1.250.942,91 €	61.584,85 €
OUTRAS MOBILIZAÇÕES CORPÓREAS	70.423,12 €	70.412,42 €	- €
IMOBILIZAÇÕES EM CURSO	- €	- €	- €
	5.991.941,75 €	4.789.296,99 €	842.646,59 €
INVESTIMENTOS			
PARTES DE CAPITAL EM EMPRESAS DO GRUPO	370.000,00 €	- €	340.000,00 €
TÍTULOS E OUTRAS APL. FINANCEIRAS	2.493,89 €	- €	2.493,89 €
	372.493,89 €	- €	342.493,89 €
VALORES EM DEPENDÊNCIA			
MERCADORIAS	24.250.715,86 €	- €	24.250.715,86 €
	24.250.715,86 €	- €	24.250.715,86 €
DEVIDORES E PROVISÕES			
CLIENTES/C	32.951,22 €	- €	32.951,22 €
ESTADO E OUTROS ENTES PÚBLICOS	- €	- €	- €
OUTROS DEVEDORES	2.880.500,05 €	- €	2.880.500,05 €
	3.173.581,27 €	- €	3.173.581,27 €
DÍVIDAS E PROVISÕES			
CHEQUES/C	7.050.559,24 €	- €	7.050.559,24 €
CHEQUES TIT. A RECEBER	25.458.504,50 €	- €	25.458.504,50 €
CHEQUES COBRANÇA DUVIDOSA	3.202.605,54 €	3.292.605,81 €	0,00 €
DE DÉBITOS	1.402.238,59 €	- €	1.402.238,59 €
ESTADO E OUTROS ENTES PÚBLICOS	2.046.244,51 €	- €	2.046.244,51 €
OUTROS DEVEDORES	6.726.285,50 €	- €	6.726.285,50 €
	20.486.122,97 €	3.292.605,81 €	20.486.122,97 €
DEPÓSITOS BANCÁRIOS			
CASA	18.729,43 €	- €	18.729,43 €
	18.729,43 €	- €	18.729,43 €
RECEITAS DE EXERCÍCIOS ANTERIORES			
ACRESCIMOS DE PROVISÕES	1.605.350,25 €	- €	1.605.350,25 €
CHEQUES DÉBITOS	5.466.924,28 €	- €	5.466.924,28 €
ACTIVOS POR IMPPOSTOS DEFERIDOS	- €	- €	- €
	7.072.274,53 €	- €	7.072.274,53 €
TOTAL DE AMORTIZAÇÕES			
TOTAL DE PROVISÕES	- €	5.055.895,49 €	- €
	- €	3.292.605,81 €	- €
TOTAL DO ACTIVO	29.496.485,84 €	6.348.548,29 €	31.187.922,21 €

CAPITAL PRÓPRIO	
CAPITAL	2.600.000,00 €
AVL. PAIRES CAPITAL	358.866,82 €
RESERVAS DE REAVALIÇÃO	-341.699,82 €
RESERVAS	
RESERVAS LEGAIS	276.994,08 €
OUTRAS RESERVAS	3.805.472,82 €
RESULTADOS TRANSFERIDOS	206.394,96 €
SUBTOTAL	6.999.455,74 €
RESULTADO LÍQUIDO DO EXERCÍCIO	23.277,10 €
TOTAL DO CAPITAL PRÓPRIO	6.982.752,84 €
PASSIVO	
DÍVIDAS A TERCEIROS	
DÍVIDAS A INSTITUIÇÕES DE CRÉDITO	11.000.000,00 €
OUTROS ACCIONISTAS	
FORNecedores	1.781.769,81 €
OUTROS CRÉDITOS	5.722.821,19 €
	16.504.590,00 €
PASSIVO PROPRIO	
DÍVIDAS A INSTITUIÇÕES DE CRÉDITO	26.018.721,25 €
FORNecedores C/C	5.513.858,00 €
FORNecedores TIT. A PAGAR	3.860.117,57 €
OUTROS ACCIONISTAS	6756,38 €
OUTROS EMPRÉSTIMOS OBTIDOS	
FORN. DE IMOBILIZADO C/C	63.311,25 €
ESTADO E OUTROS PÚBLICOS	591.602,99 €
OUTROS CRÉDITOS	21.062.360,57 €
	66.981.657,82 €
RESERVA DE RESERVA	
AGRESCIMOS DE CUSTOS	220.865,65 €
PROVENTOS DEFERIDOS	- €
PASSIVOS POR IMPOSTOS DEFERIDOS	
	220.865,65 €
TOTAL DO PASSIVO	84.159.245,47 €
TOTAL DO CAPITAL PRÓPRIO E PASSIVO	91.157.982,31 €

(cfr. fls. 18 e ss do processo n.º 292/11.OBEVIS, apenso a estes autos).

7. Em 13.05.2011 o Serviço de Finanças de Tondela proferiu informação com o seguinte teor:

INFORMAÇÃO

• Em 2009-03-31 foi instaurado o processo de execução fiscal no 2704201101003330, respeitante a uma dívida DE Imposto s/ o rendimento de Pessoas Colectivas — IRC referente ao ano de 2007, no valor de Q.E. de € 536.01836;

• Em 2011-05-12, o executado apresentou pedido «e dispensa de prestação «e garantia, ao abrigo do artigo 170º do CPPT, alegando que apresentou no TAF de Viseu processo de impugnação judicial e que a prestação de garantia lhe causaria um prejuízo irreparável, e, requerendo ao mesmo tempo a suspensão do processo executivo;

• O s.p. não apresenta comprovativo da entrega da referida impugnação no TAF;

• Refere o artigo 52º da LGT, conjugado com o artigo 169º do CPPT, que o processo de execução fiscal só suspende até à decisão do pleito, mediante a apresentação de garantia idónea, calculada nos termos do artigo 199º do CPPT;

• Por este serviço e com vista à suspensão do processo foi calculado o valor da garantia a prestar, nos termos do artigo 199º do CPPT, no valor de € 683.171,19;

• Prescreve o artigo 170º do CPPT, que o pedido de dispensa de garantia bem como a competência para apreciação da mesma, é sempre do órgão de execução fiscal;

É quanto me cumpre informar.

Pelo exposto, é minha opinião que se deva cumprir o estabelecido no n.º 2 do artº 169º do CPPT, ou seja, notificar o contribuinte para no prazo de 15 dias apresentar garantia; no entanto, V. Exa. melhor decidirá

(cfr. fls. 45 e ss do processo n.º 292/11.OBEVIS, apenso aos autos)

8. Na sequência da informação referida no ponto anterior, em, 18.05.2011 o Chefe do Serviço de Finanças de Tondela proferiu o seguinte despacho,

Processo de execução fiscal a 2704201101003330

Processo de Impugnação não identificado

DESPACHO

Visto.

Por requerimento entrado nestes serviços em 12/05/2011 — cfr. registo de entrada n.º 2813 —, veio a ora executada, com os fundamentos de que, por um lado, tendo deduzido impugnação Judicial relativamente à liquidação Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (IRC) do ano de 2007, que subjaz à presente execução, pretendia ver suspensa a respectiva tramitação, e, por outro, que, em

07/04/2011, foi citada da instauração do processo de execução fiscal em referência, requerer a dispensa de prestação da correspondente garantia, com o fundamento do preceituado pelo artigo 170.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT) e pelo n.º 4 do artigo 52.º da Lei Geral tributária (LGT).

Sustenta ainda, a título de fundamentação para a sua pretensão, em síntese e entre outros, que “... o acesso ao crédito bancário encontra-se muito difícil e, simultaneamente mais caro, que “.. uma garantia bancária enfraquece a posição de uma empresa junto da banca,..”, que, contra si, correm termos vários processos de execução fiscal, “... cujo montante global ascende a cerca de 29.517126,21€ ... “que “... já prestou garantias no valor global de 4.055.467.44 €...”, e que “... não tem qualquer responsabilidade na “insuficiência ou inexistência de bens” para prestar garantia...”, pelo que a prestação de garantia para suspensão do presente processo lhe causaria prejuízo irreparável.

O processo afigura-se suficientemente instruído e informado, pelo que, tendo sido aberta “Conclusão” urge preferir decisão, o que se faz nos termos e pela forma seguinte.

No que concerne à prestação de garantia o fundamento ora evocado é o constante da 1ª parte do n.º 4 do artigo 51º da Lei Geral Tributária (LGT), ou seja, a garantia a prestar será, no dizer da requerente, susceptível de lhe causar prejuízo irreparável.

Face ao fundamento evocado pela ora requerente e executada, para que possa equacionar se o deferimento da sua pretensão, é mister que, cumulativamente se verifiquem dois requisitos, quais sejam: a) —, a invocação, e constatação face à prova produzida, da irreparabilidade do prejuízo causado pela prestação da garantia; e b) — que a executada não seja responsável pela insuficiência ou inexistência, de bens susceptíveis de constituir garantia do crédito exequendo.

Ora, como está Superiormente esclarecido (cfr. ponto 1.1 do Of-circulado n.º 60.077, de 2010-07-29. da DSGCT da DGCI). “O carácter irreparável dos prejuízos deve traduzir-se numa situação de diminuição dos proveitos resultantes da actividade desenvolvida pelo executado. Este, em resultado dos encargos financeiros impostos pela prestação da garantia, deixa de se poder fazer face aos compromissos económicos-financeiros de que depende a manutenção e desenvolvimento da actividade económica por si levada a cabo, o que ocasiona um dano resultante do decréscimo ou interrupção dessa actividade.” (o sublinhado é nosso).

A que acresce a densificação do conceito atinente à irresponsabilidade da executada vertido no último parágrafo do ponto 1.3 do citado Ofício-circulado, de harmonia com o qual, “No caso específico das pessoas colectivas, apenas se deve considerar verificado este pressuposto nos casos em que a insuficiência ou inexistência de património não possa resultar da actuação empresarial ou seja, apenas quando a dissipação dos bens esteja na absoluta indisponibilidade da empresa ou da administração que a representava ou representa, como seja por exemplo, o caso de catástrofe natural ou humana imprevisível. Fora destes casos, existirá sempre uma responsabilidade da empresa pelo destino dado aos bens que fazem parte do património colectivo/empresarial, baseada na actuação gestonária dos seus administradores ou gerentes pelo que, em tais situações, não se poderá considerar verificado este pressuposto de dispensa.” (o sublinhado é nosso).

Por outro lado, ao preceituar, o artigo 74º da LGT, sobre a repartição do ónus da prova, faz depender o deferimento de qualquer petição, da prova dos factos constitutivos do direito que o obrigado fiscal — ou a administração tributária — pretende invocar, o que, no caso presente, não se encontra, da óptica destes serviços, cumprido. Aliás, do mesmo modo se estatui não só no n.º 3 do artigo 199.e do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT) ao referir a obrigatoriedade de produção de adequada prova logo por oportunidade da petição inicial, como também no n.º 3 do artigo 199º do mesmo diploma legal, agora restringindo-a à “... prova documental necessária”.

E concluem, assim, estes serviços pela inexistência da prova necessária — quanto à totalidade do leque de garantias admissíveis — porque a executada apenas se limita, para além de uma série de conjecturas sobre rácios e afirmação não documentalmente provadas sobre a, alegada, conjuntura económica actual, a juntar -à sua petição cópia do “Balança” respeitante ao exercício de 2009, do qual é possível respigar, entre outros, os seguintes dados:

- a) — “Imobilizações Corpóreas” liquidas no valor de € 819.877.74;
- b) — “Existências” no valor de € 25.345.370,65;
- c) — “Dívidas de terceiros — Curto prazo” no valor de €47.042.847,73;
- d) — “Capital próprio” no valor de € 7.475.464,06.

Em todo o caso, não produz prova, por exemplo, quanto ao montante do volume de negócios anual limitando-se à alegação de alguns indicadores que tentam justificar uma debilitada situação financeira, ou a, eventuais, dificuldades no acesso ao crédito, concluindo, ainda sem documentalmente produzir prova, de uma, também eventual, insolvência futura.

Finalmente, importa aclarar, por um lado, que a prova a produzir terá de versar sobre a totalidade das várias possibilidades de prestação de garantia, e, por outro, que a garantia a prestar, por um lado, terá de ser considerada idónea, e, por outro, poderá emergir de um vasto leque de opções, as quais resultam, designadamente, do preceituado pelo artigo 199.º do CPPT, ou seja, em primeira linha, poderá ser oferecido a

título de garantia, a garantia bancária a caução ou o seguro caução e, na impossibilidade de qualquer destas realidades, a requerimento da executada e após concordância da administração tributária, penhor ou hipoteca voluntária isto para além de qualquer outro meio susceptível de assegurar os créditos do exequente.

“, designadamente as garantias prestadas por terceiros, obviamente que com a concordância destes. Naturalmente, ainda que a executada não possa, ou não queira, prestar a devida garantia tendo em vista a suspensão do processo, ainda assim, não lhe é cerceado esse direito, impendendo sobre a administração tributária o dever de proceder, de imediato, à penhora de bens suficientes para alcançar este desiderato (cfr. n.º 7 do artigo 169.º do CPPT).

Nesta conformidade e no uso da competência que me é conferida pelo n.º 4 do artigo 52.º da LGT, indefiro, com os fundamentos, por um lado, da falta de produção de prova da irreparabilidade do prejuízo causado à executada, e, por outro, da falta de produção de prova da irresponsabilidade da executada pela situação de insuficiência/inexistência de bens, ambos aferidos, não só à luz da interpretação que estes serviços fazem do preceituado pelo artigo 52.º da LGT, como, também, à dos esclarecimentos veiculados pelo Ofício-circulado n.º 60 datado de 29/07/2010, da Direcção de Serviços de Gestão de Créditos Tributários da DGCL o pedido de dispensa de prestação de garantia formulado pela ora executada A....., contribuinte fiscal com n.º, com sede em Tondela, na Av. n.º, 3460-....., deste concelho.

Por último, importa referir, quanto à participação, prévia à decisão, o seguinte.

De harmonia com o estatuído pelo artigo 60.º da LGT, a participação dos contribuintes na formação das decisões que lhes digam respeito deve efectuar-se, para além de outros momentos, antes do indeferimento total ou parcial dos pedidos, reclamações, recursos ou petições (cfr. alínea a) do n.º 1 do artigo 60.º da LGT).

Está superiormente esclarecido que, a audiência dos interessados, pode ser dispensada, para além de outras situações, quando a administração tributária, apenas, aprecie os factos que lhe foram dados pelo contribuinte, limitando-se na sua decisão a fazer a interpretação das normas legais aplicáveis ao caso (cfr. alínea a) do ponto 3 da Circular n.º 13/99, de 08/07, da Direcção-Geral dos Impostos).

Nesta conformidade entendo dispensar, quanto ao presente pedido, a audiência, prévia à decisão da ora executada, pelo que o indeferimento que, acima, decidi, produzirá efeitos imediatos.

Concomitantemente determino, tal como vem proposto, que se proceda à notificação da executada, de harmonia com o preceituado pelo n.º 2 do artigo 169.º do CPPT, para, no prazo de 15 (quinze) dias e tendo em vista a suspensão da presente execução face à, invocada, dedução de impugnação Judicial, prestar garantia idónea pelo montante de calculado de € 683.171,19 (seiscentos oitenta e três mil cento e setenta e um euros e dezanove cêntimos).

Notifique-se, do teor da presente, a executada.

Diligências e averbamentos de conformidade.

Tondela, aos 18 de Maio de 2011

O Chefe de Finanças,

[fls. 47 e ss. do Processo n.º 292/11.OBEVIS, apenso aos autos].

9. Em 30.05.2011 a Reclamante remeteu, por via postal registada, a reclamação para o Serviço de Finanças de Tondela. - {cfr. fls. 51 do Processo n.º 292/11.OBEVIS, apenso aos autos}.

10. Na referida reclamação invocou, brevitatis causa o seguinte:

- A violação do direito de audiência prévia à decisão de indeferimento do pedido de dispensa de prestação de garantia;

- A falta de fundamentação da decisão de indeferimento do pedido de dispensa de prestação de garantia, porquanto se limita a transcrever o teor da Circular n.º 13/99, sem subsumir a sua aplicação ao caso concreto, tecendo considerações genéricas sobre a repartição do ónus da prova, sem qualquer apreciação crítica da prova produzida pela Reclamante quanto à existência de prejuízo irreparável;

- A prestação de garantia causará um prejuízo irreparável à Reclamante, pois,

- O acesso ao crédito bancário encontra-se atualmente muito difícil e mais caro, acrescendo que a solicitação de uma garantia bancária enfraquece sua posição perante a Banca;

- A Reclamante encontra-se a ser executada em diversos processos de execução fiscal, cujo montante global ascende a 29 517 726,21 €, tendo já prestado garantias no valor de 4 056 467,44 €;

- A exigência de mais garantias bancárias causa prejuízos para o desenvolvimento da sua atividade, podendo conduzir a uma situação de insolvência;

- A sua situação patrimonial não lhe permite obter garantias, já que: (i) tem um ativo bruto real de 81 653 255,77 €, em contrapartida de um passivo exigível de 81 552 684,74; (ii) do lado do ativo as mercadorias estão avaliadas a um preço de mercado de 25 345 370,65 €, mas sujeitas a desvalorização se a empresa entrar em insolvência e, em tal situação, os créditos dos clientes, que somam os montantes de 47 042 847,73 € e 7 627 072,67 €, denotariam também um decréscimo de 50% (ratio de liquidez); (iii) do lado do passivo, a atrofia financeira poderá precipitar os credores na exigência dos seus créditos, pelo que a Reclamante se veria confrontada com o pagamento de um passivo de 81 552 864,74 € a que acresce o valor de 29 517 726,21 € em execução fiscal, num total de 111 070 590,95 €, com o crédito

arruinado, não poderia recorrer a capitais alheios; (iv) apresenta um rácio de autonomia financeira (capital próprio/ativo líquido) de 8%, o que denota elevada dependência de créditos e financiamento externo; (v) e um rácio de solvabilidade total (fundos próprios/fundos alheios) abaixo dos 50%; (vi) o elevado valor dos montantes em dívida (29 517 726,21 €), bem como o valor da garantia a prestar nos presentes autos (683.171,19 €) demonstram por si o prejuízo irreparável;

— O penhor sobre os ativos da empresa, constituídos por depósitos destinados à armazenagem de vinhos, equipamentos de manuseamento de vinhos e stock de vinhos, levaria à paralisação da empresa, acrescendo que a Reclamante necessita dos créditos detidos sobre clientes para obter fundo de maneiio para a sua atividade corrente;

- Não tem responsabilidade na insuficiência ou inexistência de bens para a prestação de garantia, já que a mesma não resultou de dissipação de património, mas tão só do valor diminuto dos bens do seu património e das circunstâncias excepcionais para a obtenção de crédito, sendo certo que o valor do ativo líquido aumentou entre 2008 e 2009;

- A reclamação deve ter subida imediata pois só assim se salvaguarda o efeito útil da decisão.

[fls. 52 e ss. do processo n.º 292/11.OBEVIS, apenso aos presentes autos].

11. Por sentença datada de 29.02.2012, o Tribunal julgou improcedente a reclamação mantendo o despacho Chefe do Serviço de Finanças de Tondela de 18.05.2011, proferido no âmbito do processo de execução fiscal n.º 2704201101003330, que indeferiu o pedido de dispensa de prestação de garantia com vista à suspensão do processo de execução fiscal. — cfr. fls. 296 e ss. do processo n.º 292/11.OBEVIS, apenso aos autos.

12. A sentença referida no ponto anterior foi confirmada por acórdãos do TCAN e STA. - cfr. fls. 527 e ss. e 681 e ss. do processo n.º 292/11.OBEVIS, apenso aos autos.

13. Em 07.01.2013 a Reclamante remeteu ao Serviço de Finanças de Tondela novo pedido de dispensa de prestação de garantia, cujo teor se dá por integralmente reproduzido, alegando em síntese:

a) A manifesta falta de meios económicos para a prestação de garantia, pois,

— o seu ativo fixo tangível compreende um conjunto de bens que foram dados em penhor à sociedade B....., S.A., constituído em virtude das avultadas responsabilidades que tem perante a banca, na ordem dos 20 milhões de euros e do vencimento simultâneo de muitas dessas responsabilidades lançadas a descoberto nas contas da Reclamante;

— a B..... teve de se financiar junto de instituições bancárias para assumir e garantir as dívidas da Reclamante e as sociedades do grupo tiveram de contra garantir, com o seu património, os financiamentos obtidos pela B..... para ocorrer às responsabilidades e dívidas da Reclamante;

— o próprio sócio gerente garantiu, a título pessoal, alguns dos financiamentos da Reclamante;

— a Reclamante constituiu a favor da B..... um penhor mercantil sobre o conjunto dos bens que compõem o seu ativo, constituído por equipamento obsoleto, de reduzido valor de mercado, bem como do seu maior ativo - os seus stocks de vinhos;

— os créditos sobre clientes que a Reclamante detém têm-se revelado incobráveis, os poucos créditos que consegue realizar são indispensáveis de forma a obter fundo de maneiio para a sua atividade corrente;

— a Reclamante não é proprietária de quaisquer bens imóveis, nem outros bens que sejam suscetíveis de serem oferecidos em garantia, atravessando uma situação económica difícil;

— a Reclamante tentou obter junto de duas instituições de crédito uma garantia bancária para suspender uns autos de execução fiscal, de montante inferior ao dos presentes autos, tendo os dois pedidos sido indeferidos;

— a Reclamante mantém prestadas garantias, outros autos de execução fiscal, que ascendem ao total de 4.056.467,44 €;

b) Não tem responsabilidade na insuficiência ou inexistência de bens para a prestação de garantia, já que a mesma não resultou de dissipação de património, mas tão só do valor diminuto dos bens do seu património e das circunstâncias excepcionais para a obtenção de crédito;

c) Que a prestação de garantia lhe causará um prejuízo irreparável, pois,

— a Reclamante necessita dos créditos detidos sobre clientes para obter fundo de maneiio para a sua atividade corrente;

— O acesso ao crédito bancário encontra-se atualmente muito difícil e mais caro, acrescendo que a solicitação de uma garantia bancária enfraquece sua posição perante a Banca;

— A exigência de mais garantias bancárias causa prejuízos para o desenvolvimento da sua atividade, podendo conduzir a uma situação de insolvência;

[fls. 746 e ss. do Processo n.º 292/11.OBBVIS, apenso aos presentes autos].

14. Em anexo ao requerimento referido no ponto anterior juntou 29 documentos, cujo teor se tem por reproduzido. — cfr. docs. de fls. 769 a 1252 do Processo n.º 292/11.OBEVIS, apenso aos presentes autos.

15. Em 07.02.2013, o Serviço de Finanças de Tondela proferiu informação com o seguinte teor:

PEF n.º 270420110180333

TERMO DE JUNTADA

Aos 2011-36-16 fiz juntada da petição que antecede, entrada neste serviço de finanças em 2011-05-31 (SOB REGISTO NOS CTT EM 2011-05-30), pelo que os faço conclusos.

A TAT
INFORMAÇÃO

1. A dívida provém de dívida de Imposto S/o Rendimento de Pessoas Colectivas (Impostos englobados na conta corrente-199) do ano de 2007, no valor de Q.E. de € 536018,36;

2. O processo de execução fiscal foi instaurado em 2011-03-31;

3. O executado foi citado pessoalmente em 2011-04-01

4. Em 2011-05-12, o executado apresentou pedido de dispensa de prestação de garantia ao abrigo do artigo 170º do CPPT, alegando que apresentou no TAF de Viseu processo de impugnação judicial (Proc. n.º 234/11.2BEVIS) e que a prestação de garantia lhe causada um prejuízo irreparável, e, reque-rendo ao mesmo tempo, a suspensão do processo executivo;

5. Refere o artigo 52º da LGT, conjugado com o artigo 169º do CPPT, que o processo de execução fiscal só suspende até à decisão do pleito, mediante a apresentação de garantia idónea, calculada nos termos do artigo 199º do CPPT;

6. Por este serviço e com vista é suspensão do processo foi calculado à data, o valor da garantia a prestar, nos termos do artigo 199º do CPPT, no valor de € 683.171,19;

7. Prescreve o artigo 170.º do CPPT, que o pedido de dispensa de garantia bem como a competência para apreciação da mesma, é c do órgão de execução fiscal

8. Por despacho do Chefe do Serviço de Finanças de 2011-05-18, nos termos do nº4 do artº52º da LGT, foi indeferido o pedido da dispensa de prestação de garantia tendo o mandatário e o executado sido notificados, em 2011 através dos nossos ofícios n.º 1365 e 1366, para no prazo de 15 dias prestar garantia idónea nos termos do artigo 199º do CPPT, no valor de € 683,171,19;

9. Em 2011-05-31 (sob registo dos CTT de 2011-05-30), deu entrada neste serviço de finanças, RECLAMAÇÃO DOS ACTOS DO CHEFE — Proc. n.º 292/11.OBEVIS, nos termos do artº 276º do CPPT, da execução, como prevê o artº 278º do CPPT, alegando resumidamente o seguinte:

- Que já foram prestadas algumas garantias no âmbito de processos e executivos e que a exigência de mais garantias bancárias irão causar prejuízos irreparáveis e que a sua exigência conduziria a uma situação de insolvência irrecuperável.

- Que os encargos financeiros decorrentes da prestação de mais uma garantia (quer seja garantia bancária, quer penhor sobre vinho, quer penhor sobre os créditos sobre clientes, quer outro) no contexto económico-financeiro da empresa, (impossibilita a executada de fazer face aos compromissos de que depende a manutenção e desenvolvimento da sua actividade económica e que não foram praticados por parte da executada quaisquer actos voluntariamente dirigidos à diminuição da capacidade patrimonial.

Que a decisão de indeferimento é ilegal não foi precedida da notificação à executada para exercer o seu direito de audição e que a mesma não se encontra fundamentada.

Que deverá ser julgado verificado e procedente o vício de preterição de audiência prévia com todas as consequências legais;

Que deverá ser julgado procedente o pedido de dispensa de garantia. Revogando-se, em consequência, o despacho proferido pelo chefe do Serviço de Finanças com todas as consequências legais.

10. Por despacho proferido pelo Chefe deste Serviço de Finanças de 16/6/2011 foi determinado a não suspensão do processo executivo, a não revogação da decisão que esteve na génese da Reclamação dos Actos acima referida, e manda remeter o processo ao Tribunal Administrativo e Fiscal de Viseu;

11. Do referido despacho foram os mandatário e executado notificados, através dos nº ofícios nº 1679 e 1680 de 17-6-2011, respectivamente;

12. A referida Reclamação encontra-se no TAF de Viseu, correndo os seus trâmites legais;

13. Em 14/11/2011 deu entrada neste Serviço de Finanças, um ofício enviado pelo Tribunal Administrativo e Fiscal de Viseu, referente à comunicação de sentença/ suspensão de execução - Processo Cautelar nº 323/11.3BEVIS, dando conta da seguinte sentença, que transitou em julgado em 03/11/2011:

"Pelo exposto julgo procedente, por provada, a providência cautelar de averbamento da suspensão, e consequentemente decreto a suspensão da execução fiscal com o nº 2704201101003330, cuja forma de registo informático deixo ao prudente critério do OEF"; assim se cumpriu,

14. Em 2013-01-07, deu entrada neste serviço de Finanças, o pedido de **Dispensa de Prestação de Garantia**, alegando resumidamente o seguinte:

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

a. *No entanto, encontra-se a decorrer no Tribunal Judicial de Tondela uma impugnação pauliana, que concerne ao negócio realizado entre A....., Lda e C....., SA, relacionado com alienação de imóvel do património da executada (Proc. 454/09.0TB91ND).*

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

É quanto me cumpre informar.

S.F.Tondela, 2013-02-07.
A funcionária,

(.....)

[cfr. fls. 1254/1255 do Processo 292/11.OIBEVIS, apenso aos autos].

16. Na sequência da informação referida no ponto anterior, em 08.02.2013, o Chefe de Serviço de Finanças de Tondela proferiu o despacho com o seguinte teor:

Processo de execução fiscal n.º t2704201101003330

DESPACHO

1. Introdução

A sociedade A..... LDA contribuinte fiscal como n.º executada por dívidas fiscais nos autos acima referenciados; deduziu Impugnação Judicial — cfr. processo n.º 234/11 L2ISEVIS —, contra a dívida em causa no PEF em referência e apresentou requerimento solicitando a isenção/dispensa da prestação da garantia nos termos do artigo 52º/4 da LGT e 170º do CPPT, que vai ser decidido.

2. Análise do Pedido ti —

2.1 De Facto

Em 31/03/2011 foi instaurado neste serviço de finanças o processo executivo acima Indicado por dívida de IRC do ano de 2007, cuja quantia exequenda, na altura, com juros, ascendia a € 536.018,36.

A executada foi citada pessoalmente em 07/04/2011, vindo, depois de confirmada a dedução da impugnação judicial, a requerer, em 07/01/2013 a dispensa de prestação de garantia.

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

Que deduziu em 11/05/2011, Impugnação Judicial relativamente à liquidação que subjaz à instauração do presente processo de execução fiscal (cfr. item 2 da petição de dispensa de prestação de garantia);

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

Que não é responsável pela insuficiência ou inexistência de bens para a prestação da garantia (cfr. item 62 da petição de dispensa de prestação de garantia).

Junta, para o e efeito sob a designação de, respetivamente, “Documento n.º2” e “Documento n.º 3”, cópia/extracto da informação Empresarial Simplificada (IES) da sociedade, respeitante aos anos de 2011 e 2011. Sob a designação de “Documento 4” cópia de instrumento de Penhor Mercantil; Sob a designação de “Documento 5”, cópia da Acta, datada de 25/01/2011, da firma «B....., SA.»; Sob a designação de “Documento (1””, cópia de contrato de penhor Sob a designação de “Documento 7””. cópia de Título de Abertura de Crédito; Sob a designação de “Documento 8””, cópia de instrumento de constituição de Hipoteca: Sob a designação de “Documento 9””, cópia de instrumento de Abertura de Crédito com Hipoteca Sob a designação de “Documento 10””, cópia de Constituição de Hipoteca; Sob a designação de “Documento I cópia de contrato de Abertura de Crédito com Avale Hipoteca Autónoma; Sob a designação de “Documento 12””, cópia de constituição de Hipoteca:

Sob a designação de “Documento 13””, cópia de documento de Alteração ao contrato de Abertura de Crédito em Conta-Corrente e- entre para cobrança de cheques Pré-Datados; Sob a designação de “Documento 14”” o da decisão proferida no processo de insolvência n.º 229/05.5TBVLP-C; Sob a designação de “Documento 15””, cópia da decisão proferida no processo de reclamação de créditos n.º 729/05.7TBALR Sob a designação de “Documento 16””, cópia parcial da decisão de decisão proferida em processo que correu termos no Tribunal Judicial de Armamar Sob a designação de “Documento 17”” extracto da consulta ao património imobiliário da executada; Sob a designação de “Documento 18””, cópia parcial da declaração modelo de IMI registada sob o n.º 1073768; Sob a designação de ‘Documento 19’ cópia de pedido, ao Banco G....., de viabilidade de emissão de garantia bancária, formulado em 31/12/2012; Sob a designação de ‘Documento 20””, cópia de pedido, à I..... de viabilidade de emissão de garantia bancária, formulado em 31/12/2012; Sob a designação de “Documento 21””, cópia de certidão de existência de processos de execução fiscal relativamente à ora executada, Sob a designação de “Documento 22””, cópia de escritura de Compra e Venda; Sob a designação de “Documento 23””, cópia de escritura de Doação e Compra e Venda; Sob a designação de “Documento 24””, cópia de escritura de Compra e Venda; Sob a designação de “Documento 25””, cópia de diapositivos respeitantes a apresentação da reestruturação do Grupo A.....; Sob a designação de “Documento 26’ cópia de extracto da conta 2681130 do período de 01/01/2005 a 31/1 Sob a designação de “Documento 27””, cópia de extracto da conta 2681001 do período de 01/01/2005 a 31/12/2006; Sob a designação de “Documento 28”” cópia de Acordo de Compensação de Créditos,

22— De Direito

a)- A Fundamentação

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

- Prejuízo irreparável causado pela prestação de garantia ou,
- Manifesta falta de meios económicos revelada pela insuficiência de bens penhoráveis;

- Ausência de responsabilidade da executada na inexistência ou insuficiência de bens.

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

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

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

b) - O princípio da participação na formação das decisões enunciado no artigo 69.º da Lei Geral Tributaria.

O referido normativo da LGT regula as situações em que os contribuintes podem participar na formação das decisões que lhe digam respeito no âmbito do procedimento administrativo, razão pela qual vem inserido no Título 111 da LGT intitulado “Do Procedimento Administrativo”.

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

3. Conclusão

- A executada é parte legítima no presente petição, solicitando a isenção dispensa de garantia nos termos do artigo 52.º/4 da LGT e 170.º do CPPT.

- Resulta da prova documental apresentada que não se verifica o pressuposto essencial da ausência de responsabilidade na inexistência ou insuficiência de bens, sendo que o ónus da prova recai sobre quem o invoque (n.º 1 do artigo 74.º da LGT), nomeadamente a verificação do pressuposto da irresponsabilidade da atuação empresarial ou da respetiva administração na génese da situação de insuficiência ou inexistência de bens.

4. A Decisão

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

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

Tondela, aos 8 de Fevereiro de 2013

[fls. 1256/1257 do Processo 292/11.OBEVIS, apenso aos autos].

17. Em 11.02.2013, o pedido de isenção de prestação de garantia, bem como a informação e despacho do Chefe de Finanças foram enviados para a Direção de Finanças de Viseu, para emissão de parecer. - cfr. fls. 1258 do Processo 292/ 11.OBEVIS, apenso aos autos.

18. Em 15.10.2013, a Direção de Finanças de Viseu proferiu a informação constante de fls. 1262 e ss. do Processo n.º 292/11.OBEVIS, apenso aos presentes autos, com o seguinte teor:

“(…)

INTRODUÇÃO

Para efeitos de apreciação e decisão sobre a dispensa de prestação de garantia, nos termos do n.º 5 do art. 170º Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), o SE de Tondela enviou, através do ofício n.º 326 de 2013-02-11, ao qual foi atribuída a entrada n.º 3321 de 2013-02-15, o requerimento apresentado pela executada A. LDA., NIPC:, solicitando a dispensa de prestação de garantia no PEF n.º 2704201101003330, nos termos do n.º 4 do art. 52º da Lei Geral Tributaria (LGT) e art., 170º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), alegando a insuficiência de bens e o prejuízo irreparável que a prestação da garantia lhe pode causar.

ANÁLISE

- DA LEGITIMIDADE

O requerimento acima referido vem assinada pelos mandatários da requerente e inclui procuração forense e substabelecimento, pelo que se encontra provido de legitimidade.

I - DA TEMPESTIVIDADE

O requerimento acima referido foi apresentado em 2013-01-07 (entrada 201 3E000049540).

Na sequência da apresentação do processo de impugnação n.º 234/11.2SEVIS, ainda pendente no Tribunal Administrativo e Fiscal (TAF) de Viseu, foi a requerente notificada, aro 2011-05-18, para prestar garantia, no prazo de 15 (quinze) dias, com vista à suspensão da execução, nos termos do artº 169º do CPPT. No prazo estipulado, não foi prestada qualquer garantia.

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

II DOS FACTOS

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

1. O pedido de dispensa de garantia em análise foi efetuado no âmbito do PEF n.º 2704201101003330, instaurado em 2011-03-31 contra a executada A..... LDA., NIPC:, por dívidas de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (IRC) do ano de 2007, pela quantia exequenda de €536.018,36;

2. Em 2011-04-07, foi efetuada a citação pessoal da executada;

3. Em 2011-05-12, a executada apresentou pedido de dispensa de garantia e suspensão da execução, alegando ter apresentado no TAF de Viseu o processo de impugnação 234/11.2BEVIS e que a prestação de garantia lhe causaria prejuízo irreparável;

4. Por despacho do Chefe do SE de Tondela, datado de 2011-05-10, foi o pedido de dispensa de garantia indeferido;

5. Em 2011-05-20, a executada e seu mandatário foram notificados deste indeferimento, bem como do prazo de 15 dias para prestar garantia idónea, nos termos ao artigo 199º do CPPT, no valor de €683.171,19 (seiscentos e oitenta e três mil, cento e setenta e um euros e dezanove cêntimos);

6. Em 2011-05-31 a executada apresentou reclamação dos atos do chefe, nos termos do art.º 276º do CPPT, do despacho de indeferimento de dispensa de prestação de garantia, enviada para o TAF Viseu em 2011-06-20, juntamente com o PEF, tendo-lhe sido atribuído o n.º 292/11.OBEVIS;

7. Em 2011-11-14, deu entrada no SE de Tondela a sentença proferida no processo de Providência Cautelar n.º 323111.3BEVIS, transitada em julgado em 2011-11-03, ordenando a suspensão da execução fiscal com o n.º 2704201101003330, cuja forma de registo informático deixo ao prudente critério do OEF”;

8. Face ao teor da sentença, e com o competente sancionamento do Sr. Diretor de Finanças de Viseu através da Informação 10/F109/2012, o SF Tondela averbou a Fase FIGO — Suspensão a aguardar anulação - no PEF n.º 2704201101003330, por se afigurar a mais adequada para o cumprimento da sentença judicial proferida;

8. Em 2013-10-09, o Processo de Reclamação n.º 292/11.OBEVIS, juntamente com o PEF, foi devolvido ao SF Tondela, tendo tal reclamação sido julgada improcedente;

9. Em 2013-09-25, o Processo de Reclamação n.º 304/12.OBEVIS e a respetiva execução foram devolvidas ao SF Tondela, depois de julgada improcedente;

10. Entretanto, quando ainda estava em discussão o despacho de indeferimento de dispensa de garantia datado de 2011-05-18, a executada veio em 2013-01-07 apresentar novo pedido de dispensa de prestação de garantia, agora em análise, alegando a insuficiência de bens e o prejuízo irreparável que a prestação da garantia lhe pode causar;

11. Nesta data, o valor da garantia para efeitos de suspensão da execução, nos termos do art.º 169º do CPPT é de € 791.124,08:

12. Através da consulta à aplicação informática SIPE, é possível verificar que a requerente possui 187 possíveis bens penhoráveis registados em seu nome, distribuídos da seguinte forma:

Tipo de Bens	N.º	Entidades
Outros Valores e Rendimentos	10	Vários
Imóvel	1	U 9231 – freguesia 011003
Créditos	176	Vários

DI - DO PEDIDO

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

A requerente impugnou a liquidação em execução através do processo de impugnação n.º 234/112BEVIS, pendente no TAF de Viseu;

— Está, presentemente, em situação de manifesta falta de meios económicos para prestação de garantia, bem como a eventual prestação da mesma lhe acarreta um prejuízo irreparável, conforme os seguintes fundamentos:

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

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

b) O ativo fixo tangível compreende um conjunto de bens que foram dados em penhor às sociedades (que integram o grupo empresarial a que a requerente pertence) B....., SA, NIPC:, D....., SA., NIPC:, C....., SA, NIPC: e E....., SA, NIPC:, penhor esse que foi constituído como garantia, em virtude destas empresas terem

recorrido a financiamentos bancários, destinados a liquidar as responsabilidades da requerente (no montante aproximado de €22.000.000,00), bem como a financiá-la adicionalmente;

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

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

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

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

g) A requerente obteve um resultado líquido do exercício negativo de -€ 2.247.010,61, no ano de 2011, que veio acumular com o resultado líquido do exercício de 2010 de - € 1.206.80147;

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

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

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

a) A insuficiência de bens não advém de qualquer dissipação dos bens existentes no património da requerente, mas sim da situação patrimonial que se mantém constante há alguns anos e do facto de os diferentes bens do seu ativo e os seus stocks de vinho já se encontrarem oferecidos como garantia, como descrito anteriormente;

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

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

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

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

3.3 — Do PREJUÍZO IRREPARÁVEL CAUSADO PELA PRESTAÇÃO DE GARANTIA

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

b) Pois os únicos créditos que a requerente consegue realizar são para honrar os compromissos decorrentes da sua normal atividade comercial e sem os quais ficaria paralisada;

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

O requerimento veio acompanhado dos seguintes documentos:

1. Cópia das primeiras páginas da petição da impugnação n.º 234/11.2BEVIS;
2. Cópia da Declaração (ES do ano de 2011);
3. Cópia da Declaração (ES do ano de 2010);
4. Cópias do penhor mercantil, datado de 15-02-2011 (cópia parcial), mapa de existências a 2010-12-31 anexo e ata n.º 83 da requerente, de 15-09-2010;
5. Cópia da ata n.º 54 da sociedade B....., de 2011-01-25;
6. Cópia do contrato de penhor, celebrado em 2011-02-10, entre a sociedade B..... e o BANCO G....., SA (G.....);
7. Cópia da escritura de abertura de crédito e mútuo com hipoteca, celebrado em 2011-04-13, entre as sociedades B....., H..... e a I....., SA (I.....);

8. Cópia da escritura de hipoteca, celebrada em 2011-02-10, entre as sociedades B....., C..... e G.....;
9. Cópia da escritura de abertura de crédito e hipoteca, celebrada em 201 0-03-16, entre as sociedades B....., E..... e J..... CRL (J.....);
10. Cópia da escritura de hipoteca, celebrada em 2010-09-16, entre as sociedades B....., D..... e L....., CRL (L.....);
11. Cópia do contrato de abertura de crédito, celebrado em 2010-09-16, entre as sociedades B....., D..... e L....., com o aval do sócio gerente M.....;
12. Cópia da escritura de hipoteca, celebrada em 2008-02-29, entre M..... e a I.....;
13. Cópia da alteração ao contrato de abertura de crédito celebrado em 2011-04-11, entre a executada, a sociedade B..... e a I.....;
14. Cópia de sentença de reconhecimento e graduação de créditos do Tribunal Judicial de Valpaços, no âmbito do Processo 229/05.5TCVLP;
15. Cópia de sentença de reconhecimento e graduação de créditos do Tribunal Judicial de Almeirim, no âmbito do Processo 729105.TTBALR;
16. Cópia parcial de sentença de reconhecimento e graduação de créditos do Tribunal Judicial de Armamar, em processo não identificado;
17. Cópia de print do Portal das Finanças, identificando o prédio em nome da requerente;
18. Cópia da Modelo 1 de IMI do prédio urbano 9231 da
19. Cópia do pedido de pedido de garantia bancária efetuado ao G....., no valor de € 116.474,24, datado de 03-01-2013;
20. A. Cópia da resposta do G..... ao pedido de garantia bancária de € 116,474,24, datada de 04-01-2013;
21. Cópia do pedido de garantia bancária efetuada ao no valor de €116.474,24, datada de 16-01-2013;
22. Cópia da certidão de situação tributária, emitida pelo SE Tondela em 19-01-2011;
23. Cópia da escritura de compra e venda de imóveis da requerente à empresa H....., datado de 2005-
24. Cópia da escritura de doação e compra e venda de imóveis da requerente à empresa H....., datada de 2006-03-14;
25. Cópia da escritura de compra e venda de imóveis da requerente à empresa C....., datada de 2005-08-11;
26. Cópia do estudo elaborado pela consultora, de Julho de 2002, referente à operação de estruturação do grupo de sociedades de que a requente faz parte;
27. Cópias do extracto da conta 2681130 — H....., entre 2005-01-01 e 2006-12-31 e dos avisos de crédito emitidos pela I..... em 2006-07-26;
28. Cópias do extracto da conta 2681001 — C....., entre 2005-01-01 e 2005-12-31;
29. Cópia do acordo de compensação de créditos efetuado entre a requerente e a C....., datado de 2305-08-11;

IV — DA ANÁLISE DO PEDIDO

Nos termos do n.º 5 do artigo 170º do CPPT, a competência para decidir a dispensa de prestação de garantia no presente processo executivo é do Órgão Periférico Regional — Direção de Finanças de Viseu.

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

1. A prestação de garantia deve ser causa de um prejuízo irreparável para o contribuinte; Ou
2. Falta de meios económicos para prestar garantia, revelada pela insuficiência de bens penhoráveis para o pagamento da dívida exequenda e acrescido;

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

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

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

- Não possui bens móveis;
- O ativo tangível encontra-se onerado;
- Os créditos sobre clientes são indispensáveis para a atividade da empresa;

- Apresenta um resultado líquido negativo nos anos de 2010 e 2011;
- Decréscimo das vendas nos últimos anos;
- Não consegue obter garantia bancária e ainda que a conseguisse obter, enfraqueceria a sua posição perante a banca, impedindo definitivamente o seu acesso ao crédito ou encarecendo a sua remuneração de uma forma que arrastaria a requerente para uma situação de insolvência.

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

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

Mais afirma a requerente que o seu volume de negócios tem sofrido um decréscimo acentuado nos últimos anos, no entanto, através na análise da ES do ano de 2011 é possível verificar que o volume de vendas da requerente é, ainda, de € 23.125.49971.

Com tal volume de negócios, é difícil justificar a dificuldade de prestar uma garantia no montante de €683.171,19.

Relativamente à impossibilidade dos créditos sobre clientes servirem de garantia idónea, tal não parece justificável. Analisando, mais uma vez, a IES de 2011, podemos verificar que durante aquele período económico, a requerente apresentou recebimentos de clientes no montante de €23.949.668,20 (campo A5301 da declaração). Ora, tal como é referido na sentença de 2012-05-24, do Tribunal Central Administrativo Norte (TCAN), no âmbito do Processo de Reclamação dos Atos do Chefe n.º 82/11. OBEVIS, referente ao indeferimento da dispensa de garantia noutro PEF da requerente, “não se afigura que a consequência de dar em garantia os bens por si comercializados ou os créditos sobre clientes seja necessariamente essa leia-se, a atividade comercial ficar paralisada. “Tudo dependerá do valor dos bens comercializados bem como dos créditos sobre os clientes, em contraponto com o valor da garantia a prestar E o que importa é o montante da garantia a prestar nestes autos, e não noutros, pois não se pode hoje avaliar o prejuízo decorrente da prestação da garantia, fazendo um juízo de probabilidade, com base em dados hipotéticos, pois ainda que a recorrente tenha sido notificada para prestar garantia noutros processos, tal não significa que as vá prestar.”

Ora, a situação é, em tudo, idêntica ao presente caso. Quando uma empresa apresenta volumes de vendas anuais e recebimentos de clientes como os acima referidos, dificilmente consegue sustentar a ideia de que não consegue prestar uma garantia no montante de € 683.171,19.

Tal ideia é reforçada pelo facto de alguns dos clientes com maior volume de vendas, segundo os dados constantes do Anexo O - Mapa Recapitulativo de Clientes da Informação Empresarial Simplificada (IES) do ano de 2011, serem sociedades que fazem parte do grupo económico ao qual pertence a N..... e possuem uma situação económica bastante favorável, como é exemplo a sociedade O....., NIPC:, com um volume de vendas de € 2.153.923,00.

Aliás, se analisarmos as Declarações Periódicas do IVA, apresentadas pela requerente no último ano, podemos verificar que a executada tem um crédito de imposto que, em média, ronda os €330.000,00, o qual, caso tivesse solicitado o reembolso, poderia ser oferecido como garantia idónea para a suspensão dos autos.

Quanto à obtenção de uma garantia bancária e a possibilidade de a sua obtenção prejudicar irremediavelmente a posição da requerente perante a banca, tal não se afigura credível tendo em conta a dimensão, tanto da requerente, como das suas responsabilidades perante as instituições bancárias. Conforme a própria requerente afirma na petição, as responsabilidades desta perante a banca rondam os € 20.000.000,00, pelo que não se afigura que a prestação de uma garantia do montante em causa (cerca de 1,5% daquele valor) causasse, só por si a ruptura definitiva da requerente com as várias instituições bancárias com que se relaciona e que levasse à sua insolvência.

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

Em face de tudo o que acima foi referido, parece-nos que os pressupostos da manifesta falta de meios económicos para prestar uma garantia de € 683.171,19 ou o prejuízo irreparável que a sua prestação pudesse causar, não se podem considerar provados

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

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

Relativamente às vendas dos bens imóveis que constituíram parte importante do seu património, ocorridas durante os anos de 2005 e 2008, (e que foram alvo de 3 Impugnações Paulianas por parte do SF de Tondela, em virtude de já existirem dívidas instauradas à data da venda), a requerente alega que as mesmas se integraram num plano de reestruturação do grupo de empresas em que está inserido, idealizado desde o ano de 1999 e estudado desde o ano de 2002. No entanto, os documentos que apresenta não provam que as vendas referidas sejam consequência do estudo elaborado, especialmente porque entre eles decorreram quatro anos. Este facto foi, aliás, já dado como não provado, noutras sentenças proferidas em processos de reclamações dos atos do chefe da mesma executada, em situações semelhantes, como é o caso do processo n.º 82/11.OBEVIS já referido.

Não cumpre, nesta sede, apreciar a legitimidade ou do estratégico interesse empresarial subjacente à alienação (massiva) do património imobiliário ocorrida em 2005 e 2008, mas a verdade é que, para todos os efeitos, esses atos de dissipação não deixam de significar uma brutal diminuição da capacidade patrimonial da executada, afectado decisivamente a sua possibilidade de responder perante obrigações a que se encontra ou venha a encontrar adstrita.

Sob pena de se desvirtuar em absoluto a sua natureza e o alcance jurídico dos seus efeitos, tais atos de dissipação de bens imóveis (operando-se a transferência para uma sociedade do mesmo grupo empresarial) da exclusiva e plena responsabilidade da sociedade executada.

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

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

CONCLUSÃO

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

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

À consideração superior.

Viseu, 15 de outubro de 2013

[fls. 1262/1271 do Processo n.º 292/11.OBEVIS, apenso aos autos].

19. Na sequência da informação referida no ponto anterior, em 17.10.2013, o Sr. Diretor de Finanças de Viseu proferiu o despacho de indeferimento do pedido de dispensa da garantia.

— cfr. fls. 1261 dos autos do Processo n.º 292/10.1BEVIS, apenso aos presentes autos.

20. A Reclamante foi notificada do despacho referido no ponto anterior, na pessoa do seu mandatário judicial, através do ofício n.º 703, de 04.07.2014, remetido em 10.07.2014. - cfr. fls. 1272 do Processo n.º 292/10.1, apenso aos presentes autos.

21. Em 21.07.2014, a Reclamante remeteu, por via postal registada, a presente reclamação para o Serviço de Finanças de Tondela. — cfr. fls. 4 e ss. dos autos.

22. Na presente reclamação invocou, brevitatis causa o seguinte:

- A violação do direito de audição prévia à decisão de indeferimento do pedido de dispensa de prestação de garantia;

- A tempestividade do pedido de dispensa de garantia, já que foi apresentado de modo espontâneo e por livre iniciativa, radicando os seus fundamentos na presente manifesta falta de meios económicos com que se depara atualmente, sendo ulteriores, e supervenientes à data de apresentação da impugnação judicial;

- A manifesta falta de meios económicos para a prestação da garantia, pois

- o seu ativo fixo tangível compreende um conjunto de bens que foram dados em penhor à sociedade B....., S.A., constituído em virtude das avultadas responsabilidades que tem perante a banca, na ordem dos 20 milhões de euros e do vencimento simultâneo de muitas dessas responsabilidades lançadas a descoberto nas contas da Reclamante;

— a B..... teve de se financiar junto de instituições bancárias para assumir e garantir as dívidas da Reclamante e as sociedades do grupo tiveram de contra garantir, com o seu património, os financiamentos obtidos pela B..... para ocorrer às responsabilidades e dívidas da Reclamante;

— o próprio sócio gerente garantiu, a título pessoal, alguns dos financiamentos da Reclamante;

— a Reclamante constituiu a favor da B..... um penhor mercantil sobre o conjunto dos bens que compõem o seu ativo, constituído por equipamento obsoleto, de reduzido valor de mercado, bem como do seu maior ativo - os seus stocks de vinhos;

— os créditos sobre clientes que a Reclamante detém têm-se revelado incobráveis, os poucos créditos que consegue realizar são indispensáveis de forma a obter fundo de maneio para a sua atividade corrente;

— a Reclamante não é proprietária de quaisquer bens imóveis, nem outros bens que sejam suscetíveis de serem oferecidos em garantia, atravessando uma situação económica difícil;

— a Reclamante tentou obter junto de duas instituições de crédito uma garantia bancária para suspender uns autos de execução fiscal, de montante inferior ao dos presentes autos, tendo os dois pedidos sido indeferidos;

— a Reclamante mantém prestadas garantias, outros autos de execução fiscal, que ascendem ao total de 4.056.467,44€;

• Não tem responsabilidade na insuficiência ou inexistência de bens para a prestação de garantia, já que a mesma não resultou de dissipação de património, mas tão só do valor diminuto dos bens do seu património e das circunstâncias excecionais para a obtenção de crédito;

• Que a prestação de garantia lhe causará um prejuízo irreparável, pois,

— a Reclamante necessita dos créditos detidos sobre clientes para obter fundo de maneio para a sua atividade corrente;

— O acesso ao crédito bancário encontra-se atualmente muito difícil e mais caro, acrescendo que a solicitação de uma garantia bancária enfraquece sua posição perante a Banca;

— A exigência de mais garantias bancárias causa prejuízos para o desenvolvimento da sua atividade, podendo conduzir a uma situação de insolvência;

A reclamação deve ter subida imediata pois só assim se salvaguarda o efeito útil da decisão.

Mais se provou que,

23. Por escritura pública de compra e venda, realizada em 11.08.2005, a Reclamante declarou vender à C....., S.A., que por sua vez aceitou a venda, pelo preço total já recebido de 900.000,00 € o prédio misto, composto por casa térrea e parte de andar, onde se encontra instalada uma fábrica de saboaria, cortes de gado, terreno lavradio junto, com videiras, árvores de fruto, poço e mais pertenças, sito nos, freguesia de, concelho de vila Nova de Gaia, inscrito na matriz sob os artigos 845 (urbano), 2503 e 3192 (rústico), com o valor patrimonial de 8.174,85 €. — cfr. doc. 24 junto com o requerimento de dispensa da garantia entregue no Serviço de Finanças (1078 e ss. do Processo n.º 292/11.OBEVIS, apenso aos presentes autos).

24. Por escritura pública realizada em 28.12.2005 a Reclamante declarou vender à H....., S.A., que por sua vez aceitou a venda, pelo preço total já recebido de 1.915.000,00 € os seguintes imóveis: prédio rústico correspondente ao artigo matricial 5365, sito na freguesia de, Tondela, com o valor patrimonial para efeitos de IMT de 1.128,90€, pelo valor de 360.000,00 €; prédio urbano, composto de três casas para armazém e atividade industrial e logradouro, correspondente aos artigos matriciais 1554, 1555 e 1556, sito na freguesia de, Alenquer, com o valor patrimonial global para efeitos de IMT de 271.074,70 €, pelo valor de 1.499.000,00€; prédio rústico correspondente ao artigo matricial 19— secção M, sito na freguesia de, Alenquer, com o valor patrimonial para efeitos de IMT de 379,99€, pelo valor de 56.000,00€. — cfr. doc. 22 junto como requerimento de dispensa da garantia entregue no Serviço de Finanças (fls. 1067 e ss. do Processo n.º 292/11.OBEVIS, apenso aos presentes autos).

25. Por escritura pública de doação e compra e venda realizada em 14.03.2006, M..... e P..... declararam doar à Reclamante a parcela de terreno com 24,90 m do prédio rústico omissu mas atualmente inscrito na matriz urbana sob o artigo 9910, atribuindo-lhe o valor de 249,00 €; a Reclamante declarou vender à H....., S.A., que por sua vez aceitou a venda, pelo preço total já recebido de 860 000,00 €, o prédio urbano inscrito na matriz sob o artigo 2179, com o valor patrimonial de 144 000,00 €, após a anexação da parcela a ser constituído por edifício de cave, rés-do-chão, primeiro andar e logradouro destinado a escritórios e laboratórios, com a superfície coberta de 531 m e a descoberta a 1089,40 m — cfr. doc. 23 junto com o requerimento de dispensa da garantia entregue no Serviço de Finanças (fls. 1072 e ss. do Processo n.º 292/11.OBEVIS, apenso aos presentes autos).

26. As alienações referidas em 23, 24 e 25 supra ocorreram no âmbito de um processo de reestruturação do grupo de empresas em que a Reclamante se insere. — cfr. doc. 25 junto com o requerimento

de dispensa da garantia entregue no Serviço de Finanças (fls. 1082 e ss. do Processo n.º 292/11.OBEV apenso aos presentes autos).

27. Em 29.02.2008 M..... e esposa constituíram hipoteca a favor da I....., S.A. sobre os imóveis m.i. a fls. 628 e ss. dos autos para garantia do capital máximo de 3,750.000,00 €, juros, sobretaxa e despesas, emergentes do contrato de prestação de garantia bancária, a favor do Serviço de Finanças de Tondela, até ao valor de 3.131.919,55 € e 93.574,82 €, celebrado entre esta instituição bancária e a Reclamante. cfr. doc. 12 junto com o requerimento de dispensa da garantia entregue no Serviço de Finanças (fls. 1023 e ss. do Processo n.º 292/11.OBEVIS, apenso aos presentes autos).

28. Em 16.03.2010, a B..... celebrou contrato de abertura de crédito — mútuo com hipoteca com a J....., C.R.L., pelo qual esta instituição bancária lhe concedeu um crédito até à quantia de 1 500 000,00 €, no âmbito e para garantia do qual a E....., S.A. constituiu uma hipoteca sobre o imóvel m.i. a fls. 998 do Processo n.º 292/11.OBEVIS, apenso aos presentes autos. — cfr. doc. 9 junto com o requerimento entregue no Serviço de Finanças (fls. 994 e ss. do Processo n.º 292/11.OBEVIS, apenso aos presentes autos).

29. Em 16.09.2010 a B..... celebrou contrato de abertura de crédito com aval e hipoteca autónoma com a L....., C.R.L., pelo qual esta instituição bancária lhe concedeu um crédito até à quantia de 2 400 000,00 €, titulado por uma livrança em branco subscrita pela B..... e avalizada por M....., no âmbito e para garantia do qual a D....., S.A. constituiu uma hipoteca sobre o imóvel m.i. a fls. 1004 do Processo n.º 292/11.OBEVIS, apenso aos presentes autos. — cfr. doc. 10 junto com o requerimento entregue no Serviço de Finanças (fls. 1001 e ss. do Processo n.º 292/11.OBEVIS, apenso aos presentes autos).

30. Em meados de 2010, a Reclamante e as empresas do seu grupo começaram a ser pressionadas pela Banca para garantirem os créditos da Reclamante nas instituições financeiras, sob pena de execução dos avalistas.

31. Em reunião da assembleia geral da B....., S.A., doravante B....., de 25.01.2011 foi deliberado por unanimidade aprovar a proposta de obtenção de financiamento junto do Banco G....., S.A. no valor de 9.650.000,00 € destinado a amortizar o valor do papel comercial e empréstimos lançados a descoberto na conta de depósitos à ordem da Reclamante e afetação de um depósito à ordem no valor de USD 7.000.000,00 de que a B..... é titular naquele Banco para garantia do montante de 4.800.000,00 € de que a Reclamante é devedora àquele Banco, acrescido ao financiamento de 6.500.000,00 € que a B..... obteve junto da L..... para garantir as responsabilidades da Reclamante junto daquela entidade, para o qual a B..... “terá de recorrer à constituição de hipotecas por parte das suas participadas C....., S.A., D....., SA. e E....., S.A. sobre imóveis propriedade destas” e, em contrapartida da qual, a Reclamante “obrigou-se e terá de obrigar-se perante a sociedade a reembolsá-la de tudo quanto esta desembolse em capital, juros, remuneratórios ou moratórios, comissões e despesas e, para garantia do cumprimento de tais obrigações, a constituir a seu favor e das suas mencionadas participadas, C....., SA., D....., SA. e E....., SA., penhor mercantil sobre o seu património mobiliário, nomeadamente equipamentos e existências de vinhos”. — cfr. doc. 5 junto com o requerimento de dispensa da garantia entregue no Serviço de Finanças (fls. 920 e ss. do Processo n.º 292/11.OBEVIS, apenso aos presentes autos).

32. Em 10.02.2011 a B..... constituiu a favor do Banco G....., S.A., doravante G....., penhor sobre o depósito a prazo de que é titular naquele Banco, no valor de 7.000.000,00 USD, para garantia do cumprimento das responsabilidades assumidas pela B..... perante o Banco até ao limite de 5 280 000,00 €, nomeadamente o contrato de crédito, sob a forma de empréstimo, no montante de 4 800 000,00 €, contraído nessa data. — cfr. doc. 6 junto com o requerimento de dispensa da garantia apresentado no Serviço de Finanças (fls. 923 e ss. do Processo n.º 292/11.OBEVIS, apenso aos presentes autos).

33. Na mesma data a B..... e o G..... celebraram contrato de empréstimo pelo qual aquele Banco concedeu à B..... um financiamento no montante de 9.200.000,00€ destinado a liquidar as responsabilidades enquanto avalista da Reclamante. — cfr. doc. 8 junto com o requerimento entregue no Serviço de Finanças (fls. 960 e ss. do Processo n.º 292/11.OBEVIS, apenso aos presentes autos).

34. Para garantia do contrato referido no ponto anterior a B..... subscreveu uma livrança em branco avalizada por M..... e M..... e esposa e C....., S.A. constituíram a favor do G..... hipoteca sobre os imóveis. — cfr. doc. 8 junto com o requerimento entregue no Serviço de Finanças (fls. 960 e ss. do Processo n.º 292/11.OBEVIS, apenso aos presentes autos).

Administrativo e Fiscal de Viseu

35. Em 15.02.2011 a Reclamante constituiu a favor de B....., S.A., D....., S.A., C....., S.A. e E....., penhor mercantil sobre os bens m.i. a fls. 892 e ss. do Processo

n.º 292/11.OBEVIS, apenso aos presentes autos, a saber, stocks de vinho e equipamentos, com os valores totais, respetivamente, de 23 256049,36€ e 931 725,10€, estabelecendo-se, entre o mais, que,

1º - A obrigada é responsável perante a banca, entre outras, pelas seguintes obrigações: -----

a) Perante a L..... (.....

....., C.R.L.): -----

- 2.600.000,00 € (dois milhões e seiscentos mil euros) respeitante à parte que a esta corresponde num contrato de papel comercial contratado com um sindicato bancário constituído pela L....., Banco Q..... e R.....;

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

b) Perante o G..... (Banco G....., SA): -----

[...]

- 4.500.000,00 € (quatro milhões e quinhentos mil euros) respeitante a um contrato de papel comercial; -----

- 5.160.000,00 € (cinco milhões cento e sessenta mil euros) respeitantes a desconto de letras e cheques pré-datados; -----

- 3.000.000,00 € (três milhões de euros) respeitantes a letras desconto de letras e remanescente de empréstimo de 1.250.000,00 € não integralmente liquidado;

- 5.150.000,00 € (cinco milhões cento e cinquenta mil euros) respeitantes a três empréstimos. -----

2º A obrigada, por indisponibilidade de meios financeiros para as honrar, deixou que as obrigações aludidas se vencessem, sendo lançadas a descoberto, e no que respeita à garantia bancária foi a L..... interpelada pelo beneficiário (IFAP) para pagar o valor respectivo.

3º Na falta de meios financeiros para honrar os seus compromissos e sem património que os aludidos credores aceitem como garantia, disponibilizando-se a receber como tal os stocks de vinho e equipamentos de que a obrigada é proprietária, a garantida B....., SA viu-se compelida a obter junto dos aludidos credores os seguintes financiamentos, destinados a liquidar as responsabilidades da obrigada perante eles e a financiá-la adicionalmente: -----

— 6.500.000,00 € (seis milhões e quinhentos mil euros) perante a L....., dos quais 2.600.000,00 €, destinados a amortizar a parte correspondente no contrato de papel comercial; 3.000.000,00 €, destinados a serem utilizados pela obrigada e 900.000,00 € que se encontram depositados à ordem da L..... e esta destina a ressarcir a responsabilidade que lhe resulte do pagamento que haja de fazer ao beneficiário da aludida garantia bancária. -----

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

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

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

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

7º A obrigada é dona e legítima proprietária dos bens referidos anteriormente, atribuindo-lhes o valor global de € 24.187.774,46.

8º Os bens atrás referidos encontram-se livres de ónus ou encargos, e manter-se-ão nas instalações da obrigada.-----

9º As responsabilidades abrangidas pelo presente Penhor são todas emergentes dos citados financiamentos e ainda de todo e qualquer aval que a garantida B....., SA. haja prestado ou venha, a prestar a favor da obrigada.

10º A obrigada ficará fiel depositária, dos bens dados de penhor garantidas, obrigando-se a conservar os bens ora dados em penhor, não podendo alienar; modificar, destruir ou desencaminhar os bens empenhados sem autorização escrita das garantidas.-----

11º A obrigada pode, todavia, manusear os stocks de vinho empenhados procedendo a sua venda, desde que adquira novos vinhos em substituição dos vendidos e não diminua a quantidade global dada de penhor, ficando os vinhos adquiridos a constituir, automaticamente e nas mesmas condições, objecto deste penhor.-----

12º Do mesmo modo não poderá empenhar novamente aqueles bens sem que no novo contrato se mencione, expressamente, a existência deste penhor. —

13º No caso de sobrevir acordo escrito para a substituição de qualquer dos bens entregues em garantia, o que substituir ficará a constituir, automaticamente e nas mesmas condições, objecto deste penhor.-----

14º Sem embargo do referido nas cláusulas 7ª e seguintes, as garantidas ficam com inteira disponibilidade dos bens empenhados, podendo, conseqüentemente, e em qualquer ocasião, levantá-los do local onde se encontram e proceder em relação aos mesmos pela forma que melhor houver para defesa dos seus interesses.-----

15º Fica convencionada, a exclusiva competência do Tribunal Judicial de Viseu para a resolução de quaisquer questões emergentes deste penhor ou do cumprimento dos contratos que o me garante, com expressa renúncia de qualquer outro. -----

36. Em 19.01.2011 a Reclamante tinha pendentes vários processos de execução fiscal, nos quais é cobrado coercivamente o valor total de 35 073 038,61€, correspondente a 29 517 726,21 € a quantia exequenda, 5 251 654,61 € a juros de mora e 303 657,03 8,61 € de custas. — cfr. doc. 21 junto com o requerimento de dispensa de garantia entregue no Serviço de Finanças (fls. 1050 e ss. do processo artº 292/11.OBEVIS, apenso aos autos).

37. No âmbito desses processos de execução fiscal a Reclamante prestou as seguintes garantias: garantia bancária no valor de 93 574,82€ (execução fiscal n.º 2704200701014617); garantia bancária no valor de 3 131 919,55 € (execução fiscal n.º 2704200701014625); outras garantias no valor de 152 878,29 € (execução fiscal n.º 2704200401002570), 670 000,00 € (execução fiscal n.º 2704200501017586) e 2 094,78 € (execução fiscal n.º 2704200801001949).— cfr. fls. 35 e ss. do processo n.º 292/11.OBEVIS apenso aos autos.

38. Em 11.04.2011 a Reclamante reforçou a garantia prestada no âmbito de contrato de abertura de crédito em conta corrente e entrega para cobrança de cheques pré-datados, celebrado em 01.12.2007, com a I..... no valor reforçado de 12 000 000,00 €, mediante penhor de crédito no valor de 3 250 000,00 € sobre conta de depósito a prazo naquele Banco da B..... — cfr. doc. 13 junto com o requerimento de dispensa de garantia entregue no Serviço de Finanças (fls. 1030 e ss. do processo n.º 292/11.OBEVIS apenso aos autos).

39. Em 13.04.2011 a B..... celebrou contrato de abertura de crédito — mútuo com hipoteca com a I....., pelo qual esta instituição bancária lhe concedeu empréstimo até ao montante de 3 250 000,00 €, pelo prazo de 6 meses, no âmbito do qual a H....., S.A, constituiu uma hipoteca sobre os imóveis m.i. a fls. 949 e ss. do Processo n.º 174/11.5BEVIS, apenso aos presentes autos, com o valor de 3 650 000,00 € para garantia do capital mutuado, juros e despesas, e titulado por uma livrança em branco subscrita pela B..... e avalizada por M..... — cfr. doc. 7 junto com o pedido

de dispensa de garantia entregue no Serviço de Finanças a fls. 925 e ss. do Processo n.º 292/11.OBEV apenso aos presentes autos.

40. Do balanço constante da Declaração de Informação Empresarial Simplificada relativa ao exercício de 2010, consta o seguinte:

04-A	BALANÇO - Períodos de 2010 e seguintes		
	ACTIVO	PERÍODOS	
		N (1)	N-1 (2)
	Activo não corrente		
AS101	Activos fixos tangíveis (N, S, M)	737.792,26	819.877,74
AS102	Propriedades de investimento (N, S)		
AS103	Goodwill (N, S)		
AS104	Activos intangíveis (N, S, M)	99.237,01	8.987,01
AS105	Activos biológicos (N, S)		
AS106	Participações financeiras - método da equivalência patrimonial (N, S)	266.605,99	266.605,99
AS107	Participações financeiras - outros métodos (N, S)	2.493,99	2.493,99
AS108	Ancionistas/sócios (N, S, M)	718.219,37	540.000,00
AS109	Outros activos financeiros (N, S)	0,00	
AS110	Activos por impostos diferidos (N, S)		
AS111	Investimentos financeiros - avaliação sobre bases de mercado a longo prazo (S, M)		
AS112	SOMA	1.624.348,61	1.637.964,73
	Activo corrente		
AS113	Estoque (N, S, M)	23.994.517,32	25.345.870,66
AS114	Activos biológicos (N, S)		
AS115	Clients (N, S, M)	28.380.941,77	40.748.857,30
AS116	Adiantamentos a fornecedores (N, S)		
AS117	Estado e outros entes públicos (N, S, M)	1.489.075,54	1.553.134,39
AS118	Accionistas/sócios (N, S)	2.188.776,69	2.111.689,51
AS119	Outras contas a receber (N, S)	9.481.849,82	11.870.813,68
AS120	Diferimentos (N, S, M)	5.652.435,81	5.498.425,82
AS121	Activos financeiros devidos para negociação (N, S)	5.000,00	5.000,00
AS122	Outros activos financeiros (N, S)		
AS123	Activos não correntes devidos para venda (N, S)		
AS124	Outros activos correntes (M)		
AS125	Caixa e depósitos bancários (N, S, M)	161.313,68	767.213,89
	SOMA	73.778.259,14	89.523.469,97
	TOTAL DO ACTIVO	75.402.607,75	91.161.434,70
	CAPITAL PRÓPRIO E PASSIVO		
	CAPITAL PRÓPRIO		
AS126	Capital realizado (N, S, M)	2.600.000,00	2.600.000,00
AS127	Accões (partes) próprias (N, S)		
AS128	Outros instrumentos de capital próprio (N, S, M)		
AS129	Prémios de emissão (N, S)		
AS130	Reservas legais (N, S, M)	277.267,68	276.991,08
AS131	Outras reservas (N, S, M)	3.805.223,32	3.805.472,32
AS132	Resultados transitados (N, S, M)	-1.585.077,58	-32.049,80
AS133	Ajustamentos aos activos financeiros (N, S)	33.866,07	-22.175,05
AS134	Excedentes de reavaliação (N, S)	841.693,62	841.693,62
AS135	Outras variações no capital próprio (N, S, M)	249,00	
	SOMA	5.972.922,11	7.469.932,07
AS136	Resultados líquidos do período (N, S, M)	-1.204.801,47	6.531,89
AS137	Dividendos antecipados (N, S, M)		
	TOTAL DO CAPITAL PRÓPRIO	7.178.120,64	8.001.863,96
	PASSIVO		
	Passivo não corrente		
AS138	Provisões (N, S, M)		
AS139	Financiamentos obtidos (N, S, M)	4.070.036,16	11.000.000,00
AS140	Responsabilidades por benefícios pós-emprego (N, S)		
AS141	Passivos por impostos diferidos (N, S)		
AS142	Outros contas a pagar (N, S, M)	4.109.955,80	5.804.381,10
	SOMA	8.179.991,96	16.804.381,10
	Passivo corrente		
AS143	Fornecedores (N, S, M)	20.537.159,94	15.837.346,69
AS144	Adiantamentos de clientes (N, S)	2.709.776,98	6.123.523,00
AS145	Estado e outros entes públicos (N, S, M)	88.995,81	123.009,87
AS146	Accionistas/sócios (N, S)		6.766,18
AS147	Financiamentos obtidos (N, S)	25.432.051,42	24.054.238,96
AS148	Outras contas a pagar (N, S)	11.456.960,34	18.582.629,55
AS149	Diferimentos (N, S, M)	4.802,06	494.841,17
AS150	Passivos financeiros devidos para negociação (N, S)	300,00	300,00
AS151	Outros passivos financeiros (N, S)		20.977,39
AS152	Passivos não correntes devidos para venda (N, S)		
AS153	Outros passivos correntes (M)		
	SOMA	60.230.046,55	65.243.624,81
	TOTAL DO PASSIVO	68.410.036,50	82.048.005,81
	TOTAL DO CAPITAL PRÓPRIO E DO PASSIVO	73.178.259,14	89.523.469,97

(cfr. doc. 3 junto com o pedido de dispensa de garantia, entregue no Serviço de Finanças (fls. 831 e ss. do Processo n.º 292/11.OBEVIS, apenso aos presentes autos).

41. Do balanço constante da Declaração de Informação Empresarial Simplificada relativa ao exercício de 2011, consta o seguinte:

04-A		BALANÇO - Períodos de 2010 e seguintes	
ATIVO		PERÍODOS	
		N	N-1
		(1)	(2)
Ativo não corrente			
AS101	Ativos fixos tangíveis (N, S, M)	606.539,35	
AS102	Propriedades de investimento (N, S)		
AS103	Goodwill (N, S)		
AS104	Ativos intangíveis (N, S, M)	94.487,01	
AS105	Ativos biológicos (N, S)		
AS106	Participações financeiras - método de equivalência patrimonial (N, S)		
AS107	Participações financeiras - outros métodos (N, S)		
AS108	Ações/quotas/sócios (N, S, M)	3.968.219,37	
AS109	Outros ativos financeiros (N, S)	212.594,62	
AS110	Ativos por impostos diferidos (N, S)		
AS111	Investimentos financeiros - utilidade controlada pelas mesmas entidades e organizações (S, M)		
AS112	SOMA	4.881.840,35	0,00
Ativo corrente			
AS113	Inventários (N, S, M)	16.650.183,19	
AS114	Ativos biológicos (N, S)		
AS115	Clientes (N, S, M)	22.216.619,71	
AS116	Adiantamentos a fornecedores (N, S)		
AS117	Estado e outros entes públicos (N, S, M)	332.210,62	
AS118	Acionistas/sócios (N, S)	2.093.161,59	
AS119	Outras contas a receber (N, S)	11.905.485,71	
AS120	Diferimentos (N, S, M)	7.465.512,11	
AS121	Ativos financeiros devidos para negociação (N, S)		
AS122	Outros ativos financeiros (N, S)		
AS123	Ativos não correntes devidos para venda (N, S)		
AS124	Outros ativos correntes (M)		
AS125	Caixa e depósitos bancários (N, S, M)	377.468,09	
AS126	SOMA	61.040.621,02	0,00
AS127	TOTAL DO ATIVO	65.922.461,37	0,00
CAPITAL PRÓPRIO E PASSIVO			
CAPITAL PRÓPRIO			
AS128	Capital realizado (N, S, M)	2.600.000,00	
AS129	Ações (quotas) próprias (N, S)		
AS130	Outros instrumentos de capital próprio (N, S, M)		
AS131	Prêmios de emissão (N, S)		
AS132	Reservas legais (N, S, M)	277.267,68	
AS133	Outras reservas (N, S, M)	3.805.223,32	
AS134	Resultados transferidos (N, S, M)	-2.922.497,86	
AS135	Ajustamentos em ativos financeiros (N, S)	33.686,07	
AS136	Excedentes de reavaliação (N, S)	841.693,62	
AS137	Outras variações no capital próprio (N, S, M)	249,00	
AS138	SOMA	4.635.601,83	0,00
AS139	Resultado líquido do período (N, S, M)	-2.247.010,61	
AS140	Dividendos antecipados (N, S, M)		
AS141	TOTAL DO CAPITAL PRÓPRIO	2.388.591,22	0,00
PASSIVO			
Passivo não corrente			
AS142	Provisões (N, S, M)		
AS143	Financiamentos obtidos (N, S, M)	1.331.310,50	
AS144	Responsabilidades por benefícios pós-emprego (N, S)		
AS145	Passivos por impostos diferidos (N, S)		
AS146	Outras contas a pagar (N, S, M)	27.768.865,81	
AS147	SOMA	29.100.176,31	0,00
Passivo corrente			
AS148	Fornecedores (N, S, M)	6.186.229,21	
AS149	Adiantamentos de clientes (N, S)	3.247.069,75	
AS150	Estado e outros entes públicos (N, S, M)	171.868,54	
AS151	Acionistas/sócios (N, S)	68.770,00	
AS152	Financiamentos obtidos (N, S)	10.951.597,23	
AS153	Outras contas a pagar (N, S)	13.808.161,11	
AS154	Diferimentos (N, S, M)		
AS155	Passivos financeiros devidos para negociação (N, S)		
AS156	Outros passivos financeiros (N, S)		
AS157	Passivos não correntes devidos para venda (N, S)		
AS158	Outros passivos correntes (M)		
AS159	SOMA	34.433.693,84	0,00
AS160	TOTAL DO PASSIVO	63.533.870,15	0,00
AS161	TOTAL DO CAPITAL PRÓPRIO E DO PASSIVO	65.922.461,37	0,00

(doc. 2 junto com o pedido de dispensa de garantia, entregue no Serviço de Finanças (fls. 772 e ss. do Processo n.º 292/11.OBEVIS, apenso aos presentes autos).

Rubricas	Notas	2012
Activo corrente		
Inventários	7	8.885.835,35 €
Clientes	9	18.117.809,72 €
Estado e outros entes públicos		509.495,78 €
Accionistas/Sócios	9	6.087.009,35 €
Outras contas a receber	9	10.062.820,89 €
Diferimentos		8.325.536,24 €
Activos financeiros detidos para negociação		€
Caixa e depósitos bancários	4	71.329,14 €
Subtotal		52.059.836,47 €
Total do activo		56.941.676,82 €
Capital Próprio e Passivo		
Capital Próprio		
Capital realizado	10	2.600.000,00 €
Reservas legais	10	277.267,68 €
Outras reservas	10	3.805.223,32 €
Resultados transitados	10	5.183.879,24 €
Ajustamentos em activos financeiros	10	33.666,07 €
Excedentes de revalorização	10	841.693,62 €
Outras variações de capital próprio		249,00 €
Subtotal		2.374.220,45 €
Resultado líquido do exercício	12	- 744.272,29 €
Total do capital próprio		1.629.948,16 €
PASSIVO		
Passivo não corrente		
Financiamentos obtidos		1.331.310,50 €
Outras contas a pagar	9	33.594.354,66 €
Subtotal		34.925.665,16 €
Passivo corrente		
Fornecedores	9	1.174.553,01 €
Adiantamentos de clientes	9	- €
Estado e outros entes públicos		327.400,67 €
Accionistas/Sócios	9	68.770,00 €
Financiamentos obtidos		10.319.820,05 €
Outras contas a pagar	9	8.495.519,77 €
Passivos financeiros detidos para negociação		- €
Outros Passivos financeiros		- €
Diferimentos		- €
Subtotal		20.386.063,50 €
Total do Passivo		55.311.728,66 €
Total do capital próprio e do passivo		56.941.676,82 €

44. A rubrica de ativos fixos intangíveis do balanço da Reclamante no ano de 2010, no valor de 737 792,25€, no ano de 2011 de 606 539,35 € e no ano de 2012 de 492 707,42€ abrange equipamento básico e benfeitorias feitas nos armazéns.

45. Em datas que não foi possível apurar, a A..... reclamou créditos de clientes, nos respetivos processos de insolvência, que ascendem a mais de cinco milhões de euros. — cfr. docs. 14, 15 e 16 juntos com o requerimento de dispensa da garantia entregue no Serviço de Finanças (fls. 1034 e ss. do Processo n.º 292/11.OBEVIS, apenso aos presentes autos).

46. Através de ofício datado de 04.01.2013, o Banco G..... comunicou à aqui Reclamante que o pedido de garantia bancária no montante de 116.474,27 €, não colheu aprovação. — cfr. doc. 20 A junto com o requerimento de dispensa da garantia entregue no Serviço de Finanças (fls. 1248 do Processo n.º 292/11.OBEVIS, apenso aos presentes autos).

47. A Reclamante é detentora de um direito de superfície sobre o prédio urbano inscrito na matriz predial urbana da freguesia da, Ílhavo, com o artigo U.923 1. — cfr. docs. 17 18 junto com o requerimento de dispensa da garantia entregue no Serviço de Finanças (fls. 1046 e ss. do Processo n.º 292/11.OBEVIS, apenso aos presentes autos).

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

49. A Reclamante necessita de recorrer ao mercado bancário para o financiamento da sua atividade e giro comercial.

50. No ano de 2011, a Reclamante teve um volume de negócios na ordem dos 23 000 000,00 €, em 2012 de 30 900 000,00€ e em 2013 de 25 000 000,00€.

6 –Do objecto do recurso

Face às conclusões das alegações verifica-se que o recurso tem por fundamento exclusivo matéria de direito, sendo que a questão a decidir consiste em saber se padece de erro de julgamento a sentença recorrida ao considerar que não se verificou uma preterição ilegal da audiência da requerente A..... previamente à decisão definitiva de indeferimento do pedido de dispensa de garantia.

A questão suscitada é em tudo idêntica à questão foi apreciada e decidida neste Supremo Tribunal Administrativo por acórdão de 20/06/2013, no processo n.º 1016/13, por nós relatado, interposto pelo mesmo recorrente, sendo idênticas as alegações de recurso, pelo que se acompanhará a argumentação jurídica aí aduzida por economia de meios e tendo em vista uma interpretação e aplicação uniformes do direito (cfr. artigo 8.º n.º 3 do CC).

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

Tal é, aliás, o entendimento acolhido pela jurisprudência desta Secção em julgamento ampliado nos termos do art. 148.º do Código de Processo dos Tribunais Administrativos (CPTA), e expresso no Acórdão de 26 de Setembro de 2012, proferido no processo n.º 708/12, publicado no *Diário da República* n.º 204, I Série, de 22 de Outubro de 2012, podendo concluir-se hoje que constitui jurisprudência consolidada na Secção que não se verifica, relativamente ao pedido de dispensa de prestação de garantia, a obrigatoriedade legal de cumprir o disposto no artigo 60.º da LGT - cf. neste sentido os Acórdãos do Pleno da Secção de Contencioso Tributário de 12.12.2012, recurso 944/12, de 23.01.2013, recurso, 945/12 e de 20.01.2013, recurso 974/12, e ainda, por mais recentes, os Acórdãos da Secção de Contencioso Tributário, proferidos em recursos idênticos e interpostos pela mesma recorrente, de 13.03.2013, recurso 288/13, de 10.04.2013, recurso 364/13, de 23.04.2013, recurso 520/13, de 30.04.2013, recurso 521/13, de 26.06.2013, recurso 1016/13, de 10.12.2014, recurso 1314/14, de 08.04.2015, recurso 334/15, e de 29.07.2015, recurso 875/15, todos in www.dgsi.pt.

Trata-se jurisprudência que também aqui se acolhe e se reitera.

Daí que, não existindo razões para alterar o entendimento fixado naquele acórdão 708/12, que responde às questões suscitadas pela recorrente nas conclusões das suas alegações, se conclua que impedem as conclusões A a P das alegações de recurso.

Sustenta ainda a recorrente, por referência ao caso em apreço (conclusões Q e R e seguintes) que o argumento que se funda no curto prazo de 10 dias do procedimento para afastar a necessidade ou possibilidade legal de audiência prévia a esse indeferimento é particularmente inexpressivo, pois que o procedimento em causa demorou mais de um ano a ser decidido.

Acrescentando, em reforço de tal argumentação, que se a lei prevê um prazo que, na prática, é meramente ordenador ou disciplinador, e que, no caso dos autos foi largamente incumprido, não se aceita que se retire a conclusão de que, in casu, a atribuição do carácter urgente que possibilita, na teoria acolhida na sentença recorrida, a dispensa da audiência prévia com uma aplicação subsidiária do CPA encontre, sequer, justificação material.

Não colhe, também, esta alegação.

Com efeito a natureza urgente da decisão não depende do cumprimento do prazo legal de prolação da decisão pelo órgão da execução fiscal, em cada caso concreto.

Efectivamente o eventual incumprimento do prazo pode ser causa de responsabilidade disciplinar do funcionário, mas não altera a natureza urgente da decisão.

Ora, como se sublinhou no Acórdão da 1ª secção deste Supremo Tribunal Administrativo, de 06.06.2006, recurso 816/05, deve considerar-se a urgência na prolação da decisão, que justifica a não audiência dos interessados, nos termos da alínea a), do n.º 1, do art. 103.º do C.P.A., quando, com toda a verosimilhança e segundo as regras do bom senso e da experiência comum, se puder antecipar que, se a decisão não for tomada com rapidez, a situação irá, muito previsivelmente, evoluir numa certa direcção, com prejuízo, irreparável ou de difícil reparação, para o interesse público.

Sendo que, no que toca ao procedimento de dispensa de garantia, a urgência é justificada precisamente pela necessidade de proteger o interesse do Estado, enquanto titular de créditos tributários, assegurando a sua efectiva cobrança através de garantias suficientes e idóneas que devem ser prestadas pelo executado durante a fase de discussão da legalidade do acto de liquidação, e a necessidade de evitar que através da dedução de pedidos de dispensa de prestação de garantia se facilite ou provoque a inviabilidade dessa cobrança, pela oportunidade concedida ao executado de dissipação de bens no período de tempo que decorra até à prolação da decisão, ficando definitiva ou gravemente comprometida a satisfação da necessidade pública de assegurar a efectiva cobrança de receitas tributárias (1).

Situação que, com maior probabilidade poderia suceder se fosse observado o dever de audiência dos interessados e tivesse lugar uma fase instrutória complementar, de duração indeterminada, que manifestamente não foi querida pelo legislador (artº 170º, ns. 3 e 4 do Código de Procedimento e Processo Tributário).

Improcedem, pois, todos os fundamentos do recurso.

7. Decisão:

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

Custas pela recorrente.

Lisboa, 7 de Outubro de 2015. — *Pedro Delgado* (relator) — *Isabel Marques da Silva* — *Fonseca Carvalho*.

(¹) Ver neste sentido Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 23.02.2012, recurso 59/12, in www.dgsi.pt.

Acórdão de 7 de Outubro de 2015.

Assunto:

Recurso Jurisdicional. Objecto do recurso questão nova. Contra-ordenação. IVA. Falta de Entrega do Imposto. Nulidade insuprível.

Sumário:

- I — Os recursos são meios para obter o reexame das questões já submetidas à apreciação dos tribunais inferiores, e não para criar decisões sobre matéria nova, não submetida ao exame do tribunal de que se recorre.*
- II — Não padece de nulidade insuprível a decisão de aplicação da coima que, contém a descrição sumária dos factos, a indicação das normas violadas e punitivas e ainda a indicação dos elementos que contribuíram para a sua fixação, tudo em termos sintéticos, mas bastantes para permitir à arguida o exercício do seu direito de defesa.*
- III — O facto de nela não haver referência à circunstância de o imposto ter ou não sido recebido deixou de relevar; para o futuro, a partir da alteração introduzida na alínea a) do n.º 5 do artigo 114.º do RGIT pela Lei n.º 64-A/2008, de 31 de Dezembro, pela qual se passou também a tipificar como contra-ordenação de falta de entrega da prestação tributária, a falta de entrega ao credor tributário do imposto devido que tenha sido liquidado ou que o devesse ser e em relação à qual, contrariamente ao que sucede com o tipo previsto no n.º 3 do artigo 114.º do RGIT, não é elemento essencial da infracção que o imposto tenha sido recebido.*

Processo n.º: 1089/14-30.

Recorrente: A....., Lda.

Recorrida: Fazenda Pública.

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

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo

1 – A....., Lda, melhor identificada nos autos, vem interpor recurso da decisão do Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga que julgou improcedente o recurso de contra ordenação por si deduzida, contra a decisão de aplicação de coima pelo chefe do serviço de finanças de Esposende que, no âmbito do processo de contra ordenação n.º 039620100601878, lhe aplicou coima no montante de € 3.183, 49.

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

«I - Em sede de procedimento administrativo no processo de contra-ordenação n.º 039620100601878 a ora recorrente foi condenada ao pagamento de coima no valor de €3.183,49, acrescida de custas no valor de €25,50, no total de €3.208,99, por violação das normas do artigo 27.º, n.º 1 e 41.º, n.º 1, al. b) do CIVA, punida pelos artigos 114.º, n.º 2 e 26.º, n.º 4 do RGIT.

II - A ora recorrente apresentou defesa escrita alegando a nulidade da notificação que lhe fora remetida pelos Serviços de Finanças de Esposende.

III - Os Serviços de Finanças de Esposende ignoraram totalmente a defesa escrita apresentada e proferiram Decisão de Fixação da Coima sobre a qual, depois de notificada à ora recorrente, foi apresentado recurso judicial para o Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga, onde correu termos sob o número de processo 502/11.3BEBRG, na Unidade Orgânica 3.

IV - O Tribunal para a decisão proferida baseou-se em toda a matéria factual e de direito que consta do respetivo dispositivo, não deixando, todavia, de referir a importância da “subsunção dos factos ao direito e não, logicamente, do direito aos factos.”

V - O Tribunal considerou que a notificação não continha todas as informações necessárias e essenciais para uma plena defesa da arguida, ora recorrente.

VI - Após a douta sentença referida, com data de 2012-03-13, a ora recorrente, através do seu mandatário, foi notificada de nova decisão dos Serviços de Finanças de Esposende, da qual consta ter a defesa escrita sido devidamente apreciada, embora inexista no processo qualquer referência a qualquer apreciação efetuada.

VII - A decisão dos Serviços de Finanças de Esposende proferida após a douta sentença do processo 502/11.3BEBRG, é diferente da sua decisão inicial, agora fundamentada em informação elaborada pelos mesmos Serviços, embora sem que tenham sido refeitos os atos administrativos anteriormente nulos, designadamente a notificação inicial.

VIII - Aquando da notificação - segunda - da decisão dos Serviços de Finanças de Esposende, comprovou-se que as normas punitivas invocadas não são as mesmas que haviam sido indicadas à ora recorrente, a quem não foi concedida possibilidade de se defender por escrito, independentemente da apreciação a que a mesma viesse a ser sujeita.

IX - A defesa escrita apresentada inicialmente pela ora recorrente não foi apreciada e a defesa escrita referente à segunda notificação também não foi apreciada, pois que não existiu.

X - Aliás, ora recorrente, nunca foi notificada para apresentar defesa escrita após a decisão do TAF Braga relativa ao processo 502/11.3BEBRG.

XI - Contudo, na decisão proferida após a douta sentença supra referida, a ora recorrente foi acusada pelos Serviços de Finanças de Esposende, da violação do artigo 41.º do CIVA, integrando a sua conduta o delito de contra-ordenação previsto e punível pelo artigo 114.º, n.º 2 e n.º 5, al. a) e 26.º, n.º 4 do RGIT.

XII - A ora recorrente, em sede de notificação, para apresentação de defesa escrita, fora notificada do facto de ter violado as normas dos artigos 27.º, n.º 1 e 41.º, n.º 1, al. b) do CIVA, punida pelos artigos 114.º, n.º 2 e 26.º, n.º 4 do RGIT.

XIII - Verifica-se, pois, a existência de discrepância entre aquilo de que a ora recorrente foi acusada e aquilo por que acabou, em segunda oportunidade, por ser condenada.

XIV - Se mais razões não assistissem à ora recorrente bastaria esta disparidade para que a decisão fosse considerada nula por falta de fundamentação.

XV - A arguida, ora recorrente, foi acusada da violação de determinadas regras e foi punida, sem que tenha podido defender-se, pela violação de outras.

XVI - A ora recorrente, apresentou, de novo, recurso judicial da decisão dos Serviços de Finanças de Esposende, para o Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga, onde correu termos, agora na 2ª UO sob o n.º de processo 658/12.8BEBRG, vindo a ser proferida a decisão de que agora se recorre.

XVII - Assim, um processo de contra-ordenação, mal nascido, foi sujeito a dois recursos judiciais, com os respetivos custos, por incapacidade dos Serviços de Finanças entenderem as suas obrigações e os seus direitos.

XVIII - O Tribunal a quo, na sentença ora posta em crise, cria uma teoria que permite que os diversos Serviços de Finanças existentes em Portugal, tradicionalmente pouco fiscalizados no que diz respeito ao tratamento dado aos contribuintes, possam ignorar os deveres a que se encontram sujeitos pela lei.

XIX - O decidido encontra-se, assim, em total desarmonia com o que consta do processo e com o que dele se pode concluir.

XX - Sendo nula a decisão jurisdicional porquanto assenta em fundamentos inexistentes no processo contra-ordenacional de que se recorreu.

XXI - O Tribunal a quo apenas poderia considerar o processo de contra-ordenação n.º 0396201006017878, dos Serviços de Finanças de Esposende, como nulo,

XXII - bem como todas as decisões nele proferidas por falta de fundamentos para as mesmas, o que acontece desde a primeira notificação feita à recorrente.

XXIII - A decisão do Tribunal a quo enferma de erros de julgamento e de interpretação, erros que expressamente se arguem.»

2 – Não foram apresentadas contra alegações pela Fazenda Pública

3 – O Ministério Público emitiu fundamentado parecer a fls. 102/104, concluindo que a sentença recorrida não padece dos vícios que lhe são assacados pela Recorrente, motivo pelo qual deve ser confirmada e o recurso ser julgado improcedente.»

no sentido da improcedência do recurso, que, na parte mais relevante, se transcreve:

«(...) A Recorrente começa por invocar a violação do direito de defesa, invocando, por um lado, que a entidade administrativa após ver anulada a primeira decisão de aplicação da coima não repetiu o acto de notificação para deduzir defesa, e por outro que foi condenada com base em normas diversas daquelas que anteriormente lhe haviam sido comunicadas para efeitos de dedução da defesa.

Como se alcança da factualidade dada como assente na sentença recorrida, na mesma apenas se fez constar que em 12/12/2010 foi levantado auto de notícia por falta de entrega de imposto dentro do prazo, relativo ao período de 2010/09 e que a Recorrente apresentou defesa escrita em 03/01/2011.

Por outro lado a Mma. Juiz a quo não se pronunciou sobre essa questão, nem faz qualquer referência ao facto de a mesma ter sido apresentada no recurso que foi dirigido ao tribunal.

Ora, o presente recurso tem por objecto a sentença recorrida e a Recorrente não arguiu qualquer nulidade por omissão de pronúncia sobre tal questão. Afigura-se-nos, assim, que o seu conhecimento deve ficar prejudicado.

3.2 Invoca igualmente a Recorrente a nulidade decorrente de não ter sido notificada para deduzir defesa após ter obtido vencimento em anterior recurso dirigido ao tribunal. Todavia do ponto 7) do probatório da sentença recorrida consta apenas que na decisão do tribunal se decidiu declarar “a nulidade da decisão proferida pelo chefe do Serviço de Finanças e anular “todos os actos subsequentes do referido processo contra-ordenacional”. Ou seja, tendo sido apenas anulada a decisão de aplicação da coima e actos subsequentes, podiam aproveitar-se os demais actos já praticados no processo, não havendo lugar a nova notificação para deduzir defesa. Apenas havia que repetir o acto anulado - decisão de aplicação de coima - expurgado dos vícios subjacentes à sua anulação, como se invoca na sentença recorrida.

Por outro lado não constam das conclusões do recurso dirigido ao TAF de Braga e vertidas na sentença recorrida que tal questão tenha sido aflorada nas mesmas, motivo pelo qual o seu conhecimento em sede deste recurso ficaria igualmente prejudicado nesta parte.

3.3 Por último e segundo percebemos o alcance das alegações e conclusões de recurso, a Recorrente considera que a decisão administrativa de aplicação da coima não faz referência nenhuma à factualidade que integra a infracção que lhe foi imputada, isto é, não faz referência à prestação tributária que foi deduzida e não foi entregue, motivo pelo qual a sentença recorrida merece censura ao ter considerado o contrário.

Na sentença recorrida deu-se como assente que (ponto 8 do probatório) na decisão administrativa foi dado como provado que «a arguida se encontrava colectada pela actividade de “confecção de outro vestuário...” e enquadrada para efeitos de IVA no regime normal trimestral». E que «em contravenção ao determinado na alínea b) do nº1 do art.º 41º e 1101 do art.º 27º, ambos do Código do IVA, a arguida não entregou ao Serviço do IVA, dentro do prazo legal, o imposto apurado respeitante ao 3º trimestre do ano de 2010, no valor de € 15.917,46, cujo prazo terminava em 2010/11/15».

Considerou-se na sentença recorrida que “a factualidade contida na decisão permitem à arguida e sem necessidade de grande esforço interpretativo, apreender de forma suficiente os concretos factos que lhe vêm imputados, tendo presente que está em causa a falta de entrega de imposto legalmente estabelecido, obrigação que a arguida tem consciência que sobre ela recai sempre que haja imposto a entregar ao Estado”.

E afigura-se-nos que a sentença recorrida não merece censura. Com efeito, decorre da factualidade descrita na decisão administrativa que os factos censurados se reportam à falta de entrega do imposto apurado ao abrigo das normas dos artigos 27º e 41º do CIVA e respeitante ao 3º trimestre de 2010, factualidade esta subsumível na previsão da alínea a) do nº5 do artigo 114º do RGIT.

Como foi referido na sentença recorrida a argumentação aduzida pela Recorrente e jurisprudência invocada assumem a sua pertinência em momento anterior à introdução das alterações efectuadas pela Lei nº 64-A/2008, de 31 de Dezembro, à redacção da alínea a) do nº5 do artigo 114º do RGIT. Ou seja, se a mesma conduta imputada à Recorrente - falta de entrega do imposto apurado na declaração de IVA - fosse subsumível na previsão do nº 1 do artigo 114º do RGIT, já que neste caso tais factos não correspondiam aos elementos típicos ali definidos. É que antes das alterações introduzidas pela Lei nº 64-A/2008, de 31 de Dezembro, a falta de entrega do imposto apurado nos termos dos artigos 19º a 26º do CIVA, apenas seria subsumível no nº3 do artigo 114º do RGIT, ou seja, só constituía infracção tributária se o imposto devido tivesse sido recebido, pois nesse caso integraria urna “prestação tributária recebida e relativamente à qual havia a obrigação de a liquidar”.

Outro tanto já não ocorre após as alterações introduzidas à redacção da alínea a) do nº5 do artigo 114º do RGIT, que entraram em vigor em 1 de Janeiro de 2009, data a partir da qual passou a constituir facto típico, ilícito e culposo, punível com coima, a falta de entrega do imposto liquidado em factura e devido nos termos da alínea b) do nº1 do art.º 41º e nº1 do art.º 27º, ambos do Código do IVA.

Tendo os factos imputados à Recorrente ocorrido no decurso do mês de Novembro de 2010, não oferece quaisquer dúvidas que tal conduta é punível ao abrigo das referidas normas do RGIT.

Entendemos, assim, que a sentença recorrida não padece dos vícios que lhe são assacados pela Recorrente, motivo pelo qual deve ser confirmada e o recurso ser julgado improcedente.»

4 - Colhidos os vistos legais, cabe decidir.

5 – O Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga fixou a seguinte matéria de facto com relevo para a decisão:

1) Em 12.12.2010 foi levantado contra A....., Lda. o auto de notícia n.º 2010059757/2010, por falta de entrega de imposto dentro do prazo, relativa ao período de 2010/09, no valor de €15.917,46 que resultou na instauração do processo n.º 039620100601878 - cfr. fls. 5 do processo de recurso contra-ordenação (RCO) n.º 502/11.3BEBRG apenso aos presentes autos.

2) A Recorrente apresentou defesa escrita junto do Serviço de Finanças de Esposende em 3.01.2011 - cfr. fls. 6 a 11 do RCO apenso aos autos.

3) Na sequência da audição das testemunhas arroladas pela Recorrente em exercício do seu direito de defesa, foi proferida em 10.02.2010 pelo Serviço de Finanças de Esposende informação com o seguinte teor: “(...)

1- Constata-se que o presente processo foi instaurado com base no auto de notícia do dia 201011/ onde o sujeito passivo, contrariamente ao que lhe era exigido pelos art.º 27º nº a e 41.º nº 1 b) Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (CIVA), aprovado pelo Decreto-Lei nº 394-8/84, 26 de Dezembro, não procedeu à entrega do imposto, no montante de 15 917,46 €, conjuntamente com a declaração periódica do IVA relativa ao 3º trimestre de 2010, cujo prazo para cumprimento da obrigação terminou em 2010/11/15.

2- Constituinto o facto apontado infracção de norma legal citada, punível pelos arts 114º nº2 e 2 nº4 do RGIT, aprovado pela Lei nº 15/2001 de 5 de Junho.

3-Em 2010112/24, o sujeito passivo foi notificado nos termos do artº 70º do RGIT, para no prazo 10 dias a contar da recepção da notificação, efectuar o pagamento antecipado da coima apresentar defesa.

4- Em 2011/01/03, apresenta a sua defesa solicitando o arquivamento do processo de contra-ordenação, uma vez que não procedeu ao pagamento do IVA, devido a uma gestão administração, que por viver períodos de dificuldades económicas, preferiu pagar primeiro a trabalhadores e fornecedores. Por outro lado, a arguida não procedeu ainda à entrega do valor do IVA em falta, porque ainda não o recebeu da sua única cliente. Apresenta também na defesa a prova testemunhal. Ouvidas as testemunhas B....., C..... e D....., nada acrescentado de novo à defesa, não tendo sido apresentada qualquer prova documental.

5-Após consulta ao sistema informático e analisados os factos:

a) a entrega da declaração deveria ser feita até 2010/11/15.

B) o contribuinte entregou-a em 2010/11/02 isto é, dentro do prazo legal, mas sem o respectivo meio de pagamento no valor de € 15 917,46;

c) o pagamento do IVA foi efectuado em 2011/02/04, acrescido dos respectivos juros de mora através do processo de execução fiscal nº 0396201001032070.

6- Estabelece o artº 32º do RGIT que pode não ser aplicada coima, desde que se verifique cumulativamente as seguintes circunstâncias: a prática da infracção não ocasione prejuízo efectivo receita tributária; estar regularizada a falta cometida; a falta revelar um diminuto grau de culpa.

6- Ora, neste caso, o contribuinte deveria ter entregue o imposto no montante de 15 917,46 relativamente ao período supra indicado, não o tendo feito, vindo a falta de imposto a ser suprido apenas em 2011/02/04, o que provocou tardia entrada nos cofres do Estado do respectivo imposto verificando-se assim a existência de prejuízo efectivo para a receita tributária, não obstante a falta encontrar regularizada e revelar um diminuto grau de culpa.

Assim, conclui-se que não estão verificados os requisitos previstos no referido artigo 32º RGIT para dispensar o arguido da coima, porque falta a observância do pressuposto “a prática infracção não ocasione prejuízo efectivo à receita tributária”

4) Em 20.02.2010 foi proferida pelo Chefe do Serviço de Finanças de Esposende, decisão de fixação de coima nos seguintes termos:

Descrição sumaria dos factos

Ao (À) arguido(a) foi levantado Auto de Notícia pelos seguintes factos: 1. Montante de imposto exigível; 15.917,46; 2. Valor da prestação tributária entregue: 0,00; 3. Valor da prestação tributária em falta: 15.917,46; 4. Data de cumprimento da obrigação: 2010-11-02; 5. Período a que respeita a infracção: 2010/09T; 6. Termo de prazo para cumprimento da obrigação: 2010-11-15, Período a que respeita a infracção: 2013/01, aos quais se dão como provados.

Normas infringidas e punitivas

Os factos relatados constituem violação do(s) artigo(s) abaixo indicado(s), punidos pelo(s) artigo(s) do R.G.I.T. referidos no quadro, aprovado pela Lei n.º 15/2001, de 05/07, constituindo contra-ordenação(ões).

Normas Infringidas	Normas Punitivas	Período	Data
		Tributação	Infracção

Artigo	Artigo	201009T	2010-11-15
Artº 27 nº 1 e 41 nº1 b) CIVA – Apresentação dentro prazo D.P., s/ pagamento ou c/	Artº 114 nº2 e 26 nº4 do RGIT-Falta		

Pagamento insufic. (t) entrega prest.
Tributária dentro
Prazo (M)

Responsabilidade contra ordenacional

A responsabilidade própria do(s) arguido(s) deriva do Artº 7º do Dec-Lei Nº433)82, de 27/10, aplicável por força do Artº 3º do R.G.LT., concluindo-se dos autos a prática, pelo(s) arguido(s) e como autor(es) material(ais) da(s) contra-ordenação(ões) identificada(s) supra.

Medida da Coima

Em abstracto, a medida da coima aplicavas ao(s) arguido(s) em relação à(s) contra-ordenação(ões) praticada(s) tem como limite mínimo o valor de Eur. 3.183,49 e limite máximo o montante de Eur. 15.917,46, dado tratar(em)-se de pessoa(s) colectiva(s)

Para fixação da coima em concreto deve ter-se em conta a gravidade objectiva e subjectiva da(s) contra-ordenação(ões) praticada(s), para tanto importa ter presente e considerar o seguinte quadro (Artº 27 do R.G.I.T.):

Requisitos/Contribuintes

A....., LDA -

Actos de Ocultação	Não	0,00
Benefício Económico		Acidental
Frequência da prática		Simplex
Negligência		
Obrigação de não	Não	
Cometer infracção		
Situação Económica e	Baixa	
Financeira		
Tempo decorrido desde a		
prática da infracção	< 3 meses	

(...)

DESPACHO

Assim, tendo em conta estes e elementos para a graduação da coima e de acordo com o disposto no Artº 79º do R.G.I.T, aplico ao arguido a coima de Eur.3.183,49 cominada no(s) Art(s)º 114º nº2 e 26º nº4, do R.G.I.T., com respeito pelos limites do Artº 26º do mesmo diploma, sendo ainda devidas custas (Eur. 76,50) nos termos do Nº2 do Dec-Lei Nº29/98 de 11 de Fevereiro.

Notifique-se o arguido dos termos da presente decisão, juntando-se-lhe cópia, para, efectuar o pagamento da coima com benefício de redução no prazo de 15 dias (78º/2 RGIT) ou sem benefício de redução no prazo de 20 dias, podendo neste último prazo recorrer judicialmente (79º/2 RGT), sob pena de cobrança coerciva, advertindo-o de que vigora o Princípio de Proibição de “Reformatio in Pejus” (em caso de recurso não é susceptível de agravamento, excepto se a situação económica e financeira do infractor tiver melhorado de forma sensível). (...)” - cfr. fls. 29 e 30 do RCO apenso aos autos.

5) A recorrente procedeu ao pagamento do IVA devido, acrescido dos juros de mora em 4.02.2011 - cfr. informação de fls. 16 do RCO apenso aos autos.

6) Em 22.02.2011 a Recorrente apresentou junto do Serviço de Finanças de Esposende recurso de contra-ordenação da coima aplicação, instaurado neste Tribunal com o n.º 502/11.3BEBRG - cfr. fls. 34 a 45 do RCO apenso aos autos.

7) Sob o recurso de contra-ordenação a que se alude em 6) foi proferida decisão em 25.10.2011 com o seguinte segmento decisório: “Decidindo: Pelo exposto, declara-se a nulidade da decisão proferida pelo chefe do Serviço de Finanças de Esposende que, no processo de contra-ordenação n.º 0396201006017878, aplicou a coima à recorrente A....., Lda. e a condenou no pagamento de custas, e anulam-se todos os actos subsequentes do referido processo contra-ordenacional.”

- cfr. fls. 73 a 83 do RCO apenso aos autos que aqui se dá por integralmente reproduzida.

8) O Chefe do serviço de Finanças de Esposende proferiu em 13.03.2012 despacho nos seguintes termos: “(...)

A..... Lda, contribuinte nº, com os demais sinais dos autos responde pelos seguintes factos:

Face ao auto de notícia de folhas duas, verifica-se que o(a) arguido(a), se encontra colectado(a) pela actividade de “confecção de outro vestuário exterior em série - CAE 014131” e enquadrado(a) para efeitos de IVA no Regime normal-trimestral

Em contravenção ao determinado na alínea b) do n.º 1 do art.º 41.º e n.º 1 do art.º 27.º, ambos do código do IVA, o(a) arguido(a) não entregou ao Serviço do IVA, dentro do prazo legal, o imposto apurado respeitante ao 3.º trimestre do ano de 2010, no valor de € 15 917,46, cujo prazo terminava em 2010/11/15.

É por isso acusado de:

Não ter entregue dentro do prazo legal nos cofres do Estado, o IVA respeitante ao período e valor acima indicados, nos termos do art.º 41.º do CIVA.

Dos factos constantes do auto de notícia, não se extrai a existência de conduta dolosa, mas de nem negligência por parte do(a) arguido(a), pelo que, a conduta mencionada constitui infracção ao disposto no artigo supracitado e integra delito de contra-ordenação previsto e punível pelo art.º 114.º n.º2 e n.º5 a) e art.º 26 n.º 4 do Regime Geral das Infracções Tributárias, que prevê coima entre 20% e o valor do imposto em falta, isto é, entre €3 183,49 e €15917, 46.

Notificado(a) para os fins previstos no art.º 70.º do Regime Geral das Infracções Tributárias, o(a) arguido(a) apresentou defesa, devidamente apreciada, tendo o processo prosseguido para a fase de aplicação da coima (o contribuinte é notificado da informação e despacho do chefe de finanças pro ferido acerca da defesa apresentada, juntamente com esta notificação da fixação da coima). Por isso e, face às provas carreadas para o processo, dão-se por verificadas as infracções que lhe são imputadas.

Assim, considerando tais factos provados, aplico a coima de €3 183,49, para cuja fixação se teve em conta, nos termos do art.º 27.º do RGIT, a gravidade do facto, culpa do agente e sua situação económica designadamente o valor do imposto que deveria ser pago, o carácter negligente da sua conduta, atendendo a que o arguido cumpriu as suas obrigações acessórias, facilitando, assim a descoberta da infracção, o carácter accidental da infracção e o efectivo prejuízo para a fazenda pública.

Quanto ao decidido, de harmonia com a alínea d) do n.º 1 do art.º 79.º do RGIT, vigora o princípio de proibição de “Reformatio in pejus” ou seja, a coima concretamente aplicada não é susceptível de agravamento em caso de recurso judicial, sem prejuízo da possibilidade de agravamento da coima, sempre que a situação económica e financeira do infractor tiver entretanto melhorado de forma sensível.

São ainda devidas custas no valor de € 51, nos termos do n.º2 do DL n.º 29/98 de 11 de Fevereiro aplicável por força do artigo 66.º do RGIT.

Notifique-se o arguido dos termos da presente decisão, juntando-se-lhe cópia, para efectuar o pagamento da coima com benefício de redução no prazo de 15 dias (nos termos do n.º2 do art. 78.º do RG ou sem benefício de redução no prazo de 20 dias, podendo neste último prazo recorrer judicialmente (nos termos do n.º 2 do art.º 79.º do RGIT), sob pena de, decorrido o prazo, se procederá cobrança coerciva.

Este despacho de fixação de coima é efectuado em execução da sentença do tribunal administrativo e fiscal de Braga proferida em 2011/10/25 no âmbito do processo n.º 502/11.3bebrg. (...)“ - cfr. fls. 5 dos autos.

9) O Serviço de Finanças de Esposende remeteu à Recorrente o ofício n.º 820 dando-lhe conta do descrito em 7), recepcionado em 14.03.2012 - cfr. fls. 8 a 10 dos autos.

6. Do objecto do recurso

Como é sabido são as conclusões que delimitam o objecto do recurso.

Nas conclusões o recorrente deve apresentar, de forma sintética, os fundamentos porque pede a alteração ou a anulação da decisão. Fundamentos esses que são traduzidos na enunciação das questões de direito cujas respostas interfiram com o teor da decisão recorrida e com o resultado pretendido.

No caso subjudice o recorrente ocupa grande parte das conclusões das alegações de recurso com a descrição dos incidentes processuais que antecederam a sentença recorrida e apenas uma pequena parte com a enunciação das questões de direito sobre as quais manifesta divergência com a decisão sindicada.

Assim e tanto quanto se apura de tais conclusões são as seguintes as questões objecto do presente recurso:

a) Violação do direito de defesa;

b) Nulidade da decisão administrativa de aplicação da coima por falta de fundamentação, e nulidade da sentença recorrida por assentar em fundamentos inexistentes no processo contra-ordenacional de que se recorreu e enfermar de “erro de julgamento e de interpretação».

7. Apreciando e decidindo.

7.1 Da violação do direito de defesa

Alega a recorrente a violação do direito de defesa, invocando, por um lado, que a entidade administrativa após ver anulada a primeira decisão de aplicação da coima não repetiu o acto de notificação para deduzir defesa, o que no seu entendimento viola o disposto no artigo 79.º, n.º1, alínea b) do RGIT, constituindo nulidade insuprível prevista na alínea d) do n.º1 do artigo 63.º do RGIT, e que, por outro

lado, foi condenada com base em normas diversas daquelas que anteriormente lhe haviam sido comunicadas para efeitos de dedução da defesa.

Trata-se porém de questões que não haviam sido suscitadas no recurso jurisdicional da decisão de aplicação da coima interposto no Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga - cf. fls 25 e segs.

A recorrente apenas ali alegara a violação do caso julgado (invocando que, com a decisão proferida no âmbito do recurso de contra-ordenação n.º 502/11.3BEBRG se formou caso julgado não podendo a entidade administrativa alterar uma decisão judicial), deficiente fundamentação da decisão de aplicação da coima e inexistência do preenchimento do tipo legal de contra-ordenação.

E foram essas questões que o tribunal a quo elegeu como questões a decidir, julgando improcedentes todos aqueles fundamentos do recurso.

Estava em causa anterior decisão proferida em 25.10.2011 pelo Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga, em que foi declarada a nulidade de uma primeira decisão de fixação da coima, por se ter considerado que à decisão de aplicação da coima faltavam os requisitos exigidos na alínea b) do n.º 1 do artigo 79º do RGIT (cfr. ponto 7) do acervo probatório).

O tribunal, na sentença ora recorrida, considerou que, sendo decretada em processo judicial de contra-ordenação a nulidade da decisão administrativa de aplicação de coima, há lugar à baixa dos autos à autoridade tributária que aplicou tal coima, para eventual renovação do acto sancionatório e que a nulidade de que padecia o processo de contra-ordenação não acarreta a extinção do processo, podendo ser praticados os actos necessários para a sua sanção, considerando que tal ocorreu efectivamente com a decisão de nova fixação de coima.

Por outro lado considerou que tal nova decisão de fixação da coima não padecia de falta de fundamentação e que se encontravam preenchidos os pressupostos do respectivo tipo legal.

Em suma, a sentença recorrida não se pronunciou sobre a questão da alegada violação do direito de defesa, porque ela não foi efectivamente apresentada no recurso que lhe foi dirigido.

Ora, como é jurisprudência uniforme, os recursos são específicos meios de impugnação de decisões judiciais, que visam modificar as decisões recorridas, e não criar decisões sobre matéria nova ⁽¹⁾

Tem-se, assim, como assente que os recursos são meios para obter o reexame das questões já submetidas à apreciação dos tribunais inferiores, e não para criar decisões sobre matéria nova, não submetida ao exame do tribunal de que se recorre.

No caso em apreço, como vimos, a questão da violação do direito de defesa não foi suscitada no recurso dirigido ao Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga, daí que a sentença não tenha emitido, sobre tal questão, pronúncia expressa.

Não há pois qualquer omissão de pronúncia determinante da nulidade da sentença (art. 379º nº 1 al. c) CPPenal e art. 41º nº 1 RGCO), que, aliás, não seria de conhecimento officioso ⁽²⁾.

Consequentemente, não pode agora este Supremo Tribunal Administrativo, por para tanto não lhe assistir poder jurisdicional, conhecer de tal questão.

7.2 Da alegada nulidade da decisão de aplicação da coima por falta de fundamentação, e da alegada nulidade da decisão jurisdicional por assentar em fundamentos inexistentes no processo contra-ordenacional de que se recorreu e enfermar de “erro de julgamento e de interpretação».

Invoca a recorrente que a decisão administrativa de aplicação da coima não faz referência nenhuma à factualidade que integra a infracção que lhe foi imputada, isto é, não faz referência à prestação tributária que foi deduzida e não foi entregue, motivo pelo qual a sentença recorrida merece censura ao ter considerado o contrário.

Resulta do probatório (ponto 8) que na decisão administrativa foi dado como provado que «a arguida se encontrava colectada pela actividade de “confeção de outro vestuário...” e enquadrada para efeitos de IVA no regime normal trimestral». E que «em contravenção ao determinado na alínea b) do nº1 do art.º 41º e nº 1 do art.º 27º, ambos do Código do IVA, a arguida não entregou ao Serviço do IVA, dentro do prazo legal, o imposto apurado respeitante ao 3º trimestre do ano de 2010, no valor de € 15.917,46, cujo prazo terminava em 2010/11/15».

Ponderou sentença recorrida que «analisada a factualidade constante da decisão vertida no probatório, ponto 8), atendendo ao critério de um destinatário normal conclui-se que, não obstante a sintética indicação dos factos imputados à arguida, a mesma mostra-se conforme ao ordenamento jurídico. (...)» Sendo perceptível que lhe é «imputada a não entrega de imposto dentro do prazo legal no valor de € 15.917,46, respeitante ao 3º trimestre de 2010, tendo terminado o prazo para cumprimento da obrigação em 2010-11-15, constituindo este o núcleo essencial dos factos cuja descrição se mostra legalmente exigida, para efeitos de imputação e verificação da infracção prevista no art.º 114º n.º 2 e n.º 5 alínea a) do RGIT.»

Concluindo que a factualidade contida na decisão permite «à arguida e sem necessidade de grande esforço interpretativo, apreender de forma suficiente os concretos factos que lhe vêm imputados, tendo presente que está em causa a falta de entrega de imposto legalmente estabelecido, obrigação que a arguida tem consciência que sobre ela recai sempre que haja imposto a entregar ao Estado».

De igual modo ali se sublinhou que, atenta a alteração da alínea a) do n.º 5) do artigo 114.º do RGIT, que ocorreu com a Lei n.º 64-A/2008, de 31 de Dezembro ao fazer equivaler à falta de entrega da prestação tributária a falta de entrega, total ou parcial, do imposto devido que tenha sido liquidado ou que devesse ter sido liquidado em factura ou documento equivalente, a contra-ordenação passou a não estar dependente do efectivo recebimento do imposto a entregar.

Entendemos que, também neste ponto não merece censura a sentença recorrida já que decorre da factualidade descrita na decisão administrativa que os factos imputados se reportam à falta de entrega do imposto apurado ao abrigo das normas dos artigos 27.º e 41.º do CIVA e respeitante ao 3.º trimestre de 2010, factualidade esta subsumível na previsão do n.º 2 e na alínea a) do n.º 5 do artigo 114.º do RGIT.

A decisão de aplicação da coima contem assim a descrição sumária dos factos, a indicação das normas violadas e punitivas, e ainda a indicação dos elementos que contribuíram para a sua fixação, tudo em termos sintéticos, mas bastantes para permitir à arguida o exercício do seu direito de defesa.

Acresce que, como foi referido na sentença recorrida e bem o nota o Ministério Público no seu parecer, a argumentação aduzida pela Recorrente e jurisprudência invocada assumem a sua pertinência em momento anterior à introdução das alterações efectuadas pela Lei n.º 64-A/2008, de 31 de Dezembro, à redacção da alínea a) do n.º 5 do artigo 114.º do RGIT.

Mas não é essa a hipótese dos autos já que os factos imputados à Recorrente ocorreram no decurso do mês de Novembro de 2010.

Ou seja ocorreram os factos após a alteração introduzida na alínea a) do n.º 5 do artigo 114.º do RGIT pela Lei n.º 64-A/2008, de 31 de Dezembro, que entrou em vigor em 1 de Janeiro de 2009, pela qual se passou também a tipificar como contra-ordenação de falta de entrega da prestação tributária a falta de entrega ao credor tributário do imposto devido que tenha sido liquidado ou que o devesse ser e em relação à qual, contrariamente ao que sucede com o tipo previsto no n.º 3 do artigo 114.º do RGIT, não é elemento essencial da infracção que o imposto tenha sido recebido⁽¹⁾.

Daí que se entenda que a sentença recorrida não padece também do erro de julgamento que lhe é imputado pela Recorrente, motivo pelo qual deve ser confirmada.

Improcedem, pois, todos os fundamentos do recurso.

8. Decisão

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

Custas pela recorrente.

Lisboa, 7 de Outubro de 2015. — *Pedro Delgado* (relator) — *Isabel Marques da Silva* — *Fonseca Carvalho*.

⁽¹⁾ Cf. entre outros, os Acórdãos deste Supremo Tribunal Administrativo de 29.10.2014, recurso 833/14, de 27.06.2012, recurso 218/12, de 25.01.2012, recurso 12/12, de 23.02.2012, recurso 1153/11, de 11.05.2011, recurso 4/11, de 1.07.2009, recurso 590/09, de 04.12.2008, rec. 840/08, de 30.10.08, rec. 112/07, de 2.06.2004, recurso 47978 (Pleno), de 29.11.1995, recurso 19369 e do Supremo Tribunal de Justiça, recurso 259/06.OTBMAC.E1.S1, todos in www.dgsi.pt

⁽²⁾ Cf., neste sentido, Acórdão TRL de 18-06-2015: I. As nulidades previstas no art.º 379º do CPP não são de conhecimento oficioso.

⁽³⁾ Cf. neste sentido Acórdão da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo de 25.06.2015, recurso 382/15, in www.dgsi.pt.

Acórdão de 7 de Outubro de 2015.

Assunto:

Prova. Dispensa. Solução de Direito Plausível.

Sumário:

I — No processo de impugnação judicial compete ao juiz examinar se é legalmente permitida a diligência de prova requerida em face das normas que disciplinam a admissibilidade desse meio de prova, e, no caso afirmativo, aferir da relevância da factualidade alegada perante as várias soluções plausíveis para as questões de direito colocadas, só podendo dispensar essa prova no caso de concluir que ela é manifestamente impertinente, inútil ou desnecessária.

- II — *Existindo já jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo no sentido da tese sustentada pelo impugnante, tem de se admitir a mesma como uma solução plausível da questão de direito.*
- III — *O juiz deve promover a produção da prova sobre toda a factualidade alegada que se revele pertinente à luz das várias soluções plausíveis para as questões de direito colocadas e não apenas daquela que entende pertinente à solução jurídica por ele projectada, não podendo recusar-se ao impugnante a demonstração, por qualquer meio de prova admissível, da factualidade alegada em ordem à demonstração da sua tese.*

Processo n.º 1219/13-30.

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

Recorrida: Fazenda Pública.

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

Recurso jurisdicional do despacho que indeferiu a produção de prova e da sentença proferidos no processo de impugnação judicial com o n.º 1845/09.1BEBRG

1. RELATÓRIO

1.1 A sociedade denominada “A....., Lda.” (adiante Contribuinte, Impugnante ou Recorrente), discordando do despacho por que lhe foi indeferida a produção de prova pericial e da sentença por que o Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga julgou improcedente a impugnação judicial por ela deduzida contra o valor patrimonial tributário fixado em sede de 2.^a avaliação de 2 terrenos para construção, recorreu dessas decisões judiciais para o Supremo Tribunal Administrativo.

1.2 O recurso foi admitido a subir imediatamente, nos próprios autos e com efeito meramente devolutivo e a Recorrente apresentou as alegações de recurso, que resumiu em conclusões do seguinte teor:

«1- *A Impugnante não se conformou com as 1.^a e 2.^a avaliações dos lotes 9/art. 638 em 179.330,00 € e 29/art. 618 em 139.680,00 €, em, Ponte de Lima, pretendendo a fixação dos respectivos valores em 88.312,32 € e 84.286,08 €, respectivamente,*

2- *Porque se trata de lotes com áreas brutas de construção de 1453 m² e de 1218 m² (8 da P1), alegou que resulta desproporcionada aplicação pura e simples da percentagem de valorização dos terrenos para construção de 23%, igualmente aplicável a construções de reduzida volumetria – erro que o legislador reconheceu e pretendeu reparar pela criação do Coeficiente do ajustamento de áreas (Lei 53-A/2006)*

(Se fosse aplicado esse coeficiente, sem alteração dos demais parâmetros considerados nas avaliações impugnadas, o valor do Lote 9/art. 638 passaria de 179.330,00 € para 121.386,66 € e o do Lote 29/art 618 de 139.680,00 € para 117.341,19 €)

3- *Por outro lado, alegou que o coeficiente de localização aplicado também determinou um valor desproporcionado, face ao valor de mercado, não tendo levado em conta a concreta localização dos lotes, interiorizados e distando mais de 200 m dos eixos de melhor integração urbanística e ambiental ou mais próximos das zona administrativa e comercial mais intensa, designadamente as habitações no campo de golfe, os edifícios de habitação na baixa da vila, em especial na frente ribeirinha, na avenida e junto às instalações escolares (básico secundário e superior) – aos quais também era aplicado o mesmo coeficiente de localização.*

4- *Em suma, alegou que o VPT que resultou para aqueles lotes resultou desproporcionado face aos valores do mercado, sendo ajustados aqueles de 88.312,32 € e 84.286,08 €.*

5- *Invocou a violação dos princípios da igualdade, da proporcionalidade, da justiça e da repartição justa dos tributos, consagrados nos arts. 2.º 103.º 1, 104.º 3 e 266.º 2 da Constituição, bem como nos arts. 5.º e 6.º do CPA, uma vez que a avaliação impugnada determina que a Impugnante, enquanto proprietária e alienante dos lotes em causa pague relativamente a eles tributos correspondentes a um [valor] patrimonial tributário que excede o seu valor real/efectivo.*

6- *Para prova do valor normal de mercado dos lotes, requereu perícia colegial de avaliação para esclarecimento da matéria alegada naqueles artigos 9 a 13, 16 a 19 e 22 (que, por lapso do leitura/escrita, escreveu 21).*

7- *Por despacho proferido na data da sentença, só agora conhecido, a Mma. Juiz, invocando o disposto no art. 113.º do CPPT, decidiu: “dispensou a prova pericial, uma vez que a questão a conhecer é apenas de direito”.*

8- *No sentido da legalidade/manutenção dos VPT impugnados, a sentença considerou que “como a Impugnante reconhece, a avaliação efectuada utilizou os coeficientes de localização e a percentagem de valorização do terreno em função da construção fixados, pelas Portarias 982/2004 e 1426/2004”.*

9- *Que, conforme resulta expressamente do artigo 79.º da Lei 53-A/2006, a correcção pela aplicação do coeficiente de ajustamento de áreas (artigo 40.º-A, n.º 1 do CIMI), apenas é aplicável a partir de Julho de 2007, mas [os] procedimentos das avaliações impugnadas foram concluídos em data anterior.*

10- Improcedente também o fundamento de os valores patrimoniais tributários fixados serem desproporcionados relativamente aos valores de mercado, pois, a possibilidade, introduzida pela Lei 64-A/2008, no artigo 76.º 4 e 5.º do CMI, de se requerer 2.ª avaliação quando o valor de mercado se apresente distorcido, em mais que 15% do valor normal de mercado, apenas para efeitos de tributação em sede de IRS, IRC e de IMT, também não é aplicável às avaliações impugnadas, cujo procedimento foi concluído em 30.10.2006.

11- Finalmente, improcedente o fundamento da violação dos princípios da igualdade, da proporcionalidade, da justiça e da repartição justa dos tributos, consagrados nos arts. 2.º 103.º 1, 104.º 3 e 266.º 2 da Constituição, bem como nos arts. 5.º e 6.º do CPA, pois a actuação da Administração desenvolveu-se no exercício de poderes vinculados.

12- Vem alegado que o VPT de cada um dos 2 lotes de terreno excede o seu valor normal do mercado em mais de 50.000 € e no equivalente a quase o dobro do valor normal de mercado do imóvel e – porque se dispensou/recusou a perícia, no entendimento de que a questão era só de direito – nenhuma prova feita em juízo contraria aquela alegação da Impugnante.

13- Resulta que, em aplicação do disposto nos arts. 112.º 1-c) e 5.º e 120.º 1 do CIMI, o Recorrente, se mantivesse a posse dos móveis, por cada lote pagaria anualmente entre 100 € e 200 € de imposto sobre um valor patrimonial inexistente; e, na venda, em aplicação do disposto no art. 12.º 1 do CIMT o adquirente teria de suportar IMT sobre um valor patrimonial inexistente superior a 3.000,00 € por cada lote, enquanto que, em aplicação do disposto no art. 64.º 1 do CIRC a impugnante terá de acrescentar aos seus lucros aqueles mais de 50.000,00 €, por cada lote, acima do efectivo valor de venda e do valor normal de mercado, pagando, em aplicação da taxa do art. 80.º do CIRC, de cada lote, cerca de 12.5000 €, a título de imposto sobre o lucro inexistente, com possível agravamento para 15.000 €, por acréscimo das derramas.

14- A avaliação do património para além do seu valor de mercado e a determinação do rendimento para além do rendimento efectivo, enquanto determinam os tributos, violam os princípios do Estado de Direito (arts. 2.º da CRP) (por tributação sem correspondente património ou rendimento), da igualdade, da proporcionalidade e da justiça da actividade administrativa (art. 266.º 2 da CRP), além de violarem os princípios dos arts. 103.º e 104.º da CRP, da repartição justa dos rendimentos e da riqueza, da tributação das empresas fundamentalmente sobre o seu rendimento real e de que a tributação do património deve contribuir para a igualdade entre os cidadãos. Também o art. 55.º da LGT dispõe que a Administração tributária exerce as suas atribuições de acordo com os princípios da igualdade e da proporcionalidade.

15- O art. 83.º 1 da LGT dispõe que “a avaliação directa visa a determinação do valor real dos rendimentos ou bens sujeitos a tributação”, como a indirecta pressupõe o desvio face aos padrões de mercado (art. 87.º da LGT); a lei de autorização legislativa de aprovação do CIRS (Lei 106/88), no seu art. 4.º 4 preceituou que o imposto incidirá sobre o rendimento efectivo dos contribuintes, sem prejuízo de se fazer depender de presunções a determinação do seu valor; o preâmbulo do CIRS, no seu n.º 21, afirmou que “a base da determinação do rendimento colectável é a declaração do contribuinte, só podendo proceder-se à fixação administrativa desse rendimento na falta de tal declaração, quando os rendimentos declarados não correspondam aos reais ou se afastem dos presumidos na lei ou haja necessidade de utilizar métodos indiciários; no mesmo sentido o n.º 9 do preâmbulo do CIRC: “procura-se sempre tributar o rendimento real efectivo, que, para o caso das empresas, é mesmo um imperativo constitucional” daí, prescreve o art. 100.º 1 do CPPT: “sempre que da prova produzida resulte a fundada dúvida sobre a existência e quantificação do facto tributário, deverá o acto impugnado ser anulado”.

16- A doutrina e a jurisprudência sustentam que “é o princípio da verdade material do facto tributário que gera o direito à arrecadação do imposto” (ALFREDO JOSÉ DE SOUSA e JOSÉ DA SILVA PAIXÃO [(¹)], em CPPT Comentado e anotado, nota 9 ao art. 100.º) e julgam, referindo o sistema de avaliações do CIMI: “O objectivo do sistema é determinar o valor de mercado dos imóveis urbanos” (TCAS, Ac. de 28-02-2012, Proc. 05214111)

17- No regime do CIMI, os VPT são determinados essencialmente pelo “zonamento” dos coeficientes de localização, havendo zonas e locais do território em que os VPT dos imóveis são, assim, determinados dentro dos valores de mercado. Mas, por erro manifesto, também ocorre o inverso. No caso dos autos, segundo alegado e não contrariado por qualquer prova produzida em juízo, o zonamento fixado determinou, para a concreta localização dos 2 lotes em causa, um VPT que excede o valor normal do mercado no montante desproporcionado de mais de 50.000 €.

18- É violado o princípio da igualdade, quando cidadãos e empresas com iguais valores patrimoniais de mercado que suportam cargas tributárias distintas e o inverso, ofende igualmente o mesmo princípio.

19- As 2.ªs avaliações impugnadas não foram anuladas porque a sentença considerou que o CIMI e a Portaria 982/2004 não permitiam, então, rectificar o VPT em função do valor normal do mercado.

20- Definindo a FUNÇÃO JURISDICIONAL, os arts. 202.º 2, 203.º e 204.º da Constituição prescrevem que incumbe aos Tribunais “reprimir a violação da legalidade democrática e dirimir os conflitos de interesses públicos e privados” e que, sendo independentes e apenas sujeitos à lei, devem recusar a aplicação de normas que infrinjam as disposições e princípios constitucionais. Dispondo especificamente para os Tribunais administrativos e fiscais, o art. 212.º 3 da Constituição confia-lhes o julgamento das acções e recursos contenciosos que tenham por objecto dirimir os litígios emergentes das relações jurídicas administrativas e fiscais.

21- Segundo o art. 266.º 2 da Constituição, “Os órgãos e agentes administrativos estão subordinados à Constituição e à lei e devem actuar, no exercício das suas funções, com respeito pelos princípios da igualdade, da proporcionalidade, da justiça, da imparcialidade e da boa-fé”; e, pelo art. 268.º 4 “é garantido aos administrados tutela jurisdicional efectiva dos seus direitos ou interesses legalmente protegidos, incluindo, nomeadamente, o reconhecimento desses direitos ou interesses, a impugnação de quaisquer actos administrativos que os lesem independentemente da sua forma”...

22- A desaplicação das leis e dos regulamentos inconstitucionais ou ilegais constitui comando inerente à função jurisdicional, no seu poder/dever de reprimir a inconstitucionalidade e a violação da legalidade democrática; aliás, o art. 73.º 1 do CPTA, afluindo aquele dever, considera como um dos pressupostos da declaração de ilegalidade de normas com força obrigatória geral, a recusa da sua aplicação em casos concretos de aplicação.

23- Embora a impugnação judicial tenha estrutura de um recurso é errado o entendimento de que a Impugnação Judicial é apenas uma fase na fixação do VPT, pois nenhuma das avaliações promovidas pela Fazenda foi imparcial e independente e, por outro lado, no processo judicial deve ser apreciada toda a matéria de facto alegada “relevante para a decisão da causa, segundo as várias soluções plausíveis da questão de direito, que deva considerar-se controvertida” (art. 511.º 1 do CPC), incluindo a factualidade que importa ilegalidade inconstitucionalidade das leis e regulamentos que possam ter de ser desaplicados.

24- Ao contrário do entendido na sentença impugnada, também é questão de direito o juízo que é pedido sobre a desaplicação incidental das normas do CIMI e da Portaria 982/2004, por determinarem VPT e consequentes tributos que violam os princípios constitucionais da igualdade e da proporcionalidade; por isso, na avaliação judicial os valores patrimoniais têm de ser determinados em conformidade com a realidade do mercado no local, pois o juízo de recusa de aplicação da Portaria e das normas do próprio CIMI exige que se comprove a desproporcionalidade ou divergência entre o VPT e o valor normal de mercado.

25- As normas dos arts. 38.º a 44.º e 76.º 4 e 5 do CIMI, bem como o zonamento da Portaria 982/2004 fixado para a concreta localização dos lotes 9/art. 638 e 29/art. 618, enquanto determinam os VPT com as distorções, face aos valores normais do mercado indicados nas conclusões 128 e 178 supra, violam os princípios e normativos dos arts. 2.º, 103.º 1, 104.º 2 e 3 e 266.º 2 da CRP, devendo ser desaplicados.

26- Antes e independentemente da redacção dada ao art. 76.º 4 do CIMI pela Lei n.º 64-A/2008, a distorção do VPT face, ao valor normal do mercado já podia e pode ser impugnada por violação do PRINCÍPIO DA PROPORCIONALIDADE, em especial, nas suas dimensão da adequação e da proibição do excesso (Ac. do STA publicado em dgsi.pt com o n.º convencional SA22012050201131), tendo sido em obediência a esse princípio que o legislador em 2006 (Lei 53-A/2006) e 2008 (Lei n.º 64-A/2008) dotou o CIMI dos instrumentos de correcção do Caj e da 2.ª avaliação conforme o valor normal do mercado.

27- Aliás, a própria proporcionalidade dos limites postos por estes diplomas de 2006 e de 2008 (nomeadamente, a sua aplicação apenas para o futuro, a exclusão da aplicação do VPT não “distorcido” ao IMI e a desconsideração de “distorções” inferiores a 15%) pode e deve ser sindicados pelos Tribunais, pois, se o princípio da PROPORCIONALIDADE se mostrar violado, aqueles normativos limitativos devem ser desaplicados pelos Tribunais.

28- Mesmo que não se considerasse a obediência — que é devida — ao princípio da PROPORCIONALIDADE, conforme os Acs. deste STA, de 2009-11-18, 2012-05-02 e 2012-05-20, publicados em dgsi.pt com os n.ºs convencionais SA2200911180765, SA22012050201131 e SA2201205230301, a correcção do VPT por distorção face ao preço normal do mercado aplicável aos casos das impugnações judiciais pendentes.

29- E pela mesma razão, também sem necessidade de se apelar ao princípio da PROPORCIONALIDADE — que, se assim não fosse, deve ser convocado —, também é aplicável aos casos das impugnações judiciais pendentes o coeficiente de correcção do ajustamento de áreas.

30- NESTES AUTOS, CONTRARIAMENTE AO DECIDIDO NA SENTENÇA, importava determinar o valor normal de mercado dos lotes 9/art. 638 e 29/art. 618, designadamente pela perícia requerida na PI, (i) para, comparando-o com o VPT, se julgar se ocorre a “distorção” do art. 76.º 4 do CIMI, (ii) se determinar o efeito da aplicação do Caj (iii) e para se julgar se as normas dos arts. 38.º a 44.º e 76.º 4 e 5 do CIMI e o zonamento da Portaria 982/2004 da concreta

localização dos lotes devem ser desaplicados por, em violação dos arts. 2.º 103.º 1, 104.º 2 e 3 e 266.º 2 da CRP, com ou sem as correcções de (i) e (ii), determinarem a distorção do VPT face àquele valor normal do mercado.

NESTES TERMOS e nos melhores de direito, revogando a sentença recorrida e ordenando que os autos prossigam, com a realização da perícia requerida».

1.3 A Fazenda Pública não contra alegou.

1.4 Recebidos os autos neste Supremo Tribunal Administrativo, foi dada vista ao Ministério Público e o Procurador-Geral Adjunto emitiu parecer no qual, após delimitar o objecto do recurso, vai no sentido de que seja negado provimento ao recurso, com a seguinte fundamentação:

«[...] Na sentença recorrida *elegeu-se como questão a resolver, “a errónea quantificação do valor patrimonial, por erro nos pressupostos de facto”, por referência ao “valor patrimonial tributário resultante da 2.ª avaliação efectuada aos prédios urbanos inscritos na matriz predial da freguesia da , concelho de Ponte de Lima, sob os artigos 618 e 638”*. E para julgar improcedente a acção a Mma. Juiz [do Tribunal] *“a quo” considerou não ser aplicável o coeficiente de ajustamento de áreas previsto no artigo 40.º-A, n.º 1, do CIMI, aditado pela Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro, como pretendido pela impugnante, por resultar do disposto no artigo 79.º desta lei que a referida disposição é apenas aplicável a partir de Julho de 2007. Assim como o disposto no artigo 76.º, n.ºs 4 e 5 do CIMI, que permite aos interessados requerer 2.ª avaliação quando o VPT seja superior a 15% do valor normal de mercado, só ser aplicável a partir de Janeiro de 2009, data da entrada em vigor da Lei n.º 64-A/2008, de 31 de Dezembro, que aprovou o OE para 2009. E como os actos de avaliação foram realizados em data anterior, não lhes é aplicável.*

[...] *A fls. 97 dos autos a Mma. Juiz [do Tribunal] “a quo” proferiu o seguinte despacho:*

- “Nos termos do disposto no artigo 113.º, n.º 1, do CPPT dispense a prova pericial requerida, uma vez que a questão a conhecer é apenas de direito. Notifique.”

Na sentença recorrida deram-se como assentes os seguintes factos:

- O prédio inscrito sob o artigo 618 foi objecto de avaliação efectuada em 24/02/2005, tendo sido fixado o valor patrimonial tributário de 139.680,00...;

- O prédio inscrito sob o artigo 638 foi objecto de avaliação, tendo sido fixado o valor patrimonial tributário de 179.330,00...;

- Em 13/05/2004 a impugnante requereu 2.ª avaliação relativamente ao artigo 618, ...;

- Em 05/05/2005, a impugnante requereu 2.ª avaliação relativamente ao artigo 638 ...;

- Em 30/10/2006 foram lavrados os termos de avaliação, mantendo-se os valores patrimoniais resultantes da 1.ª avaliação, ...

[...] *A Recorrente não põe em causa a factualidade dada como assente na decisão recorrida e designadamente que a 2.ª avaliação foi realizada em 30/10/2006. Contesta os termos da avaliação e designadamente os coeficientes utilizados, pretendendo convencer o tribunal da sua inadequação, com base numa alegada violação dos princípios da igualdade, proporcionalidade e justiça, que no seu entender foi reconhecida pelo próprio legislador ao introduzir novas normas, com o artigo 40.º-A do CIMI, ou as alterações introduzidas ao artigo 76.º do mesmo Código.*

Como se deixou exarado na sentença recorrida, as alterações introduzidas ao CIMI não são aplicáveis aos actos de avaliação em causa, por terem sido realizados em data anterior e a lei dispor, em princípio, para o futuro – artigo 12.º, n.º 1, do C.Civil. Por outro lado não resulta demonstrada a violação dos princípios da igualdade, proporcionalidade e justiça, como se deixou igualmente exarado na sentença recorrida.

Tendo a Mma. Juiz [do Tribunal] “a quo” interpretado e aplicado correctamente as normas legais aplicáveis e não havendo fundamento para a recusa da sua aplicação, designadamente por violação da CRP, a mesma não merece qualquer censura.

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

1.5 Colheram-se os vistos dos Conselheiros adjuntos.

1.6 A questão suscitada que cumpre apreciar e decidir é a de saber se o despacho recorrido incorreu em erro de julgamento por ter rejeitado a realização de prova pericial com vista à determinação do valor de mercado dos imóveis (como veremos o despacho que dispensou a produção dessa prova foi proferido simultaneamente com a prolação da sentença), a fim de se apurar da alegada distorção relevante entre o resultado da avaliação e o valor de mercado dos terrenos, o que passa por indagar se esta distorção pode erigir-se em fundamento de anulação do VPT por violação dos princípios do Estado de Direito da igualdade, proporcionalidade e justiça da actividade administrativa, e os princípios da repartição justa dos rendimentos e da riqueza e da tributação das empresas fundamentalmente sobre o seu rendimento real.

2. FUNDAMENTAÇÃO

2.1 DE FACTO

2.1.1 Na sentença recorrida, o julgamento da matéria de facto foi efectuado nos seguintes termos:

«1- A Impugnante, por escritura pública, datada de 21.05.2004, vendeu à B....., Lda., pelo preço de 63.750,00 €, o prédio urbano, designado por lote n.º 29, inscrito na matriz predial urbana sob o artigo 618 – cfr. fls. 39 e ss. e ss. do processo de avaliação referente ao artigo 618..

2- A Impugnante, por escritura pública, datada de 27.08.2004, vendeu a C..... e D....., pelo preço de 90.000,00 €, o prédio urbano, designado por lote n.º 9, inscrito na matriz predial urbana sob o artigo 638 – cfr. fls. 32 e ss. do processo de avaliação do artigo 638.

3- O prédio inscrito sob o artigo 618 foi objecto de 1.ª avaliação, efectuada em 24.02.2005, tendo sido fixado o valor patrimonial tributário de 139.680,00 €, valor que resulta da seguinte fórmula $139.680,00 (Vt) = 600,00 (Vc) \times [900,9000 (A) \times 23,00 (\%) + (4,4250 (Ac) + 0,000 (Ad) \times 1,10 (CI) \times 1,0 (Ca) \times 1,00 (Cq)]$ - cfr. fls. 5 e 6 do processo de avaliação do artigo 618.

4- O prédio inscrito sob o artigo 638 foi objecto de 1.ª avaliação, tendo sido fixado o valor 179.330,00 €, valor que resulta da seguinte fórmula $179.330,00 = 600,00 (Vc) \times [1.149,900 (A) \times 23,00 (\%) + (7,2250 (Ac) + 0,0000 (Ad))] \times 1,10 (CI) \times 1,00 (Ca) \times 1,00 (Cq)$ – cfr. fls. 4 e 5 do processo de avaliação do artigo 638.

5- Em 13.05.2004, a Impugnante requereu 2.ª avaliação relativamente ao artigo 618, nos termos e com os fundamentos de fls. 34 e 35 do processo da avaliação do referido artigo, que se têm por reproduzidas.

6- Em 05.05.2005, a Impugnante requereu 2.ª avaliação relativamente ao artigo 638, nos termos e com os fundamentos de fls. 15 a 16 do processo de avaliação do referido artigo, que se têm por reproduzidas.

7- Em 30.10.2006, foram lavrados os Termos de Avaliação, mantendo-se os valores patrimoniais resultantes da 1.ª avaliação, neles sendo apostos laudos dos peritos com o seguinte teor: “Laudo do Perito Regional: Tendo-se verificado que todos os parâmetros usados na 1.ª avaliação estão em conformidade com a legislação em vigor; o valor patrimonial resultante mantém-se. Laudo do Representante: Não concordando com a avaliação, fiz a declaração de voto. Pelo conhecimento que tenho do mercado e tendo em conta a localização do loteamento, que dista mais de 2 Km do centro de Ponte de Lima, acaba por ter o mesmo índice de localização (1,10 máximo para Ponte de Lima) pelo que em termos do valor de avaliação admito que o valor declarado esteja justo para a situação actual de mercado, contudo o valor pudesse ser noutras circunstâncias de mercado, 20% a 25% superior. Dada a dimensão do loteamento, comercialmente são diferenciados os lotes da frente dos lotes de trás, que por seu lado não é tido em conta na actual avaliação. Laudo do Perito Presidente: Concordo com o laudo do perito regional” – cfr. fls. 57 do processo de avaliação do artigo 618 e fls. 52 do processo de avaliação do artigo 638.

8- A Impugnante foi notificada dos resultados da 2.ª avaliação, através dos ofícios n.ºs 3138493 e 3138503, datados de 31.01.2007 – cfr. doc. 1 e 2 juntos com a petição inicial

9- Em 07.05.2007, deu entrada neste Tribunal a petição inicial que deu origem ao processo n.ª 636/07.9BEBRG.

10- Em 14.12.2009, deu entrada neste Tribunal, via correio electrónico, a petição inicial da presente impugnação – cfr. fls. 2 dos autos».

2.1.2 Imediatamente antes da sentença e com a mesma data, a Juíza do Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga proferiu despacho do seguinte teor:

«Nos termos do disposto no artigo 113.º, n.º 1, do CPPT, dispenso a prova pericial requerida, uma vez que a questão a conhecer é apenas de direito».

2.2 DE DIREITO

2.2.1 A QUESTÃO A APRECIAR E DECIDIR

A ora Recorrente impugnou judicialmente o VPT resultante da 2.ª avaliação de dois prédios urbanos – lotes de terreno para construção – invocando, em síntese, que o valor encontrado peca por excesso, na medida em que

i) nessas avaliações não foi tido em conta que a percentagem de valorização dos terrenos para construção que foi utilizada – de 23% – não releva as diferenças de área, onerando os prédios de maior área, sendo que a própria lei veio a reconhecer em momento ulterior a necessidade de introduzir no cálculo do VPT um factor de correcção, o que fez mediante a criação de um coeficiente de ajustamento de áreas (Caj), através do art. 40.º-A, n.º 1, aditado ao Código do Imposto Municipal sobre Imóveis (CIMI) pela Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro (Lei do Orçamento do Estado para 2007);

ii) o coeficiente de localização utilizado nas mesmas avaliações, porque não relevou suficientemente a concreta localização dos lotes, levou a um resultado que diverge muito do valor de mercado, não podendo manter-se, sob pena de violação dos princípios da igualdade, da proporcionalidade, da justiça e da repartição justa dos tributos, pois leva a que a Impugnante tenha de pagar tributos por um valor que excede o valor real daqueles prédios.

A fim de demonstrar a invocada “desproporção” entre o resultado da avaliação e o valor de mercado dos lotes de terreno, a Impugnante requereu na petição inicial a realização de uma perícia.

A Juíza do Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga indeferiu a produção do requerido meio de prova com o argumento de que a questão a dirimir era exclusivamente de direito.

Imediatamente de seguida – isto é, sem prévia notificação daquele despacho – foi proferida sentença que desatendeu o pedido da Impugnante. Considerou, em resumo, que as avaliações, concluídas em 30 de Outubro de 2006, foram realizadas em estrita obediência às regras legais em vigor à data em que foram realizadas e, assim, que não lhes é aplicável, nem o disposto no art. 40.º-A do CIMI (coeficiente de ajustamento das áreas) – que apenas entrou em vigor em 1 Julho de 2007, de acordo com o art. 79.º da referida Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro (Lei do Orçamento do Estado para 2007) –, nem a possibilidade que veio a ser concedida pelos n.ºs 4 a 5 do art. 76.º do CIMI, na redacção da Lei n.º 64-A/2008, de 31 de Dezembro (Lei do Orçamento do Estado para 2009), de requerer a 2.ª avaliação com fundamento na distorção do VPT, determinado nos termos dos arts 38.º e seguintes do CIMI, relativamente ao valor normal de mercado, uma vez que essa possibilidade, sem prejuízo da sua aplicação aos procedimentos e processos pendentes, só é admissível para o futuro.

Mais considerou a sentença recorrida que a invocada violação dos princípios constitucionais da igualdade, da proporcionalidade e da justiça – que entendeu conhecer, pese embora assinalasse que a Impugnante «*limita-se a invocar os respectivos “nomem iuris” não consubstanciando a alegada violação*» – não ocorre. Isto, em síntese, porque os referidos princípios «*apenas adquirem autonomia quando a Administração actua no uso de poderes discricionários, e já não, como, in casu, quando intervém ao abrigo de poderes vinculados*»; assim, porque o sistema de avaliação introduzido com a reforma da tributação do património «*assenta em factores objectivos, sem margem para subjectividade e discricionariedade*», a Administração estava vinculada pelo princípio da legalidade, não podendo atender outros critérios de avaliação senão os previstos na lei.

A Impugnante discorda daquele despacho e da sentença que se lhe seguiu. Mantém que o VPT obtido em sede de 2.ª avaliação deve ser anulado, na medida em que se afasta em muito do valor de mercado dos lotes de terreno avaliados, assim violando os princípios do Estado de Direito da igualdade, proporcionalidade e justiça da actividade administrativa, e os princípios da repartição justa dos rendimentos e da riqueza e da tributação das empresas fundamentalmente sobre o seu rendimento real.

Assim, como bem salientou o Procurador-Geral Adjunto neste Supremo Tribunal Administrativo, a questão que cumpre apreciar e decidir é a de saber se a Juíza do Tribunal *a quo* incorreu em erro de julgamento ao rejeitar a realização de prova pericial com vista à determinação do valor de mercado dos imóveis, a fim de se apurar da alegada distorção relevante entre o resultado da avaliação e o valor de mercado dos terrenos.

Como procuraremos demonstrar, a resposta a essa questão exige que se indague da possibilidade, em abstracto, de, em momento anterior ao do início da vigência da nova redacção dada ao art. 76.º, n.º 4, do CIMI, pela Lei n.º 64-A/2008, de 31 de Dezembro (Lei do Orçamento do Estado para 2009), a desproporção grave entre o VPT fixado e o valor de mercado poder servir de fundamento à anulação da segunda avaliação.

2.2.2 DA DISPENSA DA PROVA PERICIAL

A Impugnante alegou que o VPT fixado em sede de 2.ª avaliação (179.330,00 € e 139.680,00 €, para cada um dos 2 lotes de terreno) excede em muito o valor de mercado dos lotes de terreno, que pretende ser de 88.312,32 € e 84.286,08 €, respectivamente. Por isso, invocou que a metodologia utilizada naquelas avaliações viola os princípios constitucionais acima referidos.

Em ordem a demonstrar a invocada divergência entre os VPT fixados em sede de 2.ª avaliação e os valores de mercado requereu uma perícia, que a Juíza do Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga indeferiu com o fundamento de que a questão a dirimir era exclusivamente de direito.

Ou seja, a Juíza daquele Tribunal assumiu, implicitamente, que era irrelevante para a decisão a proferir que pudesse existir essa divergência entre o VPT e o valor de mercado.

Na verdade, como resulta da sentença que proferiu imediatamente após a prolação do despacho por que indeferiu a produção da prova pericial (ambas as decisões judiciais têm a mesma data e foram notificadas no mesmo momento e através da mesma e única notificação), a Juíza considerou que as avaliações obedeceram às regras que, à data, regulavam o respectivo procedimento e que a actividade da AT, porque vinculada, não era susceptível de ser sindicada com base na violação dos princípios constitucionais invocados pela Impugnante.

Vejamos:

Como é sabido, devem ser levados ao probatório todos os factos relevantes para a decisão da causa à luz das diversas teses jurídicas plausíveis [cfr. art. 511.º, n.º 1, do Código de Processo Civil anterior ⁽²⁾, aplicável em sede de impugnação judicial *ex vi* da alínea e) do art. 2.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT)].

Assim, a actividade instrutória deverá recair sobre toda essa factualidade, sem prejuízo de o juiz poder dispensar a produção de prova que tenha por desnecessária (cfr. art. 114.º do CPPT).

O que significa que a actividade instrutória, designadamente a produção da prova requerida pelo impugnante, apenas poderá ser dispensado pelo juiz caso este, mediante a formulação de um juízo objectivo e fundamentado, conclua sem margem para dúvidas pela inutilidade das diligências de instrutórias, quer porque não existe factualidade a demandar prova, quer porque a factualidade que se pretende provar já está provada por outros meios de prova, quer porque se encontram já provados factos em sentido contrário, insusceptíveis de ser infirmados pelas diligências requeridas. Mas, o juiz não poderá dispensar uma diligência requerida pelo impugnante com base num pré-juízo sobre a fundamentação de direito que vai adoptar, concluindo assim pela desnecessidade de uma diligência requerida em ordem à comprovação de factualidade que, em face daquela fundamentação, surge como irrelevante.

Como judiciosamente observa JORGE LOPES DE SOUSA, «nesta dispensa de realização de diligências, dever-se-á ter em conta que o tribunal tem obrigação de fixar toda a matéria de facto relevante à face das várias soluções plausíveis de direito e não apenas da posição jurídica que adopte [art. 511.º, n.º 1, do CPC, subsidiariamente aplicável, por força do art. 2.º, alínea e), do CPPT] e que, por força do direito à tutela judicial efectiva, reconhecido pelo art. 20.º, n.º 1, da CRP, e do princípio da proibição da indefesa que dele emana, não se pode coarctar aos interessados a possibilidade de discussão das questões de direito que pretendem discutir devendo-se proporcionar às partes o uso de meios processuais que sejam necessários para defenderem judicialmente as suas posições» (3).

Assim, a actividade instrutória deverá incidir sobre toda a matéria de facto relevante em face das diversas soluções de direito plausíveis, como tem vindo a decidir este Supremo Tribunal Administrativo (4).

Mas será plausível a tese sustentada pela Impugnante?

Não podemos ignorar que este Supremo Tribunal Administrativo decidiu já que, ainda antes da entrada em vigor da nova redacção dada ao art. 76.º, n.º 4, do CIMI, pela Lei n.º 64-A/2008, de 31 de Dezembro, a “distorção entre o valor patrimonial tributário e o valor de mercado” haveria de relevar, mesmo antes da sua consagração expressa, como manifestação do princípio da proporcionalidade, em especial, nas suas dimensões da adequação e da proibição do excesso; o princípio funcionaria como válvula de escape, colmatando de alguma forma a injustiça resultante da aplicação exclusiva e isolada dos critérios fixados no art. 45.º do CIMI, permitindo fundamentar a ilegalidade da actuação da Administração fiscal na determinação do valor patrimonial.

Permitimo-nos aqui recordar o sumário doutrinal do acórdão de 2 de Maio de 2012 desta Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, proferido no processo n.º 1131/11 (5):

«I- Antes da nova redacção dada ao art. 76.º, n.º 4, do CIMI, pela Lei n.º 64-A/2008, de 31 de Dezembro, o desvalor entre o valor patrimonial tributário e o valor de mercado podia servir de fundamento à anulação da segunda avaliação, enquanto manifestação ou refracção do princípio da proporcionalidade, em especial, nas suas dimensões da adequação e da proibição do excesso;

II- O princípio da proporcionalidade funcionaria como válvula de escape de modo a permitir fundamentar a ilegalidade da actuação da Administração fiscal na determinação do valor patrimonial, colmatando de alguma forma a injustiça resultante da aplicação exclusiva e isolada dos critérios fixados no art. 45.º do CIMI, devendo para o efeito este preceito ser interpretado em conjugação com o disposto nos arts. 266.º, n.º 2, da CRP e 55.º da LGT;

III- Assim sendo, estando em causa a avaliação de um terreno para construção, em que a fixação da percentagem do valor do terreno de implantação depende, nos termos do disposto no n.º 3 do art. 45.º do CIMI, do coeficiente de localização, o critério do valor de mercado, enquanto refracção do princípio da proporcionalidade, já deveria ser tido em conta na densificação daquele coeficiente, designadamente na avaliação e ponderação de conceitos, tais como, as acessibilidades, a proximidade de equipamentos sociais, os serviços de transporte público e a localização em zonas de levado valor de mercado imobiliário, sendo que em especial a ponderação deste último factor não pode ser desligada da situação de grave crise que se vive no mercado imobiliário;

IV- Considerando-se que a segunda avaliação enferma de ilegalidade, por chegar a um resultado que, atendendo ao valor de mercado do terreno e à situação de grave crise que se vive no mercado imobiliário, é manifestamente desadequado e desproporcionado, conclui-se que deve proceder-se a uma nova avaliação, nos termos que passaram a ser previstos no art. 76.º, n.ºs 2 a 5.º do CIMI, segundo a nova redacção, dada pela Lei n.º 64.º-A/2008;

V- O facto de a nova redacção do art. 76.º do CIMI ter entrado em vigor apenas no dia 1 de Janeiro de 2009 não constitui obstáculo à sua aplicabilidade à segunda avaliação que venha a ser efectuada na sequência da anulação da sindicada nos presentes autos, pois que a norma em causa, relativa à segunda avaliação de prédios urbanos (cfr. a epígrafe do art. 76.º do Código do IMI) é de cariz procedimental e, por conseguinte, de aplicação imediata»

Assim, não por aplicação retroactiva do disposto no n.º 4 do art. 76.º do CIMI, na redacção introduzida pela Lei n.º 64-A/2008, de 31 de Dezembro – possibilidade que a sentença bem afastou –, mas por força de uma eventual violação do princípio da proporcionalidade, em especial, nas suas dimensões da adequação e da proibição do excesso, o Supremo Tribunal Administrativo admitiu a possibilidade

de anulação da avaliação no caso de existir uma divergência significativa entre o VPT encontrado mediante aplicação das regras do CIMI e o valor de mercado dos imóveis.

Não será necessário mais para admitir a tese da Impugnante como uma solução plausível de direito. Não pode, pois, ter-se por irrelevante determinar a existência de uma distorção entre o VPT e o valor de mercado dos lotes de terreno em causa e, conseqüentemente, considerar-se inútil a diligência probatória requerida em ordem a indagar deste último valor.

Assim, sem necessidade de outros considerandos, impõe-se conceder provimento ao recurso do despacho que dispensou a requerida prova pericial, revogá-lo e ordenar que os autos regressem à 1.ª instância a fim de aí prosseguirem com a realização dessa diligência.

A revogação desse despacho tem como consequência a anulação dos ulteriores termos processuais, incluindo a sentença, o que determina que o recurso dela interposto perca o objecto, pelo que não poderá ser conhecido, tudo como decidiremos a final.

2.2.3 CONCLUSÕES

Preparando a decisão, formulamos as seguintes conclusões:

I - No processo de impugnação judicial compete ao juiz examinar se é legalmente permitida a diligência de prova requerida em face das normas que disciplinam a admissibilidade desse meio de prova, e, no caso afirmativo, aferir da relevância da factualidade alegada perante as várias soluções plausíveis para as questões de direito colocadas, só podendo dispensar essa prova no caso de concluir que ela é manifestamente impertinente, inútil ou desnecessária.

II - Existindo já jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo no sentido da tese sustentada pelo impugnante, tem de se admitir a mesma como uma solução plausível da questão de direito.

III - O juiz deve promover a produção da prova sobre toda a factualidade alegada que se revele pertinente à luz das várias soluções plausíveis para as questões de direito colocadas e não apenas daquela que entende pertinente à solução jurídica por ele projectada, não podendo recusar-se ao impugnante a demonstração, por qualquer meio de prova admissível, da factualidade alegada em ordem à demonstração da sua tese.

3. DECISÃO

Face ao exposto, os juizes da Secção do Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo acordam, em conferência, em conceder provimento ao recurso do despacho interlocutório, revogar o despacho recorrido e anular os actos subsequentes dele dependentes, incluindo a sentença, motivo por que não se toma conhecimento do objecto do recurso interposto da sentença, ordenando que os autos regressem à 1.ª instância para realização da requerida pericia e prolação de nova sentença.

Sem custas.

Lisboa, 7 de Outubro de 2015. — *Francisco Rothes* (relator) — *Fonseca Carvalho* — *Ascensão Lopes*.

⁽¹⁾ Permitimo-nos corrigir o nome do autor.

⁽²⁾ Referimo-nos à versão do Código de Processo Civil anterior à que foi aprovada pela Lei n.º 41/2013, de 26 de Junho, rectificada pela Declaração de Rectificação n.º 36/2013, de 12 de Agosto.

⁽³⁾ Cfr. Código de Procedimento e de Processo Tributário anotado e comentado, Áreas Editora, 6.ª edição, II volume, anotação 4 ao art. 113.º, pág. 114.

⁽⁴⁾ Vide os seguintes acórdãos desta Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:
- do Pleno, de 26 de Junho de 2010, proferido no processo n.º 46/10, publicado no Apêndice ao Diário da República de 4 de Março de 2011 (<http://www.dre.pt/pdfgratisac/2010/32420.pdf>), págs. 142 a 147, também disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/b3bcff33757f74f18025774a003e7e5a>;
- de 14 de Setembro de 2011, proferido no processo n.º 215/11, publicado no Apêndice ao Diário da República de 22 de Março de 2012 (<http://www.dre.pt/pdfgratisac/2011/32230.pdf>), págs. 1466 a 1468, também disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/8cb6f9c2048f250e8025791200495abb>;
- de 16 de Novembro de 2011, proferido no processo n.º 289/11, publicado no Apêndice ao Diário da República de 16 de Julho de 2012 (<http://www.dre.pt/pdfgratisac/2011/32240.pdf>), págs. 1998 a 2004, também disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/52de7b6180550aa78025795000587998>.

⁽⁵⁾ Acórdão publicado no Apêndice ao Diário da República de 8 de Outubro de 2013 (<http://www.dre.pt/pdfgratisac/2012/32220.pdf>), págs. 1259 a 1265, também disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/5b2feed3804b9d3d802579fb002fb474>.

Acórdão de 7 de Outubro de 2015.

Assunto:

IVA. Direito à dedução. Renúncia à isenção.

Sumário:

- I — O direito à dedução do IVA suportado com a construção das fracções autónomas de um prédio só nasce com a renúncia à isenção, quando da celebração do contrato de transmissão ou de locação dessas fracções, e desde que o sujeito passivo se tenha previamente munido do certificado de renúncia (arts. 9.º, n.ºs 30 e 31, e 12.º do CIVA, na redacção em vigor à data, e arts. 1.º a 4.º do Decreto-Lei n.º 241/86).*
- II — Se o sujeito passivo se propôs exercer o direito à dedução do IVA suportado com a construção quando da apresentação da declaração respeitante ao período em que foi obtido aquele certificado, a AT não pode recusar-lhe (ao abrigo do disposto no n.º 2 do art. 91.º do CIVA, na redacção vigente à data) a dedução do imposto mencionado em facturas emitidas há mais de quatro anos, sob pena de se impossibilitar (considerando o direito caducado no momento em que nasceu) o exercício daquele direito.*
- III — O princípio da dedução do IVA, enquanto meio de concretizar a neutralidade do imposto, impõe que todas as restrições ao direito de dedução sejam interpretadas de forma restritiva e reduzidas ao mínimo.*

Processo n.º 1455/12-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

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

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

Recurso jurisdicional da decisão proferida no processo de impugnação judicial com o n.º 1216/10.7BELRS

1. RELATÓRIO

1.1 A Administração tributária (AT), após uma acção inspectiva, entendeu, para além do mais que ora não interessa considerar, que a sociedade denominada “A....., Lda.” (a seguir Impugnante ou Recorrida), tendo renunciado à isenção de Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) na transmissão das fracções autónomas de prédio urbano por ela construído, deduziu indevidamente o imposto suportado na construção dessas fracções para além do termo do prazo de quatro anos para exercício desse direito (de dedução do imposto), porque esse prazo deve ser contado com início na data em que foi emitida a factura da qual consta o imposto a deduzir, independentemente da data de emissão do certificado de renúncia à isenção na transmissão de imóveis, previsto, à data, no Decreto-Lei n.º 241/86, de 20 de Agosto. Na sequência dessa inspecção, procedeu à liquidação adicional do imposto considerado indevidamente deduzido e dos respectivos juros compensatórios.

1.2 Aquela sociedade, discordando desse entendimento – e sustentando, no que ora interessa, que o prazo para o exercício do direito à dedução não pode iniciar-se antes da data em que foi emitido o certificado de renúncia à isenção –, deduziu reclamação graciosa e, na sequência do indeferimento desta, apresentou a presente impugnação judicial, em que pediu a anulação da liquidação do imposto e dos juros compensatórios.

1.3 A Juíza do Tribunal Tributário de Lisboa, julgando a impugnação judicial procedente, anulou a liquidação na parte impugnada e condenou a Fazenda Pública ao pagamento de indemnização pela garantia prestada pela Impugnante em ordem a suspender a execução fiscal contra ela instaurada para cobrança da dívida proveniente daquele acto tributário.

1.4 A Fazenda Pública recorreu da sentença para o Supremo Tribunal Administrativo e o recurso foi admitido, com subida imediata, nos próprios autos e efeito meramente devolutivo.

1.5 A Recorrente apresentou as alegações, que resumiu em conclusões do seguinte teor:

«I- Visa o presente recurso reagir contra a douta sentença que julgou procedente a impugnação deduzida por A....., Lda., contra o indeferimento da reclamação graciosa, na qual pretendia contestar o teor da liquidação de IVA n.º 04355220 no montante de 1.202.732,72 €, acrescido dos respectivos juros compensatórios, respeitante ao ano de 2000.

II- Na génese dessa decisão esteve a interpretação de que, atendendo ao espírito da norma contida no Direito Comunitário nomeadamente da Directiva 2006/112/CE do Conselho de 28 de Novembro, a que corresponderá a sexta directiva, teria a impugnante direito a deduzir a totalidade do imposto suportado na construção das fracções em relação às quais solicitou a renúncia à isenção, de forma a assegurar a neutralidade do imposto na esfera do sujeito passivo.

III- Assim como o entendimento de que nos casos de renúncia à isenção relacionados com a transmissão de imóveis, a caducidade se deve contar desde o nascimento do direito à dedução e não da exigibilidade do imposto decorrente da emissão do documento de suporte.

IV- Discorda-se da fundamentação adoptada na douta sentença do tribunal a quo porquanto se entende que conforme dispõe o n.º 9 do Decreto-Lei 241/86, de 20 de Agosto, “a disciplina geral do

IVA será aplicável às operações referidas neste diploma na medida em que não se revelar contrária à presente regulamentação”.

V- Ora, assim sendo, dever-se-ia ter considerado que bem andaram os Serviços de Inspecção Tributária que, ao aplicarem as normas decorrentes do CIVA, recusaram a dedução do IVA contido em facturas com mais de 4 anos, assim como as regularizações não devidamente autorizadas no âmbito do art. 71.º do CIVA em vigor à data dos factos.

VI - Assim, os argumentos aduzidos pela impugnante, não são suficientes para pôr em causa a correcção efectuada pela AT, sendo que a decisão da impugnação terá, salvo melhor opinião, que lhe ser desfavorável.

Termos em que deve o presente recurso ser julgado procedente por provado e, em consequência, ser reconhecida a legalidade da quantificação efectuada e revogada a douta sentença que determinou a anulação dos actos tributários impugnados».

1.6 A Impugnante contra alegou, formulando conclusões do seguinte teor:

«Quanto às questões prévias - delimitação do objecto e conhecimento do recurso

A) Das conclusões do recurso da Fazenda Pública, que, como é sabido, delimitam o seu âmbito e objecto – cf. artigo 684.º, n.º 3 do CPC – constata-se que nenhuma delas trata de matéria de facto – impondo desde logo averiguar se o Tribunal de recurso eleito deve considerar-se competente – afigurando-se que a resposta, in casu, não pode deixar de ser negativa;

B) Com efeito, é patente que nas conclusões da Recorrente, ou mesmo no articulado das suas alegações de recurso, inexistente a mínima afloração de qualquer questão de facto, ou sequer relativa a matéria de facto, razão por si só necessária e suficiente para que V. Exas. decidam pelo não conhecimento do recurso, por ser competente a Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo;

C) Acresce que as conclusões do recurso evidenciam que a Recorrente não aponta vício algum à douta sentença recorrida, em concreto;

D) Na conclusão IV do seu recurso – a única em que se refere directamente à sentença a quo – a Recorrente limita-se a «discordar da fundamentação adoptada na douta sentença do tribunal a quo porquanto se entende que conforme dispõe (sic) o n.º 9 do Decreto-lei 241/86, de 20 de Agosto a disciplina geral do IVA será aplicável às operações referidas neste diploma na medida em que não se revelar contrária a presente regulamentação» – cfr. conclusão IV das alegações de recurso da Fazenda Pública (cit.);

E) O que manifestamente não explica, assim como as alegações que precedem tal conclusão não explicam de todo, em que medida tal citação do texto da lei se traduz em qualquer censura concreta à sentença recorrida; ou seja, a Recorrente discorda, mas não que o faz porquanto... i.e., cita o texto legal mas nada extrai dessa citação;

F) Constata-se, assim, que nada nas alegações de recurso justifica a aparente crítica à sentença recorrida, em particular face às circunstâncias concretas do caso;

G) Perante as conclusões da Recorrente, deve concluir-se que este Venerando Tribunal não está habilitado a conhecer do recurso por falta de objecto deste, o que é evidente pelo menos quanto às «regularizações não devidamente autorizadas no âmbito do art. 71.º do CIVA em vigor a data dos factos», face às conclusões de recurso (que nada apontam de concreto ao julgado) e do próprio articulado das alegações (totalmente omissas neste ponto);

H) Não se descortina nas conclusões de recurso qualquer matéria susceptível de constituir a alegação de um único vício imputado à sentença recorrida, apesar do disposto no artigo 685.º-A do CPC, aplicável ex vi alínea e) do artigo 2.º do CPPT;

I) Perante a ausência da invocação de tais vícios que habilite o tribunal de recurso a extrair questões a decidir sobre a sentença sindicada, afigura-se desprovido de objecto o presente recurso, impedindo o seu conhecimento pelo douto Tribunal ad quem, conforme a jurisprudência abundante do STA, entre outros e por todos, acórdãos do STA (2.ª Secção), processo 0583/12 de 17 de Outubro de 2012, e do TCA Sul (2.ª Secção), processo n.º 08471/12 de 8 de Março de 2012, sendo, portanto, desde já e a título prévio, de rejeitar o presente recurso, pelo facto da sentença a quo se ter consolidado na ordem jurídica, tudo nos termos do artigo 685.º-A do CPC;

J) Acresce, que mesmo que assim não se entenda, ficou amplamente demonstrado que toda a argumentação da Recorrente, além de errónea e contraditória, não pode ser acolhida, por absoluta falta de suporte legal sendo verdadeiramente insusceptível de pôr minimamente em causa o julgado, que assim deve ser confirmado.

Quanto à necessidade de se manter a sentença recorrida

K) A fundamentação da sentença recorrida no que constitui a ratio decidendi da impugnação é irrepreensível à luz das normas e princípio do sistema comum do IVA e por conseguinte, do imperativo constitucional de respeito pelo princípio do primado do direito da União Europeia;

L) O exercício do direito à dedução, tendo operado in casu por via de renúncia à isenção só podia compatibilizar-se com o prazo estabelecido no citado n.º 2 do artigo 91.º do Código do IVA, sendo tal prazo contado desde o nascimento desse direito, tal como prescrevia a lei: «[s]em prejuízo de disposições especiais, o direito à dedução [...] só pode ser exercido até ao decurso de quatro anos após

o nascimento do direito à dedução», pelo que a sentença recorrida, assim tendo decidido, não merece qualquer censura;

M) O nascimento do direito à dedução in casu ocorreu com a emissão dos certificados de renúncia à isenção, i.e. em 2000, tendo o exercício desse direito sido materializado logo no início de 2001 com a entrega da declaração periódica do último trimestre de 2000 – logo dentro dos referidos quatro anos, ainda que se reporte a facturas anteriores a 1997, pelo que o acto impugnado violou a letra e o espírito do artigo 91.º do Código do IVA, como também decorre da fundamentação irrepreensível da sentença recorrida;

N) Uma solução contrária à sufragada pela sentença a quo ofenderia gravemente as normas e princípios do direito da União Europeia em que assenta o sistema comum do IVA, pelo que a anulação dos actos de liquidação em crise têm forçosamente de manter-se nos termos decididos pela sentença a quo;

O) Do mesmo modo, solução contrária à sufragada pela sentença a quo ofenderia as normas e princípios constitucionais em que assenta o princípio do primado do direito da União, em particular na matéria harmonizada do sistema comum do IVA, pelo que a anulação dos actos de liquidação em crise têm forçosamente de manter-se nos termos decididos pela sentença a quo;

P) Com efeito, na ordem constitucional interna é reconhecido que «as disposições dos tratados que regem a União Europeia e as normas emanadas das suas instituições, no exercício das respectivas competências, são aplicáveis na ordem interna, nos termos definidos pelo direito da União, com respeito pelos princípios fundamentais do Estado de direito democrático» – cfr. artigo 8.º, n.º 4, da CRP (cit.);

Q) E a primazia do direito comunitário, no que respeita ao sistema fiscal português é incontestada no campo específico do IVA, e reconhecida pela mais reputada doutrina constitucionalista: «não poderão deixar de ser tidas em consideração as disposições do Tratado CEE em matéria de impostos indirectos e harmonização fiscal (art. 93.º), bem como as regras comunitárias obrigatórias sobre o regime do IVA, que condicionam a liberdade de conformação legislativa interna nesta matéria» – cfr. JOSE JOAQUIM GOMES CANOTILHO e VITAL MOREIRA (Coimbra, 2007) Constituição da República Portuguesa Anotada, Vol. 1, p 1101. (cit.);

R) Pelo que também os citados normativos não foram respeitados pelos actos de liquidação de IVA em crise na presente impugnação, gerando a interpretação que deles foi feita um vício de inconstitucionalidade material, invocado para todos os efeitos legais;

S) Em caso de dúvida, o que face ao fundado juízo do tribunal a quo se admite por mera cautela e dever de patrocínio, devem as pertinentes questões de compatibilidade do direito interno com o direito da União suscitadas supra ser submetida ao TJUE a título prejudicial;

T) A AT incorreu também em erro sobre os pressupostos de facto e de direito da inaplicabilidade do então vigente artigo 71.º, n.ºs 6 e 7, do Código do IVA, posto que a ora Recorrida não podia sequer recorrer a tal ao requerimento ali previsto antes de determinar com rigor o IVA dedutível e não dedutível relativo a todo complexo – o que só foi possível com a emissão dos certificados de renúncia à isenção que lhe permitiram apurar a actividade isenta e não isenta, pelo que, tendo assim decidido não merece qualquer censura a douta sentença recorrida;

U) Os erros materiais e de cálculo previstos no do artigo 71.º do CIVA à data dos factos nada têm que ver, manifestamente, com a regularização no caso dos presentes autos, que antes se refere a regularizações fundadas na apuramento rigoroso – em função da emissão dos certificados de renúncia à isenção – do montante do IVA dedutível, i.e. o IVA respeitante aos custos afectos à actividade tributável da Recorrida que condicionara à obtenção desses certificados;

V) Daí que a sentença recorrida tenha interpretado e aplicado correctamente o direito ao julgar improcedente a alegada aplicação ao caso dos presentes autos o procedimento de autorização prévia de regularização de erros que ao tempo dos factos era estabelecido nos citados nos 6 e 7 do artigo 72.º do Código do IVA;

Subsidiariamente, quanto aos demais vícios dos actos tributários impugnados, quer os apreciados e não atendidos quer os não apreciados

W) Caso porventura não seja confirmada a sentença recorrida – afastando nomeadamente o imperativo constitucional, em que assenta a decisão, do respeito pelo princípio do primado do direito europeu – cumpre apreciar então as razões pelas quais se deveria modificar ou não a decisão, mantendo ou não a anulação dos actos impugnados, em virtude de padecerem de outros vícios das liquidações não apreciados ou atendidos pela sentença a quo;

X) Assim se requerendo a ampliação do âmbito do recurso ao abrigo do n.º 1 do artigo 684.º-A e dos poderes de cognição conferidos ao Tribunal ad quem pelo artigo 715.º do mesmo diploma, aplicáveis ex vi artigos 2.º alínea e) e 281.º do CPPT;

Y) Desde logo, sempre se deverá concluir que as liquidações anuladas padecem também de fundamentação insuficiente, pelo que, também a este título, tais actos não se encontram devidamente fundamentados, em violação do disposto nos artigos 268.º n.º 3 da CRP e 77.º da LGT;

Z) Quanto à revogação do acto de deferimento do reembolso na origem das liquidações em crise, ainda que se entenda admissível a sua revogabilidade – mera hipótese que se teoriza sem conceder – a

revogação desse acto de deferimento só poderia legalmente acontecer, no máximo, dentro de um ano contado da notificação do respectivo deferimento, o que não aconteceu;

AA) Com efeito, dispõe o artigo 141.º, n.º 1, do CPA que os actos administrativos só podem ser revogados com fundamento sua invalidade e dentro do prazo do respectivo recurso contencioso;

BB) E é hoje inteiramente pacífico que a norma do citado artigo 141.º, n.º 1, do CPA conjugada com seu n.º 2, bem como com os artigos 58.º e 59.º, n.º 1, do CPTA, importa a irrevogabilidade dos actos, ainda que inválidos, após um ano contado da respectiva notificação;

CC) Ora, tendo a notificação do deferimento dos reembolsos em causa ocorrido em Setembro de 2001, e sendo certo que as liquidações adicionais aqui em crise datam de 17/11/2004 forçoso é concluir que o prazo de um ano acima referido há muito que se encontrava ultrapassado;

DD) Conclui-se, pois, que mesmo que fosse admissível a revogabilidade do despacho de deferimento do reembolso em causa, o acto de indeferimento implícito na liquidação em crise seria também absolutamente ilegal por violação do artigo 141.º n.º 1 do CPA, ex vi alínea c) do artigo 2.º da LGT.

EE) Por último, a liquidação adicional a título de juros compensatórios em crise é também ilegal por erro sobre os pressupostos de facto e direito da imputação da responsabilidade por juros compensatórios, pelo que enferma desse vício de violação da lei (artigos 89.º – actual 96.º – do CIVA e 35.º n.ºs 1 e 2 da Lei Geral Tributária), pelo que também por essa razão devem ser anuladas.

FF) E a AT não logrou demonstrar a culpa – pois nem sequer o alegou – para fundamentar o acto tributário de liquidação adicional a título de juros compensatórios em causa.

GG) Mesmo que assim porventura não se entendesse, a liquidação de juros compensatórios em causa é ainda ilegal por violação do disposto no artigo 35.º, n.º 9, da LGT, por completamente errônea e omissa nos cálculos que apresenta.

HH) Por um lado, tais cálculos são incompatíveis com a «fundamentação» subjacente, já que o «período a que se aplica a taxa de juro – 2001/02/15 a 2004/09/30» (cit.), ali referido, nada tem a ver com o facto imputado à Recorrida como recebimento de um pretensão reembolso indevido, já que, se o único reembolso de IVA deferido e pago à Recorrida ocorreu em Setembro de 2001, como acima ficou demonstrado nos factos, logo em caso algum poderiam ser liquidados juros desde... 15 de Fevereiro de 2001;

II) Nem se compreende, aliás, como poderiam ser liquidados juros compensatórios até 30 de Setembro de 2004, quando a AT, tendo deferido e pago o reembolso em Setembro de 2001, poderia – no pressuposto de que esse acto fosse inválido – revogá-lo no prazo legal de um ano, e desde logo executar a garantia prestada pelo mesmo prazo para esse efeito, pondo termo à contagem de juros, que a partir daí só à própria AT poderiam ser imputáveis.

JJ) Ora, desde logo a Recorrida não recebeu qualquer reembolso em 15/02/2001 nem lhe pode ser imputado qualquer atraso até... 2004, visto que a AT, mesmo dispondo de uma garantia para recuperar o reembolso em causa, se considerasse que o mesmo, ao contrário do que sancionou, era indevido – e não era, como já se demonstrou – nada ter feito, e assim ter permanecido durante mais de 3 anos (!) pelo que também o seu artigo 35.º, n.º 5 da LGT foi violado pelo acto de liquidação de juros aqui em crise.

KK) Acresce, por outro lado, que tal acto de liquidação desrespeitou a obrigação imposta pelo n.º 9 do citado artigo 35.º da LGT na liquidação de juros compensatórios, que «deve sempre evidenciar claramente o montante principal da prestação e os juros compensatórios, explicando com clareza o respectivo cálculo, e distinguindo-os de outras prestações devidas», o que a liquidação aqui em crise não fez, omitindo a fundamentação do período de contagem arbitrado e, bem assim, omitindo quais a(s) taxa(s) de juro utilizadas em concreto, violando, mais uma vez, aquela disposição legal expressa.

LL) A própria AT veio já em sede de impugnação propor-se revogar o acto de liquidação de juros compensatórios, mas parcialmente apenas, no montante de € 46.132,21, reconhecendo o erro dos termos em que os respectivos cálculos foram efectuados.

MM) Razão acrescida para se manter a anulação integral da liquidação de juros compensatórios, já decorrente da anulação da liquidação de imposto que lhe está subjacente.

VIII. DO PEDIDO

Termos em que se requer a V. Exas.:

i) Se dignem não conhecer do recurso, ao abrigo do disposto no n.º 1 do artigo 280.º do CPPT, por ser competente a Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo e, em qualquer caso, por falta de objecto em virtude de ausência de concreta censura à sentença recorrida, ao abrigo do disposto do n.º 2 do artigo 685.º-A do CPC, aplicável ex vi artigos 2.º alínea e) e 281.º do CPPT;

ii) Se assim não for desde logo entendido, que V. Exas. se dignem negar provimento ao presente recurso jurisdicional interposto pela AT, confirmando in totum a sentença recorrida; ou em caso de dúvida sobre a bondade da fundamentação da ratio decidendi quanto à compatibilização do direito interno com o direito da UE, a promover o requerido reenvio das questões pertinentes, a título prejudicial, ao TJUE;

iii) Subsidiariamente, no caso de assim não ser entendido, que seja admitida a requerida ampliação do âmbito do recurso ao abrigo do disposto no artigo 684.º-A do CPC, bem como o conhecimento dos vícios apreciados mas não atendidos ao abrigo do artigo 715.º do CPC, ambos ex vi artigos 2.º,

alínea e) e 281.º do CPPT, julgando-se assim verificados os restantes vícios não conhecidos ou não providos pelo tribunal a quo, ou apenas algum ou alguns deles que prejudiquem o conhecimento dos demais imputados pela ora Recorrida aos actos impugnados, e assim mantida a decisão de os anular integralmente, com todas as consequências legais.

Só assim decidindo, farão V. Exas. respeitar o DIREITO e a consagrada JUSTIÇA».

1.7 Recebidos neste Supremo Tribunal Administrativo, os autos foram com vista ao Ministério Público e o Procurador-Geral Adjunto proferiu parecer no sentido de que seja negado provimento ao recurso. Isto, com a seguinte fundamentação:

«Questão decidenda: início do prazo para exercício do direito à dedução do imposto pelos sujeitos passivos de IVA que optem pela renúncia à isenção de IVA na transmissão e locação de bens imóveis

1. O direito à dedução deve ser exercido até ao decurso de quatro anos após o seu nascimento (art. 91.º n.º 2 CIVA).

Como regra o direito à dedução nasce no momento em que o imposto dedutível se torna exigível; efectua-se pelo método subtractivo, consistente na subtração ao montante global do imposto devido pelas operações tributáveis do sujeito passivo, durante um período de declaração, do montante do imposto dedutível, exigível durante o mesmo período (art. 22.º n.º 1 CIVA)

No caso de obrigação de emissão de factura titulando a transmissão de bens ou a prestação de serviços o imposto toma-se exigível no momento da emissão da factura ou no momento em que termina o prazo para a emissão (art. 8.º n.º 1 als. a) e b) CIVA)

O exercício da renúncia à isenção de IVA pelos sujeitos passivos que se dediquem à locação e transmissão de imóveis depende da apresentação de declaração de modelo oficial e da emissão de certificado pela administração fiscal que será exibido aquando da celebração do contrato de arrendamento ou da escritura de transmissão (art. 1.º DL n.º 241/86, 20 Agosto; art. 12.º n.ºs 4/6 CIVA);

Se o direito à dedução depende da prévia renúncia a isenção, deve entender-se que ele apenas nasce com a realização da operação económica tributável, após a obtenção do certificado de renúncia.

2. Aplicando estas considerações ao caso concreto:

a) o direito à dedução nasceu com a emissão do certificado em 2000, na medida em que apenas após esse facto pôde o sujeito passivo deduzir o imposto suportado na construção das fracções autónomas em relação às quais requereu a renúncia à isenção, embora liquidado em facturas emitidas nos anos 1990 a 1996 (probatório als. D) e K)

b) o direito à dedução foi tempestivamente exercido mediante a menção do imposto dedutível na declaração periódica do último trimestre do ano 2000, apresentada em Fevereiro 2001 (probatório alínea O); doc. fls. 50)

c) a regularização do montante do imposto a deduzir não se fundou em erro material ou de cálculo do sujeito passivo, dependente de autorização do Director-Geral dos Impostos (art. 71.º n.º 7 CIVA)».

1.8 A questão que cumpre apreciar e decidir é a de saber se a sentença recorrida incorreu em erro de julgamento quando anulou a liquidação na parte impugnada, o que, como procuraremos demonstrar, passa por indagar do momento em que se inicia o prazo para exercício do direito à dedução do imposto pelos sujeitos passivos de IVA que optem pela renúncia à isenção de IVA na transmissão e locação de bens imóveis e, assim, se a AT andou bem ao recusar a dedução do IVA contido em facturas emitidas há mais de 4 anos.

Previamente, haverá que verificar se, como alega a Recorrida, as alegações de recurso constituem, ou não, um ataque à sentença, ou seja, se nelas se assaca à sentença algum vício ou erro.

Ulteriormente, e caso a questão acima enunciada (respeitante ao tempo para o exercício do direito a dedução do IVA na sequência da renúncia à isenção) venha a merecer resposta positiva, será ainda necessário reapreciar a sentença na parte em que julgou improcedentes as causas de pedir respeitantes à falta de fundamentação da liquidação e à intempestividade da revogação do acto que deferiu o reembolso do imposto, alegadamente praticada para além do prazo legal para o efeito, invocadas pela ora Recorrida na petição inicial; nesse caso, também se imporá o conhecimento dos demais vícios que a ora Recorrida assacou à liquidação impugnada, quer quanto ao imposto quer quanto aos juros compensatórios, e cujo conhecimento a sentença considerou prejudicado pela resposta que deu àquela questão acima enunciada.

2. FUNDAMENTAÇÃO

2.1 DE FACTO

Na sentença recorrida o julgamento da matéria de facto foi efectuado nos seguintes termos:

«Compulsados os autos e analisada a prova produzida, dão-se como provados, com interesse para a decisão, os factos infra indicados:

A) A impugnante exerce a actividade na área da promoção imobiliária, CAE 70110 (cfr. fls. 54 do Processo Administrativo).

B) A impugnante está enquadrada para efeitos de IVA no regime normal semestral (cfr. fls. 55 do Processo Administrativo).

C) A impugnante foi objecto de uma acção de inspecção externa, em sede de IVA, para a verificação do pedido de reembolso referente ao período 00/12T, no âmbito da qual foram efectuadas correcções

de natureza meramente aritmética resultante de imposição legal, ao exercício de 2000, no montante de 1.202.730 € (cfr. relatório de inspecção de fls. 53 e ss do Processo Administrativo).

D) As correcções mencionadas na alínea anterior foram efectuadas com o seguinte fundamento, que aqui se transcreve na parte com interesse para a decisão (cfr. relatório de inspecção tributária a fls. 57 a 59 do Processo Administrativo):

«III) DESCRIÇÃO DOS FACTOS E FUNDAMENTOS DAS CORRECÇÕES MERAMENTE ARITMÉTICAS EM SEDE DE IVA.

I) IVA DEDUZIDO REFERENTE A FACTURAS COM MAIS DE QUATRO ANOS

Verificou-se que o sujeito passivo procedeu à regularização do IVA no 4.º trimestre de 2000, num total de 488.392.835\$00 conforme campo 40 da declaração periódica, em que inclui a verba de 482.618.352\$00, cujo documento de suporte com o n.º 10/13 é uma listagem onde constam as facturas relacionadas com o referido montante regularizado a favor do sujeito passivo, em que as facturas regularizadas que constam da referida listagem, referem-se aos anos de 1990, 1991, 1992, 1993, 1994, 1995, 1996, 1997, 1998, 1999 e 2000.

Na referida listagem está incluído o montante de 59.018.148\$00, indevidamente regularizado IVA a favor do sujeito passivo, referente a facturas de 1990, 1991, 1992, 1993, 1994, 1995 e 1996.

Em face da situação, ouvimos em termo de declarações o Técnico Oficial de Contas da empresa sobre o motivo da dedução da verba em causa referente a facturas de 1990 a 1996 - respondeu: (transcrição de parte da resposta) Teria direito à dedução desse IVA, uma vez estar enquadrado o mesmo no âmbito do DL 241/86, nascendo o direito à dedução do mesmo aquando da conclusão da obra em 2000.

Não podemos concordar nesta situação, que a dedução esteja enquadrada no âmbito do DL 241/86 e que o direito à dedução tenha nascido aquando da conclusão da obra em 2000, na medida em que este decreto-lei não estabelece prazos para o efeito, o que implica, que a respectiva regularização fica condicionada aos prazos previstos no Código do Valor Acrescentado.

O procedimento do sujeito passivo vem colidir com o preceituado no n.º 2 do art. 91.º do CIVA, dado que este artigo estabelece que regularizações desta natureza, não podem exceder mais de quatro anos, após o nascimento do direito à dedução nas condições definidas no art. 1.º do referido código.

Este preceito legal, não é apenas um imperativo consagrado no Código sobre o Valor Acrescentado, advém de um conceito mais alargado oriundo da Lei Geral Tributária, que impede que regularizações desta natureza excedam o referido prazo.

Para o respectivo apuramento, solicitou-se ao sujeito passivo a separação do IVA referente aos anos de 1990 a 1996, cujo valor é de 59.018.148\$00, em euros 294.381,28 €, que consta de listagem extraída do sistema informático fornecida pelo sujeito passivo e que vai servir de documento onde constam todas as facturas nestas condições. (Anexos II, páginas 1 a 12)

2) IVA REGULARIZADO REFERENTE A FACTURAS COM MAIS DE UM ANO

O sujeito passivo procedeu a regularizações de IVA, referente a facturas afectas aos sectores não isentos, com mais de um ano que careciam de autorização prévia para o efeito, dado que são facturas referentes aos exercícios de 1997, 1998 e 1999, incluídas na listagem correspondente ao documento n.º 2043, Div. (arquivado na empresa e que corresponde à listagem global referida no ponto anterior), cujos montantes se discriminam:

Valor referente ao hotel 55.007.287\$00

Valor referente ao parque público 124.732.679\$00

Valor referente ao teatro 2.152.555\$00

Total regularizado indevidamente 181.892.521\$00

Ao verificar-se a falta de comprovativo do requerimento necessário nos termos do n.º 7 do art. 71.º do CIVA ouvimos em termo de declarações o Técnico Oficial de Contas da empresa sobre o motivo da falta do referido requerimento – declarou: Era entendimento da empresa, que não era aplicável o requerimento nos termos do n.º 7 do art. 71.º do CIVA, por entender não ser necessário uma vez que se entendia estar enquadrado no DL 241/86.

Dada a falta de qualquer autorização prévia do Senhor Director Geral dos Impostos para efectuar as deduções em causa nem existir qualquer requerimento a solicitar a referida autorização, nos termos do n.º 6 do art. 71.º do CIVA, estas deduções foram indevidas e, neste sentido vão ser objecto de correcção num total de 181.892.531\$00 correspondente ao valor em euros de 907.276,07 €. (Anexos III páginas 1 a 26)

3) REGULARIZAÇÃO DE IVA A FAVOR DO ESTADO COMPENSADA COM DEDUÇÕES INDEVIDAMENTE EFECTUADAS

O sujeito passivo nos exercícios de 1997, 1998 e 1999, procedeu à afectação de IVA ao sector não isento, referente ao hotel, que deduziu em excesso num total de 66.610.759\$00, equivalente ao valor em euros de 332.253,07 €, procedendo em 2000 à regularização a favor do Estado de forma imprópria, ou seja, não o contabilizou em conta apropriada a favor do Estado, mas procedeu através de compensação com IVA que deduziu indevidamente referido nos números anteriores.

Seria correcto se o IVA deduzido em excesso nos exercicios em causa tivesse sido lançado na conta IVA regularizações a favor do Estado, o que não aconteceu.

Para proceder à respectiva regularização, efectuou a soma em listagem lançando com sinal negativo o valor de cada factura o IVA deduzido em excesso nos referidos exercicios que foi compensado por IVA, referente a facturas indevidamente deduzido, cuja soma anulou o IVA a favor do Estado.

Ao procedermos à correcção do IVA indevidamente considerado dedutível, ficaria o Estado lesado no montante em causa. (Nota: O IVA não pode ser compensado)

Pelo exposto, a verba em causa é devida ao Estado, dado que a sua contabilização deveria ter sido efectuada na conta IVA Regularizações a favor do Estado, para que a mesma constasse do campo 41 da respectiva declaração e não por compensação de outras facturas cujo IVA foi considerado indevidamente dedutível.

A respectiva regularização a favor do Estado do IVA deduzido em excesso deveria ter ocorrido em conformidade com o n.º 6 do art. 23.º do CIVA, ou seja no final de cada exercicio. (Anexos IV, páginas 1 a 11)

Juros Compensatórios:

Pelo exposto, nos termos do art. 89.º do CIVA parte da referida verba num total de 63.656.252\$00, em euros 317.516,05 €, está sujeita a juros compensatórios por ter sido retardada a regularização a favor do Estado.

<i>Periodos a considerar</i>	<i>IVA sujeito a juros a favor do Estado (ESC.)</i>	<i>Em euros</i>
JUNHO DE 1997	2.363.079\$00	11.786,99
SETEMBRO DE 1997	2.083.526\$00	10.392,58
TOTAL DE 1997	4.446.605\$00	22.179,57
JUNHO DE 1998	1.325.212\$00	91.405,77
SETEMBRO DE 1998	16.106.937\$00	80.341,06
DEZEMBRO DE 1998	6.532.020\$00	32.581,58
TOTAL DE 1998	40.964.169\$00	204.328,42
MARÇO DE 1999	6.197.781\$00	30.914,40
JUNHO DE 1999	638.411\$00	3.184,38
SETEMBRO DE 1999	4.850.431\$00	24.193,85
DEZEMBRO DE 1999	6.558.855\$00	32.715,43
TOTAL DE 1999	18.245.478\$00	91.008,06
TOTAL DE 1997 A 1999	63.656.252\$00	317.516,05

E) Na sequência das correcções efectuadas, foi emitida a liquidação de IVA n.º 04355220, no montante de 1.202.732,72€, referente ao exercicio de 2000, e liquidação de juros compensatórios n.º 04355219, no montante de 253.856,98€, cujo prazo limite de pagamento voluntário terminou a 31/01/2005 (cfr. documento de fls. 48 e 49 dos autos).

F) Em 13/04/2005 a Impugnante apresentou reclamação graciosa da liquidação mencionada na alínea anterior (cfr. requerimento a fls. 2 e ss do Processo de Reclamação Graciosa).

G) Em 22/03/2010 foi proferido despacho pelo Director de Finanças Adjunto da Direcção de Finanças de Lisboa que indeferiu a reclamação graciosa (cfr. decisão de fls. 259 e ss do Processo de Reclamação Graciosa, cujo teor se dá por inteiramente reproduzido para todos os efeitos legais).

H) A Impugnação foi apresentada junto do tribunal tributário de Lisboa em 11/05/2010 (cfr. fls. 2 dos autos).

I) No exercicio da sua actividade, a Impugnante dedicou-se ao projecto de recuperação do edificio do Teatro e construção do complexo imobiliário Fórum, sito na Avenida da, em Lisboa, composto por hotel, galeria comercial, fracções para habitação e escritórios e parque de estacionamento, desde o seu início até à sua conclusão no ano 2000 (cfr. relatório de inspecção tributária a fls. 57 a 59 do Processo Administrativo).

J) A Impugnante tinha por assente que não lhe era permitido deduzir o imposto incorrido na construção do complexo enquanto não estivesse na posse dos respectivos certificados de renúncia à isenção, como determinava o respectivo regime legal, pelo que agiu segundo a prática de não deduzir imposto que pudesse ter de vir a regularizar a favor do Estado, por virtude poder de vir a não obter os certificados de renúncia à isenção nem afectar o imóvel à realização de operações não isentas (cfr. depoimento da segunda testemunha ouvida).

K) Apenas com a conclusão do complexo no ano de 2000 é que a Impugnante entendeu reunir as condições para requerer e obter os certificados de renúncia à isenção do IVA na locação com respeito às diversas fracções em que a renúncia foi possível (cfr. os depoimentos de ambas as testemunhas).

L) Só após a conclusão do complexo a Impugnante verificou não reunir as condições para obter tais certificados para todas as partes do complexo que projectava vender ou locar com renúncia à isenção – nomeadamente as destinadas ao parque de estacionamento e hotel – passando, por essa

razão, a explorá-las directamente, em actividades não isentas de IVA como a locação de espaços para estacionamento e hotelaria (cfr. o depoimento da primeira se segunda testemunha).

M) A Impugnante contabilizou todas as facturas no exercício do direito à dedução, mas não efectuando a respectiva dedução (cfr. relatório de inspecção Tributária a fls. 57 a 59 do Processo Administrativo).

N) Após concluir a construção do complexo a Impugnante no final de 2000 apurou IVA a regularizar a seu favor no montante de 488.392.835\$00 (cfr. relatório de inspecção tributária a fls. 57 a 59 do Processo Administrativo).

O) Regularização que a Impugnante procedeu em Fevereiro de 2001, com a entrega da declaração periódica de IVA respeitante ao último período de 2000 (cfr. documento n.º 4, a fls. 50 dos autos).

P) Em função da regularização operada a seu favor, a Impugnante encontrou-se em crédito de imposto no montante de 478.153.666\$00, tendo solicitado, através da mesma declaração periódica, o reembolso no montante de 425.000.000\$00 (cfr. documento n.º 4, a fls. 50 dos autos).

Q) Tal pedido de reembolso de IVA viria a ser objecto de despacho de deferimento em Setembro de 2001 (cfr. documento n.º 5, a fls. 51 dos autos).

R) Em resultado do pedido de reembolso a Impugnante foi obrigada a prestar uma fiança para garantir o montante do reembolso, vigorou pelo prazo de um ano (cfr. documento n.º 6).

S) A Impugnante, para suspensão do processo executivo, prestou garantia bancária em 16/09/2005 (cfr. documento n.º 6, fls. 52 dos autos)».

2.2 DE FACTO E DE DIREITO

2.2.1 AS QUESTÕES A APRECIAR E DECIDIR

AAT, considerando após fiscalização à sociedade denominada “A....., Lda.” que esta tinha deduzido IVA para além do termo do prazo para o efeito e porque tinha já procedido ao reembolso à sociedade do imposto, procedeu à liquidação adicional do imposto que considerou indevidamente deduzido e respectivos juros compensatórios.

Para assim considerar, a AT partiu do pressuposto de que nos casos, como o sub judice, em que houve renúncia à isenção, o prazo para o exercício do direito à dedução previsto no n.º 2 do art. 91.º do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (CIVA), na redacção em vigor à data, se conta da data da emissão da factura, por ser nesta data que nasce o direito à dedução.

A sociedade discordou desse entendimento, considerando que o termo inicial desse prazo é o da data em que nasceu o direito à dedução, que não pode ser senão aquele em que foi emitido o certificado de renúncia, e não o da data de emissão da factura.

Por isso, reclamou graciosamente dessa liquidação e, em face do indeferimento da reclamação, deduziu a presente impugnação judicial.

A sentença, apesar de ter julgado improcedentes os invocados vícios de falta de fundamentação e de violação de lei por irrevogabilidade do acto de deferimento do reembolso do IVA, deu razão à Impugnante com fundamento na violação dos arts. 19.º e 91.º do Código do IVA e dos arts. 1.º a 4.º do Decreto-Lei n.º 241/86.

Para tanto, e em resumo, a Juíza do Tribunal Tributário de Lisboa, após discorrer sobre a natureza do IVA e sobre o direito à dedução como reflexo ⁽¹⁾ do princípio da neutralidade, fez notar que «não haverá lugar à dedução do imposto contido nas aquisições conexas com operações que, estando sujeitas a IVA, são, no entanto, dele isentas ao abrigo do artigo 9.º do CIVA, bem como às operações que se encontrem fora do âmbito da incidência do IVA».

Depois, passou a analisar o art. 1.º do Decreto-Lei n.º 241/86, de 20 de Agosto (diploma legal que, à data, regulava os condicionalismos e formalidades a observar pelos sujeitos passivos que pretendessem renunciar à isenção na transmissão de bens imóveis nos termos do art. 12.º, n.º 4 do CIVA), e salientou que aquele diploma legal «não fazia qualquer remissão para o artigo 91.º, n.º 2, do Código do IVA, diversamente do novo regime [ou seja, o que foi instituído pelo Decreto-Lei n.º 21/2007, de 29 de Janeiro], que veio estabelecer que o respectivo exercício do direito à dedução se fará tendo em conta o prazo a que se refere o n.º 2 do artigo 91.º do Código do IVA, mas em contrapartida, alterou o prazo para dedução de 4 para 8 anos, nos casos em que a construção, comprovadamente, tenha excedido o prazo referido naquela disposição – cfr. art. 8.º, n.º 2 e n.º 3 [do referido Decreto-Lei n.º 21/2007]».

De seguida, registou que «há que entender que, ao abrigo do regime do Decreto-Lei n.º 241/86, o prazo para o exercício do direito à dedução nos casos de renúncia à isenção, estabelecido no citado n.º 2 do artigo 91.º do Código do IVA, deve ser contado desde o nascimento desse direito, sendo que, ao contrário do que invoca a AT, não coincide, necessariamente, com a data da emissão da factura, uma vez que o Código do IVA não faz depender o início da contagem do prazo da data das facturas, mas tão-somente do nascimento do direito à dedução». Isto porque «o direito à dedução apenas nasce quando puder ser exercido», ou seja, na situação sub judice, considerando o disposto nos arts. 1.º a 4.º do Decreto-Lei n.º 241/86, «apenas nasce com a celebração da escritura [...] e subsequente emissão de certificado [de renúncia à isenção] válido», pois anteriormente, não podia ser exercido.

Mais salientou que a interpretação por ela feita da lei nacional, é a única que se conforma com o direito europeu no que respeita ao exercício do direito de dedução – designadamente com o disposto no art. 17.º, n.ºs 2, alínea a), e 5, da Directiva 77/388/CEE (²), de 17 de Maio (Sexta Directiva, relativa ao sistema comum do IVA) –, que logra primazia sobre aquela, atento o princípio do primado do direito da União Europeia, consagrado no n.º 4 do art. 8.º da Constituição da República Portuguesa (CRP).

Refere também a jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE), quer no sentido de que os Estados-Membros da União Europeia, podendo subordinar o exercício do direito de dedução a determinadas condições, estas não podem, pelo seu número ou pela sua tecnicidade, inviabilizar ou tornar excessivamente difícil o exercício do direito, quer no sentido de que o direito de dedução do IVA visa concretizar o desígnio de neutralidade prosseguido pelo imposto.

Considerando ainda que «a interpretação que a AT faz das disposições conjugadas do artigo 91.º, n. 2, do Código do CIVA e do Decreto-Lei n.º 241/86, tornam totalmente impossível o exercício do direito de dedução do IVA pela Impugnante e, nessa medida, por força do primado do direito europeu, e seguindo a jurisprudência europeia, sempre seria de afastar a interpretação da AT», concluiu pela desnecessidade do reenvio prejudicial.

A sentença deixou ainda registado que as regularizações a favor da Impugnante resultaram dos condicionamentos legais exigidos pelo regime de renúncia à isenção do IVA, «e não do apuramento de quaisquer erros materiais ou de cálculo, como entendeu a AT (cfr. n.ºs 6 e 7 do artigo 71.º do Código do IVA na redacção então vigente), sendo certo que só com a emissão dos certificados de renúncia à isenção é que a Impugnante poderia recorrer ao disposto no n.º 7 do citado artigo 71.º do Código do IVA, considerando que apenas após tal emissão poderia apurar o IVA dedutível e não dedutível».

Em conclusão, entendeu a Juíza do Tribunal Tributário de Lisboa que «a Impugnante deduziu o imposto suportado [a montante, na construção das fracções vendidas] dentro do prazo aplicável para o exercício do direito à dedução», motivo por que julgou a impugnação judicial procedente.

Em consequência, deu como prejudicado o conhecimento dos demais fundamentos de impugnação judicial invocados na petição inicial, anulou a liquidação e condenou a AT no pagamento de uma indemnização pela prestação de garantia.

A Fazenda Pública discorda do entendimento da Juíza do Tribunal Tributário de Lisboa quanto ao prazo para o exercício do direito de dedução. Se bem interpretamos as alegações de recurso e respectivas conclusões, entende que nos casos de renúncia à isenção relativa à transmissão de imóveis, a caducidade do direito à dedução deve contar-se, não desde o momento em que é emitido o certificado de renúncia, mas desde o momento em que foram emitidas as facturas das quais consta o IVA a deduzir, ou seja, que o «direito à dedução se encontrava limitado a 4 anos após o nascimento da exigibilidade do imposto, que [...] nasce com a emissão da factura de suporte aos consumos efectuados pela impugnante».

Daí termos enunciado a questão a apreciar e decidir como sendo a de saber se a sentença recorrida incorreu em erro de julgamento quanto ao momento em que se inicia o prazo para exercício do direito à dedução do imposto pelos sujeitos passivos de IVA que optem pela renúncia à isenção de IVA na transmissão e locação de bens imóveis e, assim, se a AT andou bem ao recusar a dedução do IVA contido em facturas emitidas há mais de 4 anos.

Porque a Recorrida invocou, em sede de contra-alegações, quer a incompetência do tribunal em razão da hierarquia para conhecer do presente recurso, quer que as alegações de recurso não constituem forma válida de ataque à sentença, o que determina a falta de objecto do recurso, cumpre apreciar essas questões previamente.

Depois, e na eventualidade da questão respeitante ao tempo para o exercício do direito à dedução do IVA na sequência da renúncia à isenção vir a ser respondida afirmativamente, será ainda necessário reapreciar a sentença na parte em que julgou improcedentes os fundamentos de falta de fundamentação da liquidação e de que a revogação do acto que deferiu o reembolso do imposto ocorreu para além do prazo legal para o efeito, invocados pela ora Recorrida na petição inicial; sempre nessa eventualidade, também se imporá o conhecimento dos demais vícios que a ora Recorrida assacou à liquidação impugnada, quer quanto ao imposto quer quanto aos juros compensatórios, e cujo conhecimento a sentença considerou prejudicado pela resposta que deu à questão.

2.2.2 DAS QUESTÕES PRÉVIAS SUSCITADAS PELA RECORRIDA

A Recorrida suscitou como questões prévias a incompetência do tribunal em razão da hierarquia [cfr. conclusões A) e B)] e a falta de ataque à sentença recorrida por parte da Recorrente [cfr. conclusões C) a D)].

Quanto à primeira questão, a Recorrida sustenta que a competência para conhecer do recurso pertence, não ao Tribunal Central Administrativo Sul, mas ao Supremo Tribunal Administrativo por nas alegações de recurso e nas respectivas conclusões não ser suscitada qualquer questão de facto [cfr. arts. 26.º, alínea b), e 38.º, alínea a), do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais, aprovado pela Lei n.º 13/2002, de 19 de Fevereiro, e no art. 280.º, n.º 1, do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT)].

Mas, sendo certo que a Recorrente não suscita questão de facto alguma, a verdade é que o recurso foi interposto e admitido para o Supremo Tribunal Administrativo (cfr. fls. 255 e 257), motivo por que só por lapso ⁽³⁾ se pode compreender que a Recorrida venha invocar a excepção da incompetência em razão da hierarquia.

Quanto à invocada falta de indicação pela Recorrente dos motivos de discordância da sentença recorrida, afigura-se-nos que a Recorrida não tem razão, pois adopta um entendimento estritamente formal do ataque à sentença susceptível de integrar fundamento válido de recurso.

Sem dúvida que nas alegações de recurso e respectivas conclusões deve o recorrente indicar os motivos por que discorda da sentença. Os recursos jurisdicionais são meios de impugnação das decisões dos tribunais, visando alterá-las ou anulá-las após reexame da matéria de facto e ou de direito nelas apreciada; tendo como objecto uma sentença, o recurso destina-se a anulá-la ou alterá-la com fundamento em vício de forma (nulidade) ou de fundo (erro de julgamento) que o recorrente entenda afectá-la, pelo que deve indicar nas conclusões do recurso os fundamentos por que considera que a sentença enferma de nulidade ou fez errado julgamento (cfr. arts. 635.º, n.º 4, e 639.º, n.º 1, do CPC, anteriores arts. 684.º, n.º 3, e 685.º-A, n.º 1, respectivamente); se não o fizer, o recurso carece de objecto e a sentença transita em julgado (cfr. art. 628.º, do CPC, anterior art. 677.º), como bem realçou a Recorrida, que indicou jurisprudência deste Supremo Tribunal Administrativo nesse sentido.

No entanto, salvo o devido respeito, nas alegações de recurso e respectivas conclusões a Recorrente indica os motivos por que entende que a sentença fez errado julgamento quanto à questão da dedução do IVA: segundo ela, não decorre do regime do Decreto-Lei n.º 241/86, de 20 de Agosto (diploma legal que, à data, regulava os condicionalismos e formalidades a observar pelos sujeitos passivos que pretendessem renunciar à isenção na transmissão de bens imóveis nos termos do art. 12.º, n.º 4 do CIVA), o afastamento das regras gerais do CIVA, designadamente as constantes dos arts. 19.º, 22.º e 91.º, motivo por que o direito à dedução só pode ser exercido no prazo de quatro anos a contar da data em que foram emitidas as facturas das quais consta o imposto a deduzir.

Ou seja, afigura-se-nos que a Recorrente deixou enunciado o motivo por que discorda da sentença.

Seja como for, este Supremo Tribunal Administrativo tem vindo a afirmar, desde há muito tempo ⁽⁴⁾, que é de admitir como forma de atacar a decisão recorrida que se pronunciou sobre o mérito da causa a defesa das razões que, no entender do recorrente, devem levar à sua procedência, ainda que nas conclusões de recurso não se contenham referências explícitas à decisão recorrida. Segundo essa jurisprudência, o ónus de alegar do recorrente não exige que se afronte directamente a sentença recorrida, dizendo que esta está errada, ou que está mal, ou que é injusta, ou que é ilegal, bastando que as alegações de recurso e respectivas conclusões constituam uma crítica perceptível àquela sentença.

Concordamos com essa jurisprudência, que se baseia no entendimento, cada vez mais evidente na nossa lei processual, de que não se exige o uso de fórmulas sacramentais para a prática de actos das partes no processo e que neste se procure evitar, sempre que possível, que a parte perca o pleito por motivos puramente formais: que a forma prevaleça sobre o fundo ⁽⁵⁾. Hoje, este princípio encontra mesmo consagração legal no art. 7.º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos.

No caso sub judice, a Recorrente pretende inequivocamente atacar a sentença recorrida, como resulta claramente do requerimento de interposição do recurso e das respectivas alegações. Nada obsta a que esse ataque se faça de forma indirecta, reiterando a Recorrente nas alegações de recurso a posição assumida na petição inicial e que não logrou vencimento na 1.ª instância.

Concedemos, apenas, que o recurso não ataca a sentença na parte em que nesta se considerou que as regularizações a favor da Impugnante resultaram dos condicionalismos legais exigidos pelo regime de renúncia à isenção do IVA, «e não do apuramento de quaisquer erros materiais ou de cálculo, como entendeu a AT (cfr. n.ºs 6 e 7 do artigo 71.º do Código do IVA na redacção então vigente), sendo certo que só com a emissão dos certificados de renúncia à isenção é que a Impugnante poderia recorrer ao disposto no n.º 7 do citado artigo 71.º do Código do IVA, considerando que apenas após tal emissão poderia apurar o IVA dedutível e não dedutível».

Na verdade, a este respeito, o recurso é totalmente omissivo, sendo que a mera referência que é feita à questão no art. 18.º das alegações, não constitui forma válida de manifestar discordância.

Em conclusão, com a referida excepção, improcedem ambas as questões prévias suscitadas pela Recorrida.

2.2.3 DA RENÚNCIA À ISENÇÃO DO IVA NA ACTIVIDADE DE TRANSMISSÃO DE IMÓVEIS E DO PRAZO PARA DEDUÇÃO DO IMPOSTO

A regra geral é a de que a locação e transmissão de imóveis estão isentas de IVA, nos termos do art. 9.º, n.ºs 30 e 31, do CIVA, na redacção em vigor à data ⁽⁶⁾ – à qual se referirão todas as normas desse Código adiante referidas –, disposições legais que isentam do imposto a locação de bens imóveis e as transmissões onerosas do direito de propriedade ou de figuras parcelares desse direito, relativas a bens imóveis situados no território nacional, e, em geral, todas as demais operações que estejam abrangidas pelo âmbito de incidência do Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis. Essa isenção está associada à natureza não produtiva dessas operações.

Trata-se de uma isenção incompleta ⁽⁷⁾, na medida em que não permite a dedução do IVA suportado a montante. Ou seja, na locação e transmissão de imóveis o alienante não liquida IVA sobre o valor da operação, não lhe assistindo, conseqüentemente, o direito de recuperar qualquer imposto que tenha suportado a montante, designadamente na construção.

Para obviar a este efeito negativo (impossibilidade de recuperação do imposto suportado), que gera efeitos económicos porventura penalizadores ⁽⁸⁾, e que implica distorção no funcionamento do imposto, designadamente ao nível da neutralidade ⁽⁹⁾, o Código do IVA, de acordo com a legislação comunitária, prevê a opção pelo regime de tributação (ou de renúncia à isenção), passando as operações de locação e transmissão de imóveis a estar sujeitas a imposto, à taxa normal, quando realizadas entre sujeitos passivos do IVA.

Como diz CLOTILDE CELORICO PALMA, «A possibilidade de renúncia à isenção do IVA nas operações imobiliárias tem por objectivo permitir aos sujeitos passivos a opção pela tributação das referidas operações quando os adquirentes ou locatários tenham a sua actividade afectada total ou parcialmente a operações tributáveis em sede deste imposto, eliminando ou minorando o IVA oculto. Esta possibilidade foi concedida no artigo 13.º, C, da Sexta Directiva IVA, sendo actualmente consagrada, nos mesmos termos, no artigo 137.º da Directiva IVA. Neste contexto, o legislador comunitário concede aos Estados membros uma ampla margem de manobra, podendo estes prever e regulamentar nas suas legislações o exercício deste direito. Com efeito, a Directiva confia aos Estados membros a determinação das regras de exercício desta opção, bem como do respectivo âmbito objectivo e subjectivo de aplicação» ⁽¹⁰⁾.

Assim, «a principal vantagem inerente à renúncia à isenção do IVA consiste na possibilidade do vendedor/locador poder recuperar, pela via da dedução, o IVA suportado na construção ou na aquisição dos imóveis e portanto apresentar-se no mercado com um preço mais competitivo. Por outro lado, o arrendatário ou adquirente pode proceder à dedução do IVA liquidado sobre a renda ou preço de compra do imóvel, limpando deste modo o IVA que, no caso de a operação ser isenta, estaria oculto, o que representa um poupança nos custos de exploração» ⁽¹¹⁾.

A renúncia à isenção para os sujeitos passivos que efectuem a locação ou a transmissão do direito de propriedade de prédios urbanos, fracções autónomas destes ou terrenos para construção para outros sujeitos passivos que os utilizem em actividades que conferem direito à dedução está prevista nos n.ºs 4 e 5 do art. 12.º, artigo que, no n.º 6, remete para legislação especial a regulamentação dos termos e condições para a renúncia e, no n.º 7 refere que nesse caso (de renúncia) o direito à dedução do IVA «obedece às regras constantes dos artigos 19.º e seguintes, salvo o disposto em normas regulamentares especiais».

A legislação especial a que alude o n.º 6 do art. 12.º do CIVA era o Decreto-Lei n.º 241/86, de 20 de Agosto ⁽¹²⁾, diploma legal que, no seu art. 1.º, dispunha:

«1. Os sujeitos passivos que nos termos dos n.ºs 4 a 6 do artigo 12.º do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado, pretendam renunciar às isenções referidas nos n.ºs 30 e 31 do artigo 9.º do mesmo Código deverão entregar, em triplicado, na repartição de finanças competente, uma declaração conforme modelo aprovado.

2. Sempre que se encontrem preenchidos os pressupostos previstos nos n.ºs 4 e 5 do artigo 12.º do Código do IVA, a repartição de finanças emitirá o certificado a que se refere o n.º 6 do mesmo artigo no prazo máximo de 30 dias a contar da data de entrega da declaração mencionada no número anterior».

Por outro lado, o mesmo diploma legal estabelecia, nos n.ºs 1 e 2 do seu art. 4.º, o seguinte:

«1. Sem prejuízo do disposto nos artigos seguintes, os sujeitos passivos que renunciarem à isenção nos termos do artigo 1.º terão direito à dedução do imposto suportado para a realização das operações relativas a cada imóvel ou parte autónoma, segundo as regras definidas nos artigos 19.º e seguintes do Código do IVA.

2. Não será, todavia, permitido aos sujeitos passivos efectivar a dedução relativa a cada imóvel ou parte autónoma no imposto apurado em outros imóveis ou partes autónomas ou quaisquer outras operações, nem solicitar o respectivo reembolso nos termos dos n.ºs 5 e 6 do artigo 22.º do Código do IVA, antes da celebração da escritura de transmissão ou do contrato de locação dos imóveis».

Convém, ainda, recordar o disposto no art. 3.º do mesmo diploma legal:

«1. Os sujeitos passivos que exerceram a renúncia à isenção nos termos do artigo 1.º deste diploma são obrigados ao envio da declaração prevista na alínea c) do n.º 1 do artigo 28.º do Código do IVA, na forma e nos prazos enunciados no artigo 40.º, a partir do mês ou trimestre seguintes da emissão do certificado a que se refere o n.º 2 do artigo 1.º, consoante os casos, observando o disposto nos números seguintes.

2. A declaração referida no número anterior juntar-se-ão tantos anexos de modelo aprovado quantos os imóveis ou partes autónomas relativamente aos quais foi exercida a renúncia, devendo neles figurar separadamente as operações referentes a cada imóvel ou parte autónoma.

3. Recebido o certificado a que se refere o n.º 2 do artigo 1.º, o sujeito passivo deverá liquidar o imposto relativamente aos adiantamentos recebidos.

4. Na primeira declaração e anexos a apresentar pelo sujeito passivo, nos termos do n.º 2, deverá ser evidenciado o imposto devido nos termos do número anterior, bem como o valor de todas as aquisições e o imposto nelas contido, relativamente aos respectivos imóveis ou partes autónomas».

Ou seja, e no que ora nos interessa considerar: por um lado, para que os sujeitos passivos pudessem optar pela aplicação do IVA à locação e à transmissão de bens imóveis ou partes autónomas destes, renunciando à isenção, a lei exigia-lhes (como hoje continua a exigir, mas agora ao abrigo do Decreto-Lei n.º 21/2007, de 29 de Janeiro) que obtivessem um certificado de renúncia à isenção⁽¹³⁾; por outro lado, a lei dispunha que essa renúncia, com o conseqüente direito à dedução do imposto suportado a montante, só opera no momento em que for celebrada a escritura.

Como a jurisprudência tem vindo a afirmar⁽¹⁴⁾, este certificado de renúncia assume natureza constitutiva do direito à renúncia e subsequente dedução ou reembolso de IVA.

Ou seja, como bem considerou a Juíza do Tribunal a quo, só em face do certificado de renúncia— que a Impugnante apenas ficou em condições subjectivas de obter quando terminou a construção, em 2000 [cfr. factos provados sob as alíneas K) e L)] —, a Impugnante pôde exercer o direito à dedução. Antes, não o podia fazer. O que significa que apenas em 2000 nasceu o direito à dedução.

Na tese da Impugnante e da sentença, aquela podia exercer o direito à dedução a partir desse momento. Por isso, e uma vez que exerceu esse direito relativamente ao IVA suportado com a construção das fracções em causa no ano de 2001, na declaração que apresentou com referência ao 4.º trimestre do ano de 2000 [cfr. facto provado sob a alínea O)], como lho impunha o art. 3.º do Decreto-Lei n.º 241/86, de 20 de Agosto, a Juíza do Tribunal Tributário de Lisboa considerou que não foi excedido o limite temporal para o exercício do direito à dedução.

Na tese da Fazenda Pública, a Impugnante já não podia exercer o direito à dedução do IVA relativamente às facturas respeitantes a despesas com a construção que tivessem sido emitidas há mais de 4 anos à data em que se propôs exercer o direito à dedução. Isto porque, como afirma nas alegações de recurso, «tal direito à dedução se encontrava limitado a 4 anos após o nascimento da exigibilidade do imposto, que [...] nasce com a emissão da factura de suporte aos consumos efectuados pela impugnante».

A nosso ver, a sentença fez a melhor interpretação da lei, a única que se compagina com o direito europeu e a única que assegura (rectius, que não impede) o efectivo exercício do direito à dedução, enquanto meio de concretizar a neutralidade do imposto, princípio nuclear do IVA. Há de se ter em conta que, na tarefa hermenêutica, nunca pode perder-se de vista que o princípio geral do direito à dedução impõe que todas as restrições ao direito de dedução devem ser interpretadas de forma restritiva e reduzidas ao mínimo.

É certo que, de acordo com o disposto no n.º 1 do art. 22.º do CIVA, «[o] direito à dedução nasce no momento em que o imposto dedutível se torna exigível, de acordo com o estabelecido pelos artigos 7.º e 8.º» e nos termos do n.º 2 do mesmo preceito «[a] dedução do IVA, como regra, deverá ser efectuada na declaração do período ou período posterior àquele em que se tiver verificado a recepção das facturas»⁽¹⁵⁾.

No entanto, nem sempre o direito à dedução poderá ser exercido nesse momento. É o que sucede na situação sub judice.

Na verdade, como deixámos já dito, o exercício da renúncia à isenção de IVA pelos sujeitos passivos que se dediquem à locação e transmissão de imóveis depende da obtenção de declaração de modelo oficial e da emissão de certificado pela AT, que será exibido aquando da celebração do contrato de arrendamento ou da escritura de transmissão (cfr. arts. 1.º e 4.º do Decreto-Lei n.º 241/86 e art. 12.º, n.ºs 4 a 6, do CIVA).

Ora, se o direito à dedução depende da prévia renúncia a isenção, deve entender-se que ele apenas nasce com a realização da operação económica tributável, após a obtenção do certificado de renúncia. Assim, não há dúvida de que o direito à dedução foi exercido em tempo, ou seja, na primeira declaração periódica a apresentar após o nascimento do direito à dedução, respeitando o disposto no art. 3.º do Decreto-Lei n.º 241/86.

Ao contrário do que parece sugerir a Recorrente, o CIVA não fixa prazo algum para a dedução do imposto com base na data das facturas. Como diz PATRÍCIA NOIRET CUNHA, em anotação ao art. 91.º do CIVA, este Código, «não indica qualquer prazo para efeitos de dedução do imposto suportado pelos efeitos passivos, relacionado com a data de emissão das facturas ou documentos equivalentes»⁽¹⁶⁾.

Ou seja, a lei — n.º 2 do art. 91.º do CIVA — não fixa qualquer limite ao direito à dedução em razão da data em que foram emitidas as facturas das quais consta o IVA suportado na construção; fixa, isso sim, o termo final do prazo até ao qual pode exercer-se o direito à dedução, mas a contar do nascimento do direito à dedução. A não ser assim, por certo o legislador teria utilizado outra redacção para aquela norma (cfr. art. 9.º, n.º 3, do Código Civil), da qual resultasse que só podia deduzir-se o IVA mencionado em facturas emitidas até 4 anos antes da data do nascimento do direito à dedução.

Ora, como deixámos já dito, o direito à dedução só nasce desde que o sujeito passivo tenha obtido o imprescindível certificado de renúncia à isenção, nos termos do citado Decreto-Lei n.º 241/86. Esse direito, nos casos de renúncia à isenção, não surge — como é regra — na data em que foram emitidas as

facturas respeitantes aos custos que o sujeito passivo suportou com a construções desses imóveis, pois, nessa data, a isenção prevista nos n.ºs 30 e 31 do art. 9.º do CIVA obstava ao direito à dedução.

Na tese da Recorrente, o direito à dedução do imposto nunca chegaria a nascer para as facturas que, à data em que fosse celebrado o contrato de locação ou de transmissão, tivessem sido emitidas há mais de quatro anos.

Essa tese, como bem salientou a Juíza do Tribunal Tributário de Lisboa, com fundamentação que acompanhamos na íntegra, com respaldo na jurisprudência do TJUE, designadamente no acórdão de 12 de Julho de 2012, proferido no processo C-284/11 ⁽¹⁷⁾, na medida em que criaria obstáculo intransponível ao exercício do direito a dedução do imposto (o direito estaria caducado ainda antes de poder ser exercido), deve ter-se por contrária ao direito europeu, designadamente às regras previstas nos arts. 17.º, n.ºs 2, alínea a), e 5, da Sexta Directiva do IVA.

Como aquele Tribunal tem vindo a afirmar, sendo certo que os Estados-membros não estão impedidos de estabelecer prazos de caducidade para o exercício do direito à dedução (porque assim o exige o princípio da segurança jurídica, que exige que a situação fiscal do sujeito passivo, atentos os seus direitos e obrigações face à Administração fiscal, não seja indefinidamente susceptível de ser posta em causa), não pode esse prazo tornar praticamente impossível ou excessivamente difícil o exercício do direito à dedução (princípio da eficácia) ⁽¹⁸⁾.

Assim, não existindo dúvida alguma quanto à validade do exercício do direito à renúncia à isenção e tendo em conta que só com essa renúncia a Impugnante adquiriu o direito de deduzir o imposto suportado a montante com a construção dos imóveis, se considerarmos, como considerou a AT, que a Impugnante só poderia exercer o direito à dedução relativamente às facturas emitidas nos últimos quatro anos, então teremos de concluir pela violação do direito europeu ⁽¹⁹⁾, nos termos que ficaram exhaustivamente referidos na sentença recorrida.

Nesse conspecto, e tendo em conta o princípio do primado do direito da União Europeia, consagrado no n.º 4 do art. 8.º da CRP, que reconhece que «as disposições dos tratados que regem a União Europeia e as normas emanadas das suas instituições, no exercício das respectivas competências, são aplicáveis na ordem interna, nos termos definidos pelo direito da União, com respeito pelos princípios fundamentais do Estado de direito democrático» e que a primazia do direito comunitário, no que respeita ao sistema fiscal português é incontestada no campo específico do IVA, e reconhecida pela doutrina constitucionalista ⁽²⁰⁾, não podemos concluir senão, com a sentença recorrida, que a interpretação efectuada pela Recorrente, para além de não respeitar as melhores regras hermenêuticas, também não é conforme ao direito europeu.

O recurso não pode, pois, ser provido, antes sendo de confirmar na íntegra a sentença recorrida – que fez correcto e bem fundamentado julgamento –, motivo por que não há que apreciar quaisquer outras questões.

2.2.4 CONCLUSÕES

Preparando a decisão, formulamos as seguintes conclusões:

I - O direito à dedução do IVA suportado com a construção das fracções autónomas de um prédio só nasce com a renúncia à isenção, quando da celebração do contrato de transmissão ou de locação dessas fracções, e desde que o sujeito passivo se tenha previamente munido do certificado de renúncia (arts. 9.º, n.ºs 30 e 31, e 12.º do CIVA, na redacção em vigor à data, e arts. 1.º a 4.º do Decreto-Lei n.º 241/86).

II - Se o sujeito passivo se propôs exercer o direito à dedução do IVA suportado com a construção quando da apresentação da declaração respeitante ao período em que foi obtido aquele certificado, a AT não pode recusar-lhe (ao abrigo do disposto no n.º 2 do art. 91.º do CIVA, na redacção vigente à data) a dedução do imposto mencionado em facturas emitidas há mais de quatro anos, sob pena de se impossibilitar (considerando o direito caducado no momento em que nasceu) o exercício daquele direito.

III - O princípio da dedução do IVA, enquanto meio de concretizar a neutralidade do imposto, impõe que todas as restrições ao direito de dedução sejam interpretadas de forma restritiva e reduzidas ao mínimo.

3. DECISÃO

Face ao exposto, os juízes da Secção do Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo acordam, em conferência, em negar provimento ao recurso e em confirmar a decisão recorrida.

Custas pela Recorrente.

Lisboa, 7 de Outubro de 2015. — *Francisco Rothes* (relator) — *Fonseca Carvalho* — *Casimiro Gonçalves*.

⁽¹⁾ E, dizemos nós, como instrumento de realização da neutralidade do imposto.

⁽²⁾ Actualmente, correspondem-lhe os arts. 168.º, alínea a), e 173.º, n.º 1, da Directiva 2006/112/CE do Conselho, de 26 de Novembro de 2006, relativa ao sistema comum do IVA, habitualmente designada Directiva IVA.

⁽³⁾ Eventualmente induzido pelo erro no endereçamento das alegações: a Recorrente dirige-se aos «Juízes Desembargadores» em vez de aos *Conselheiros*.

⁽⁴⁾ *Vide*, entre outros e por mais antigos, os seguintes acórdãos da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

– de 25 de Junho de 1997, proferido no recurso com o n.º 20.289, publicado no *Apêndice ao Diário da República* de 9 de Outubro de 2000 (<http://www.dre.pt/pdfgratificac/1997/32220.pdf>), págs. 1937 a 1941;

– de 4 de Março de 1998, proferido no recurso com o n.º 20.799, publicado no *Apêndice ao Diário da República* de 8 de Novembro de 2001 (<http://www.dre.pt/pdfgratiasac/1998/32210.pdf>), págs. 700 a 706;

– de 2 de Fevereiro de 2000, proferido no recurso com o n.º 22.418, publicado no *Apêndice ao Diário da República* de 21 de Novembro de 2002 (<http://www.dre.pt/pdfgratiasac/2000/32212.pdf>), págs. 275 a 278.

(⁵) Cfr. MANUEL DE ANDRADE, *Noções Elementares de Processo Civil*, 1979, pág. 387, a propósito da flexibilidade que deve temperar o princípio da legalidade das formas processuais.

(⁶) Hoje, corresponde-lhe o n.º 30 do mesmo artigo.

(⁷) Sobre as isenções, vide CLOTILDE CELORICO PALMA, *Introdução ao Imposto sobre o Valor Acrescentado*, Cadernos IDEFF, Almedina, 4.ª edição, págs. 145/146.

(⁸) «[...] os bens transmitidos ou os serviços prestados no âmbito das actividades taxativamente inscritas em todas as alíneas do artigo 9.º do CIVA, apesar de isentos, incluem IVA oculto proveniente do imposto suportado que não pode ser deduzido, pelo que, representa um custo e naturalmente é repercutido no preço dos bens ou serviços. Daí que, em certas situações, onde relevam, nomeada e principalmente, o valor acrescentado por esses sujeitos passivos, o montante dos investimentos, o enquadramento jurídico tributário dos clientes e as taxas do IVA aplicáveis, essas isenções podem ser penalizadoras» (*Código do IVA e do RITI*, Almedina, 2014, comentário ao art. 12.º, n.º 1, alíneas a), b) e c), pág. 160).

(⁹) SALDANHA SANCHES salienta que «[o] facto de existirem sujeitos passivos que não podem desonerar-se do IVA que suportaram, por praticarem actividades isentas, implica uma distorção no funcionamento do IVA, uma perda de neutralidade pelo facto de aqueles que praticam actividades isentas estarem, na maioria das vezes, numa situação pior do que aqueles que praticam actividades tributadas. Isto conduz à possibilidade legal de, em algumas actividades e em certas circunstâncias, o sujeito passivo isento renunciar à isenção quando considere que, na economia final do seu produto, o encargo criado pelo IVA será menor se o seu valor acrescentado for tributado (uma vez que apenas deste modo ele pode realizar o esquema normal de repercussão do seu IVA no consumidor final, ao contrário do que lhe sucederia se continuasse isento de cobrar imposto)» (*Manual de Direito Fiscal*, Coimbra Editora, 3.ª edição, pág. 422).

(¹⁰) CLOTILDE CELORICO PALMA, *Vicissitudes da renúncia à isenção das operações imobiliárias em Imposto sobre o Valor Acrescentado*, *Revista de Finanças Públicas e de Direito Fiscal*, ano III, n.º 1, pág. 364.

(¹¹) Cfr. *Código do IVA e do RITI*, Almedina, 2014, comentário aos n.ºs 4, 5, 6 e 7 do art. 12.º, pág. 168.

(¹²) Hoje, os termos e condições para o exercício da renúncia à isenção são regulados pelo Decreto-Lei n.º 21/2007, de 29 de Janeiro.

(¹³) Note-se que a faculdade conferida no segundo parágrafo do art. 13.º, C, da Sexta Directiva é compatível com a exigência de uma prévia apresentação à administração fiscal de uma declaração em que se manifeste a intenção de optar pelo regime de renúncia à isenção, como o então denominado Tribunal de Justiça da Comunidade Europeia fez notar no acórdão de 9 de Setembro de 2004, proferido no processo C-269/03, disponível em <http://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?text=&docid=49468&pageIndex=0&doclang=PT&mode=nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/e702e5eb69a4e58f80256bf3004d3fc8>;

(¹⁴) Cfr. os seguintes acórdãos desta Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

- de 3 de Julho de 2002, proferido no processo n.º 139/02, publicado no *Apêndice ao Diário da República* de 9 de Março de 2004 (<http://www.dre.pt/pdfgratiasac/2002/32230.pdf>), págs. 1892 a 1896, também disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/015311d6253fb86580257681003f293f?OpenDocument>.

- de 25 de Novembro de 2009, proferido no processo n.º 486/09, publicado no *Apêndice ao Diário da República* de 19 de Abril de 2010 (<http://www.dre.pt/pdfgratiasac/2009/32240.pdf>), págs. 1868 a 1874, também disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/015311d6253fb86580257681003f293f?OpenDocument>.

(¹⁵) Cfr. *Código do IVA e do RITI*, Almedina, 2014, comentário aos n.º 2 do art. 22.º, pág. 266.

(¹⁶) *Imposto sobre o Valor Acrescentado*, *Anotação ao Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado e ao Regime do IVA nas Transacções Intracomunitárias*, Instituto Superior de Gestão, 2004, págs. 514/515.

(¹⁷) Disponível em <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:62011CJ0284&from=EN>.

(¹⁸) Entre muitos outros, os acórdãos

- de 27 de Fevereiro de 2003, C-327/00, n.º 55;

- de 30 de Março de 2006, C-184/04, n.º 45;

- de 11 de Outubro de 2007, C-241/06, n.º 52.

(¹⁹) Terá sido na tentativa de obviar a essa violação que o Decreto-Lei n.º 21/2007, de 29 de Janeiro, que veio estabelecer que o exercício do direito à dedução na sequência da renúncia à isenção nas actividades imobiliárias se fará tendo em conta o prazo a que se refere o n.º 2 do artigo 91.º do CIVA, alterou o prazo neste previsto para a dedução, de 4 para 8 anos, nos casos em que a construção, comprovadamente, tenha excedido o prazo referido naquela disposição (cfr. art. 8.º, n.ºs 2 e 3, daquele diploma legal).

(²⁰) «[...] não poderão deixar de ser tidas em consideração as disposições do Tratado CEE em matéria de impostos indirectos e harmonização fiscal (art. 93.º), bem como as regras comunitárias obrigatórias sobre o regime do IVA, que condicionam a liberdade de conformação legislativa interna nesta matéria» – cfr. JOSÉ JOAQUIM GOMES CANOTILHO e VITAL MOREIRA, *Constituição da República Portuguesa Anotada*, Coimbra Editora, 4.ª edição revista, Vol. I, nota V ao art. 104.º, pág. 1101.

Acórdão de 7 de Outubro de 2015.

Processo n.º: 1874/13-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: A..., S. A.

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

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

1 – RELATÓRIO

Banco A....., com os demais sinais dos autos, veio deduzir impugnação judicial da liquidação de IVA de 2009, no montante total de € 1.364.706,17 e respectivos juros compensatórios, no montante de € 74.329, 75.

Por sentença de 27 de Setembro de 2013, o Tribunal Tributário de Lisboa julgou procedente a impugnação judicial e anulou a liquidação de IVA e juros compensatórios impugnados.

Foi proferido acórdão neste STA em 17/06/2015 no qual foi decidido julgar procedente o recurso e, em consequência, revogar a sentença recorrida, que deve ser substituída por outra que decida, após ampliação da base factual necessária para a aplicação do direito nos termos acima apontados.

O Banco A....., S.A., recorrido nos presentes autos, notificado do dito acórdão veio arguir e requerer a declaração de nulidade com base nos seguintes fundamentos:

A) O acórdão padece de nulidade «*dada a sua ininteligibilidade e o tribunal conheceu de questões de que não podia tomar conhecimento (artº 615º, nº 1. al. c) e d) do Código de Processo Civil)*;

B) O acórdão padece de nulidade uma vez que o tribunal condenou em objecto diverso do pedido (artigo 615º, nº 1, alínea e), 2º parte do Código de Processo Civil)

C) O acórdão padece de nulidade uma vez que o tribunal «*não conheceu de questões que devia conhecer (artº 615º, nº d, 1ª parte do Código de Processo Civil)*, o caso da alienação/indenização de bens abatidos por destruição) .»

Notificada a Fazenda Pública do teor do requerimento de arguição de nulidades nada disse.

2- Cumpre decidir por atenção ao direito.

Cabe a observação prévia de que seguiremos de perto o Ac. deste STA de 23/09/2015 tirado no rec. nº 970/73 com as mesmas partes e onde se colocaram as mesmas questões.

Quanto ao requerimento **de arguição de nulidade** e à primeira e segunda questões ali suscitadas:

São questões que serão tratadas conjuntamente, por estarem relacionadas, uma vez que está em causa saber se o acórdão condenou em objecto diverso do pedido (artigo 615º, nº 1, alínea e), 2º parte do Código de Processo Civil) e padece de ininteligibilidade e excesso de pronúncia por o tribunal ter conhecido de questões de que não podia tomar conhecimento (artº 615º, nº 1. al. c) d) do Código de Processo Civil):

Alega o recorrido que «*o Tribunal, depois de enunciar as questões objecto de recurso, passou a debruçar-se sobre o próprio Acórdão do Tribunal de Justiça, reconfigurando totalmente o objecto processo, que se passou a centrar exclusivamente neste aresto e não já o recurso que foi interposto pela própria Recorrente*».

Mais argumenta que «*o Tribunal, na fundamentação do seu douto acórdão, não dispensa uma palavra, um juízo, nem sequer uma ponderação que seja, sobre o objecto do recurso interposto pela Recorrente, desviando-se completamente das questões que lhe foram submetidas à apreciação, centrando a questão dos autos não no acto de autoliquidação de IVA relativo ao ano de 2010 e na fundamentação constante do ofício-circulado n.º 30108, de 30 de Janeiro de 2009, mas no Acórdão do Tribunal de Justiça.*

E que «*o objecto do recurso não está cingido à questão de saber «se o artigo 17.º, n.º 5, terceiro parágrafo, alínea c), da Sexta Diretiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios - Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria coletável uniforme, deve ser interpretado no sentido de que não se opõe a que um Estado-membro, em circunstâncias como as do processo principal obrigue um banco que exerce, nomeadamente, actividades de locação financeira a incluir, no numerador e no denominador da fracção que serve para estabelecer um único e mesmo pro rata de dedução para todos os seus bens e serviços de utilização mista, apenas a parte das rendas pagas pelos clientes, no âmbito dos seus contratos de locação financeira, que corresponde aos juros, quando a utilização desses bens e serviços seja sobretudo determinada pelo financiamento e pela gestão desses contratos, o que incumbe ao órgão jurisdicional de reenvio verificar.»*

Concluindo que o acórdão aqui em causa conheceu «*de questões de que não poderia tomar conhecimento*» e, (...) em virtude de reorientar a sua análise para outras questões incidentalmente suscitadas num outro processo de reenvio prejudicial, as quais não podem, seja a que título for, ser transponíveis para o caso sub judicio.

E que dessa forma ao convocar «*outras questões que não foram sequer aludidas ao longo de todo o processo, o tribunal tornou a «decisão ambígua e ininteligível em face da sentença recorrida, o que seria conducente à nulidade da sentença com fundamento no disposto na 2ª parte da alínea c) do n.º 1 do artigo 615.º do mesmo diploma legal.»*

Alega ainda que «*a Recorrente, claramente, não fundamentou o acto de autoliquidação impugnado pela Recorrida com base no que se determinou na jurisprudência do “Caso Banco Mais”, e para tanto basta confrontar o ofício-circulado n.º 30108, de 30 de Janeiro de 2009, por um lado, e o acórdão do “Caso Banco Mais”, por outro lado.*

(...) Basta ainda confrontar as alegações de recurso da Recorrente e as correspectivas conclusões e resulta patente que nenhuma menção é feita ao entendimento que se encontra subjacente ao “Caso Banco Mais”.

(...) Pelo que não podia o Venerando Tribunal, fosse a que título fosse, requalificar o objecto da causa e subsumi-la à jurisprudência do “Caso Banco Mais”, pois os fundamentos que presidem

à impugnação nos presentes autos não se podem identificar com aqueles que foram apreciados no acórdão do Tribunal de Justiça.

Concluindo que, por isso, que o Tribunal condenou em objecto diverso daquele que foi pedido pela própria Recorrente, que solicitou justamente que deve apenas ser considerado na fracção do pro rata unicamente os juros, «.. pois estes, efectivamente, são a remuneração, o lucro que a actividade da banca obtém pelo contrato de locação.» (cfr. ponto XIX das conclusões), pelo que o acórdão terá incorrido em nulidade por verificação da causa prevista na 2.ª parte da alínea e) do n.º 1 do artigo 615.º do Código de Processo Civil.

Esta alegação não pode no entanto proceder.

Vejamos.

Nos termos do artigo 615.º, n.º 1, als. c) e d) do Código de Processo Civil é nula a sentença quando ocorra alguma ambiguidade ou obscuridade que torne a sentença ininteligível ou o juiz conheça de questões de que não podia tomar conhecimento

Por outro lado, e no que concerne ao recurso importa ter em conta que são as conclusões que delimitam o respectivo objecto.

Nas conclusões o recorrente deve apresentar, de forma sintética, os fundamentos porque pede a alteração ou a anulação da decisão (art.º 639.º, n.º 1 do Código de Processo Civil).

Fundamentos esses que são traduzidos na enunciação das questões de direito cujas respostas interfiram com o teor da decisão recorrida e com o resultado pretendido (¹).

No caso vertente o recurso foi interposto pela Fazenda Pública e o Sr. Procurador Geral Adjunto após visto dos autos elencou no seu parecer a questão a resolver como sendo a de saber se num contrato de locação financeira mobiliária em que o cliente paga a renda sendo esta composta pela amortização financeira, juros e outros encargos, essa renda paga deve ou não entrar, na sua acepção plena, para o denominador do pro rata, ou ao invés, como sustenta a recorrente, devem ser considerados apenas os juros, pois estes são a remuneração, o lucro que a actividade da banca obtém pelo contrato de locação.

A Fazenda Pública nas suas conclusões de recurso n.ºs XIX e XX sustenta que a interpretação que fez do art.º 23.º do CIVA mostra-se conforme à Directiva 206/112/CEE de 28/11/2006.

Mediante promoção do M.º P.º, junto deste STA foi determinado o reenvio prejudicial a fim de se obter resposta à questão por si enunciada e já destacada supra.

Em suma e como resulta das conclusões das alegações de recurso, e até dos termos em que foi formulada a questão prejudicial suscitada pela Fazenda Pública, o ponto axial da sua pretensão era o de saber «se no contrato de locação financeira, em que o cliente paga a renda, sendo esta composta pela amortização financeira, juros e outros encargos, se a renda paga deve ou não entrar, na sua acepção plena para o denominador do pro rata ou se, ao invés, deve ser considerado unicamente os juros, pois estes, efectivamente, são a remuneração, o lucro que a actividade da banca obtém pelo contrato de locação.

Ora foi também nessa perspectiva que a decisão recorrida configurou a questão central objecto do recurso como sendo a de saber «se na operação de cálculo da percentagem de dedução de imposto se deverá considerar o total das rendas recebidas ou se deverá, ao invés, excluir-se a componente referente à amortização de capital, apenas se considerando aí os juros e outros encargos, o que, naturalmente tem reflexos na percentagem final apurada» - vide sentença a fls. 490, 2.º vol.

Sendo que a primeira instância determinou que no numerador e no denominador da fracção que determina a percentagem de dedução devem ser incluídas todas as operações sujeitas a IVA, in casu, o valor integral das prestações de serviços tributadas relacionadas com os contratos de locação financeira mobiliária celebrados com os seus clientes. - cf. Fls. 498 do 2.º vol.

Ora, face à questão nestes termos suscitada e às razões de discordância com a fundamentação da sentença recorrida manifestadas pela Fazenda Pública, é manifesto que o acórdão recorrido não se desviou do objecto do recurso nem incorreu em excesso de pronúncia.

Como se evidenciou no Acórdão, estava em causa o procedimento preconizado pela Administração Tributária e Aduaneira ao considerar que para o apuramento da percentagem de dedução segundo o método do *pro rata* não concorre a parcela de capital constante das rendas pagas pelos clientes da impugnante no que respeita ao desenvolvimento da sua actividade de locação financeira, mas apenas a parte das rendas que corresponde aos juros, procedimento esse que a sentença recorrida considerou não ter cabimento legal, quer no Código do IVA quer na legislação comunitária, designadamente a Directiva IVA (Directiva 2006/112/CE do Conselho que reformulou a Directiva n.º 77/338/CEE de 17 de Maio, vulgo sexta Directiva).

Entendeu a primeira instância que o n.º 4 do art.º 23.º do CIVA determina o modo de cálculo da percentagem de dedução que resulta de uma “fracção que comporta no numerador, o montante anual, imposto excluído, das operações que dão lugar a dedução”, e o respectivo denominador é o “montante anual, imposto excluído, de todas as operações efectuadas pelo sujeito passivo” e que no caso em apreço a operação que dá lugar a dedução é a de locação financeira, cujo valor tributável corresponde à renda

recebida ou a receber do locatário, conforme dispõe o artigo 16.º, n.º 2, alínea h) do CIVA, pelo que abrange a parcela relativa à amortização financeira ou capital, e também os juros e outros encargos.

No prosseguimento de tal discurso argumentativo concluiu que de modo algum se poderá retirar do disposto do n.º 4 do art.º 23.º do CIVA que no cálculo da *pro rata* deverá ser expurgado do montante da renda a parte respeitante à amortização do capital, julgando por isso procedente o pedido de anulação da autoliquidação de IVA deduzido pela impugnante Banco A....., SA, ora recorrida (cf. sentença recorrida a fls. 492 e segs.).

Ora, como resulta dos autos, a questão objecto do recurso é substancialmente idêntica àquela que foi tratada no processo C-183/13 “Banco Mais”, que foi apreciada pelo TJUE.

Também ali estava em causa o litígio entre a Administração Tributária e uma instituição bancária que exercia actividades de locação financeira no sector automóvel e outras actividades financeiras.

Também ali se tinha entendido que a interpretação da Administração Tributária Portuguesa violava o disposto no artigo 23º, n.º 4 do CIVA, mas o TJUE, subsumindo a concreta questão de facto às diversas normas do CIVA e da Sexta Directiva, precisou que a verdadeira questão que importava decidir consistia em resolver “...o litígio no processo principal (que) tem por objeto a legalidade da decisão da Fazenda Pública que recalcula o direito à dedução do Banco Mais no que respeita aos bens e serviços de utilização mista, por aplicação do regime de dedução previsto no artigo 23.º, n.º 2, do CIVA”, cfr. parágrafo 16 do referido acórdão.

E mais à frente, renovando a identificação da questão a decidir, afirma o TJUE (parágrafo 20) que, “*Nestas condições, há que considerar que a questão submetida visa, em substância, saber se o artigo 17.º, n.º 5, terceiro parágrafo, alínea c), da Sexta Directiva deve ser interpretado no sentido de que se opõe a que um Estado-Membro, em circunstâncias como as do processo principal, obrigue um banco que exerce, nomeadamente, atividades de locação financeira a incluir, no numerador e no denominador da fração que serve para estabelecer um único e mesmo pro rata de dedução para todos os seus bens e serviços de utilização mista, apenas a parte das rendas pagas pelos clientes, no âmbito dos seus contratos de locação financeira, que corresponde aos juros*”.

Ou seja, a interpretação jurídica que o TJUE faz da questão factual, que importa para a decisão do caso concreto, é substancialmente idêntica à questão resolvida na sentença recorrida e que foi objecto do presente recurso.

Ora, suscitada em processo que corra na jurisdição nacional questão de interpretação de normas da União Europeia, cumpre ao tribunal nacional decidir da pertinência das questões levantadas e da necessidade de decisão prejudicial do Tribunal de Justiça da União, a provocar nos termos do processo de reenvio prejudicial.

Sendo que o Tribunal de Justiça apenas admitiu três exceções à obrigação de reenvio (²):

- *Falta de pertinência da questão suscitada no processo;*
- *Existência de interpretação já anteriormente fornecida pelo TJCE;*
- *Total clareza da norma em causa (teoria do acto claro);*

No caso, sendo a questão suscitada em pedido de reenvio prejudicial substancialmente idêntica à que fora resolvida no referido Acórdão do TJUE não havia que suscitar nova pronúncia sobre a mesma, mas sim revogar a sentença em face da interpretação fornecida pelo Tribunal de Justiça sobre a questão, cuja doutrina era inteiramente aplicável ao caso em apreço.

Em suma o acórdão sob censura procedeu à análise das questões de direito enunciadas no recurso, tendo presente a fundamentação da sentença recorrida e a jurisprudência do TJUE, sendo manifesto que não se desviou do objecto do recurso nem incorreu em excesso de pronúncia e que tal decisão não padece de qualquer ambiguidade ou ininteligibilidade.

De resto não há também qualquer condenação em quantidade superior ao pedido ou em objecto diverso do pedido .

Houve sim a constatação de que, tendo presente a questão suscitada pelo recorrente e apreciada na sentença (saber se num contrato de locação financeira, em que o cliente paga a renda, sendo esta composta pela amortização financeira, juros e outros encargos, essa renda paga deve ou não entrar, na sua aceção plena, para o denominador do *pro rata*, ou, ao invés, devem ser considerados unicamente os juros) - e a interpretação fornecida pelo TJUE sobre a mesma, não fora fixada pela primeira instância matéria de facto pertinente para a discussão daquele aspecto jurídico da causa, o que motivou que este Supremo Tribunal determinasse a baixa dos autos ao tribunal a quo, para que tal questão fosse apreciada, após ampliação da base factual necessária para a aplicação do direito.

Poderá o recorrido discordar da fundamentação jurídica de tal decisão e imputar-lhe erro de julgamento, mas não excesso de pronúncia, ambiguidade, ou qualquer violação do princípio dispositivo na vertente relativa à conformação objectiva da instância, que manifestamente não se verificam.

Quanto à invocada nulidade do acórdão por omissão de pronúncia alega o recorrido que o «*Tribunal não inverteu a jurisprudência constante da sentença recorrida nem abordou as questões que lhe foram submetidas pela Recorrente, até porque o recurso se centrou, igualmente, na questão da alíneação/indenização de bens abatidos por destruição em que a decisão recorrida concluiu, de*

uma forma lapidar, que «... ainda que se entendesse que os montantes referentes a indemnização constituem uma espécie de antecipação das rendas, sempre estariam sujeitas a IVA, tal como a resolução antecipada, e nessa medida devem ser consideradas para efeitos da determinação do pro rata» (cfr., a propósito desta questão, pág. 28 da sentença recorrida).

E que «apesar de esta questão lhe ter sido submetida claramente pela Recorrente, não fez uma menção que seja, sendo certo que em causa estão situações factuais e jurídicas substancialmente distintas daquela que se poderia tratar no “Caso do Banco Mais”».

Também aqui não lhe assiste razão.

Como decorre claramente das conclusões das alegações do recurso, e ao invés do que sustenta o recorrido, esta questão não foi suscitada pela Fazenda Pública que se limitou a centrar o objecto do recurso, e sua discordância com a decisão recorrida, sobre a questão de saber se *no contrato de locação financeira, em que o cliente paga a renda, sendo esta composta pela amortização financeira, juros e outros encargos, se a renda paga deve ou não entrar, na sua acepção plena para o denominador do pro rata ou se, ao invés, deve ser considerado unicamente os juros, pois estes, efectivamente, são a remuneração, o lucro que a actividade da banca obtém pelo contrato de locação.*»

Sendo também, única e exclusivamente sobre esta questão que foi solicitado o reenvio prejudicial ao TJUE.

Ora as conclusões das alegações são decisivas para delimitar o âmbito do recurso, já que nelas o recorrente pode restringir, expressa ou tacitamente, o objecto inicial do recurso que, na falta de indicação expressa, abrangia toda a decisão.

Por outro lado resulta do artº 635º, nº 4 e 5º do Código de Processo Civil que, havendo na sentença recorrida apreciação de questões jurídicas distintas e não sendo impugnada a posição assumida sobre alguma delas a parte não recorrida da decisão transita em julgado e os efeitos do julgado não podem ser prejudicados pela decisão do recurso nem pela anulação do processo – (3-Ver também neste sentido José Lebre de Freitas, João Redinha, Rui Pinto, Código de Processo Civil anotado, vol 3, pág. 33 e Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 11.05.2005, recurso 1166/04, in www.dgsi.pt).

Assim, todas as questões de mérito que tenham sido objecto de julgamento na sentença recorrida e que não sejam abordadas nas conclusões da alegação do recorrente, mostrando-se, objectiva e materialmente, excluídas dessas conclusões, têm de se considerar definitivamente decididas e arrumadas não podendo delas conhecer-se em recurso – (4-C. Abílio Neto, Código de Processo Civil anotado, 16ª edição pag. 968 e Acórdãos do Supremo Tribunal de Justiça de 18.3.1966, de 4.2.1976, de 2.12.1982, de 5.6.1984 e de 16.10.1986, em BMJ, respectivamente, 255- p.391, 258 - p.180, 322-p.315, 338 – p. 377 e 360 – p. 354).

No caso em apreço a questão da alienação/indemnização de bens abatidos por destruição não foi objecto do recurso, como é manifesto da análise das respectivas alegações e conclusões e não contende com a questão suscitada pela Fazenda Pública e em relação à qual foi ordenada a ampliação da matéria de facto.

Assim não podia o tribunal de recurso alterar aquela decisão quanto ao nela decidido sobre tal matéria – cf. neste sentido Acórdãos desta Secção de 24.10.2012, recurso 696/12, de 17.10.2012, recurso 583/12, de 14.04.2010, recurso 677/09, de 14.10.2009, recurso 492/09, e de 11.05.2005, recurso 1166/04, todos in www.dgsi.pt.

Não há, como é patente, qualquer omissão de pronúncia.

Improcede, pois, também neste ponto a arguição de nulidade do acórdão sob censura.

3- DECISÃO:

Termos em que acordam, em conferência, os juízes da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo em julgar improcedente a arguição de nulidade do acórdão sob censura; Custas pelo Banco arguente da nulidade, fixando-se a taxa de justiça em três Ucs;

Lisboa, 7 de Outubro de 2015. — *Ascensão Lopes* (relator) — *Ana Paula Lobo* — *Dulce Neto*.

(¹) Neste sentido Abrantes Gerales, Recursos no Novo Código de Processo Civil, ed. Almedina, pag. 118.

(²) Cf. João Mota de Campos e João Luís Mota de Campos, Manual de Direito Comunitário, 4ª ed. Fundação Calouste Gulbenkian, pag. 429.

Acórdão de 14 de Outubro de 2015.

Processo n.º 243/15-30.

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

Recorrido: Fazenda Pública.

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

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

A....., LDA, inconformada, recorreu da sentença do Tribunal Tributário de Lisboa (TTL) datada de 30 de Abril de 2014, que determinou a extinção da instância, na parte do pedido abrangido pela revogação, por impossibilidade superveniente da lide e julgou a impugnação improcedente, na parte respeitante à liquidação incidente sobre o lote de terreno para construção com o n.º 3.01.03, situado na zona de intervenção da Expo 98, inscrito na matriz sob o n.º 3915, na freguesia de, Concelho de Lisboa.

Alegou, tendo concluído como se segue:

1. Versam os autos sobre a ilegalidade das liquidações de imposto n.º 2003 186857903 e n.º 2003 186858003, correspondentes, respectivamente, à 1ª e à 2ª prestações de IMI do exercício de 2003, incidente sobre o artigo matricial n.º 3915 da freguesia de, correspondente a um terreno para construção.

2. Para o exercício de 2003 beneficiava a Impugnante/Recorrente de um diferimento da tributação de IMI nos termos do disposto no art.º 10.º n.º 1 alínea e) do CCA.

3. O imóvel dos autos passou a figurar do activo circulante da Impugnante/Recorrente em 30/06/2002, conforme resulta documentalmente provado nos autos.

4. Para efeitos do reconhecimento do invocado diferimento de tributação, a Impugnante/Recorrente efectuou a comunicação a que se refere o disposto no art.º 10.º n.º 5 do invocado diploma legal em 24/09/2002, isto é, dentro do prazo de 90 dias a contar do facto determinante desse diferimento de tributação, ou seja, da data de 30/06/2002 em que o dito imóvel passou a figurar no correspondente activo circulante.

5. A sentença *sub judice* fez, em face da factualidade exposta, uma incorrecta interpretação e aplicação da Lei, designadamente do disposto no art.º 10.º n.º 1 alínea e) e n.º 5 do CCA, ao julgar improcedente o pedido de anulação das liquidações dos autos por a sobredita comunicação padecer de uma suposta extemporaneidade, na medida em que, também erradamente, julgou ser o momento relevante, não a figuração do imóvel no activo circulante do sujeito passivo, mas sim a data da respectiva aquisição ocorrida em 07/03/2002.

6. Para além de o Tribunal *a quo* ter alheado o caso dos autos da aplicação do disposto na invocada alínea e) do art.º 10.º n.º 1 do CCA, quando a invocada norma era a única com aplicação no caso vertente, tratou ainda de deturpar a única interpretação admissível do disposto no n.º 6 do mesmo preceito legal, donde resultaria sempre que, caso a comunicação a que alude o respectivo número 5 fosse extemporânea, a suspensão do imposto apenas se iniciaria a partir do ano seguinte ao da sobredita comunicação, isto é, em 2003 e não em 2004 como erradamente pugnado na sentença em apreço.

7. Assim, considerando que a dita comunicação data de 24/09/2002 e admitindo, por mero dever de raciocínio, que a mesma padecia de extemporaneidade, ao invés de decidir pela perda do invocado benefício de diferimento da tributação para o ano de 2002, ano da comunicação em apreço, decidiu pela perda do mesmo para o ano de 2003, isto é, para o ano seguinte ao da comunicação a que se reporta o disposto no art.º 10.º n.º 6 do CCA.

8. Padece, assim e em face do exposto, a sentença *sub judice* de manifesto erro de interpretação e aplicação da Lei ao caso vertente, o que a inquina do vício de violação da Lei, impondo-se a sua revogação e substituição por outra que faça uma correcta aplicação da Lei e do Direito ao caso dos autos, decidindo, consequentemente, pela anulação das liquidações de imposto dos autos, o que se requer com todas as devidas e legais consequências.

9. Outrossim, julgando-se procedente o presente recurso, necessário se torna conceder provimento ao pedido de indemnização deduzido nos autos pela Impugnante/Recorrente contra a Administração Fiscal, correspondente aos custos em que aquela incorreu e incorrerá até ao final do processo com a prestação da garantia bancária n.º 125-02-0924261, emitida pelo “Banco B....., S.A.” em 03/01/2006, pelo valor de €44.300,00, no âmbito da execução fiscal n.º 3344200501036831 contra si movida para cobrança coerciva do imposto dos autos, cujo computo sempre será efectuado a final em sede de execução de sentença, com todas as devidas e legais consequências.

Nestes termos e nos melhores de Direito que V.Exas., Meritíssimos Juízes Conselheiros, doutamente suprirão, deverá o presente recurso ser admitido e julgado procedente o respectivo teor com fundamento nos expostos argumentos fácticos e de Direito, designadamente, por padecer a sentença *sub judice* do vício de violação de Lei, ordenando-se, consequentemente, a correspondente revogação e substituição por outra decisão donde resulte o reconhecimento do início do direito ao diferimento da tributação do imposto dos autos a partir do ano de 2003 inclusive e, bem assim, determine a anulação das liquidações de imposto dos autos e a condenação da Administração Fiscal no pagamento à Impugnante/Recorrente de indemnização correspondente aos custos em que esta última incorreu com a prestação da garantia bancária n.º 125-02-0924261, emitida pelo “Banco B....., S.A.” em 03/01/2006, pelo valor de €44.300,00, no âmbito da execução fiscal n.º 3344200501036831, contra si movida para cobrança coerciva do imposto dos autos, cujo computo sempre será efectuado a final em sede de liquidação e execução de sentença, com todas as devidas e legais consequências, assim se fazendo Justiça!

Não foram produzidas contra-alegações.

O Ministério Público, notificado, emitiu o seguinte parecer:

A recorrente acima identificada vem sindicatando a sentença do Tribunal Tributário de Lisboa, exarada em fls. 178/190, em 30 de Abril de 2014.

A sentença recorrida julgou improcedente impugnação judicial deduzida contra o indeferimento tácito de reclamação graciosa, por sua vez, deduzida contra o acto de liquidação de contribuição autárquica (CA), 1.ª e 2.ª prestações de 2003, relativa ao imóvel inscrito na matriz urbana da freguesia de, Lisboa, sob o n.º 3915, no entendimento de que tal imóvel está sujeito a tributação em CA, nos termos do artigo 10.º/1/e) /5/6 do CCA.

A recorrente apresentou alegações, tendo concluído nos termos de fls. 226/228, que, como é sabido, salvo questões de conhecimento oficioso e desde que dos autos constem todos os elementos necessários à sua integração, delimitam o objecto do recurso, nos termos do estatuído nos artigos 635.º/4 e 639.º/1 do CPC, e que aqui se dão por inteiramente reproduzidas.

A recorrida Fazenda Pública não contra - alegou.

Como resulta, claramente, dos autos, a liquidação sindicada tem a sua génese no facto de ter sido indeferido o pedido de suspensão de tributação em CA, ao abrigo do disposto no artigo 10.º/1/e) /5 do CCA.

Tal acto de indeferimento, como resulta, limpidamente, dos autos está a ser (bem ou mal) objecto de apreciação em sede de AAE.

Embora seja certo que os actos impugnados em ambas acções não são os mesmos, o certo é que em ambas as acções está a ser discutido o mesmo assunto e as duas acções não podem prosseguir em simultâneo, sob pena de vir a ocorrer contradição de julgados.

A AAE constitui, manifestamente, questão prejudicial relativamente aos presentes autos.

Na verdade, uma causa é prejudicial em relação a outra quando a decisão daquela pode prejudicar a decisão desta, isto é, quando a procedência da primeira tira razão de ser à existência da segunda (Alberto dos Reis, com., 3.º-206).

Ora, a proceder a AAE, em que se discute a legalidade do acto de indeferimento da suspensão de tributação em sede de CA, ao abrigo do disposto no artigo 10.º/1/e) do CCA, a presente impugnação deixa de ter razão de ser uma vez que a liquidação efectuada não poderá deixar de ser considerada desconforme à lei.

A idêntica conclusão chega a própria recorrente no artigo 21.º das suas alegações (fls. 219 dos autos).

Nos termos do disposto no artigo 272.º/1 do CPC, ex vi do artigo 2.º/e) do CPPT, “O tribunal pode ordenar a suspensão quando a decisão da causa estiver dependente do julgamento de outra já proposta ou quando ocorrer outro motivo justificado”.

No caso em análise parece certo que se impõe tal suspensão.

Deve, pois, conceder-se provimento ao recurso e ordenar-se a suspensão da instância até que seja proferida decisão transitada em julgado nas AAE identificadas nos autos (Neste sentido, em situação similar, acórdão do STA, de 29 de Outubro de 2014, proferido no recurso n.º 01461/13, disponível no sítio da Internet www.dgsi.pt).

Termos em que deve dar-se provimento ao recurso e revogar-se a sentença recorrida, suspender-se a instância até ser proferida decisão transitada em julgado na identificada AAE e ordenar-se a baixa dos autos para aí aguardarem o período de suspensão e serem adoptadas as diligências necessárias para o efeito.

Ouidas as partes quanto ao teor deste parecer, nada disseram.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

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

A) Por escritura pública outorgada no dia 25-07-2001, a impugnante adquiriu dois lotes de terreno para construção com os n.º 4.46 e 4.47, situado na Zona de Intervenção da Expo 98, Freguesia de, Concelho de Lisboa, e inscritos na respectiva matriz sob os art. 3942 e 3943 (cfr. fls. 12 a 32 dos autos).

B) Por escritura pública outorgada no dia 07-03-2002, a impugnante adquiriu um lote de terreno para construção com o n.º 3.01.03, situado na Zona de Intervenção da Expo 98, Freguesia de, Concelho de Lisboa, e inscrito na respectiva matriz sob o art. 3915 (cfr. fls. 33 a 53 dos autos).

C) Em 24-09-2002, a impugnante requereu ao serviço de finanças de Lisboa - 14, um requerimento, “ao abrigo do disposto no art. 10.º n.º 1 e) e n.º 5 do Código da Contribuição Autárquica”, em relação aos prédios urbanos melhor identificados nas alíneas anteriores, a suspensão da “correspondente contribuição autárquica por um período de 4 anos”, referindo no mesmo que o prédio em causa “passou a figurar no seu activo desde 30 de Junho de 2002” (cfr. fls. 61 a 75 dos autos, cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido).

D) Para instruir os requerimentos melhor identificados no ponto anterior, a impugnante juntou cópia das escrituras de compra e venda dos prédios urbano em causa e do balancete relativo ao mês de Junho de 2002, cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido, e no qual figura a inscrição dos lotes de terreno identificado na alíneas A) e B) (cfr. fls. 61 a 75 dos autos).

E) Em 25-11-2002, foi emitida informação pelo serviço de finanças de Lisboa 14, propondo o indeferimento do requerido pela impugnante, com fundamento no facto de “nos extractos contabilísticos que junta ao pedido não fica demonstrado da contabilização do lote de terreno no activo da empresa” (cfr. fls. 102, 105 e 108 do PAT).

F) Em 12-03-2004, foram emitidas as liquidações de imposto municipal sobre imóveis n.º 2003 186657903 e 2003 186858003 (1ª e 2ª prestação), relativa ao ano de 2003, na qual é determinada a colecta total de € 102.774,38, relativamente aos imóveis identificados nas alíneas A) e B) (cfr. fls. 92 e 98 dos autos).

G) Em 03-05-2004, a impugnante deduziu reclamação graciosa da liquidação de IMI n.º 2003 186657903 (cfr. fls. 94 a 97 dos autos).

H) No que diz respeito aos prédios inscritos na respectiva matriz sob os art. 3942 e 3943, o Serviço de Finanças suspendeu a tributação, nos termos requeridos pela impugnante, pelo período de 3 anos, mediante despacho de 30-06-2005 (cfr. fls. 116 a 122 dos autos).

Nada mais se deu como provado.

Há agora que apreciar o recurso que nos vem dirigido.

E em primeiro lugar há que apreciar a questão suscitada pela recorrente no corpo das suas alegações, artigo 21º, e que foi desenvolvida pelo Ministério Público no seu parecer de fls. 262 e 263 dos autos e que consiste em saber se a acção administrativa especial (proc. n.º 884/13.2BELRS) que foi intentada com vista à condenação da AT à prática de acto de indeferimento do pedido de deferimento de pagamento do imposto de CA, com a implícita anulação do acto expresso de indeferimento, constitui ou não causa prejudicial desta acção de impugnação e se, não se suspendendo uma das causas, poderá eventualmente ocorrer uma contradição de julgados, lesiva do princípio da certeza jurídica.

Apesar de não constar do probatório, porque oportunamente não foi dado conhecimento nos autos, foi intentada pela recorrente, no dia 21/05/2013, uma acção administrativa especial, cfr. fls. 242 a 252 dos autos, em que foi formulado o seguinte pedido: “*Termos em que e nos melhores de direito ao caso aplicáveis que V. Exa., Meritíssimo Juiz, doutamente suprirá, deve a presente acção administrativa especial de condenação à prática de acto devido ser julgada integralmente procedente por inteiramente provada, condenando-se a Administração Tributária, por via dela, à prática de acto decisório de reconhecimento do diferimento da tributação em sede de Contribuição Autárquica sobre lote de terreno para construção designado por “lote 3.01.03” ...entre o período compreendido entre 2003 e 2005, com todas as devidas e legais consequências.*”.

Podemos, assim, ter como certo que, tanto nesta impugnação, como naquela AAE, o que cumpre ao tribunal decidir consiste em saber se a recorrente tem ou não o dever de pagar o imposto de CA referente ao prédio anteriormente identificado, ou dito de outro modo, se lhe assiste ou não o direito a ver diferido o pagamento do referido imposto.

Se é certo que a causa de pedir naquela AAE é mais abrangente do que nesta impugnação, não há dúvida que a ilegalidade aqui tratada também está ali a ser objecto de análise pelo Tribunal, havendo, por isso, coincidência entre a “questão” ou “questões” a tratar em ambos os processos, o que, conforme já atrás se referiu, poderá vir a originar uma contradição de julgados.

Como bem refere o Sr. Procurador Geral-Adjunto, questão idêntica a esta já foi tratada no acórdão datado de 29/10/2014, recurso n.º 01461/13, onde se escreveu: “*Tratando esta impugnação judicial e a acção administrativa especial ... do mesmo “assunto” ... ficamos confrontados com a possibilidade de vir a ocorrer uma contradição de julgados, no caso de nos dois processos virem a ser proferidas decisões em sentido oposto.*”

Portanto, apenas um dos processos deve ver a sua tramitação seguir o seu curso normal, não devendo o tribunal pronunciar-se quanto ao mérito em ambos, precisamente porque estamos perante uma situação de prejudicialidade, daquela acção relativamente a esta impugnação.

E se é certo que seria este processo que teria primazia na sua tramitação, sendo mesmo desnecessária a acção administrativa especial entretanto intentada, a verdade é que naquela acção apenas se conhece do acto, e suas ilegalidades, cuja decisão condiciona o sentido da liquidação aqui impugnada, pelo que, se configura como prejudicial relativamente a esta impugnação, cfr. artigo 272º, n.º 1 do CPC (novo).

Portanto, impõe-se, face à existência de tal evidente prejudicialidade, que se suspenda a presente instância, até que aquela acção administrativa especial esteja decidida com trânsito em julgado, cfr. nesse sentido, J. Lopes de Sousa, CPPT- 6ª ed., vol. II, anot. 3 ao art. 122º, pág. 306.”.

Não há dúvidas, assim, de que esta impugnação deveria ter aguardado o desfecho da dita AAE, o que não aconteceu, como se impunha.

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

a) Conceder provimento ao recurso e, em consequência, revogar a sentença recorrida;

b) Suspender a presente instância, até que nos autos de acção administrativa especial, n.º 884/13.2BELRS, seja proferida decisão transitada em julgado.

c) Ordenar a baixa dos autos, para que aí passem a aguardar o período de suspensão e para a adopção das diligências necessárias para o efeito.

Sem custas.

D.N.

Lisboa, 14 de Outubro de 2015. — *Aragão Seia* (relator) — *Casimiro Gonçalves* — *Francisco Rothes*.

Acórdão de 14 de Outubro de 2015.

Assunto:

Recurso de revista excepcional. Pressupostos.

Sumário:

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

Processo n.º 263/15-30.

Recorrente: A... — Sociedade Gestora de Participações Sociais, S. A.

Recorrida: Fazenda Pública.

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

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

- Relatório -

1 – A..... – Sociedade Gestora de Participações Sociais, S.A., com os sinais dos autos, vem interpor para este Supremo Tribunal recurso de revista excepcional, ao abrigo do disposto no artigo 150.º do CPTA, do acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte, de 13 de Novembro de 2014, que concedeu provimento ao recurso interposto pela Fazenda Pública da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra de 27 de Setembro de 2011 que julgara procedente a impugnação judicial por ela deduzida do indeferimento parcial da reclamação graciosa tendo por objecto o acto de liquidação de IRC do exercício de 2003, quanto à correcção no montante de €6.565.007,25 referente ao resultado individual da impugnante, concluindo as suas alegações de recurso nos seguintes termos:

1.^ª) *Nos termos do n.º 1 do art. 150.º do CPTA, o recurso de revista para o Supremo Tribunal Administrativo é um meio reactivo que depende do preenchimento de um conjunto de pressupostos taxativamente previstos;*

2.^ª) *Exige-se que esteja em causa a apreciação de uma questão que, pela sua relevância jurídica ou social, se revista de importância fundamental ou que a admissão do recurso seja claramente necessária para uma melhor aplicação do Direito;*

3.^ª) *O Supremo Tribunal Administrativo vem entendendo que só questões “juridicamente melindrosas” ou “socialmente relevantes” que “permitam “a expansão da controvérsia em discussão” justificam o recurso de revista;*

4.^ª) *Para tanto, é necessário que exista “doutrina e/ou jurisprudência que se tenha vindo a pronunciar em sentido divergente” do acórdão recorrido, gerando, deste modo, “incerteza e instabilidade na resolução da questão controvertida e que, em consequência, seja necessário clarificá-la de forma a obter a melhor aplicação do direito”;*

5.^ª) *Isto é, segundo a firmada jurisprudência do STA, tem de estar em causa uma questão de relevância jurídica, entendida como “relevância prática”, de onde decorra a “utilidade jurídica da revista” e que seja susceptível de se repetir “num número indeterminado de casos futuros, o que justifica, também, a revista em termos de garantia da uniformização do direito”;*

6.^ª) *A questão controvertida no presente processo, consiste em saber se uma sociedade gestora de participações sociais (SGPS), que alienou participações detidas noutras sociedades, bem como, alienou ou cedeu créditos suprimetistas que tinha efectuado a essas participadas, pode considerar*

como custo fiscal a perda que sofreu na cedência desses créditos, na medida em que tal cedência foi feita por valor inferior ao valor nominal;

7.º Quer a doutrina, quer a jurisprudência, têm entendido que a cedência de créditos suprimen-tistas é uma operação societária normal, pelo que a perda eventualmente sofrida em tais cedências é, nos termos do art. 23.º do CIRC, um custo fiscal, salvo se a Administração Tributária fizer prova de que tal cedência tem um carácter artificial ou fraudulento, sendo que a decisão do acórdão recorrido está em contradição com essas orientações doutrinárias e jurisprudenciais;

8.º O acórdão recorrido considerou, também, que, na medida em que a entidade cedente dos créditos suprimen-tistas era uma SGPS, era aplicável à perda em causa o disposto no então em vigor art. 31.º, n.º 2 do Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF);

9.º Para tanto, considerou que a cedência dos suprimentos não pode ser separada da alienação das participações sociais, sendo, assim, a perda sofrida nessa cedência de participações subsumível ao regime do art. 31.º, n.º 2 do EBF;

10.º Além disso, considerou também que a anulação dos saldos dos créditos suprimen-tistas, resultantes da sua cedência, implica dar o mesmo tratamento das prestações suplementares e, como tal, aplicar o regime do art. 31.º, n.º 2 do EBF;

11.º Ora, na medida em que o referido art. 31.º, n.º 2 do EBF, faz expressa referência, apenas, à alienação de partes de capital, para considerar como não dedutíveis as perdas sofridas em tal alienação,

12.º e que, hoje, o art. 51.º-C do CIC, também faz referência expressa às perdas sofridas na alienação de participações sociais,

13.º e na medida em que são operações habituais comuns ou normais, aquelas em que uma sociedade aliena as participadas e também os suprimentos que fez nessas participadas,

14.º Estamos perante uma questão controversa, de utilidade prática, cuja frequência é susceptível de ser repetida num número indeterminado de casos futuros, questão que é a de saber se o regime estabelecido para as SGPS, no art. 31.º, n.º 2 do EBF e hoje, para todas as sociedades, no art. 51-C do CIRC, ao estabelecer a não dedução das perdas geradas na alienação das participações sociais, é também aplicável às perdas sofridas na alienação de suprimentos;

15.º Por outro lado, a circunstância de, repete-se, a lei fazer apenas referência expressa à alie-nação de participações sociais, impõe, para uma melhor aplicação do direito, nomeadamente, na sua vertente de segurança jurídica, que haja lugar ao recurso de revista;

16.º Nomeadamente, porque uma interpretação, como aquela que é feita no acórdão recorrido, considerando que as perdas na cedência de suprimentos segue o mesmo regime das perdas na alie-nação de participações sociais, indo, pois, contra o texto da lei, configura-se como inconstitucional, por violação dos princípios da legalidade, certeza e segurança jurídica;

17.º Razões pelas quais a admissão do presente recurso e a subsequente apreciação do mesmo deve ser aceite, por estarem preenchidos os requisitos estabelecidos no art. 150.º do CPTA;

18.º Relativamente aos fundamentos materiais do presente recurso, constata-se que o acórdão recorrido considera que por ser a recorrente uma SGPS, a alienação de participações sociais e a alienação de créditos suprimen-tistas, por preços inferiores ao valor nominal, não se mostram indis-pensáveis ao exercício da sua actividade económica;

19.º Ora, se em todas as sociedades, a alienação de partes sociais e de créditos suprimen-tistas é uma normal operação societária, muito mais o é numa SGPS, em que o seu objecto é, precisamente, a gestão de participações sociais;

20.º Sendo certo, que o art. 23.º do CIRC, enumera como custo fiscalmente dedutível as menos-valias;

21.º Por outro lado, a tese do acórdão recorrido que à cedência de suprimentos se aplica o regime do art. 31.º, n.º 2 do EBF e, portanto, presume-se, também se aplica hoje o regime do art. 51.º-C do CIRC, não tem o mínimo apoio nas referidas normas;

22.º É que as normas em causa são claras e expressas, apo fazerem referência à alienação de partes do capital ou participações sociais, sendo que os suprimentos são créditos e não partes de capital;

23.º Sendo certo, também que quando o legislador quis aplicar o mesmo regime referente a perdas na alienação de partes de capital a outras situações, fê-lo (teve de o fazer) de modo expresse (art. 45.º, n.º 3 e hoje n.º 2 do art. 51.º-C, ambos do CIRC), que, aliás, não abrangem os suprimentos;

24.º Por outro lado, salvo o devido respeito, é incompreensível a tese expressa no acórdão re-corrido, que a anulação dos saldos dos créditos suprimen-tistas, em razão da sua cedência, implica o seu tratamento como prestações acessórias ou suplementares;

25.º É que as prestações suplementares são partes de capital, enquanto que os suprimentos são créditos;

26.º Sendo certo, aliás, que, de qualquer forma, o art.º 31.º, n.º 2, do EBF, não se aplica às pres-tações suplementares mas apenas às participações sociais.

27.º) *A decisão recorrida incorreu, assim, num erro de julgamento ao aplicar e interpretar o art. 31.º, n.º 2 do EBF.*

28.º) *A decisão recorrida ao aplicar, contra, ou para além do texto da norma, o regime estabelecido no art. 31.º, n.º 2 do EBF às perdas em cedências de suprimentos, violou os princípios da legalidade, certeza e segurança jurídica.*

2 – Não foram apresentadas contra-alegações.

3 - O Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto junto deste Tribunal emitiu o parecer de fls. 218 a 221 dos autos, onde se consigna, além do mais:

«(...)

As questões que a recorrente pretende ver reapreciadas pelo STA consistem em saber se:

- Uma sociedade gestora de participações sociais (SGPS) que cedeu créditos suprimetistas que tinha efectuado em sociedades participadas, juntamente com participações sociais, pode relevar como custos fiscais a perda que sofreu na cedência desses créditos, na medida em que essa alienação foi feita por preço inferior ao valor nominal, mais precisamente por valor simbólico (€5.073.536,51 e €1.492.971,24 contra €0,50 e €1.500,00);

- a perda registada com a cedência dos créditos não pode ser separada, em concreto, da alienação das participações sociais, sendo a mesma subsumível ao regime do artigo 31.º/2 do EBF, uma vez que tal separação significa a anulação dos saldos dos créditos emergentes dos suprimentos, dado o preço simbólico cobrado, o que implica, o tratamento dos mesmos como prestações acessórias ou prestações complementares (artigos 209.º e 210.º do CSC) e, nessa medida não dissociáveis das participações sociais alienadas.

A recorrente fundamenta o recurso no facto de se tratar de questões juridicamente melindrosas ou socialmente relevantes que permitem a expansão da controvérsia em questão, para além da situação singular, existindo doutrina e/ou jurisprudência que se pronunciou em sentido divergente do acórdão recorrido, gerando, deste modo, incerteza instabilidade na resolução das questões controvertidas e que, consequentemente, é necessário clarifica-la de forma a obter a melhor aplicação do direito.

No que concerne à 1.ª questão, salvo melhor juízo, não se verificam os referidos pressupostos de admissão do recurso excepcional de revista.

De facto, o próprio acórdão recorrido, na decisão dessa questão, cita o acórdão do STA, de 2006.03.26, que seguindo o caminho da doutrina e da jurisprudência para efeito de averiguar da indispensabilidade de um custo, considera que a AT não pode sindicar a bondade e oportunidade das decisões económicas de gestão da empresa, sob pena de se meter na liberdade e autonomia de gestão da sociedade e que só poderá excluir gastos, não directamente afastados pela lei, debaixo de uma forte motivação que convença que eles foram incorridos para além do objectivo social, ou seja, na prossecução de outro interesse que não o empresarial ou, ao menos, com nítido excesso, desviante, face às necessidades e capacidades objectivas da empresa.

E, no caso em análise, em que os créditos foram alienados por preço simbólico (€5.073.536,51 versus 0,50 e €1.492.971,24 versus €1.500,00), julgou o acórdão recorrido não ter sido feita prova da necessidade dos custos.

Portanto, a nosso ver e ressalvado melhor juízo, a 1.ª questão não é juridicamente melindrosa nem socialmente relevante com capacidade de expansão da controvérsia em questão de modo a fundamentar a sua reapreciação em sede de recurso excepcional de revista.

Também no que concerne à 2.ª questão se nos afigura que não se verificam os pressupostos do recurso excepcional de revista enunciados pela recorrente.

Na verdade, salvo melhor opinião, não se afigura que a questão permita a expansão da controvérsia, de modo a ultrapassar os limites da situação em concreto.

Com efeito estamos, perante uma situação singular, bem definida, em que os créditos emergentes dos suprimentos foram vendidos conjuntamente com participações sociais e em que a sua separação da alienação das participações sociais significaria a anulação do saldo dos referidos créditos, dado o preço simbólico cobrado pela sua alienação.

De qualquer modo, a reapreciação, apenas, da 2.ª questão, em sede de recurso excepcional de revista, sempre, seria inócua para a recorrente, uma vez que nunca poderia obter ganho de causa, atento o tratamento jurídico dado pelo acórdão recorrido à 1.ª questão.

Termos em que, salvo melhor juízo, não deve ser admitida a revista.».

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

- Fundamentação -

4 – Matéria de facto

É do seguinte teor o probatório fixado no Acórdão recorrido:

A sentença recorrida julgou provada a seguinte matéria de facto:

A) A impugnante apresentou, no dia 29/03/2001, a declaração de opção pelo regime especial de tributação dos grupos de sociedades, na qual comunica, em seu nome e em representação legal das

sociedades pertencentes ao grupo, a opção por aquele regime, com o início de aplicação em 01/01/2001 e com a validade por um período de cinco exercícios, de 2001 a 2005 (fls. 62/181 do PAT apenso).

B) Em cumprimento da ordem de serviço n.º 01200503904, de 04/06/2007, foi accionado procedimento de inspecção ao exercício de 2003 da impugnante, com vista à análise da declaração de rendimentos modelo 22 do IRC de 2003, referente a tributação pelo regime especial de tributação dos grupos de sociedades a que está sujeito o grupo (fls. 62/181 do PAT apenso).

C) Tal procedimento culminou com o relatório de inspecção tributária constante de fls. 62/92 do PAT apenso, cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido, datado de 30/11/2007, do qual consta o seguinte:

“Menos valias fiscais geradas com as cessões de créditos

Para efeitos de determinação do lucro tributável em IRC de 2003, considerou indevidamente como custo a importância de € 6.883.048,48 referente às menos valias fiscais apuradas com a contabilização das cedências de créditos por suprimentos realizados pelo sujeito passivo na sociedade A..... MOÇAMBIQUE DISTRIBUIDORA, SARL e na sociedade B....., LDA. (...)

Os créditos por suprimentos acima indicados foram cedidos no âmbito da venda das seguintes participações sociais detidas pela A....., SGPS, SA, na sociedade A..... MOÇAMBIQUE, SARL e na sociedade B....., LDA:

a) - Venda à C....., LDA, de acordo com o estipulado na Clausula Primeira do “Contrato de Compra e Venda de Acções e Cessão de Créditos Por Suprimentos”, das 5.492 acções de que a A....., SGPS, SA é titular na sociedade A..... MOÇAMBIQUE, SARL.

b) - Venda à D....., SA, de acordo com o estipulado na Clausula Primeira do “Contrato - Promessa de Divisão e Cessão de Quota e Cessão de Crédito”, da quota detida pela A....., SGPS, SA no capital social da B....., LDA

Sendo a A....., SGPS, SA, uma sociedade gestora de participações sociais, o resultado obtido com a alienação dos referidos valores, negociados em tais circunstâncias, deverá ter, para efeitos fiscais, o mesmo tratamento que foi dado às menos valias apuradas com a alienação das participações financeiras - “Não concorrem para a formação do lucro tributável, de acordo com o disposto no n.º 2 do art. 31.º do EBF”.

A Clausula Segunda e a Clausula Terceira dos contratos firmados, respectivamente, com a C....., LDA e com a D....., SA estabelecem os seguintes montantes como preços globais de venda das participações sociais e da cessão dos créditos por suprimentos;

a) - Clausula Segunda do contrato firmado com a C....., LDA - “o preço global da compra e venda de acções e cessão de crédito referidas na Clausula anterior é de € 1,00 (um euro) o qual será integralmente pago com a assinatura do presente contrato”.

b) - Cláusula Terceira do contrato firmado com a D....., SA - “o preço da cessão de créditos é de € 1.500,00 (mil e quinhentos euros)”.

Por esse motivo, a perda registada com a cedência dos créditos por suprimentos, não poderá ser desassociada da alienação das participações sociais.

De outro modo, de acordo com o consagrado no art. 23º do CIRC e com observância do disposto no art. 39º do mesmo diploma legal, a referida perda deveria ser acrescida ao Q07 do Mod. 22 do IRC, para efeitos de determinação do lucro tributável, por não poder ser considerada como indispensável para a realização dos proveitos ou ganhos sujeitos a imposto ou para a manutenção da fonte produtora (...)

Menos valias fiscais geradas com as cessões de créditos

A associação das cessões de créditos a alienação das participações financeiras tem a ver fundamentalmente com os seguintes factos;

a) - Os preços simbólicos acordados para as cessões de créditos tiveram como consequência perdas cujos elevados montantes só serão comercialmente justificáveis se os mesmos estiverem associados a alienação das participações financeiras detidas na A..... MOÇAMBIQUE e na B.....;

b) - Quando questionado, através da Notificação 074466, de 11.09.2007 (Anexo VI), para discriminar as facturas ou outros documentos equivalentes que constituem os saldos dos créditos cedidos, o sujeito passivo enviou os extractos das contas “252107 A..... Moçambique” e “252106 B.....” (ver Anexos I e VI) (...)

c) - Doutro modo, ao se pretender desassociar a cedência dos créditos da alienação das participações financeiras detidas na A..... MOÇAMBIQUE e na B....., resulta que em termos contabilísticos e fiscais os referidos saldos foram anulados, ou por dificuldades de cobrança, ou por terem sido liberados a favor dos adquirentes:

d) - Considerando que os referidos saldos foram anulados por dificuldades de cobrança, os custos contabilizados não poderão ser aceites por força do disposto no art. 39º do CIRC “Os créditos incobráveis podem ser directamente considerados custos ou perdas do exercício na medida em que tal resulte de processo especial de recuperação de empresa e protecção de credores ou de processo de

execução, falência ou insolvência, quando relativamente aos mesmos não seja admitida a constituição de provisão ou, sendo-o, esta se mostre insuficiente,”

e) - Considerando que os referidos saldos foram liberados a favor dos adquirentes, os custos contabilizados não poderão ser aceites por força do disposto nos termos do art. 24.º do CIRC “1 - Nas mesmas condições referidas para os custos ou perdas, concorrem ainda para a formação do lucro tributável as variações patrimoniais negativas não reflectidas no resultado líquido do exercício, excepto: a) As que consistam em liberalidades ou não estejam relacionadas com a actividade do contribuinte sujeita a IRC;

f) - Pelos motivos expostos, não foram acolhidas no relatório final as observações contidas na Audição Prévia” (fls. 62/92 do PAT apenso).

D) Em conformidade com o relatório e por despacho do Director de Finanças de Lisboa datado de 03/12/2007, foram aprovadas correcções técnicas ao lucro tributável do exercício de 2003 no montante global de € 7.714.575,75 (fls. 62/92 do PAT apenso).

E) A administração tributária emitiu então a liquidação de IRC do exercício de 2003 da impugnante com o n.º 20078910019109, datada de 10/12/2007, que originou o reembolso no montante de € 27.056,31, decorrente dos ajustamentos efectuados ao lucro tributável / matéria colectável (Doc. 1 da Reclamação Graciosa apensa).

F) No dia 24/04/2008, a impugnante apresentou reclamação graciosa desta liquidação, à qual foi atribuída o n.º 3522200804001710. (RG apensa).

G) Por decisão do Director de Finanças Adjunto da Direcção de Finanças de Lisboa, datada de 30/10/2009, foi parcialmente deferida esta reclamação graciosa, nos termos que constam de fls. 31/38, cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido, no sentido da anulação da parte respeitante à correcção monetária, mantendo-se a correcção de € 6.565.007,25, passando o total das correcções efectuadas do montante de € 7.714.575,75 para € 7.396.534,52 e o resultado negativo consolidado declarado de € 24.807.623,64 para 17.411.089,12 (Doc. 1 da PI).

H) Por decisão do Director de Finanças Adjunto da Direcção de Finanças de Lisboa, datada de 29/03/2010, foi determinada a revogação parcial do acto impugnado, mantendo-se o valor da matéria colectável e com alteração do valor dos prejuízos fiscais reportáveis para o exercício de 2004 de € 54.584.054,06 para € 62.215.676,61 (fls. 184/192 do PAT apenso).

Em sede de fundamentação da decisão da matéria de facto, consignou-se o seguinte: «Factos Não Provados // Não se provaram quaisquer outros factos, com relevância para a decisão da causa. // Motivação da decisão de facto // A decisão da matéria de facto efectuou-se com base no exame dos documentos e informações oficiais, não impugnados, que dos autos constam, tudo conforme referido a propósito de cada uma das alíneas do probatório».

X

Ao abrigo do artigo 662.º/1, do CPC, adita-se a seguinte matéria de facto:

I) O Grupo A....., SGPS, SA., é composto pelas seguintes sociedades:

Sociedades	NIPC
A..., SGPS, S. A. (dominante)
E... SARL
B..., L. ^{da}
F..., SGPS, S. A.
G..., S. A.
H..., SGPS, S. A.
I..., S. A.
J..., SGPS, S. A.
K..., S. A.
L... S. A.
M..., L. ^{da}

5 – Apreciando.

5.1 Da admissibilidade do recurso

O presente recurso foi interposto e admitido, *sem prejuízo do disposto no artigo 150.º/5 CPTA*, para este STA como *recurso de revista* (cfr. requerimento de interposição e despacho de admissão de fls. 183 e 212 dos autos, respectivamente), havendo agora que proceder à *apreciação preliminar sumária* da verificação *in casu* dos respectivos pressupostos da sua admissibilidade, *ex vi* do n.º 5 do artigo 150.º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos (CPTA).

Dispõe o artigo 150.º do CPTA, sob a epígrafe “Recurso de Revista”:

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

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

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

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

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

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

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

O acórdão recorrido, depois de reproduzir a decisão de 1.ª instância que julgara procedente a impugnação – por inexistir *óbice a que se configurem como custos indispensáveis para a realização dos proveitos, nos termos previstos no artigo 23.º do CIRC, a parte não recuperada dos suprimentos, cedidos pela impugnante* -, julgou verificado o erro de julgamento invocado pela recorrente Fazenda Pública, nos seguintes termos:

«A recorrente censura a sentença recorrida por entender que a mesma terá feito errada aplicação do Direito ao caso concreto, dado que as menos valias associadas à cessão dos créditos em causa não podem ser consideradas como custos dedutíveis em IRC. Concretamente, a recorrente invoca que «não existe qualquer fundamento, quer racional, quer económico, para que se verifique a cedência de tais créditos por um valor simbólico; não existe qualquer razão para que os créditos fossem cedidos pelos valores contabilizados pela impugnante; não foi demonstrada a indispensabilidade do custo em apreço».

No caso sujeito está em causa a cessão de créditos sobre sociedades participadas pela impugnante a terceiros, créditos cuja origem resulta de contratos de suprimento, mas cuja cessão implicou a anulação dos créditos, dado que os mesmos foram cedidos por valores simbólicos, sem justificação aparente; a cessão efectuou-se, pois, com custos acrescidos para a impugnante no montante de €6.565.007,25; montante que não foi aceite pela AT, invocando não dedutibilidade do custo, por alegadamente não ser o mesmo indispensável para a formação do rendimento tributável.

Do probatório [alínea C] resulta que «foi considerado como custo a importância de €6.883.048,48, referente às menos-valias apuradas com a contabilização das cedências de créditos por suprimentos

realizados pelo sujeito passivo nas sociedades A..... Moçambique e B..... // Os referidos créditos foram cedidos no âmbito da venda das seguintes participações sociais detidas pela A..... SGPS nas sociedades A..... Moçambique e B.....: // (i) Venda à C....., Lda, de acordo com o estipulado na cláusula primeira do “contrato de compra e venda de acção e cessão de créditos por suprimentos”, das 5.492 acções de que a A..... SGPS é titular na soc. A..... Moçambique, // (ii) Venda à D....., SA, de acordo com o estipulado na cláusula primeira do “contrato-promessa de divisão e cessão de quota e cessão de crédito”, da quota detida pela A....., SGPS, SA, no capital social da B....., Lda. // (...) // Os contratos firmados, respectivamente, com a C....., Lda e com a D....., SA, estabelecem como preços globais de venda das participações sociais e da cessão dos créditos por suprimentos, os seguintes montantes: // (i) Cláusula segunda do contrato firmado com a C....., Lda. – “o preço global da compra e venda de acções e cessão de crédito referida na cláusula anterior é de €1,00 (um euro) o qual será integralmente pago com a assinatura do presente contrato”. // (ii) Cláusula terceira do contrato firmado com a D....., SA – “o preço da cessão de créditos é de €1.500,00”. // Sendo que: // “... nos preços simbólicos acordados para as cessões de créditos tiveram como consequência perdas cujos elevados montantes só serão comercialmente justificáveis se os mesmos estiverem associados a alienação das participações financeiras detidas na A..... Moçambique e na B.....”

Descrição	Valor de realização	Valor dos créditos	Perdas apuradas
Suprimentos detidos na A... Moçambique, SARL	0,50	5073536,51	5073536,01
Suprimentos detidos na B..., L. ^{da}	1500,00	1492971,24	1491471,24

Ao se pretender desassociar a cedência dos créditos da alienação das participações financeiras detidas na A..... Moçambique e na B....., resulta que em termos contabilísticos e fiscais os referidos saldos foram anulados, ou por dificuldades de cobrança ou por terem sido liberados a favor dos adquirentes».

A questão suscitada nos autos consiste em saber se são de relevar como custos do exercício as perdas resultantes da cessão de créditos detidos por suprimentos, efectuados em sociedades que integram o perímetro do grupo dominado pela sociedade cedente, quando os mesmos foram cedidos por preço inferior (“simbólico”) ao seu valor.

Sobre a matéria constitui jurisprudência assente a seguinte:

a) «No entendimento que a doutrina e a jurisprudência têm vindo a adoptar para efeito de averiguar da indispensabilidade de um custo (cfr. art. 23.º do CIRC na redacção em vigor em 2001), a AT não pode sindicá-la a bondade e oportunidade das decisões económicas da gestão da empresa, sob pena de se intrometer na liberdade e autonomia de gestão da sociedade. // Assim, um custo será aceite fiscalmente caso, num juízo reportado ao momento em que foi efectuado, seja adequado à estrutura produtiva da empresa e à obtenção de lucros, ainda que se venha a revelar uma operação económica infrutífera ou economicamente ruínosa, e a AT apenas pode desconsiderar como custos fiscais os que não se inscrevem no âmbito da actividade do contribuinte e foram contraídos, não no interesse deste, mas para a prossecução de objectivos alheios (quando for de concluir, à face das regras da experiência comum que não tinha potencialidade para gerar proveitos)». [Acórdão do STA, de 24.09.2014, P. 0779/12].

b) «O conceito de indispensabilidade não só não pode fazer-se equivaler a um juízo estrito de imperiosa necessidade, com já se disse, como também não pode assentar num juízo sobre a conveniência da despesa, feito, necessariamente, ‘a posteriori’. Por exemplo, os gastos feitos com uma campanha publicitária que se revelou infrutífera não podem, só em função desse resultado, afirmar-se dispensáveis. // O juízo sobre a oportunidade e conveniência dos gastos é exclusivo do empresário. Se ele decide fazer despesas tendo em vista prosseguir o objecto da empresa mas é mal sucedido e essas despesas se revelam, por último, improficuas, não deixam de ser custos fiscais. Mas todo o gasto que contabilize como custo e se mostre estranho ao fim da empresa não é custo fiscal, porque não indispensável. // Entendemos, pois, que são custos fiscalmente dedutíveis todas as despesas que se relacionem directamente com o processo produtivo (para o nosso caso, não interessa considerar as de investimento), designadamente, com a aquisição de factores de produção, como é o caso do trabalho. E que, sob pena de violação do princípio da capacidade contributiva, a Administração só pode excluir gastos não directamente afastados pela lei debaixo de uma forte motivação que convença de que eles foram incorridos para além do objectivo social, ou seja, na prossecução de outro interesse que não o empresarial, ou, ao menos, com nítido excesso, desviante, face às necessidades e capacidades objectivas da empresa». [Acórdão do STA, de 29.03.2006, P. 01236/05].

No caso em exame, em que ocorre a alienação de crédito proveniente de suprimentos, por valor inferior ao seu valor nominal, não se «detecta qual o interesse da recorrida, sendo certo que, tendo o negócio sido efectuado por um preço simbólico, a sua realização, na perspectiva da recorrida, apresenta-se como sendo dispensável – manter o crédito ou aliená-lo por preço simbólico – para a

realização dos proveitos» (Parecer do Digno Magistrado do MP, junto aos autos). A recorrida é a sociedade dominante do grupo A. e é uma sociedade gestora de participações sociais pelo que a alienação de participações sociais [ou de créditos por suprimentos associados] detidos pela recorrida em sociedades do grupo por preços inferiores ao seu valor nominal não se mostra indispensável ao exercício da sua actividade económica. Em rigor, as perdas associadas à alienação dos créditos em causa não são custos do exercício, mas apenas menos-valias, decorrentes da alienação dos créditos e das participações sociais, por preço inferior ao seu valor nominal.

Mais se refere que a perda registada com a cedência de créditos por suprimentos não pode ser separada, em concreto, da alienação das participações sociais, sendo a mesma subsumível ao regime estatuído no artigo 31.º/2, do Estatuto dos Benefícios Fiscais/EBF (...). É que tal separação significa a anulação dos saldos dos créditos emergentes dos suprimentos, dado o preço simbólico cobrado, o que implica, ao cabo e ao resto, o tratamento dos mesmos como prestações acessórias ou prestações complementares [artigos 209.º e 210.º do Código das Sociedades Comerciais] e nessa medida não dissociáveis das participações sociais alienadas, ao abrigo do disposto no artigo 31.º/2, do EBF. O que significa que não concorrem para a formação do lucro tributável.

Ao julgar em sentido discrepante do antes referido, a sentença recorrida não se pode manter na ordem jurídica.» (fim de citação)

Pretende a recorrente a admissão da presente revista excepcional quanto à questão de saber se *uma sociedade gestora de participações sociais (SGPS), que alienou participações detidas noutras sociedades, bem como, alienou ou cedeu créditos suprimetistas que tinha efectuado a essas participadas, pode considerar como custo fiscal a perda que sofreu na cedência desses créditos, na medida em que tal cedência foi feita por valor inferior ao valor nominal* (cfr. conclusão 6.ª das suas alegações de recurso) e bem assim quanto à questão de saber se *o regime estabelecido para as SGPS, no art. 31.º, n.º 2 do EBF e hoje, para todas as sociedades, no art. 51-C do CIRC, ao estabelecer a não dedução das perdas geradas na alienação das participações sociais, é também aplicável às perdas sofridas na alienação de suprimentos* (cfr. conclusão 14.º das suas alegações de recurso), alegando tratar-se de questões de relevância jurídica *questão controversa, de utilidade prática, cuja frequência é susceptível de ser repetida num número indeterminado de casos futuros.*

Ora, concedendo embora que a questão da indispensabilidade ou não dos custos tem todas estas características, certo é que, por um lado, o enquadramento jurisprudencial que foi dado à questão no acórdão recorrido não merece reparo, sendo que o concreto juízo sobre essa indispensabilidade em cada caso depende em exclusivo da apreciação judicial de circunstâncias de facto dificilmente generalizáveis, porquanto frequentemente únicas e irrepetíveis.

Daí que não se justifique a admissão de revista excepcional para reapreciação de questão de saber se *uma sociedade gestora de participações sociais, que alienou participações detidas noutras sociedades, bem como, alienou ou cedeu créditos suprimetistas que tinha efectuado a essas participadas, pode considerar como custo fiscal a perda que sofreu na cedência desses créditos, na medida em que tal cedência foi feita por valor inferior ao valor nominal*, porquanto nem a questão pode ser colocada em abstracto, nem a resposta a ela – positiva ou negativa -, pode ser desligada das concretas circunstâncias que foram apreciadas no caso *sub judice*.

O acórdão recorrido considerou, aderindo ao parecer do MP no TCA-Sul, que atentas as circunstâncias do caso, não se *«detecta qual o interesse da recorrida, sendo certo que, tendo o negócio sido efectuado por um preço simbólico, a sua realização, na perspectiva da recorrida, apresenta-se como sendo dispensável – manter o crédito ou aliená-lo por preço simbólico – para a realização dos proveitos»*, decisão que não se afigura nem como “manifestamente errada”, nem como “juridicamente insustentável” e que por si só sustenta o provimento do recurso e a improcedência da impugnação.

Daí que, como salienta o Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto no seu parecer junto aos autos, *a reapreciação, apenas, da 2.ª questão, em sede de recurso excepcional de revista, sempre, seria inócua para a recorrente, uma vez que nunca poderia obter ganho de causa, atento o tratamento jurídico dado pelo acórdão recorrido à 1.ª questão.*

Ora, não havendo senão razão teórica para a admissão da revista quanto à segunda questão, não haverá que a admitir, pois que não caberá a este STA enquanto Tribunal de revista emitir pronúncia sobre questão que não releve para o caso concreto.

Pelo exposto se conclui não ser de admitir a revista.

- Decisão -

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

Custas pela recorrente.

Lisboa, 14 de Outubro de 2015. — *Isabel Marques da Silva* (relatora) — *Dulce Neto* — *Casimiro Gonçalves*.

Acórdão de 14 de Outubro de 2015.

Processo n.º 333/15-30.

Recorrente: A.....

Recorrido: Universidade de Coimbra.

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

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

A....., inconformado, recorreu da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Coimbra (TAF de Coimbra) datada de 20 de Novembro de 2014, que negou provimento à oposição por si deduzida, contra a execução fiscal n.º 30502014011020358 por dívidas de propinas do ano 2005/2006, em que é exequente a Universidade de Coimbra.

Alegou, tendo concluído como se segue:

1. A Universidade de Coimbra iniciou execução fiscal com base em certidão de dívida, por ela emitida, de acordo com a qual o aqui Recorrente não procedeu ao pagamento das propinas referentes ao ano lectivo de 2005/2006.

2. No entanto, o montante peticionado pela Exequente encontra-se prescrito, por decurso do prazo de 8 anos estabelecido no art. 48.º da Lei Geral Tributária (LGT).

3. A propina é devida desde o momento da inscrição no curso e tal dever é originado pela respectiva inscrição, podendo ser paga de uma só vez - até ao último dia de Novembro de 2005 - ou em três prestações, vencendo-se a primeira no último dia de Novembro e as duas restantes no último dia dos meses de Fevereiro e Maio de 2006.

4. Ora, não tendo o aqui Oponente procedido ao pagamento da propina em qualquer das referidas modalidades, a obrigação venceu-se precisamente no dia 30 de Novembro de 2005, nos termos do art. 781.º do Código Civil.

5. Ora, até à citação no âmbito do presente processo executivo - enviada por correio simples em 06 de Fevereiro de 2014, recebida pelo aqui Recorrente apenas em 14 de Fevereiro - tal valor nunca foi exigido ao Recorrente.

6. A propina é equiparável a um imposto de obrigação única, pois tem origem num facto instantâneo - a inscrição em determinado ano lectivo - e nele se esgota, não perdurando no tempo, não se prolongando ano após ano, como no caso dos impostos periódicos.

7. Esta posição é defendida em parecer da Provedoria da Justiça, emitido no âmbito do processo 2027/12, relativo a cobrança de dívidas de propinas, junto como doc. n.º 1 com a oposição à execução e que aqui se dá por integralmente reproduzido.

8. Nesta sequência, o prazo de prescrição de oito anos conta-se a partir da data em que o facto tributário ocorreu e, contrariamente ao defendido pela sentença recorrida, o facto tributário é precisamente a inscrição no curso em determinado ano e não a frequência do curso -, ou seja, desde a data de inscrição, no dia 7 de Outubro de 2005 (facto provado B da douda sentença).

9. A prescrição da propina reclamada no presente processo executivo ocorreu, pois, oito anos após a inscrição do aqui Oponente no ano lectivo de 2005/2006, ou seja, em 7 de Outubro de 2013.

10. Quando muito, admite-se que o prazo de prescrição se tenha iniciado no dia 30 de Novembro de 2005, uma vez que até essa data o Recorrente poderia ter pago o valor integral da propina, ou a primeira prestação da mesma.

11. Óbvio se torna que no momento em que o Recorrente foi citado e até mesmo quando foi emitida a certidão de dívida pela Exequente, em 31 de Dezembro de 2013, já a mesma se encontrava prescrita, de acordo com o art. 48.º da LGT, sendo certo que não ocorreu qualquer causa de suspensão ou interrupção da prescrição.

12. Face ao exposto, ao não julgar procedente a Oposição à Execução, em que se pugnava pela prescrição da dívida tributária invocada pela Exequente violou o Mmo. Juiz *a quo* o mencionado artigo 48.º da LGT.

13. Deverá, pois, ser procedente a oposição à execução, por prescrição da dívida tributária.

Sem prescindir,

14. Para além do prazo de prescrição, a Lei Geral Tributária fixa também um prazo de caducidade, nos termos do artigo 45.º, n.º 1 da LGT, findo o qual, caduca o direito de liquidar o tributo.

15. O prazo de caducidade de quatro anos terá de contar-se desde o momento em que o facto tributário ocorreu, ou seja, desde a inscrição no ano lectivo de 2005/2006, uma vez que terá de se equiparar a propina a um imposto (*rectius*, taxa) de obrigação única.

16. O Recorrente não se conforma com o entendimento expresso na sentença recorrida, no sentido de não existir o dever legal de notificação da liquidação da propina, entendendo-se que tal resulta directamente do preceito do art. 3.º do Regulamento n.º 18/2004 da Universidade de Coimbra, publicado no Diário da República n.º 92, de 19/04/2004 (II Série).

17. Na verdade, não resulta do referido preceito regulamentar qualquer referência ao dever (ou à inexistência do mesmo) de liquidação.

18. Assim, não existindo qualquer regime de excepção à regra geral do artigo 45.º da LGT, que fixa o dever de notificação da liquidação dos tributos, a mesma terá de ser aplicada *in casu*.

19. É a própria Exequente que reconhece existir um dever de liquidação, constando da certidão de dívida que “(...) tendo o tributo sido liquidado no acto de inscrição (...)”.

20. Outrossim, como resulta dos factos provados e não provados constantes da douda sentença, nunca se poderá considerar que tal liquidação tenha sido **validamente notificada**.

21. Existe, efectivamente, o dever de notificação da liquidação da propina, e esta tem necessariamente de observar os requisitos legais impostos pelos artigos 36.º e 38.º, n.º 1, ambos do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

22. Face a tal ausência e notificação, o direito da Exequente de liquidar o tributo caducou, pelo que deveria o presente processo executivo ter sido declarado extinto por caducidade.

23. Ao não julgar procedente a Oposição à Execução e consequentemente não considerar extinta a execução fiscal por o direito da Exequente ter caducado, a douda sentença recorrida violou o artigo 45.º da LGT e os artigos 36.º e 38.º, n.º 1, ambos do CPPT.

Termos em que deve o presente recurso ser julgado procedente e, consequentemente, extraídos os corolários dimanados das “conclusões” tecidas.

Contra-alegou a exequente Universidade de Coimbra, tendo concluído:

A. Vem o presente recurso interposto pelo recorrente A..... da douda sentença proferida pelo Tribunal Administrativo e Fiscal de Coimbra nos autos em epígrafe, sentença que considerou improcedente a oposição à execução deduzida pelo oponente.

B. Não há qualquer vício a apontar à decisão recorrida, que julgou exemplarmente todas as questões suscitadas pelo oponente, em concreto a **prescrição, a falta de notificação da liquidação no prazo de caducidade e a ilegalidade da dívida exequenda por falta de contraprestação do serviço**.

C. No que concerne à questão da prescrição, entendeu a douda decisão recorrida que *o facto tributário é distinto do acto tributário. O primeiro é o facto natural fiscalmente relevante e, o segundo, é o ato jurídico pelo qual se define uma situação jurídica de natureza tributária. Na presente situação, o facto tributário é a frequência daquele ano de ensino que deu origem ao dever de pagamento da respectiva propina e não a sua inscrição. Ora, é com o terminus do facto (e não do acto) que emerge o início do prazo prescricional. Por isso, o prazo prescricional nos termos do n.º 1 do art.º 48.º da LGT de 8 anos aplicado à presente situação tem que ser calculado a partir do termo do ano de 2006, ou seja após 31.12.2006. Deste modo, a verificar-se a prescrição esta ocorreria após 31.12.2014*

D. Este tem sido o entendimento dos Tribunais Administrativos e Fiscais relativamente à mesma questão, os quais consideram aplicável aos casos em apreço a norma do art.º 48.º da LGT em toda a sua redacção, perfilhando o entendimento de que às propinas terá que se aplicar quanto ao *dies a quo*, o mesmo regime dos impostos periódicos.

E. A contraprestação da Universidade de Coimbra é duradoura, é prolongada no tempo e compreende uma multiplicidade de actos que são praticados ao longo do tempo; as aulas são dadas em três trimestres ao longo de um ano lectivo, os exames ou frequências são efectuados no fim de um trimestre ou do ano lectivo, fazem parte do um plano pedagógico que tem uma estrutura duradoura., ou seja, a contraprestação da Recorrida é esse serviço de ensino, materializado em aulas e avaliações, fundamentalmente.

F. Tendo em conta que o Oponente foi citado para a presente execução em 03.02.2014 e que este facto é interruptivo da prescrição nos termos do n.º 1 do art.º 49.º da LGT, no presente caso ocorreria após 31.12.2014, não se verifica a apontada prescrição, por verificação da sobredita causa interruptiva.

G. quanto à questão da caducidade, entendeu a douda decisão recorrida o seguinte: *inexiste qualquer obrigação de notificação para pagamento das propinas, sendo estas devidas em datas certas, existindo tão só a obrigação de disponibilização de informação necessária para se proceder ao pagamento pelo serviço de multibanco. (...) Não é subsumível a presente situação a uma eventual caducidade do direito de liquidação prevista no art.º 45.º da LGT. (...) por se encontrar desenquadrada a referida questão, inexiste a apontada caducidade*.

H. Não existe, especificamente, um dever de liquidação por parte da Recorrida, mas tão só um dever de entregar aos alunos o seu aviso de pagamento, donde constará a entidade, a referência e o valor a pagar, o que foi feito no caso concreto.

I. Ainda que assim não se entenda, da matéria de facto provada na douda sentença recorrida não resulta que o Recorrente não tenha sido notificado da liquidação das propinas, razão pela qual, sendo o presente recurso apenas de direito, não poderá o Supremo Tribunal Administrativo alterar a matéria factual fixada na douda decisão recorrida.

J. Salvo melhor entendimento, para que se pudesse julgar procedente a excepção de caducidade da liquidação, teria que resultar provado que o Recorrente não foi notificado da liquidação dentro do período previsto no art.º 45.º da LGT, o que, no caso concreto, não sucede.

K. Face ao exposto, entende a Recorrida que bem andou a decisão proferida pelo Tribunal Administrativo e Fiscal de Coimbra ao julgar improcedente a excepção de caducidade da liquidação invocada pelo Recorrente.

L. Não deve ser concedido provimento ao presente recurso, mantendo-se a mui doutra decisão recorrida na íntegra,

Assim se fazendo Justiça!

O Ministério Público, notificado pronunciou-se pela verificação da excepção de incompetência do STA em razão da hierarquia. Em síntese entendeu que o recurso não versa unicamente matéria de direito, pois o recorrente invocou que não foi notificado da liquidação do tributo dentro do prazo previsto no artº 45º da LGT, e segundo o Ministério Público, esta situação não tem suporte na decisão recorrida.

A esta questão respondeu o recorrente, pugnando pela competência do STA.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

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

A - Em 16.09.2004, o Oponente assinou o impresso de inscrição na Universidade de Coimbra, relativo ao ano lectivo de 2004/2005 para o Curso de Licenciatura em Geografia (Área de Especialização de Ensino) (cf. docs. a fls. 139 e 140 dos autos que aqui se dão, para todos os efeitos legais, como integralmente reproduzidos).

B - Em documento intitulado por «*Certidão*» emitido pela Universidade de Coimbra, relativamente ao Oponente, retira-se que: “[...]”

• *O estudante, identificado com o número de aluno , efectuou a sua inscrição no curso de Licenciatura em Geografia (Especialização de Ensino), da Faculdade de Letras da Universidade de Coimbra, no ano lectivo de 2005/2006, no dia 7 de outubro de 2005.*

• *A inscrição foi realizada na plataforma informática SIGES, bastando, para isso, inserir o nome de utilizador e o seu número de estudante, o que, in caso, foi feito (Anexo I). Na dita plataforma foi disponibilizado o plano de pagamentos da propina.*

• *O aluno acima identificado acedeu efetivamente à plataforma informática, em 7 de outubro de 2005, pelas 12h25m, efectuando inscrições a dez disciplinas do curso e ano lectivo já referidos; [...]”* (cf. docs. a fls. 116 e 117 dos autos que aqui se dão, para todos os efeitos legais, como integralmente reproduzidos).

C - A Universidade de Coimbra emitiu em nome do Oponente a «*Folha de Pagamento de Propinas 2005/2006*» referente ao curso de Licenciatura em Geografia (cf. doc. a fls. 70 dos autos que aqui se dá, para todos os efeitos legais, como integralmente reproduzido).

D - Em 03.08.2007, o Oponente apresentou nos serviços académicos da Universidade de Coimbra um «*Requerimento mudança de curso, transferência e reingresso*», solicitando a sua transição para a Licenciatura em Turismo, Lazer e Património (cf. doc. a fls. 71 dos autos que aqui se dá, para todos os efeitos legais, como integralmente reproduzido).

E - A Universidade de Coimbra emitiu em nome do Oponente, o ofício com a referência PEME - 387/2007, datado de 12.09.2007, referente à mudança de curso a que se alude na alínea anterior (cf. doc. a fls. 72 dos autos que aqui se dá, para todos os efeitos legais, como integralmente reproduzido).

F - Ao Oponente foi movido o processo de execução fiscal com o n.º 3050201401020358 (cf. docs. a fls. 1 a 8 do PEF anexo aos autos que aqui se dão, para todos os efeitos legais, como integralmente reproduzidos).

G - O processo referido na alínea anterior teve por base a «*Certidão de Dívida*» emitida pela Universidade de Coimbra, datada de 31.12.2013, da qual se extrai que o Oponente “[...] frequentou o curso de Licenciatura em Geografia, no ano letivo de 2005/2006, e que, tendo o tributo sido liquidado no ato de inscrição de cujo montante foi notificado naquele ato bem como dos respectivos prazos para o pagamento, não efectuou o pagamento voluntário da dívida que abaixo se discrimina [...]” (cf. doc. a fls. 2 do PEF anexo dos autos que aqui se dá, para todos os efeitos legais, como integralmente reproduzido).

H - O Oponente foi objecto de citação para o processo de execução referido nas duas alíneas anteriores por citação postal efectuada por ofício datado de 23.01.2014, tendo o mesmo sido devolvido com a indicação «*Objecto não reclamado*» (cf. docs. a fls. 3 a 8 do PEF anexo aos autos que aqui se dá, para todos os efeitos legais, como integralmente reproduzido).

I - O Oponente foi citado por via postal para o presente processo de execução fiscal em 03.02.2014 (cf. doc. a fls. 4 dos autos que aqui se dá, para todos os efeitos legais, como integralmente reproduzido).

J - A petição inicial da presente oposição deu entrada no SEF de Coimbra 2 em 11.03.2014 (cf. fls. 2 a 32 dos autos).

Nada mais se deu como provado.

Importa, previamente, apreciar a questão da competência em razão da hierarquia suscitada pelo Ministério Público, questão esta que integra pressuposto processual relativo ao Tribunal, constituindo requisito de interesse e ordem pública devendo, por isso mesmo, o seu conhecimento preceder o de qualquer outra matéria – cf. artigos 16º n.º 1 e 2 do CPPT e 13º do CPTA.

Ora, de harmonia com o disposto nos artigos 26º alínea b) e 38º alínea a) do novo ETAF e 280º n.º 1 do CPPT-, à Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo compete apenas conhecer dos recursos interpostos de decisões dos tribunais tributários de 1ª Instância, com exclusivo fundamento em matéria de direito. Sendo que aos Tribunais Centrais Administrativos compete, por sua vez conhecer dos recursos de decisões dos tribunais tributários de 1ª Instância, com excepção dos referidos na alínea b) do n.º 1, do citado art. 26.º do referido Estatuto.

A jurisprudência deste Supremo Tribunal tem vindo a entender que na delimitação da competência do Supremo Tribunal Administrativo em relação à do Tribunal Central Administrativo deve entender-se que o recurso não tem por fundamento exclusivamente matéria de direito sempre que nas conclusões das respectivas alegações o recorrente pede a alteração da matéria fáctica fixada na decisão recorrida ou invoca, como fundamento da sua pretensão, factos que não têm suporte na decisão recorrida, desde que estes, em abstracto, não sejam indiferentes para serem ponderados no julgamento da causa - vide neste sentido Acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo de 20.05.2009, recurso 18/09, de 03.10.2007, recurso 373/07, de 31.01.2007, recurso 1027/06 e de 17.01.2007, recurso 962/06, todos in www.dgsi.pt.

O recurso não tem assim exclusivamente por fundamento matéria de direito se nas respectivas conclusões se questionar a questão factual, manifestando-se divergência, por insuficiência, excesso ou erro, quanto à matéria de facto provada na decisão recorrida, quer porque se entenda que os factos levados ao probatório não estão provados, quer porque se considere que foram esquecidos factos tidos por relevantes, quer porque se defenda que a prova produzida foi insuficiente, quer ainda porque se dirija nas ilações de facto que se devam retirar dos mesmos, cfr. acórdão deste STA, datado de 11/03/2015, recurso n.º 01132/14.

Esta questão respeitante à matéria de facto suscita-se apenas no tocante à alegada omissão de notificação da liquidação do imposto, que no entender do recorrente não ocorreu de forma válida, cfr. conclusão 20.

Por sua vez, entende a entidade recorrida, nas suas conclusões H. e I. que não existe, especificamente, um dever de liquidação por parte da Recorrida, mas tão só um dever de *entregar aos alunos o seu aviso de pagamento, donde constará a entidade, a referência e o valor a pagar*, o que foi feito no caso concreto e que, ainda que assim não se entenda, da matéria de facto provada na douta sentença recorrida não resulta que o Recorrente não tenha sido notificado da liquidação das propinas, razão pela qual, sendo o presente recurso apenas de direito, não poderá o Supremo Tribunal Administrativo alterar a matéria factual fixada na douta decisão recorrida.

Ou seja, tanto o recorrente, como a entidade recorrida, pretendem que este Supremo Tribunal, conheça não só da necessidade de notificação da liquidação da taxa, mas ainda da sua validade (da notificação) e, também, do circunstancialismo fáctico que rodeou (ou não) essa liquidação, nomeadamente a efectiva entrega de documento de onde constasse o concreto valor a pagar.

Se das alegações de recurso não era clara a necessidade da reapreciação da matéria de facto, dúvidas não restam que tal apreciação se impõe face às contra-alegações apresentadas pela Universidade de Coimbra, sendo certo que se trata de matéria essencial à discussão da questão tal como as partes a trazem a este Supremo Tribunal.

E, assim sendo, é manifesto que a competência para conhecer do presente recurso cabe ao TCA Norte e não a este Supremo Tribunal.

Ocorre, pois, a incompetência deste Supremo Tribunal Administrativo já que versando o recurso, também, matéria de facto, será competente para dele conhecer o Tribunal Central Administrativo Norte – arts. 280º, n.º 1 do Código de Procedimento e de Processo Tributário e 26º alínea b) e 38º alínea a) do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais.

Termos em que, face ao exposto, se decide julgar a Secção de Contencioso Tributário do STA incompetente, em razão da hierarquia, para conhecer do presente recurso jurisdicional, declarando-se competente para o efeito o Tribunal Central Administrativo Norte (Secção do Contencioso Tributário).

Custas pelo recorrente, com t.j. em 1 Uc.

D.n., transitada esta decisão remeta ao TCA Norte.

Lisboa, 14 de Outubro de 2015. — *Aragão Seia* (relator) — *Casimiro Gonçalves* — *Francisco Rothes*.

Acórdão de 14 de Outubro de 2015.

Processo n.º 393/15-30.

Recorrente: AT - Autoridade Tributária e Aduaneira.

Recorrido: A.....

Relator: Exmº. Sr. Consº. Dr. Aragão Seia.

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

A Fazenda Pública, inconformada, recorreu da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Viseu (TAF de Viseu) datada de 5 de Outubro de 2014, que julgou procedente a oposição que A....., havia deduzido ao processo de execução fiscal n.º 2534200301001078, movido contra a devedora originária, a sociedade “B....., Lda”, e posteriormente contra ele revertido na qualidade de gerente.

Alegou, tendo concluído como se segue:

- Incide o presente recurso sobre, a aliás douta sentença, que julgou procedente a presente oposição, com a consequente extinção do processo executivo n.º 2534 2003 01001078 e apensos, instaurado por dívidas de IVA dos anos de 1998, 1999 e 2000, IRC dos anos de 1999 e 2000 e Coimas Fiscais dos anos de 2003 e 2004, sendo que o presente recurso apenas versa a decisão judicial na parte relativa aos tributos e já não das Coimas;

- Foi a decisão proferida com base em determinados factos considerados provados, concretamente, atendendo à circunstância de a Administração Fiscal não ter logrado provar que o oponente exerceu a gerência de facto na firma “B..... LDA”, no período a que se reportam as dívidas objecto dos presentes autos;

- Contudo, devidamente averiguado nos presentes autos de oposição à execução fiscal, verifica-se que a questão do desempenho da gerência de facto por parte do oponente não constitui uma questão controvertida;

- Há que ter na devida conta o estipulado no art.º 608º, n.º 2 do CPC, segundo o qual: “O juiz deve resolver todas as questões que as partes tenham submetido à sua apreciação, exceptuadas aquelas cuja decisão esteja prejudicada pela solução dada a outras. Não pode ocupar-se senão das questões suscitadas pelas partes, salvo se a lei lhe permitir ou impuser o conhecimento officioso de outras”;

- Compulsados os autos, verifica-se que da leitura da petição de oposição a questão da gerência de facto não é controvertida, ou sequer contraditada por parte do oponente;

- Invoca o oponente vários vícios, a saber: Nulidade do despacho de reversão, que não teve culpa na insuficiência patrimonial que deu origem ao não pagamento das dívidas e que, em relação às Coimas, está vedada a responsabilidade subsidiária pelo seu pagamento nos termos do art.º 30º, n.º 3 da CRP;

- Do que imediatamente resulta que não foi pelo oponente alegado, em momento algum, que não desempenhou funções de gerente de facto na sociedade “B..... LDA”, contrariamente ao referido na sentença de que se recorre;

- Mais: Não só o oponente nada alegou no sentido de que não fora gerente de facto no período a que respeitam as dívidas, como inclusive o próprio oponente, na petição apresentada, reconhece e assume o desempenho de tais funções de gerência;

- Veja-se, em particular e a título exemplificativo, o articulado 23º da p.i., cujo teor passamos a reproduzir: “O oponente, no exercício das suas funções de gerente usou de rigorosa e empenhada diligência, própria de um *bonus pater familia*, tudo com vista ao cumprimento de todas as obrigações, nomeadamente fiscais, pela sociedade”;

- Assim sendo, entende a Fazenda Pública que o facto base dado como provado na douta sentença para alicerçar a procedência da presente oposição, sustenta-se exclusivamente na falta de prova, da parte da Administração Fiscal, de que o oponente exerceu a gerência de facto na sociedade devedora;

- No entanto, não podia a douta sentença considerar como provado o não exercício de facto pelo oponente do cargo de gerente, quando, é certo que dos elementos dos autos resulta que o mesmo nem sequer alegou que não exerceu a gerência de facto, antes assumiu ter desempenhado essas funções (vide art.º 23º da p.i.);

- Razão porque há uma notória contradição entre os factos assentes como provados (o não exercício da gerência de facto do oponente) e os elementos de prova constantes dos autos;

- Do que se conclui que não podia a douta sentença decidir pela procedência da presente oposição, com fundamento na prova de que o oponente não desempenhou o cargo de gerente de facto;

- Pois que, o exercício das funções de gerente de facto não constitui questão controvertida nos autos, uma vez que o oponente não alegou que não foi gerente de facto da sociedade principal, sendo que assume mesmo esse desempenho do cargo de gerência;

- Assim sendo, a decisão sob apreciação incorreu em excesso de pronúncia ao abrigo do artº 125º, nº. 1 do CPPT, uma vez que o Juiz pronunciou-se sobre questão de que não devia conhecer;

- Ora, constitui nulidade de sentença o excesso de pronúncia que ocorre com a pronúncia do tribunal sobre questões que não deva conhecer, em que se estabelece que o Juiz não pode ocupar-se senão de questões suscitadas pelas partes, salvo se a lei lhe permitir ou impuser o conhecimento officioso de outras;

- Em suma, o Meritíssimo Juiz incorreu em erro de julgamento, por errada aplicação da lei, mormente o disposto nos art.º 121º a 125º, nº. 1 do CPPT, 608º, 609º e 615º, nº. 1, d), todos do CPC.

Termos em que, deve ser dado provimento ao presente recurso, ordenando-se, em consequência, a substituição da douta sentença recorrida, por outra em que se julgue improcedente, por não provada, a presente oposição, com as legais consequências.

Não foram produzidas contra-alegações.

O Ministério Público, notificado pronunciou-se pela procedência do recurso e improcedência da oposição judicial. No essencial o Ministério Público entendeu que não sendo a gerência de facto uma questão controvertida e tendo a sentença recorrida conhecido dessa questão incorreu em vício formal de excesso de pronúncia, determinando assim a sua nulidade.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

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

1. Em 27 de Março de 1996, foi celebrado contrato de sociedade, figurando como outorgante o Oponente e outro, pelo qual foi constituída a sociedade “B....., Lda”, ficando a sua administração a cargo dos dois sócios. - *cf. fls. 59/62 dos autos, que se dão por integralmente reproduzidas, tal como as demais que a seguir se indicam.*

2. A mesma sociedade e devedora originária encontra-se registada na Conservatória do Registo Comercial de Cinfães, com o NIPC, ali figurando como gerente o Oponente e a forma de a obrigar ocorria pela intervenção de um gerente. - *cf. fls. 66/67 dos autos.*

3. Em 18.04.1996, foi apresentada a declaração de início de atividade da devedora originária “B....., Lda”, na qual figura como gerente o Oponente, encontrando-se tal declaração por ele assinada. - *cf. fls. 57/58 dos autos.*

4. Na noite de 3 para 4 de Junho de 1997, ocorreu um assalto nas instalações da devedora originária, do qual resultou o furto de vários equipamentos e tendo o correspondente processo corrido os seus termos no Ministério Público junto do Tribunal Judicial de Cinfães, os mesmos foram arquivados por não ter sido possível averiguar quem foi o agente infrator. - *cf. fls. 164/172 dos autos e.*

5. Entre o dia 20/04/1999 e o dia 22/04/1999, as instalações da devedora originária foram novamente assaltadas, do que resultou o furto de vários equipamentos e tendo o correspondente processo corrido os seus termos no Ministério Público junto do Tribunal Judicial de Cinfães, os mesmos foram arquivados por não ter sido possível averiguar quem foi o agente infrator. - *cf. fls. 174/177 dos autos.*

6. A partir de 1999, o Oponente passou a trabalhar em tempo inteiro em exploração agrícola. - *cf. depoimento da testemunha C.....*

7. Em 07/09/2005, foram remetidas via internet declarações periódicas de substituição Modelo C do IVA, referentes aos períodos de 2000/03T, 2000/06T, 2000/09T, 2000/12T, 2001/03T, 2001/06T, 2001/09T, 2001/12T da devedora originária, subscrita pelo técnico oficial de contas. - *cf. fls. 68/83 dos autos.*

8. Por Despacho do Chefe do Serviço de Finanças de Cinfães de 19 de Setembro de 2008, foi ordenada a preparação do processo para reversão contra o Oponente das dívidas da devedora originária, bem assim o exercício do direito de audição prévia. - *cf. fls. 51/53 dos autos.*

9. Em 02 de Outubro de 2008, o Oponente, no exercício do direito de audição prévia no âmbito do projeto de reversão das dívidas da B....., Lda., que contra si dirigiu o Serviço de Finanças de Cinfães, referiu que não teve culpa em que o património da sociedade se tornasse insuficiente para satisfação das dívidas tributárias; que ao ter procedido em 2001 à cessação da atividade da sociedade para efeitos de IVA, fê-lo com o objetivo de resolver as dívidas tributárias; que desconhecia as consequências da falta do tratamento contabilístico e fiscal de documentos; que a vida legal da sociedade executada complicou-se quando o gabinete de contabilidade onde era tratada a sua escrita foi assaltado; que em 07/09/2005, o seu técnico de contabilidade apresentou declaração modelo C com o objetivo de anular as dívidas relativas a IVA de 2000 e 2001; que tentou reunir documentação da sociedade que lhe permitisse fazer prova da ausência da sua culpa, mas não o conseguiu; não possui o requerente a documentação em questão e apesar de o tentar fazer junto do gabinete de contabilidade também não o conseguiu, pois o local onde o mesmo estava instalado é atualmente uma residência. - *cf. fls. 54/56 dos autos.*

10. Por Despacho do chefe de Serviço de Finanças de 08 de Outubro de 2008, foi determinada a reversão contra o Oponente das dívidas da “B....., Lda”, nos seguintes termos:

“DESPACHO

Pela análise da informação constante nos autos, constata-se que a executada “B..... LDA”, NIPC:, com sede em - Cinfães, 4690-....., Cinfães, não possui mais quaisquer bens penhoráveis, nem desenvolve, na presente data, qualquer actividade.

As informações prestadas e documentadas no processo referem que:

1 - A sociedade iniciou a sua actividade, para efeitos fiscais, de fabrico de portas, janelas e elementos similares em metal, CAE 28120, em 1996-04-18;

2 - A firma cessou actividade:

- em IVA a 32-12-2001;

- em IR a 31-12-2006;

3 - A dívida exequenda nestes autos ascende a € 5.347,26 (cinco mil trezentos e quarenta e setes euros e vinte e seis cêntimos), relativos a IVA dos anos de 1998, 2000, IRC dos anos de 1999 e 2000, Coimas de 2003 e 2004;

4 - Após as diligências efectuadas através de consulta ao sistema informático, nomeadamente ao Cadastro Electrónico de Activos Penhoráveis (fls 23 e 24), não foram detectados quaisquer bens susceptíveis de penhora;

5 - Desde a constituição da sociedade, devidamente matriculada sob o n.º que corresponde à anterior matrícula n.º 204/1996-04-24, na Conservatória do Registo Comercial de Cinfães, (fls 17 a 19), até 11 de Maio de 1998, foram sócios gerentes, de direito e de facto, da executada:

- A....., Nif:, com domicílio fiscal em 507....., 4690-

- D....., Nif:, com domicílio fiscal em Cinfães, 4690-.....

Cinfães;

6 - Desde 12 de Maio de 1998, até à presente data, foi sócio gerente, de direito e de facto, da executada:

- A....., Nif:, com domicílio fiscal em 4690 -

7- No presente processo são exigidas as seguintes dívidas:

(...)

Toda a informação antes referida, fundamenta-se no seguinte:

- Fotocópia da declaração de início de actividade, apresentada em 1996-04-18, junta de fls 7 a 8; Fotocópia da escritura de constituição de sociedade, lavrada no Cartório Notarial de Cinfães em 1996-03-27, junta de fls 9 a 22;

- Fotocópia da escritura de Cessões e Unificação de Quotas, lavrada no Cartório Notarial de Cinfães em 1998-05-11, junta de fls. 14 a 16;

- Fotocópia do teor da matrícula da referida sociedade da Conservatória do Registo Comercial de Cinfães, junta de fls. 17a 19;

- Informações/averiguações recolhidas através da consulta aos meios disponíveis neste Serviço de Finanças, juntas de fls. 20 a 24;

(...)

Projectado esse sentido de decisão, foi, por meu despacho de 19 de Setembro de 2008, produzido de fls. 27 e 29, que antecede, determinado que se desse cumprimento ao disposto nos n.ºs 4 a 6 do art.º 60.º da Lei Geral Tributaria (LGT), tendo em vista a observância do n.º 4 do art.º 23.º da mesma LGT.

E, nesta sequência, o interessado A..... reagiu em petição escrita.

Da apreciação a reacção do interessado A....., apresentada neste Serviço de Finanças em 02-10-2008, retiramos as seguintes conclusões:

- A responsabilidade subsidiária efectiva-se através da reversão, dependendo da fundada insuficiência dos bens penhoráveis do devedor originário (art. 23º, n.º 1, da LGT), pressuposto este que em nada foi contrariado;

- O Sr. A..... juntou a sua petição, como prova dos seus argumentos, cópias da **Declaração Periódica de Substituição Modelo C**, entregues via Internet relativas a todos os trimestres dos anos de 2000 e 2001. Ora, as **Declarações Periódicas de Substituição** entregues na altura, (em 07-09-2005), não anularam as **Liquidações Oficiosas** emitidas, que deram origem aos processos (IVA de 1999 e 2000), de acordo com o art. 94º do código do IVA e Artºs 45º e 46º da LGT, apenas produzindo efeitos a partir de 2001, inclusive.

- Como se pode comprovar, pelas certidões de dívida e pela Fotocópia da escritura de Cessões e Unificação de Quotas, lavrada no Cartório Notarial de Cinfães em 1998-05-11, de todas as dívidas em cobrança coerciva apenas uma foi imputada ao outro sócio. As restantes dívidas foram contraídas a partir de 11-05-1998, altura em o Sr. A..... era o único responsável pelos destinos da firma.

- Em face dos elementos apresentados, a prossecução da reversão da execução da firma "B....." na pessoa do Sr. A....., é inevitável.

Tomando em consideração os períodos do exercício da gerência, por parte dos responsáveis subsidiários antes identificados e desconhecida a existência de bens da originária devedora, tendo como fundamento legal o disposto no artigo 153º, n.º 2, alínea a) do Código de Procedimento e Processo Tributário (CPPT), **ORDENO A REVERSÃO DA EXECUÇÃO no presente processo de execução fiscal e apensos contra os responsáveis subsidiários D.....**, relativamente à quantia exequenda de 1.496,39 € (mil quatrocentos e noventa e seis euros e trinta e nove cêntimos), e A....., relativamente à quantia exequenda de 5.347,26 €, (cinco mil trezentos e quarenta e sete euros e vinte e seis cêntimos) conforme o estabelecido pelo art.º 13.º do Código de Processo Tributário (CPT), e 22º, n.º 2 da LCT, já referidos.

A decisão, agora produzida funda-se na presunção legal de culpa, baseada nas informações oficiais e provas documentais inclusas nos autos, que o Sr. D....., não contrariou nem contestou.

Citação(ões) necessária(s), tendo em consideração os efeitos e cominações constantes dos artigos 160.º do CPPT, que se explicitarão, tendo em atenção o disposto no artigo 191º, n.º 3, do mesmo CPPT (...). - cfr. fls.18/21 dos autos.

Nada mais se deu como provado.

Há agora que apreciar o recurso que nos vem dirigido.

Pretende a Fazenda Pública que o Sr. Juiz a quo extravasou os seus poderes de conhecimento delimitados pelo disposto nos artigos 125.º, n.º 1, do CPPT, em consonância, aliás, com o disposto no art. 668º, n.º 1, alínea d), do CPC - é nula a sentença quando ocorra a pronúncia sobre questões de que o juiz não deva conhecer.

O juiz só pode conhecer das questões colocadas pelas partes e das questões cujo conhecimento lhe é imposto pela lei, independentemente de as partes ou o Ministério Público terem suscitado tais questões.

Resulta do disposto no artigo 125.º n.º 1 do CPPT que constituem causas de nulidade da sentença a falta de assinatura do juiz, a não especificação dos fundamentos de facto e de direito da decisão, a oposição dos fundamentos com a decisão, a falta de pronúncia sobre questões que o juiz deva apreciar ou a pronúncia sobre questões que não deva conhecer.

Dispõe também o artigo 615º n.º 1 alínea d) do CPC que é nula a sentença quando o juiz conheça de questões de que não podia tomar conhecimento

Este último preceito legal deve ser lido de forma conjugada com o artigo 608º do mesmo CPC, de onde resulta que impende sobre o juiz a obrigação de conhecer de todas as questões que sejam suscitadas pelas partes bem como daquelas que sejam do conhecimento oficioso.

Como referem José Lebre de Freitas, João Redinha, Rui Pinto, Código de Processo Civil Anotado, Vol. I., pag. 670, o juiz deve conhecer «de todas as questões que lhe são submetidas, isto é, de todos os pedidos deduzidos, todas as causas de pedir e excepções invocadas e todas as excepções de que oficiosamente lhe cabe conhecer (...) Não podendo o juiz conhecer de causas de pedir não invocadas, nem de excepções na exclusiva disponibilidade das partes ... é nula a sentença em que o faça», cfr. entre outros o acórdão deste Supremo Tribunal, datado de 12/02/2015, recurso n.º 01196/13.

Vejamus então o que se decidiu a este respeito na sentença recorrida:

“...Conclui-se então, que no âmbito dos dois regimes, do CPT e da LGT, cabe à Fazenda Pública demonstrar que houve efetivamente o exercício de gerência por parte dos responsáveis subsidiários.

Ora, analisando o caso em apreço e convocando a factualidade dada como provada, impõe-se concluir que ficou por demonstrar qualquer facto integrador do conceito de gerência de facto, por parte de quem tinha o respetivo ónus e que era o Exequente, ou seja, a Administração Tributária.

Com efeito, a atividade instrutória do procedimento tendente à reversão contra o Oponente, resumiu-se à mera junção aos autos da certidão emitida pela Conservatória de Registo Comercial, a declaração de inscrição no registo de início de atividade e fotocópia das escrituras de constituição da sociedade e de cessões e unificação de quotas.

Na verdade, em sede de audição prévia, o Oponente referiu que a devedora originária cessou a atividade para efeitos de IVA em 2001 o que é confirmado pela Administração Tributária no despacho de reversão, acrescentando que para efeitos de IRC, a devedora originária cessou a atividade em 2006, (cfr. factos provados 9. e 10.).

Resulta, também, do probatório que no ano de 1997, ocorreram dois assaltos às instalações da devedora originária dos quais resultou o furto de diversos equipamentos utilizados na atividade da devedora originária, o que veio agravar as suas condições financeiras e que em 2005 a devedora originária apresentou via internet declarações periódicas de substituição Modelo C do IVA, referentes aos períodos de 2000/03T, 2000/06T, 2000/09T, 2000/12T, 2001/03T, 2001/06T, 2001/09T, 2001/12T (cfr. pontos 4., 5. e 7. do probatório).

Acresce o facto de que a testemunha C..... foi categórica em afirmar que a partir de 1999 o Oponente passou a trabalhar exclusivamente numa sua exploração agrícola, (ponto 6. do probatório), dizendo ainda que o Oponente lhe havia transmitido que as instalações da devedora originária haviam sido assaltadas e furtados equipamentos.

A Administração Tributária, pronunciando-se acerca do envio das declarações de substituição Modelo C, afirma que lias Declarações Periódicas de Substituição entregues na altura, (em 07-09-2005), não anularam as Liquidações Oficiosas emitidas, que deram origem aos processos (IVA de 1999 e 2000), de acordo com o art. 94º do código do IVA e art. ºs 45º e 46º da LGT, apenas produzindo efeitos a partir de 2001, inclusive.

Mas a Administração Tributária não demonstra, com segurança, que no período a que respeitam as dívidas, o Oponente tenha praticado, efetivamente atos de gerência, referindo, inclusivamente, que as tais declarações modelo C apenas produziam efeitos a partir de 2001, o que leva a concluir que, pelo menos em relação a 2001, elas obstaram a que ocorresse liquidação de IVA.

Por outro lado, o Oponente em sede de audição prévia diz que não conseguiu reunir elementos para junto do serviço de finanças resolver a sua situação porque o gabinete de contabilidade onde confiou a sua escrita foi assaltado, o que não foi contestado.

E ficou provado pelo depoimento da testemunha inquirida, que a partir de 1999 o Oponente exerceu atividade por conta dessa mesma testemunha numa sua exploração agrícola. Apesar de o Oponente não haver cessado, de imediato para efeitos de IRC, como fez em relação ao IVA, a verdade é que não resulta demonstrado que no período a que respeita a dívida de IRC a empresa tenha tido atividade.

Ora o que fica demonstrado é que em 1999 o Oponente trabalhava, a tempo inteiro, por conta de outrem numa exploração agrícola, portanto em momento anterior à data a que respeitam as dívidas.

E a Fazenda Pública se por um lado não prova que na data a que respeitam as dívidas, o Oponente exerceu, de facto, a gerência na devedora originária, por outro, tendo a gerência de facto terminado antes de verificado o momento em que se esgotou o prazo para pagamento do imposto, relativamente a 2000 e 2001, o ónus da prova de que o património da sociedade se tomou insuficiente para a satisfação da dívida por ato culposo do gestor, corre por conta da Fazenda Pública.

O mesmo acontece com as dívidas de coima, cujo regime da responsabilidade subsidiária é o previsto no artigo 8.º do RGIT, sendo inaplicável no que ao pressuposto da culpa se reporta o disposto no artigo 24.º, n.º 1, da LGT, designadamente a presunção de culpa prevista na alínea b).

E sobre a Administração Tributária que recai o ónus da prova de que a insuficiência do património social para a satisfação dos créditos foi culpa do gerente ou administrador.

Assim, para que a reversão da execução pudesse operar contra o oponente ao abrigo da referida norma, competia ao órgão de execução fiscal, além do mais, fazer a alegação e prova dos factos integradores dessa culpa.

E a verdade é que o órgão de execução fiscal nada adiantou nesta parte, limitando-se a assentar numa presunção de culpa, (a do artigo. 24.º, n.º 1, alínea b), da LGT), que é inaplicável à situação dos autos. A culpa do Oponente não se encontra suportada em factos concretos que permitam formular um juízo de censura ético-jurídico sobre o seu comportamento na salvaguarda dos direitos dos credores societários.

Por tudo que foi dito, a Administração Tributária não demonstra que o Oponente praticou atos de gestão e promovido atividade no seio da devedora originária, e muito menos após o ano de 1999.

E a Fazenda Pública, nomeadamente pelo despacho que determinou a reversão contra o Oponente, não faz prova, como lhe competia, de que o património da sociedade devedora originária se tomou insuficiente para a satisfação da dívida por ato culposo.

Não logrou, pois, a Administração Tributária demonstrar o exercício, de facto, do cargo de gerente, pelo que não se verifica um dos pressupostos de que depende a efetivação da responsabilidade subsidiária prevista no artigo 24.º, n.º 1, da LGT.

Por seu turno, a decisão de reversão é totalmente omissa no que toca à demonstração do pressuposto da culpa, na execução por dívidas emergentes de coimas fiscais.

E, em virtude do carácter cumulativo dos pressupostos da reversão, a falta de verificação de um deles determina, por si só, a ilegitimidade do Oponente, tornando-se desnecessária a averiguação do preenchimento das demais condições de reversão.

Pelo exposto, impõe-se julgar procedente a presente Oposição, por falta de legitimidade do Oponente como responsável subsidiário quanto às dívidas exequendas.”.

Lida atentamente a petição inicial da oposição podemos concluir que em momento algum o recorrente negou o exercício da gerência que foi determinante para a reversão.

Aliás, é o próprio que admite de forma directa essa gerência (de direito e de facto) no artigo 23º da petição de oposição, sendo que nos restantes artigos admite essa gerência (de direito e de facto) de forma implícita ao alegar que não se deveu a culpa sua a insuficiência do património da devedora originária para solver as dívidas fiscais em execução.

Sendo certo que tal como resulta do segmento probatório da sentença recorrida, não foi possível apurar matéria de facto que permitisse concluir pela ausência de culpa do gerente na insuficiência do património, quer considerando-se o disposto no artigo 13º do CPT, quer considerando-se o disposto no artigo 24º da LGT, sendo que a prova de tais factos incumbia ao próprio oponente nos termos daqueles preceitos legais, tal como referido na sentença recorrida.

Ou seja, não há dúvida, assim, que ao ter-se conhecido da questão da não gerência de facto se extravasou das questões que compunham a causa de pedir, e naturalmente do pedido, que vinham formulados na presente oposição, ou seja, conheceu-se de questão que não foi suscitada por qualquer das partes, nem era de conhecimento officioso, incorrendo-se por isso na nulidade por excesso de pronúncia.

Como se depreende da leitura da sentença recorrida, todas as outras questões suscitadas pelo oponente foram conhecidas, quer de facto, quer de direito, tendo-se concluído que as mesmas não deveriam proceder, pelo que, não fora aquela questão abusivamente conhecida, dever-se-ia ter concluído pela improcedência desta oposição, o que agora se determinará.

Termos em que, face ao exposto, acordam os juizes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em:

-conceder provimento ao recurso, anulando parcialmente a sentença recorrida, por excesso de pronúncia, no segmento que vinha impugnado;

-julgar a oposição totalmente improcedente, de facto e de direito, assim absolvendo a Fazenda Pública do pedido que contra si havia sido formulado;

Sem custas neste Supremo Tribunal e na instância serão suportadas pelo oponente.

D.n.

Lisboa, 14 de Outubro de 2015. — *Aragão Seia* (relator) — *Casimiro Gonçalves* — *Francisco Rothes*.

Acórdão de 14 de Outubro de 2015.

Processo n.º 414/15-30.

Recorrente: A..... SA.

Recorrido: Director de Serviços do Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Colectivas.

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

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

A..... SA, inconformada, recorreu da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Coimbra (TAF de Coimbra) datada de 23 de Setembro de 2010, que julgou procedente a excepção dilatória de ineptidão da petição inicial absolvendo da instância a Directora de Serviços do IRC, na Acção Administrativa Especial movida pela ora recorrente.

O recurso foi dirigido ao Tribunal Central Administrativo Norte (TCA Norte), que por decisão de 29 de Janeiro de 2015, se declarou incompetente em razão da hierarquia, considerando competente este Supremo Tribunal, para onde os autos foram reenviados.

Alegou, tendo concluído como se segue:

I. Para o conhecimento da acção é competente o Tribunal Administrativo e Fiscal de Viseu, uma vez que a sede da autora se situa no concelho de Carregal do Sal.

II. Ao sujeito passivo, ora recorrente, afigurou-se que ao caso poderia caber a impugnação através da acção administrativa especial (artigos 76º, n.º 2 e 97º, n.º 2 *a contrario*, ambos do CPPT)

III. Da decisão recorrida não consta a fundamentação de facto e de direito que permite concluir-se que, no caso, se verifica a cumulação ilegal de pedidos, o que, necessariamente a fere de nulidade.

IV. Na verdade ficamos sem saber quais os pedidos incompatíveis entre si e quais as formas de processo diferentes que caberiam a cada um deles, não tendo sido indicada, também, quais as normas legais que os fariam divergir na forma de processo.

V. A douta Sentença recorrida violou o disposto nos artigos 13º, 17º e 21º do CPTA, 76º, n.º 2 e 98º, n.º 2 do CPPT; 97º, n.º 3 da LGT; 199º, n.º 1 e 668º, n.º 1, alínea b) do CPC.

Termos em que, com o douto suprimento de V. Exas., deve:

— **Declarar-se que para o conhecimento da acção é competente o Tribunal Administrativo e Fiscal de Viseu, uma vez que a sede da autora se situa no concelho de Carregal do Sal;**

Sem prescindir,

— **Declarar-se verificada a nulidade da decisão recorrida, por violação do disposto no artigo 668º, n.º 1, alínea b) do C.P.C, com as legais consequências.**

Sem conceder,

— **deve a decisão recorrida ser revogada e substituída por outra que determine a convolação do processo para a forma adequada, com todas as consequências legais.**

Contra-alegou a Directora de Serviços do IRC como se segue:

A alegada e pretensa incompetência territorial do tribunal, a existir, tem-se por sanada, não merecendo a douta sentença recorrida a mínima censura quando julga: “O Tribunal é absolutamente competente”

A douta sentença recorrida, constante de fls., ao julgar procedente a excepção dilatória da ineptidão da petição inicial e em consequência absolver da instância a Direcção de Serviços do IRC deve ser mantida por ter, amplamente, demonstrado uma correcta aplicação da lei aos factos expostos.

Na verdade, parece poder evidenciar-se da petição inicial (embora esta não tenha sido apresentada na forma articulada prescrita na lei) que o que se pretende sindicat, através dos presentes autos, é a não aceitação do reporte de prejuízos do ano de 1997, a que corresponderia a forma de acção administrativa especial.

Ou seja, o que estaria em causa nos presentes autos era a decisão de indeferimento do recurso hierárquico, através da qual não é aceite que exercício do ano de 1997, a declaração de substituição do modelo 22, apresentada pela A. evidencie um prejuízo fiscal de € 45.189,56, mas antes uma matéria colectável de €79 509,91.

Por outro lado, parece, igualmente, constatar-se, como refere a douta sentença recorrida que também se pretende através dos presentes autos atacar a legalidade da liquidação adicional do ano de 1999, uma vez que a mesma se funda nas correcções que foram efectuadas ao resultado líquido do exercício de 1997.

Na verdade no indeferimento do recurso hierárquico não se aceita o reporte de prejuízos, que constava da declaração modelo 22, (de substituição) do ano de 1997, para o ano de 1999.

Ora da leitura da petição inicial afigura-se-nos, como se refere na douta sentença recorrida que a A. se insurge quer contra o indeferimento do reporte de prejuízos, quer contra a própria liquidação do imposto do ano de 1999.

Ora, se por um lado, o acto de indeferimento do reporte de prejuízos pode ser atacado através da acção administrativa especial, enquanto acto destacável, o acto de liquidação que lhe é subsequente só pode ser atacado através do meio próprio que é o da impugnação judicial.

Por assim ser, bem andou a douta sentença recorrida ao considerar que:

“o impugnante ao formular pedidos respeitantes a formas de processos diferentes está, segundo a lei, a cumular pedidos incompatíveis por seguirem uma tramitação manifestamente incompatível.

O art. 31º do C.P.C. dispõe que não é admissível a coligação quando aos pedidos correspondem formas de processo diferentes (...).

A cumulação ilegal de pedidos gera a ineptidão da petição inicial e é uma excepção dilatória de acordo com a lei processual civil (arts. 193º n.º 1, alínea c), 494º, alínea b) e 495º)”

No mesmo sentido se pronunciou o STA, Ac. De 25.11.2009, proc. 0923/09, onde se refere:

“Mas, o acto de indeferimento de isenção só pode ser atacado através do respectivo meio próprio: acção administrativa especial.

O acto de liquidação, por sua vez, deve ser atacado através do meio próprio, que é a impugnação judicial. Quer isto dizer que se cumulam, neste processo, pedidos a que correspondem formas de processo diferentes.

Pelo que é nulo todo o processo - art. 193º, n.º 2, c) do CPC, em conjugação com o n.º 4 do mesmo artigo, onde se dispõe que «a nulidade subsiste, ainda que um dos pedidos fique sem efeito por erro na forma do processo”.

A nulidade de todo o processo é uma excepção dilatória - art. 494º a) do CPC.

Que obsta a que o tribunal conheça do mérito da causa, dando lugar à absolvição da instância - art. 493º, n.º 2 do CPC.”

Não padece, pois, a douta sentença recorrida de qualquer ilegalidade ao decidir por termo ao processo absolvendo a DSIRC da instância por proceder a excepção da ineptidão da petição inicial.

Acresce que, a douta sentença recorrida está devidamente fundamentada não merecendo, pois, a este título qualquer censura.

Termos em que deverá ser negado provimento ao presente recurso, mantendo-se a douta sentença recorrida, como é de Direito e de Justiça.

O Ministério Público, notificado remeteu para o parecer do MP no TCA Norte, que se havia pronunciado no sentido da procedência do recurso. No essencial o Ministério Público entende que, por um lado nada obsta a que se faça a convoção e por outro, que o entendimento de que são distintas as entidades demandadas nas formas de processo em causa não é correcto, pois entende que em ambas as formas processuais a legitimidade passiva é assegurada pela AT.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

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

— No âmbito de uma acção de fiscalização levada a efeito à escrita da demandante não foram aceites os prejuízos no exercício de 1997 que tem por base uma factura emitida pela que não foi aceite pelo relatório da inspecção (fls. 26 a 30) que subjaz à liquidação com fundamento na existência de relações especiais entre esta entidade e a demandante;

— Reclamou graciosamente da liquidação do IRC de 1999 e desta decisão recorreu hierarquicamente, cujo recurso veio a ser indeferido por despacho de 19/11/09.

— A contribuinte foi notificada por ofício n.º 19892 de 7/12/09 (fls. 19 da acção) e a acção deu entrada em 11/3/09.

Nada mais se deu como provado.

Há agora que conhecer do recurso que nos vem dirigido e, em primeiro lugar, da questão da competência do Tribunal que é de conhecimento officioso, cfr. artigos 16º n.º 1 e 2 do CPPT e 13º do CPTA.

A recorrente havia dirigido este recurso ao Tribunal Central Administrativo Norte que se veio a julgar incompetente em razão da hierarquia, por o recurso versar unicamente questões de direito.

Contudo, este recurso é interposto numa acção administrativa especial que segue a tramitação prevista no CPTA e, nestes casos, tem este Supremo Tribunal entendido que a sua competência está balizada pelos critérios de admissibilidade dos recursos previstos no artigo 151º daquele Código uma vez que se trata de um recurso *per saltum*.

Entre outros, escreveu-se no acórdão datado de 27/05/2015, recurso n.º 0213/13:

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

Com efeito, a acção administrativa especial constitui um meio processual comum à jurisdição administrativa e tributária e do art. 278.º do CPPT resulta inequivocamente que o regime de recursos que nele se encontra previsto só se aplica aos processos regulados nesse mesmo Código. Pelo que, na falta de indicação do regime de recursos jurisdicionais aplicável aos meios processuais comuns à jurisdição administrativa e tributária há aplicar o regime previsto no CPTA como legislação subsidiária, por força do disposto na alínea c) do art. 2.º do CPPT.

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

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

Como referem MÁRIO AROSO DE ALMEIDA e CARLOS ALBERTO FERNANDES CADILHA (Comentário ao Código de Processo nos Tribunais Administrativos, 3.ª edição, Almedina, 2010, anotação 1 ao art. 151.º, pág. 999.), este recurso per saltum só é admitido desde que se encontrem preenchidos os seguintes requisitos: «(a) o fundamento do recurso consista apenas na violação de lei substantiva ou processual; (b) o valor da causa, fixado segundo os critérios estabelecidos nos artigos 32.º e seguintes, seja superior a três milhões de euros ou seja indeterminável (artigo 151.º, n.º 1); (c) incida sobre decisão de mérito; (d) o processo não verse sobre questões de funcionalismo público ou de segurança social (artigo 151.º, n.º 2)» - cf., neste sentido, Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 15 de Janeiro de 2014, recurso, 1495/12, que vimos seguindo de perto, e demais jurisprudência ali citada.

No caso, o valor da acção é de € 5.000,01 que foi o indicado na petição inicial e é o que resulta da aplicação das regras do art. 32.º do CPTA.

Assim sendo, atento o disposto no art. 31.º, n.º 2, alínea c) do CPTA («2 - Atende-se ao valor da causa para determinar: [...]c) Se cabe recurso da sentença proferida em primeira instância e que tipo de recurso») e no já citado n.º 1 do art. 151.º do mesmo código, verifica-se uma circunstância que, desde logo, exclui que o recurso possa assumir-se como uma revista a dirigir ao Supremo Tribunal Administrativo e impondo-se, consequentemente, observar o disposto no n.º 3 do mesmo art. 151.º do CPTA, segundo o qual «Se, remetido o processo ao Supremo Tribunal Administrativo, o relator entender que as questões suscitadas ultrapassam o âmbito da revista, determina, mediante decisão definitiva, que o processo baixe ao Tribunal Central Administrativo, para que o recurso aí seja julgado como apelação, com aplicação do disposto no artigo 149.º».

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

Também aqui no caso concreto o valor da acção se queda pelos 25.462,10 € e não se mostram preenchidos os restantes dois últimos critérios legalmente previstos para a admissão do recurso.

Razão teve, pois, a recorrente em dirigir o seu recurso ao TCA Norte que, só por lapso, atentou unicamente, para efeitos da competência deste STA para o conhecimento do recurso, se o mesmo versava matéria de direito e/ou matéria de facto.

Termos em que, face ao exposto, se decide julgar a Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo incompetente, em razão da hierarquia, para conhecer do presente recurso jurisdicional e ordenar a baixa dos autos ao competente Tribunal Central Administrativo Norte (Secção do Contencioso Tributário), para que o recurso aí seja julgado como apelação (n.º 3 do art. 151.º do CPTA).

Sem custas.

D.n.

Lisboa, 14 de Outubro de 2015. — Aragão Seia (relator) — Casimiro Gonçalves — Francisco Rothes.

Acórdão de 14 de Outubro de 2015.

Processo n.º 445/15-30.

Recorrente: A.....

Recorrido: Fazenda Pública.

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

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

A....., inconformado, recorreu da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Coimbra (TAF de Coimbra) datada de 21 de Janeiro de 2015, que julgou verificada a excepção dilatória officio-

samente suscitada, absolvendo a Fazenda Pública da instância, na oposição que aquele havia deduzido à execução fiscal n.º 0710200801007742, contra ele revertida.

Alegou, tendo concluído como se segue:

A) - Em 6 de Novembro de 2009, foi proferido despacho de admissão liminar da petição inicial de oposição a execução fiscal, nos termos do artº 209º, do CPPT, não tendo suscitado, à Meritíssima Juiz, quaisquer dúvidas quanto à sua tempestividade;

B) - Esta decisão não foi contestada, é legal, soberana, transitou em julgado e produziu imediatos efeitos processuais;

C) - O Tribunal não tinha que voltar a conhecer da questão da tempestividade da oposição, sob pena de colocar em causa a decisão de recebimento da petição inicial de oposição tomada por despacho de 6-11-2009 da Meritíssima Juiz;

D) - Ao apreciar e pronunciar-se, novamente, sobre a questão da tempestividade da petição inicial o Tribunal viola os princípios processuais do caso julgado formal, da confiança e da estabilidade da instância, da boa-fé, da certeza e segurança jurídicas, de boa prática processual e da proibição de *venire contra factum proprium*;

E) - A douta sentença *sub judice*, ao apreciar e pronunciar-se, novamente, sobre questão que está vedada conhecer, está inquinada de nulidade, atento o disposto no artº 125º, n.º 1, *in fine*, do CPPT;

F) - O processo judicial tributário insere-se na jurisdição administrativa;

G) - Atento o disposto no artº 2º, alínea c), do CPPT, no que em especial não estiver regulamentado no Código de Procedimento e Processo Tributário, deverão ser seguidas as normas e princípios do Código de Processo nos Tribunais Administrativos (CPTA);

H) - Tendo em consideração a norma contida no artº 87º, do CPTA, é no termo dos articulados que o Juiz deve decidir todas as questões prévias que obstem ao conhecimento do objecto do processo;

I) - Com o devido respeito por diferente entendimento, a Meritíssima Juiz, errou na aplicação do direito ao não observar o princípio inscrito no artº 87º, n.º 2, do CPTA que estabelece a regra de que as excepções não podem ser suscitadas em momento posterior à instrução do processo;

Nestes termos e nos mais de direito, com o mui douto suprimento de V.Exª.s, deve a sentença objecto do presente recurso ser revogada, determinando esse Venerando Tribunal que o Tribunal Administrativo e Fiscal de Coimbra conheça da oposição à execução fiscal deduzida pelo ora recorrente, assim fazendo V.Exª.s Meritíssimos Conselheiros, a competente **JUSTIÇA**

Não houve contra-alegações.

O Ministério Público, notificado pronunciou-se pela improcedência do recurso. Em síntese, entendeu por um lado que, no caso dos autos a decisão de admissão liminar da petição de oposição proferida em 6 de Novembro de 2009, não constitui caso julgado formal sobre a questão da tempestividade da petição, pois não apreciou nem emitiu pronúncia específica sobre a questão e por outro que, configurando a tempestividade da petição um pressuposto processual a sua apreciação pode ter lugar até ao proferimento da decisão final, tendo em conta que o último segmento do n.º 2 do artº 87º do CPTA é inaplicável ao caso por não haver lugar a despacho saneador.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

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

A) Com base na certidão e dívida de fls. 36 do apenso, foi instaurada contra “B....., Lda” a execução fiscal n.º 0710200801007742, para cobrança da dívida proveniente de IVA do período de 2007/10, no valor de 43.166,36€ -fls. 1 do apenso.

B) Por despacho de fls. 70 do apenso, a sobredita execução fiscal foi revertida contra, entre outros, o ora oponente.

C) No dia 25/02/2009 o oponente assinou o aviso de receção de fls. 72 do apenso, que acompanhou a carta destinada à sua citação para a execução fiscal acima identificada.

D) Em 23/03/2009, o oponente apresentou junto do Serviço de Finanças o pedido de certidão de fls. 23, que se dá por integralmente reproduzido, «nos termos do artº 37º, n.º 1, do CPPT».

E) A certidão referida na alínea antecedente foi remetida ao Ilustre Mandatário do oponente através de carta expedida no dia 24/03/2009 - fls. 24.

F) A presente oposição foi apresentada no Serviço de Finanças, via correio electrónico expedido no dia 04/05/2009, às 21.58 horas - fls. 5.

Nada mais se deu como provado.

Para a decisão deste recurso há que ter em conta, também, o seguinte facto:

Com data de 06 de Novembro de 2009, foi proferido nos autos o seguinte despacho:

“Recebo a oposição. Notifique a Fazenda Pública para, no prazo de 10 dias, contestar (art. 210º do CPPT).

Comunique à Repartição de Finanças para efeitos do art. 169º e 212º do CPPT.”.

Há agora que conhecer do recurso que nos vem dirigido.

Dispõe o artigo 110º, n.º 1 do CPPT que, recebida a petição, o juiz ordena a notificação do representante da Fazenda Pública para, no prazo de 90 dias, contestar e solicitar a produção de prova adicional, sem prejuízo do disposto na parte final do n.º 5 do artigo 112.º.

Dispõe por sua vez o n.º 2 do mesmo preceito legal que, o juiz pode convidar o impugnante a suprir, no prazo que designar, qualquer deficiência ou irregularidade.

Este preceito destina-se a regular o despacho liminar que o juiz deve proferir logo que receba a petição em juízo. Destina-se a suprir irregularidades da petição inicial que possam vir a dificultar o conhecimento substantivo da causa e, no limite, destina-se a impedir que o processo prossiga quando não tem condições de viabilidade.

No entanto, caso o juiz não conheça de imediato, e nesse despacho, das deficiências da petição inicial ou da sua inviabilidade absoluta, quando seja manifesta e evidente, não se encontra impedido de o fazer posteriormente e até à decisão final.

Contudo, logo que conheça de tais questões, de forma expressa, e mesmo que o faça antes da decisão final, a decisão que recair sobre tais questões fica a ter força obrigatória dentro do processo nos termos do disposto no artigo 620º do CPC – caso julgado formal.

Ou seja, o efeito impeditivo da reapreciação das questões que se extrai do instituto do caso julgado só ocorre relativamente àquelas questões sobre as quais foi emitida pelo Tribunal pronúncia expressa.

Por outro lado, deve-se entender o concreto despacho liminar proferido nos presentes autos como um despacho que tem como mero efeito assegurar a admissibilidade da petição e o prosseguimento do processo, considerando a sua formulação genérica – “*Recebo a oposição*” -, e com o qual não se teve em vista a pronúncia sobre qualquer questão que pudesse ser impeditiva do conhecimento do mérito da causa.

De resto, tem sido este o entendimento sufragado por este Supremo Tribunal, cfr. acórdão datado de 12/10/2011, recurso n.º 0449/11: “*Quanto à questão de saber se o despacho de admissão liminar da petição inicial constitui ou não caso julgado formal, diga-se, desde já, que esse despacho tem apenas o efeito de assegurar o seguimento do processo, não arredando a possibilidade de a questão da tempestividade deste meio processual poder vir a ser examinada posteriormente, em ulterior fase processual.*

Na verdade, essa decisão, por ter sido proferida no liminar do processo, mediante exame sumário da petição, não dá garantias de segurança para que, razoavelmente, possa atribuir-se-lhe o efeito de assegurar definitivamente a tempestividade desse articulado. Como ensinava já o Professor Alberto dos Reis, no “Código de Processo Civil, Anotado”, vol. II, pág. 392, relativamente ao despacho liminar que determina o chamamento da parte contrária, trata-se de uma decisão «provisória e precária», uma vez que não impede que posteriormente, em adequada fase processual, venha a julgar-se a extemporaneidade da acção. E compreende-se que seja assim, pois, como ainda explica o mesmo Autor, não seria razoável que a um julgamento tão sumário, proferido no liminar do processo, através de um exame perfunctório e incompleto da petição, se atribuisse «efeito tão grave como o de assegurar definitivamente a tempestividade da acção».

Para além disso, a decisão recorrida nunca poderia ofender o caso julgado formal (externo ou de simples preclusão), uma vez que este é, como o nome indica, o que resulta de estar já afastada a possibilidade de recurso ordinário e de não poder a decisão ser alterada por essa via (artigos 671.º, n.º 1 e 677.º do CPC). Ora, já antes da Reforma de 95/96 do Código de Processo Civil, este diploma referia, no artigo 479.º n.º 3, que “ainda que não seja interposto recurso contra o despacho que tiver ordenado a citação do réu, nem por isso se devem considerar arrumadas as questões que podiam ter sido motivo de indeferimento liminar”. E o conteúdo desta norma foi mantido após a Reforma – apesar de o regime de recorribilidade do despacho de citação ter sido abandonado (O regime de recorribilidade do despacho de citação foi abandonado logo pelo DL 242/85 de 9/7 que veio estatuir que “do despacho que mande citar o réu não cabe recurso”) – tendo transitado para o artigo 234º, n.º 5, onde se refere que “Não cabe recurso do despacho que mande citar os réus ou requeridos, não se considerando precludidas as questões que podiam ter sido motivo de indeferimento liminar”.

Não estava, assim, vedada a apreciação da problemática da caducidade do direito de acção na decisão recorrida, im procedendo, deste modo, a questão colocada na conclusão 2ª”.

No mesmo sentido se tem pronunciado o Conselheiro Jorge Lopes de Sousa, “in”, CPPT Anotado e Comentado, 2011, vol. II, página 163, a propósito da aplicação do artigo 87º, n.º 2 no âmbito dos processos regulados pelo CPPT: “*No caso de a petição ter sido apresentada fora do prazo legal, ela deverá ser liminarmente indeferida, quando o processo é apresentado ao juiz para efeitos do disposto no art. 110º, n.º 1, do CPPT.*

No entanto, se a decisão no sentido da intempestividade (caducidade do direito de impugnar) não for proferida liminarmente, não há obstáculo a que seja apreciada posteriormente, designadamente na decisão final, pois não há no processo de impugnação judicial a proibição de conhecimento, após o despacho saneador, das questões que possam obstar ao conhecimento do mérito que se preveem, para a acção administrativa especial, no n.º 2 do art. 87.º do CPTA.”.

Podemos, assim, concluir, que não assiste razão ao recorrente uma vez que o despacho liminar proferido nos presentes autos não formou caso julgado relativamente à questão da caducidade do direito

de deduzir oposição, nem o tribunal estava impedido de conhecer tal questão na sentença final, uma vez que não é aplicável ao caso dos autos o disposto no artigo 87º, n.º 2 do CPTA.

Face ao exposto, os juizes da Secção do Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo acordam em negar provimento ao recurso.

Custas pelo Recorrente.

D.n.

Lisboa, 14 de Outubro de 2015. — *Aragão Seia* (relator) — *Casimiro Gonçalves* — *Francisco Rothes*.

Acórdão de 14 de Outubro de 2015.

Processo n.º 609/15-30.

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

Recorrido: Instituto da Mobilidade e dos Transportes, I. P.

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

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

A....., LDA, inconformada, recorreu da decisão do Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra (TAF de Sintra) datada de 11 de Dezembro de 2014, que rejeitou a oposição por si deduzida contra a execução fiscal para cobrança de dívida relativa a coimas, custas e taxas.

Alegou, tendo concluído como se segue:

1.^a - O meio processual adequado para reagir contra a execução fiscal cujo título é uma decisão de condenação em processo de contraordenação que nunca foi notificada à oponente é a Oposição à Execução, ao abrigo do disposto no artigo 204.º n.º 1, alínea i) do CPPT.

2.^a - A falta de notificação da decisão de liquidação constitui fundamento para a oposição à execução fiscal, enquadrável na previsão do artigo 204.º n.º 1 alínea i) do CPPT;

3.^a - A alegação da falta de notificação da decisão de liquidação como fundamento para a oposição à execução fiscal afasta a possibilidade de indeferimento liminar da oposição, por motivo de manifesta impropriedade, nos termos do artigo 209.º do CPPT, uma vez que tal fundamento é enquadrável no conjunto de situações previstas na alínea i), do n.º 1 do artigo 204.º desse mesmo diploma.

Nestes termos e contando com o doutro suprimento de Vossas Excelências, requer-se que seja dado provimento ao presente recurso e que, em consequência, seja revogada a dita decisão recorrida e substituída por outra que determine o conhecimento, pelo tribunal *a quo*, dos motivos de oposição invocados pela Recorrente e a verificação, em sede probatória, dos factos por ela alegados.

Não foram produzidas contra-alegações.

O Ministério Público, notificado, pronunciou-se no sentido da revogação do despacho recorrido e pela baixa do processo à primeira instância para ser fixada matéria de facto. No essencial o Ministério Público entende que por um lado, o despacho de rejeição é ilegal pois invoca o artº 209º do CPPT, que trata da rejeição liminar, sendo que no caso dos autos não foi isso que aconteceu pois já tinha findo a fase dos articulados e havido parecer do MP. Por outro entende ainda que, não tendo sido a oponente notificada da decisão de aplicação da coima, a mesma é passível de conhecimento em sede de oposição à execução uma vez que é subsumível à alínea i) do n.º 1 do artº 204º do CPPT.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

Vem o presente recurso interposto contra o “Despacho” datado de 11/12/2014, cfr. fls. 75 e 76 dos autos, proferido após ter sido admitida liminarmente a presente oposição, cfr. fls. 30, ter sido deduzida contestação, cfr. fls. 49 e ss. e o Ministério Público ter emitido o seu parecer, cfr. fls. 73.

Em tal dito “Despacho”, o Sr. Juiz a quo, decidiu que, “...nos termos do disposto na alínea b) e c), do n.º 1, do art. 209º do CPPT, vai rejeitada a presente oposição, em razão da inexistência de fundamento de oposição à execução e na manifesta impropriedade da oposição.

O Ministério Público junto deste Supremo Tribunal suscitou a questão de o “Despacho” recorrido não poder ser mantido, uma vez que se encontrava vedado ao Sr. Juiz proferi-lo nos termos em que o fez.

Vejamos então.

Como é bem sabido a estrutura e tramitação dos processos judiciais tributários encontra a sua regulamentação própria no Código de Procedimento e Processo Tributário, entre outros, nos artigos 96º a 278º.

No caso dos autos, e porque se trata de oposição a execução fiscal, a sua tramitação processual encontra-se expressamente prevista nos artigos 203º a 213º do mesmo CPPT, e no que aqui nos interessa.

Dispõem os artigos 209º e 210º do CPPT que, recebido o processo, e após a análise da petição de oposição, o juiz poderá rejeitá-la, caso se verifique algum dos circunstancialismos previstos no artigo 209º, ou ordenará a notificação do representante da Fazenda Pública para contestar.

E, após este recebimento da petição de oposição seguem-se os termos do processo de impugnação, cfr. artigo 211º, cuja tramitação se encontra regulada nos artigos 110º a 126º, ainda do mesmo Código.

Lidos estes artigos 110º e 126º não se vislumbra que a Lei preveja um retorno ao despacho inicial em que o juiz controla da admissibilidade ou não da petição de oposição nos termos do disposto no artigo 209º do CPPT.

Pelo contrário, estabelece-se uma sucessão encadeada e lógica de actos processuais que conduzirão, a final, à prolação da sentença nos termos do disposto no artigo 123º do CPPT.

Assim, logo a seguir à contestação, segue-se a fase da produção de provas, artigos 114º a 119º, a fase de alegações, artigo 120º e o parecer do Ministério Público, artigo 121º. Este é o encadeamento lógico e correcto das várias fases processuais que garantem, não só o princípio da igualdade entre as partes, o respeito pelo princípio do contraditório, mas também o respeito pelo princípio da legalidade e da promoção do interesse público.

Já vimos que nos autos não teve lugar a fase da instrução, isto é, da produção de provas, mas foi dada oportunidade ao Ministério Público para emitir o seu parecer ao abrigo do disposto no artigo 120º, onde o mesmo se pronunciou pela improcedência da oposição.

Naturalmente, que após esta fase, mais não restaria ao Sr. Juiz do que proferir uma sentença, fazendo-o nos termos consignados no artigo 123º do mesmo CPPT, ou seja, identificando os interessados e os factos objecto de litígio, sintetizando a pretensão do impugnante e respectivos fundamentos, bem como a posição do representante da Fazenda Pública e do Ministério Público, fixando as questões que ao tribunal cumpre solucionar e, não menos importante, discriminando também a matéria provada da não provada, fundamentando as suas decisões.

Ora, não foi nada disso que o Sr. Juiz a quo fez.

Proferiu um acto escrito que identificou como “Despacho”, sem identificar os interessados e sem discriminar a matéria de facto provada da não provada.

Ou seja, esse “Despacho” não se encontra estruturado em forma de sentença, tal como preceitua o disposto no artigo 123º do CPPT, antes o Sr. Juiz optou por fazer retornar o processo ao seu início e, invocando o disposto no artigo 209º do CPPT, proferiu um despacho liminar de rejeição da oposição, sem condenar ou absolver a Fazenda Pública, parte no processo e que havia contestado.

Não está na disponibilidade do Sr. Juiz alterar o modo de tramitação dos processos judiciais, incumbe-lhe seguir escrupulosamente a tramitação fixada pelo legislador, só a podendo e devendo alterar quando isso seja consentido pela própria Lei e haja razões ponderosas que o justifiquem, o que não era o caso.

E ao proceder a tal alteração da tramitação dos autos, evitando assim a prolação da sentença nos termos legalmente estabelecidos, o Sr. Juiz a quo não especificou os fundamentos de facto, nem conheceu das questões que lhe vinham colocadas, como poderia e deveria ter feito, pelo que, incorreu numa nulidade processual decorrente da violação simultânea do disposto nos artigos 123º e 209º, ambos do CPPT, cfr. artigo 195º do CPC, bem como incorreu nas faltas a que alude o artigo 615º, n.º 1, als. b) e d) do CPC e artigo 125º do CPPT.

Face ao exposto, os juízes da Secção do Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo acordam, em conferência:

- julgar nulo o “Despacho” proferido a fls. 75 e 76 dos autos;
 - ordenar a baixa dos autos para que seja proferida sentença em respeito pelo disposto no artigo 123º do CPPT;
 - não tomar conhecimento do recurso que nos vinha dirigido.
- Sem custas.

Lisboa, 14 de Outubro de 2015. — *Aragão Seia* (relator) — *Casimiro Gonçalves* — *Francisco Rothes*.

Acórdão de 14 de Outubro de 2015.

Assunto:

Contra-ordenação fiscal. Portagens. «Recurso para a melhoria da aplicação do direito e para uniformização de jurisprudência». Lei n.º 50/2015, de 8 de Junho.

Sumário:

- I — Já não se justifica a admissão do recurso de contra-ordenação tributária de valor inferior ao da alçada, ao abrigo do n.º 2 do artigo 73.º do RGCO aplicável subsidiariamente, de despacho que ordenou a apensação aos autos de vários processos de contra-ordenação da mesma natureza e distribuídos ao mesmo juiz, pois que se encontra consolidado na jurisprudência deste STA entendimento no sentido da legalidade de tal procedimento à luz do disposto no artigo 25.º do Código de Processo Penal, subsidiariamente aplicável e o despacho recorrido se revela plenamente conforme ao assim decidido.*
- II — Justifica-se, porém, a admissão do recurso ao abrigo do n.º 2 do artigo 73.º do RGCO – para melhoria da aplicação do direito e promoção da uniformidade da jurisprudência –, da decisão final que julgou verificada nulidade insuprível da decisão de aplicação da coima por esta não conter o cúmulo material das coimas aplicadas às infracções em concurso e a descrição das operações que contribuíram para a sua fixação, porquanto tal decisão se afigura desconforme à jurisprudência deste STA em casos semelhantes.*
- III — Estando em causa nos presentes autos decisões de aplicação de coimas por não pagamento ou pagamento viciado de taxas de portagem em infra-estruturas rodoviárias, p.p. pela Lei n.º 25/2006, de 30 de Junho, e, sendo do conhecimento público que esta lei foi objecto de recente alteração pela Lei n.º 50/2015, de 8 de Junho, concluindo-se que esta Lei se repercute necessária e inelutavelmente nas decisões de aplicação de coimas questionadas nos autos – por imposição constitucional e legal do princípio da aplicação retroactiva da lei nova mais favorável – haverá que oficiosamente ordenar a baixa dos autos à autoridade administrativa para que esta reveja ou renove as decisões de aplicação da coima em conformidade com o disposto na Lei n.º 50/2015, de 8 de Junho.*

Processo n.º 766/15-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrida: A.....

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

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

- Relatório -

1 – A Fazenda Pública recorre para este Supremo Tribunal:

- do despacho proferido pela Meritíssimo Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Penafiel, de 22 de Janeiro de 2015 (de fls. 39 dos autos), que admitiu liminarmente o recurso, bem como quatro outros recursos de contra-ordenação instaurados pela mesma recorrente e que lhe haviam sido distribuídos e determinou a sua apensação aos autos;

- da decisão do TAF de Penafiel, de 18 de Fevereiro de 2015, que, ao abrigo do disposto nos artigos 63.º, n.ºs 1, d), 3 e 5 e 79.º, n.ºs 1, alínea b) e 2 do RGIT, julgou verificada nulidade insuprível do processo de contra-ordenação, anulando as decisões de aplicação das coimas dos autos e dos processos apensados, bem como os ulteriores termos do processo.

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

- relativamente ao recurso do despacho:

A. *Vem o presente recurso interposto do duto despacho que admitiu liminarmente o recurso apresentado pelo arguido, o qual se circunscreve à questão de direito da decisão de apensação, determinada pelo Meritíssimo juiz a quo, de todos os processos de recurso de contra-ordenação que lhe foram distribuídos, do mesmo recorrente, o que resultou na apensação de 4 processos de contra-ordenação aos presentes autos.*

B. *Para assim decidir, considerou o Tribunal a quo, que “Este tribunal tem conhecimento que foram-lhe distribuídos os processos de recurso de contra-ordenação pela mesma recorrente n.ºs 68/15.5; 71/15.5; 72/15.3 e 74715.0BEPNF. Todos esses recursos são legais, tempestivos e obedecem às exigências legais, pelo que admito liminarmente esses recursos (arts. 63.º, n.º 1, do RGIMOS, 3.º, alínea b), e 80.º, n.º 1 do RGIT) e determino a sua apensação a estes autos””, determinando consequentemente, a apensação de 4 processos a estes autos.*

C. *Quanto à legitimidade da Fazenda Pública para interpor o presente recurso, importa ter em conta que, com a proposta de Lei n.º 496/2012, de 10 de Outubro de 2012, de aprovação do Orçamento do Estado para 2013, foi alterada a redacção do art. 83.º do RGIT, passando o representante da Fazenda Pública, por força do n.º 1 da referida norma, a ter legitimidade para interpor recurso da decisão*

proferida pelo tribunal, ampliando-se, deste modo, a sua possibilidade de intervenção no processo de contra-ordenação, que antes se limitava à produção de prova, nos termos do art. 81º, n.º 2 do RGIT.

D. Deste modo, e tendo em conta a unidade do sistema jurídico e a aplicação subsidiária do RGCO neste âmbito, por força do art. 3º, alínea b) do RGIT, com a alteração legislativa ocorrida, a Fazenda Pública tem também legitimidade para recorrer nos recursos de processos de contra-ordenação tributária, ao abrigo do n.º 2 do art. 73º do RGCO.

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

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

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

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

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

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

I. A decisão subjacente ao douto despacho a quo, de apensação de 4 processos de contra-ordenação distribuídos à Meritíssima Juiz a quo, aos presentes autos, tem unicamente em conta, quanto ao elemento de conexão existente entre os mesmos, a identidade do arguido.

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

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

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

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

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

O. As infracções por falta de pagamento de taxas de portagens, como as dos presentes autos e dos autos ora apensados, não são cometidas através da mesma acção, na mesma ocasião ou lugar, não sendo também umas, causa ou efeito das outras, nem se destinando umas, a continuar ou a ocultar as outras, não sendo praticadas por vários agentes em participação, não se verificando igualmente

qualquer outra das condições aí taxativamente previstas - Cfr. Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de 12/12/2013, proc. n.º 07056/13.

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

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

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

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

T. Sucede que, os 5 processos de contra-ordenação em apreço, não foram apensados pela auto-riedade tributária, mantendo autonomia entre si.

U. Com todo o respeito que nos merece a fundamentação expendida pelo douto Tribunal a quo, entende a Fazenda Pública que a apensação dos processos determinada pela Meritíssima Juiz a quo, não tem sustentação legal, pelo que não poderá a decisão do tribunal de 1ª instância versar numa única sentença sobre os 5 recursos dos processos de contra-ordenação.

V. Pelo que, concluímos ser ilegal a apensação de processos por despacho do douto Tribunal a quo.

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

Termos em que,

Deve ser concedido provimento ao presente recurso jurisdicional e, em consequência, ser revogado o despacho recorrido, com as legais consequências.

- relativamente ao recurso da decisão final:

A. Vem o presente recurso interposto da douta decisão final por simples despacho que julgou procedente o recurso apresentado pelo arguido, e, em consequência, anulou as decisões de aplicação das coimas destes autos e dos processos apensados por decisão judicial em anterior despacho, do qual foi igualmente interposto recurso para este Venerando Tribunal, e os ulteriores termos do processo, o qual se circunscreve à questão de direito da nulidade insuprível da decisão administrativa, apreciada oficiosamente pelo douto Tribunal a quo.

B. Para assim decidir, considerou o Tribunal a quo, na sua douta Fundamentação de direito que, “No caso em apreço, a decisão de aplicação da coima não procedeu à realização do cúmulo material apesar de se encontrarem em concurso, porquanto ainda não transitou em julgado a decisão de aplicação das coimas e à data da sua decisão a autoridade administrativa tinha conhecimento da instauração e pendência dos processos de recurso de contra-ordenação, pelo que tinha de ter procedido à instauração dum único processo de contra-ordenação, ou no caso de terem sido instaurados processos diferentes tinha que ter procedido à apensação dos processos que se encontrassem na mesma fase, nos termos dos arts. 25º, 28º e 29º do Código de Processo Penal (CPP)...”,

C. Concluindo que a omissão destes procedimentos e operações determinam a sua nulidade nos termos do art. 63º, n.º 1, alínea d), 3 e 5 do RGIT.

D. Quanto à legitimidade da Fazenda Pública para interpor o presente recurso, importa ter em conta que, com a proposta de Lei n.º 496/2012, de 10 de Outubro de 2012, de aprovação do Orçamento do Estado para 2013, foi alterada a redacção do art. 83º do RGIT, passando o representante da Fazenda Pública, por força do n.º 1 da referida norma, a ter legitimidade para interpor recurso da decisão proferida pelo tribunal, ampliando-se, deste modo, a sua possibilidade de intervenção no processo de contra-ordenação, que antes se limitava à produção de prova, nos termos do art. 81º, n.º 2 do RGIT, passando a Fazenda Pública a ter também legitimidade para recorrer nos recursos de processos de contra-ordenação tributária, ao abrigo do n.º 2 do art. 73º do RGCO - cfr. Conselheiros Jorge Lopes

de Sousa e Simas Santos em “Regime Geral das Infracções Tributárias anotado”, 4ª edição, 2010, em anotação ao art. 83º, página 562 e seguintes.

E. Quanto ao efeito do presente recurso, entende a Fazenda Pública que, no regime previsto nos artigos 83º e 84º, ambos do R.G.I.T., complementado pelo R.G.C.O., mormente os artigos 70º, 73º, 74º, 75º, 79º, 88º e 89º, de aplicação subsidiária, não é possível a execução das coimas e sanções acessórias antes do trânsito em julgado ou de se ter tornado definitiva a decisão administrativa que as aplicar, sendo esta a única interpretação que assegura a constitucionalidade material deste art. 84º, do R.G.I.T., nos casos em que o recurso é interposto de decisão condenatória, assim não sendo necessário a prestação de garantia para que o mesmo recurso goze de efeito suspensivo da decisão recorrida - conforme se doutrinou no Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, de 15-11-2011, processo n.º 04847/11; e na esteira do entendimento dos Conselheiros Jorge Lopes de Sousa e Simas Santos em “Regime Geral das Infracções Tributárias anotado”, 4ª edição, 2010, em anotação ao art. 84º, página 582 e seguintes.

F. Neste sentido, não deverá ser considerada exequível para efeitos de decisão de instauração de processo de execução fiscal, a decisão judicial proferida nestes autos que decidiu pela anulação das decisões de aplicação das coimas destes autos e dos processos apensados e os ulteriores termos do processo, face à pendência do presente recurso, sob pena de se afectar o efeito útil do mesmo.

G. Quanto à nulidade insuprível determinada pelo douto Tribunal a quo, entende a Fazenda Pública, salvo melhor opinião, que não pode proceder o argumento expendido na douta decisão final por simples despacho a quo, não se conformando a Fazenda Pública com a mesma e considerando que tal decisão final por simples despacho padece de erro de direito, urgindo assim, a promoção da uniformização da jurisprudência face ao inerente perigo de repetição e desigualdade na aplicação entre os diversos tribunais tributários de 1ª instância, tudo nos termos do disposto no art. 83º do RGIT, em conformidade com o art. 73º, n.º 2 do RGCO, aplicável por força da alínea b) do art. 3º do RGIT - cfr. Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 07-11-2012, proc. 0704/12; Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 17-01-2007, proc. 01124/06 (in www.dgsi.pt).

H. Considerou o douto Tribunal a quo, estar verificada a nulidade insuprível das decisões de aplicação das coimas determinadas pelo Chefe do Serviço de Finanças de Penafiel, unicamente por não ter procedido à realização do cúmulo material nos termos do art. 25º do RGIT, aplicando uma coima única.

I. Incorre o Tribunal a quo em erro na aplicação do direito, porquanto as nulidades insupríveis a ocorrer no âmbito do processo de contra-ordenação tributário, são taxativas e têm a sua previsão no art. 63º do RGIT, o qual não abarca, salvo melhor opinião, o regime do cúmulo material, a aplicar em caso de concurso de contra-ordenações.

J. Desde logo, os “requisitos legais” [cfr. art. 63º, n.º 1, alínea d)], da decisão de aplicação das coimas que possam estar em falta e que se reportam à fase administrativa do processo de contra-ordenação tributário, são os constantes do art. 79º do RGIT, os quais foram integralmente respeitados pela entidade administrativa competente em todas as decisões de aplicação de coimas presentes nestes autos.

K. Por outro lado, é competência exclusiva da autoridade administrativa, a apreciação e decisão pela existência ou não do concurso de infracções e subsequente aplicação do art. 25º do RGIT, na fase administrativa, pressupondo, a montante, a verificação do elemento de conexão entre os processos nos termos do art. 36º do RGCO, o que consubstancia um acto exclusivamente administrativo, face ao disposto no art. 33º do RGCO, aplicável ex vi art. 3º, alínea b) do RGIT.

L. A imposição judicial de análise e tramitação conjunta de processos na fase administrativa, consubstancia a violação do **princípio da separação de poderes**, limitando a actuação da administração fiscal, o seu conhecimento e apreciação dos processos que são da sua competência, salvaguardando, claro está, o facto de a questão do concurso de infracções nem sequer ter sido suscitada pelo próprio arguido, no sentido em que, o Tribunal “não pode ofender a autonomia do poder administrativo [o núcleo essencial da sua discricionariedade], enquanto medida definida pela lei daquilo que são os poderes próprios de apreciação ou decisão conferidos aos órgãos da Administração”, porquanto, “os poderes dos tribunais administrativos abarcam apenas as vinculações da Administração por normas e princípios jurídicos, ficando de fora da sua esfera de sindicabilidade o ajuizar sobre a conveniência e oportunidade da actuação da Administração, mormente o controlo actuação ao abrigo de regras técnicas ou as escolhas/opções feitas pela mesma na e para a prossecução do interesse público, salvo ofensa dos princípios jurídicos enunciados no art. 266º, n.º 2 da CRP” - conforme Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte de 01-10-2010, proc. n.º 00514/08.4BEPNF, in www.dgsi.pt.

M. No caso de processos de contra-ordenação tributários, é aplicável o RGIT e subsidiariamente o RGCO, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 433/82, de 27 de Outubro, que contém norma específica no seu art. 3º, alínea b), todavia, não há neste âmbito nenhuma omissão legal que justifique e fundamente a aplicação subsidiária dos artigos 25º, 28º e 29º do CPP, conforme consta da Motivação de direito da douta decisão final por simples despacho a quo.

N. E seria ilegal a aplicação do cúmulo jurídico no presente caso, dado que todos os factos em apreço, são posteriores à alteração ocorrida na norma do art. 25º do RGIT, com a Lei do Orçamento para 2011 (Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro).

O. Conforme o douto entendimento dos Conselheiros Jorge Lopes de Sousa e Simas Santos em “Regime Geral das Infracções Tributárias anotado”, 4ª edição, 2010, em anotação ao art. 25º, página 291, “no regime do cúmulo material, a coima única a aplicar é a soma das coimas aplicadas a cada uma das contra-ordenações, não havendo lugar a qualquer redução”, salvaguardando claramente que, “estando a regra do cúmulo material expressamente estabelecida na redacção inicial deste art. 25º do RGIT e na introduzida Lei do Orçamento para 2011 não há lacuna de regulamentação sobre a forma de efectuar o cúmulo das coimas, pelo que não há suporte para fazer apelo ao RGCO, pois este diploma, como legislação subsidiária que é [art. 3º, alínea b) do RGIT], apenas é de aplicação em matérias em que o RGIT não contenha normas próprias.”

P. E portanto, nunca poderia a autoridade administrativa tributária, “aférir a existência de eventual contra-ordenação continuada”, cujo preceituado no art. 30º e 79º do Código Penal, subsidiariamente aplicável nos termos do art. 32º do RGCO, não têm aplicação face à actual redacção do art. 25º do RGIT, seguindo-se neste âmbito, de perto, as decisões do Tribunal Central Administrativo Sul de 27-11-2007, processo n.º 01804/07 e de 23-09-2008, proc. n.º 01767/07, ambas consultáveis in www.dgsi.pt.

Q. Limita-se o actual regime, em caso concurso, sempre ao cúmulo material, valendo a máxima, “quot delicta tot poenae”, sendo que a cada infracção é imputada a coima correspondente, ou seja, as sanções são aritmeticamente somadas, depois de se ter procedido à determinação individualizada de cada uma.

R. Releva a decisão do Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de 19/06/2007, proc. n.º 01768/07 (in www.dgsi.pt), no sentido em que “no actual RGIT não há lugar ao concurso de infracções com a cominação de uma coima única” e que “deixou de existir a principal característica que enforma o regime do concurso de crimes - a aplicação de uma pena única em cúmulo jurídico - desta forma se perdendo o principal interesse no concurso, a não ser de índole de eventual economia processual”.

S. Não existe no RGIT, nem no RGCO, norma legal que preveja a apensação de processos de contra-ordenação, contudo, o artigo 36º do RGCO, aplicável subsidiariamente ao RGIT, prevê a “competência por conexão” em caso de concurso efectivo de contra-ordenações.

T. Por sua vez, o art. 25º do RGIT, aplicando-se na fase administrativa, pressupõe necessariamente a apreciação e decisão sobre a conexão entre os processos a que se aplicará o regime do cúmulo material, por conjugação do disposto no art. 36º do RGCO e 25º do RGIT, inclusivamente, se os processos administrativos se encontram na mesma fase e se são da mesma competência territorial.

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

V. Assim, por força desta norma, quanto à unidade e apensação de processos, nunca poderia a autoridade administrativa competente proceder “à apensação dos processos que se encontrassem na mesma fase, nos termos dos artigos 25º, 28º e 29º do CPP...”, incorrendo o Meritíssimo Juiz a quo, mais uma vez, em erro na aplicação do direito, por não se aplicarem, na fase administrativa, os preceitos reguladores do processo criminal, ou seja, as normas do Código de Processo Penal (CPP), invocadas na douta decisão final por simples despacho a quo.

W. Os processos de contra-ordenação em apreço, não foram apensados pela autoridade tributária, tendo sido tramitados separadamente, sem prejuízo da posterior apensação por despacho do douto Tribunal a quo, na fase judicial, contra o qual a Fazenda Pública apresentou já recurso para este Venerando Tribunal, pugnando igualmente pela sua ilegalidade por errónea interpretação e aplicação do disposto nos artigos 24º 25º, 28º e 29º do CPP, aplicáveis por força do art. 41º do RGCO, norma esta por sua vez aplicável ao abrigo do disposto na alínea b) do art. 3º do RGIT.

X. Com todo o respeito que nos merece a fundamentação expendida pelo douto Tribunal a quo, entende a Fazenda Pública que a decisão que determina a nulidade insuprível das decisões das coimas aplicadas, por falta de realização do cúmulo material, é ilegal por falta de previsão no competente art. 63º do RGIT, cujo elenco é taxativo;

Y. Sendo ainda ilegal a aplicação, neste âmbito dos normativos do CPP, concretamente os artigos 25º, 28º e 29º que fundamentaram a douta decisão final por simples despacho a quo.

Z. Face ao exposto, entende a Fazenda Pública, com a ressalva do devido respeito, que é muito, que a douta decisão final por simples despacho sob recurso enferma de erro na aplicação do direito, fazendo errónea interpretação e aplicação do disposto nas normas legais aplicáveis, mais concretamente as que regem a aplicação do cúmulo material às contra-ordenações em concurso, concretamente os artigos 25º, 63º e 79º, todos do RGIT e ainda o artigo 36º do RGCO, norma esta por sua vez aplicável

ao abrigo do disposto na alínea b) do art. 3º do RGIT, atendendo a que, a autoridade administrativa competente não procedeu à apensação de processos de contra-ordenação do arguido/recorrente.

Termos em que,

Deve ser concedido provimento ao presente recurso jurisdicional e, em consequência, ser revogada a douta decisão final por simples despacho recorrida, com as legais consequências.

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

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

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

3ª - A argumentação do/a R. baseia-se no, se não errado, pelo menos infundamentado pressuposto, erigido em conclusão de que “(n)º art. 63º do RGIT, .../...não abarca, .../..., o regime do cúmulo material a aplicar em caso de concurso de contra-ordenações.” (sic conclusão I).

4ª - Da mera leitura da douta fundamentação de direito da decisão sub judice, resulta ter a mesma fundada e claramente explicado a invocada nulidade insuprível, prevista no art. 63.º do RGIT, - alínea d), do respectivo n.º 1 -, por não conter/em a/s decisão/ões administrativa/s em referência (do processo principal e dos apensos) todos os **requisitos legais**, especificamente, por da/s mesma/s, “apesar de estarem em concurso”, não constarem os “procedimentos e operações” descritos, relativos “à realização do cúmulo material”, bem como a “aferir a existência de eventual contra-ordenação continuada ou do concurso de contra-ordenações, aplicando subsequentemente e em conformidade, ou uma única coima ou tantas quantias as contra-ordenações em concurso, a final materialmente cumuladas numa coima única.

5ª - A realização do cúmulo material e a prévia apensação dos processos, mercê do concurso de contra-ordenações em causa, nos termos explanados na douta decisão em recurso e a necessária consequente indicação, na decisão de aplicação de coima, então da coima única, além do mais, da norma do art. 25º do RGIT e dos elementos determinantes da conexão/apensação e consequente fixação da coima (única), cabem nas alíneas b) e c) do n.º 1 do citado pelo/a R. art. 79.º do RGIT, cujos requisitos, face ao exposto e ao contrário do pugnado pelo/a R., não foram integralmente respeitados nas decisões de aplicação de coimas presentes nestes autos.

6ª - Pugna, ainda que enviesadamente o/a R., que a decisão recorrida viola o “**princípio da separação de poderes**”, sendo certo todavia que confunde manifestamente, por um lado, a questão jurídico-material do concurso de contra-ordenações com a questão processual da competência por conexão – como resulta da sintomática invocação do disposto nos arts. 36º e 33º do RGCO/RGIMOS; e, por outro lado, mais grave ainda, confunde legalidade com critérios de conveniência e normas e princípios jurídicos com regras técnicas e escolhas/opções, em suma, justiça com oportunidade.

7ª - Não explica e muito menos fundamenta o/a R. porque “nunca poderia a autoridade administrativa tributária, “aferir da existência de eventual contra-ordenação continuada” (sic), nem por que razão o “preceituado no art. 30º e 79º do Código Penal, subsidiariamente aplicável nos termos do art. 32º do RGCO, não têm aplicação face à actual redacção do art. 25º do RGIT”, (sic); sendo que, o cúmulo material legalmente previsto neste, tendo em conta os conceitos jurídicos de crime continuado e concurso real de crimes, não contende com a eventual existência de contra-ordenação continuada.

8ª - Remata paradoxalmente o/a R. que “nunca poderia a autoridade administrativa competente proceder “à apensação dos processos que se encontrassem na mesma fase, nos termos dos artigos 25º, 28º e 29º do CPP...”.../..., por não se aplicarem na fase administrativa, os preceitos reguladores do processo criminal, ou seja, as normas do Código de Processo Penal (CPP)” (sic conclusão V), tanto mais quanto, em recurso que anteriormente apresentou e ao qual aliás faz referência na conclusão W., discorreu profusamente sobre a aplicabilidade de tais preceitos legais, apresentando aliás interpretação absolutamente inovadora, (que oportunamente já se consignou reputar-se contudo inaceitável), do disposto naqueles, mormente no art. 25º, consubstanciando as presentes **ALEGACÕES de RECURSO**, nessa medida, verdadeiro venire contra factum proprium.

9ª - Remete-se para a douda argumentação constante do Acórdão do STA de 04.03.2015, no Recurso n.º 1396/14-30.

10ª - Entende-se, talqualmente entendeu o/a Mmo/a Juiz a quo que as decisões de aplicação das coimas em causa, por não conterem todos os requisitos legais, mormente a realização do cúmulo material (com a prévia apensação dos processos, mercê do concurso de contra-ordenações em causa) e a fixação/indicação da coima única estão, face ao prescrito no art. 63º, n.º 1, alínea d) do RGIT, feridas de nulidade insuprível.

11ª - Concluindo a final o/a R. “que a douda decisão final por simples despacho sob recurso enferma de erro na aplicação do direito, fazendo errónea interpretação e aplicação do disposto nas normas legais aplicáveis,.../..., atendendo a que, a autoridade administrativa competente não procedeu à apensação de processos de contra-ordenação do arguido/recorrente, nem este suscitou a aplicação das regras do concurso de contra-ordenações tributárias” (sic conclusão Z.), mais se dirá, por um lado que, verificando-se conexão, a não determinação, por parte da autoridade administrativa, nos termos legais, da apensação dos processos de contra-ordenação, constitui de per si, ilegalidade por violação/incumprimento dos preceitos legais aplicáveis relativos ao concurso de contra-ordenações e respectiva punição.

12ª - Não se verificando o invocado erro na aplicação do direito, nem aliás qualquer outro, bem ao contrário, mostrando-se a determinada anulação válida e legal, a douda decisão recorrida deve ser confirmada/mantida.

NESTES TERMOS

E nos demais que V. EXCIAS doutamente suprirão, deve a douda decisão recorrida ser confirmada/mantida, negando-se provimento ao interposto recurso.

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

3 – O Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto junto deste STA emitiu o parecer de fls. 160 a 162 dos autos, concluindo, quanto ao recurso do despacho que ordenou a apensação dos processos, que este não deve ser admitido e que, caso assim não se entenda, deve negar-se-lhe provimento, e quanto ao recurso da sentença, que este deve ser admitido e ser-lhe negado provimento, baixando os autos ao tribunal “a quo” para apreciação das restantes questões suscitadas pela recorrida.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

- Fundamentação -

4 – Questões a decidir

Haverá previamente que decidir da admissibilidade dos recursos, interpostos ao abrigo do disposto no n.º 2 do artigo 73.º do Regime Geral do Ilícito de Mera Ordenação Social (RGIMOS) subsidiariamente aplicável – para *melhoria da aplicação do direito* ou *promoção da uniformidade da jurisprudência* -, porquanto o valor da causa é inferior ao da alçada (cfr. o artigo 83.º, n.º 1 do RGIT) e este STA não se encontra vinculado pela decisão de admissão do recurso proferida pelo tribunal *a quo*.

Caso sejam de admitir, suscita-se, relativamente ao recurso do despacho que ordenou a apensação, a questão de saber se este enferma de erro *erro na aplicação do direito* ao ter determinado a apensação aos autos de outros recursos de contra-ordenação tributários do mesmo recorrente que haviam sido distribuídos ao mesmo juiz, e relativamente ao recurso da decisão final, a questão de saber se esta enferma de erro de julgamento ao ter julgado oficiosamente verificada *nulidade insuprível do processo de contra-ordenação* por não ter sido efectuado o cúmulo das coimas aplicadas.

Não obstante, estando em causa recurso de decisão de aplicação de coimas por não pagamento ou pagamento viciado de taxas de portagem em infra-estruturas rodoviárias – matéria primariamente regulada pela Lei n.º 25/2006, de 30 de Junho –, importa, como questão prévia à do conhecimento do mérito do(s) recurso(s), oficiosamente decidir das consequências da entrada em vigor da Lei n.º 50/2015, de 8 de Junho nos recursos de decisões de aplicação de coimas por contra-ordenações daquela natureza pendentes nos tribunais tributários, porquanto a questão de aplicação no tempo de lei mais favorável constitui uma questão prévia de conhecimento oficioso, que prejudica, imediatamente, a apreciação das restantes questões objecto do recurso, dado que a apreciação da situação da recorrida, à luz da nova Lei poderá envolver a repetição do que tiver sido anteriormente processado (cfr. artigo 608.º, n.º 2, do CPC, aplicável “ex vi” artigo 4.º do CPP, aplicável “ex vi” artigo 41.º do Decreto-Lei n.º 433/83, aplicável “ex vi” artigo 3.º, alínea b), do RGIT, aplicável “ex vi” artigo 18.º da Lei n.º 26/2006, de 30 de Junho).

As questões da legitimidade da Fazenda Pública para os recursos e do efeito destes não são questões controvertidas nos presentes autos, pois que foi reconhecida legitimidade à recorrente e os recursos foram admitidos com subida imediata (cfr. despachos de admissão, a fls. 95 e 132 dos autos, respectivamente), pelo que sobre tais questões não há que emitir pronúncia.

5. Da admissibilidade dos recursos ao abrigo do artigo 73.º, n.º 2 do RGCO, subsidiariamente aplicável
5.1 No que concerne ao recurso do despacho que ordenou a apensação

Constitui jurisprudência pacífica deste STA a possibilidade de, independentemente do valor da coima aplicada, poder ser admitido recurso de contra-ordenação tributária ao abrigo do n.º 2 do ar-

tigo 73.º do RGCO, aplicável subsidiariamente *ex vi* da alínea b) do artigo 3.º do RGIT, «quando tal se afigure manifestamente necessário à melhoria da aplicação do direito ou à promoção da uniformidade da jurisprudência».

Em casos semelhantes aos dos presentes autos - recursos de despachos que ordenam a apensação de vários processos de contra-ordenação distribuídos ao mesmo juiz -, este STA tem até agora admitido os recursos, ao abrigo daquela disposição legal, designadamente no entendimento de que, tendo este Supremo Tribunal conhecimento, *por dever de ofício, que a questão que aqui vem colocada, e outras semelhantes, se colocam, e virão a colocar-se, em centenas ou milhares de processos que já se encontram pendentes nos TAFS e outros ainda que se encontram na fase procedimental administrativa, que se justifica a admissão do recurso com esse fundamento dada a necessidade premente de definir o direito aplicável a todas as estas situações, sendo certo que nos vários Tribunais se tem decidido de forma diferente* (cfr. neste sentido, entre outros, os Acórdãos deste STA de 4 de Março de 2015, rec. n.º 1396/14 e de 11 de Março de 2015, rec. n.º 74/15).

Mercê, porém, dos vários recursos admitidos, foi possível definir uma linha jurisprudencial uniforme e pacífica no sentido da legalidade dos despachos que determinam a apensação judicial dos processos de contra-ordenação interpostos pelo mesmo recorrente e distribuídos ao mesmo juiz, por tal se afigurar conforme ao disposto no artigo 25.º do Código de Processo Penal, subsidiariamente aplicável (cfr., neste sentido, os Acórdãos deste STA de 4 de Março de 2015, rec. n.º 1396/14, de 11 de Março de 2015, recs. n.ºs 75/15 e 1557/14, de 8 de Abril de 2015, rec. n.º 75/15, de 22 de Abril de 2015, rec. n.º 73/15, de 29 de Abril de 2015, rec. n.º 124/15, de 17 de Junho de 2015, rec. n.º 137/15, de 9 de Setembro de 2015, rec. n.º 70/15 e de 7 de Outubro de 2015, rec. n.º 645/15).

Assim, afigurando-se o decidido no despacho recorrido plenamente conforme a este entendimento jurisprudencial hoje consolidado, entendemos que não se justifica já a admissão do recurso, pois que o *direito aplicável* se encontra hoje já definido e a decisão recorrida é conforme a tal entendimento, não incorrendo em ostensivo erro de julgamento.

Não se admitirá, pois, o recurso interposto do despacho que ordenou a apensação dos processos, pois que tal admissão não se afigura manifestamente necessário à melhoria da aplicação do direito ou à promoção da uniformidade da jurisprudência.

5.2 No que concerne ao recurso da decisão final que julgou verificada nulidade insuprível do processo de contra-ordenação

Já no que se refere ao recurso da decisão final, atendendo a que a decisão nele tomada se afigura desconforme ao que vem sendo decidido por este STA em recursos de contra-ordenação tributários por não pagamento de Imposto Único de Circulação - IUC (cfr. os Acórdãos de 17 de Junho de 2015, rec. n.º 369/15, de 9 de Setembro de 2015, rec. n.º 70/15 e de 7 de Outubro de 2015, rec. n.º 645/14), julga-se justificada a admissão do recurso ao abrigo do n.º 2 do artigo 73.º do RGCO, em ordem à *promoção da uniformidade da jurisprudência e à melhoria da aplicação do direito*, havendo, pois, que dele conhecer, **designadamente por se afigurar necessário ajuizar se este entendimento jurisprudencial é igualmente válido quando em causa estejam, como nos autos, coimas por falta de pagamento ou pagamento viciado de taxas de portagem em infra-estruturas rodoviárias.**

6 – Na decisão recorrida encontram-se fixados os seguintes factos:

A) *A recorrente foi condenada na decisão de aplicação de coima de fls. 15 e 16, cujo teor aqui se dá por reproduzido.*

B) *A recorrente foi ainda condenada nas decisões de aplicação de coima dos processos apensos, cujo teor aqui se dá por reproduzido (apensos).*

C) *As decisões de aplicação das coimas foram, proferidas em 26 e 27/11/2014 (dos autos e apensos).*

D) *As decisões de notificação das coimas foram notificadas à recorrente pela notificação de fls. 12 destes autos, cujo teor aqui se dá por reproduzido, e pelas notificações de idêntico teor juntas aos respectivos apensos.*

7 – Apreciando.

7.1 Questão prévia: Consequências da entrada em vigor da Lei n.º 50/2015, de 8 de Junho nos recursos de decisões de aplicação de coimas por não pagamento ou pagamento viciado de taxas de portagem em infra-estruturas rodoviárias

Estando em causa nos presentes autos decisões de aplicação de coimas por não pagamento ou pagamento viciado de taxas de portagem em infra-estruturas rodoviárias, p.p. pela Lei n.º 25/2006, de 30 de Junho, e, sendo do conhecimento público que esta lei foi objecto de recente alteração pela Lei n.º 50/2015, de 8 de Junho que, além do mais, aprovou um *regime excepcional de regularização de dívidas resultantes do não pagamento de taxas de portagem e coimas associadas, por utilização de infra-estrutura rodoviária*, importa como questão prévia e de conhecimento oficioso ajuizar das consequências da entrada em vigor da nova lei nos recursos de decisões de aplicação de coimas por contra-ordenações daquela natureza pendentes nos tribunais tributários, porquanto a questão de aplicação no tempo de lei mais favorável constitui uma questão prévia de conhecimento oficioso, que prejudica, imediatamente, a apreciação das restantes questões objecto

do recurso, dado que a apreciação da situação dos autos, à luz da nova Lei poderá envolver a repetição do que tiver sido anteriormente processado (cfr. artigo 608.º, n.º 2, do CPC, aplicável “ex vi” artigo 4.º do CPP, aplicável “ex vi” artigo 41.º do Decreto-Lei n.º 433/83, aplicável “ex vi” artigo 3.º, alínea b), do RGIT, aplicável “ex vi” artigo 18.º da Lei n.º 25/2006, de 30 de Junho), prejudicando o conhecimento do mérito do recurso.

Isto porque, em matéria penal, como em matéria contra-ordenacional, vigora por imperativo constitucional e legal a regra da aplicação retroactiva da lei mais favorável – cfr. artigos 29.º, n.º 4 da CRP, 2.º, n.º 4 do Código Penal e 3.º, n.º 2 do Decreto-Lei n.º 433/82, aplicável “ex vi” artigo 3.º, alínea b) do RGI, aplicável “ex vi” artigo 18.º da Lei n.º 26/2006, de 30 de Junho) – daí que o facto de em causa nos autos estarem contra-ordenações praticadas em data anterior à da entrada em vigor da Lei nova não constitui obstáculo a essa aplicação se esta lei se revelar mais favorável.

E é precisamente isso que sucede.

Em primeiro lugar, porque o artigo 7.º da Lei n.º 50/2015, de 8 de Junho, ao dar nova redacção ao n.º 1 do artigo 7.º da Lei n.º 25/2006, procedeu à alteração dos limites mínimo e máximo das coimas aplicáveis às contra-ordenações previstas naquela lei no sentido da sua redução, pois que estas passaram a ser sancionadas com coima de valor mínimo correspondente a 7,5 vezes o valor da respectiva taxa de portagem, mas nunca inferior a €25 e de valor máximo correspondente ao quádruplo do valor mínimo da coima, com respeito pelos limites máximos previstos no Regime Geral das Infracções Tributárias, ao invés de serem sancionadas com coima de valor mínimo correspondente a 10 vezes o valor da respectiva taxa de portagem, mas nunca inferior a (euro) 25, e de valor máximo correspondente ao quádruplo do valor mínimo da coima, com respeito pelos limites máximos previstos no Regime Geral das Infracções Tributárias. Ora, tendo sido reduzidos os limites mínimo e máximo das coimas aplicáveis às contra-ordenações em causa, impõe-se necessariamente nova graduação da coima aplicada, que os tenha agora em conta, o que necessariamente implica uma nova decisão administrativa de aplicação da coima.

Em segundo lugar porque o artigo 7.º da Lei n.º 50/2015, de 8 de Junho, ao aditar ao artigo 7.º da Lei n.º 25/2006 os seus (novos) números 4 e 5, procedeu à unificação legal das infracções previstas naquela lei praticadas pelo mesmo agente, no mesmo dia, através da utilização do mesmo veículo e que ocorram na mesma infraestrutura rodoviária, entendendo-se como tal as ocorridas em estrada cuja exploração está concessionada ou subconcessionada à mesma entidade, determinando que esta contra-ordenação única seja sancionada com coima cujo valor mínimo a que se refere o n.º 1 é o correspondente ao cúmulo das taxas de portagem. Ora, esta unificação legal a que procedeu a lei nova, porque prescinde da averiguação das circunstâncias de que depende a contra-ordenação continuada, pode revelar-se, em concreto, mais favorável ao agente, daí que, verificados os respectivos pressupostos legais haverá que proceder à respectiva unificação da conduta delituosa e aplicar-lhe a cominação legalmente estabelecida, nos novos limites fixados pela nova lei, o que também necessariamente implica uma nova decisão administrativa de aplicação da coima.

Em terceiro lugar, porque a Lei n.º 51/2015 aprovou um regime excepcional de regularização de dívidas resultantes do não pagamento de taxas de portagem e coimas associadas, por utilização de infra-estrutura rodoviária efetuada até ao último dia do segundo mês anterior ao da sua publicação – que consta dos seus artigos 1.º a 6.º -, no qual se prevê que o pagamento pelo agente da infracção da taxa de portagem e custos administrativos efectuado até 60 dias a contar da entrada em vigor da lei, determina, além do mais, a atenuação da coima associada ao incumprimento do dever de pagamento, atenuação especial esta que há-de efectuar-se *ope legis* e em termos diversos e mais favoráveis do que os que decorrem das regras gerais sobre a atenuação especial da coima (cfr. o artigo 3.º da Lei n.º 51/2015 com o artigo 18.º, n.º 3 do Decreto-Lei n.º 433/82, aplicável subsidiariamente).

Finalmente, porque o mesmo regime excepcional, aprovado por aquela lei, prevê a redução legal das coimas não aplicadas ou não pagas (...) cuja regularização ocorreu antes da entrada em vigor da Lei n.º 51/2015, que venham a ser pagas até 60 dias a contar da entrada em vigor da lei (artigo 4.º, n.ºs 2 e 3 da Lei n.º 51/2015), havendo, obviamente, que apurar, neste caso como no anterior, se houve ou não adesão do agente da infracção ao regime excepcional e, em caso afirmativo, proceder à atenuação/redução das coimas em causa nos termos legais, o que implica também novas decisões de aplicação das coimas.

Pelas razões expostas, as decisões administrativas de aplicação das coimas sindicadas nos presentes autos não podem manter-se - desde logo, porque há que graduar as coimas aplicadas dentro dos novos limites legais e eventualmente retirar as legais consequências do pagamento ao abrigo do regime excepcional das taxas de portagem e/ou das coimas -, o que apenas poderá ser feito de modo adequado e eficiente pelos próprios Serviços, que não pelos Tribunais, a quem não cabe substituir-se à Administração nas decisões de aplicação coimas, antes escrutinar, se para tal solicitados, se tais decisões são conformes à Lei e ao Direito.

As decisões de aplicação de coimas que estão na origem dos presentes autos – como, aliás, a decisão recorrida -, foram tomadas em momento anterior ao da entrada em vigor da nova Lei, mas esta repercute-se inelutavelmente nelas, como supra demonstrado, impedindo que possam subsistir nos termos em que foram proferidas.

Impõe-se, em consequência, a baixa dos autos à Autoridade Administrativa para que esta tenha a oportunidade de as rever ou renovar, em conformidade com o novo quadro legal, o que se determina.

Prejudicado fica o conhecimento do objecto do recurso.

- Decisão -

8 - Termos em que, face ao exposto, acordam os juizes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em:

- não admitir o recurso interposto do despacho que ordenou a apensação dos processos de contra-ordenação;

- admitir o recurso da decisão final e, quanto a este, procedendo questão prévia e de conhecimento oficioso, revogar tal decisão e determinar a baixa dos autos à autoridade administrativa para que esta reveja ou renove as decisões de aplicação da coima em conformidade com a Lei n.º 50/2015, de 8 de Junho, nos termos supra expostos, assim se concedendo provimento a este recurso.

Sem custas.

Lisboa, 14 de Outubro de 2015. — *Isabel Marques da Silva* (relatora) — *Pedro Delgado* — *Fonseca Carvalho*.

Acórdão de 14 de Outubro de 2015.

Processo n.º 792/14-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: A.....

Relator: Ex.^{mo} Sr. Cons. Dr. Fonseca Carvalho.

Acordam os Juizes da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo

Relatório

Não se conformando com a sentença do TAF de Aveiro que julgou procedente a oposição deduzida por A..... contra a execução fiscal que contra si foi revertida para pagamento da quantia de € 5 520,10 relativa a IRS Imposto de Selo e IVA de que é devedora originária a sociedade B..... Lda veio a Fazenda Publica dela interpor recurso para a Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo assim concluindo:

1 A sentença recorrida considerou procedente a oposição por entender que não é aplicável a presunção constante da alínea b) do n.º 1 do artigo 24 da LGT.

2 Para justificar tal decisão baseia-se unicamente na conclusão que as datas limites de pagamento das liquidações em cobrança são posteriores quer à apresentação à insolvência da devedora originária quer à sentença que a declarou insolvente aos 25 09 2012.

3 Todavia a mesma sentença dá como provado que o termo do prazo para pagamento das dívidas ocorreu em 20 09 2012 e 25 08 2012.

4 A insolvência produz os seus efeitos a partir da sentença referenciada no artigo 36 do CIRE não havendo na lei qualquer disposição que faça com que os mesmos retroajam a uma data anterior designadamente no que concerne à atribuição de poderes de administração a uma pessoa diversa daquela que exercia funções de gerência até ao momento.

5 Ora a decisão que decretou a insolvência da B..... data, como se disse, e se encontra provado de 25 09 2012.

6 Assim porque os dias em que terminaram os prazos para pagamento 20 9 2012 e 25 08 2012 não são posteriores a 25 09 2012 os factos dados como provado pela sentença de que se recorre teriam necessariamente que fundar na tal decisão diversa da que foi proferida.

Deve revogar-se a sentença e julgar a oposição improcedente.

Contra alegou o recorrido assim concluindo:

1 A sentença em crise julgou totalmente procedente a oposição ao concluir pela ilegitimidade do oponente com o que não se conforma a recorrente que sustenta que as datas de pagamento e da sentença que decretou a insolvência deveriam conduzir a diferente decisão.

2 O recorrido entende que não assiste razão à recorrente porquanto o insolvente apresentou-se à insolvência em 12 07 2012 devendo essas circunstâncias nos termos do artigo 28 do CIRE e atenta a natureza urgente do processo ser declarada a insolvência no prazo de 3 dias úteis a contar da distribuição sendo que as dívidas em causa tinham data limite de pagamento aprazada para 20 09 2012 e 25 08 2012 datas muito posteriores ao reconhecimento expresso da situação de insolvência.

Sem prescindir

3 Ainda que o recurso ora apresentado merecesse acolhimento o que não se concede e apenas por cautela de patrocínio se configura, nunca o mesmo poderia ter como consequência o ser revogada a decisão recorrida prosseguindo a execução contra o oponente como concluiu a recorrente

4 A sentença em crise apenas se pronunciou quanto à excepção da ilegitimidade do oponente julgando o mesmo parte ilegítima com fundamento nos factos não impugnados logo não controvertidos

5 Tal circunscrição da decisão à questão da ilegitimidade é patente do título que precede a análise dos factos provados e não provados - da ilegitimidade; da fundamentação em que apenas se refere aos factos não impugnados não se debruçando sobre todos os demais temas objecto de ampla prova e da resposta dada aos não provados da qual resulta patente que se cinge à questão da ilegitimidade pois obviamente que a quanto aos fundamentos da oposição todos quase todos os factos alegados pelo oponente e mormente a inexistência de gerência de facto eram estruturantes e fundamentais para decisão da causa, verdadeira causa de pedir logo não poderiam ser julgados irrelevantes para a boa decisão da causa não constado dos factos provados ou não provados.

6 Assim sempre a eventual procedência do recurso teria que conduzir à baixa dos autos para que fosse proferida sentença que aprecie os factos invocados pelo autor e que constituem a causa de pedir da oposição e que foram julgados prejudicados não sendo apreciados.

7 Caso assim não se entenda o que não se concede e apenas por mera cautela de patrocínio se admite prevenindo a mera hipótese de o recurso ter provimento julgando-se que a decisão se não restringe à questão da ilegitimidade não devem baixar os autos e subsidiariamente e por força do artigo 636 do CPC suscita-se a ampliação do âmbito do recurso.

8 Caso se não entenda que a decisão sob escrutínio não julgou a apreciação de tais factos prejudicada pela decisão da ilegitimidade do oponente então a sentença é nula por omissão de pronúncia relativamente a factos absolutamente essenciais e estruturantes para a boa decisão da oposição como são por exemplo todos os que respeitam à inexistência de gerência de facto pelo executado.

Sem prescindir

9 Se por outro lado se entender que a sentença se pronunciou sobre tais factos o que nos parece ainda menos defensável sempre a sentença seria nula por manifesto erro de julgamento pois nunca poderia deixar de julgar os factos alegados e aqui parcialmente transcritos mormente os que revelam inexistência de gerência de facto como absolutamente relevantes para a boa decisão da causa que teria de ser julgados provados ou não provados.

10 Pelo que subsidiariamente deverá o presente recurso ser objecto de ampliação quanto ao objecto do recurso para apreciação das arguidas nulidades.

Deve improceder por isso o recurso ou baixarem os autos para que conhecendo dos factos julgados prejudicados se decida em conformidade.

Caso assim se não entenda deverá ser ampliado o objecto do recurso nos termos pugnados.

O M^o P^o emitiu parecer suscitando a incompetência em razão da hierarquia deste Supremo Tribunal no entendimento de que o recurso não versa exclusivamente matéria de direito.

Notificadas as partes para se pronunciarem sobre a excepção invocada pelo M^o P^o nada disseram.

Colhidos os vistos cumpre decidir.

Fundamentação

De facto

Foi a seguinte matéria de facto que o Tribunal recorrido deu como provada:

1 Em nome da devedora originária foram instauradas a execução fiscal n.º 0086201020625 e apensos para cobrança das dívidas de IRS de Imposto de Selo e Iva dos anos de 2012 no valor de € 5520,10, folhas 25 e 26 dos autos.

2 O termo do prazo para pagamento voluntário das dívidas exequendas identificadas em 1 ocorreu em 20 09 2012 e 25 08 2012, folhas 67.

3 As dívidas exequendas identificadas em 1 foram objecto de reversão em nome do oponente por insuficiência de bens da devedora originária, cf. folhas 43.

4 Com data de 30 01 2013 foi elaborado o projecto de reversão em nome do oponente e constante de folhas 45.

5 Por carta datada de 30 01 2013 foi o oponente notificado do projecto de reversão para querendo exercer o direito de audição nos termos de folhas 46.

6 O oponente exerceu o direito de audição, cf. folhas 5 e 61.

7 Em 26 03 2013 foi proferido o despacho de reversão em nome do oponente, folhas 66 e 67.

8 O oponente foi citado em 28 03 2013, folhas 68 e 69 dos autos.

9 O oponente foi nomeado gerente da devedora originária em 19 01 2007, cf. folhas 33 e 34.

10 O devedor originário foi declarado insolvente por sentença de 28 09 2012, folhas 19 e 35.

De direito

Perante a factualidade dada como provada a mº juiz “a quo” considerando que não contendo a alínea a) do n.º 1 do artigo 24 da LGT uma presunção legal de culpa e não tendo a Fazenda pública provado que a insuficiência do património societário para satisfação das dívidas tributárias em cobrança fora motivada por culpa do oponente era manifesta a sua ilegitimidade pelo que julgou procedente a oposição.

A Fazenda Pública não se conforma com esta decisão por entender ser aplicável não a alínea a) do n.º 1 do artigo 24 da LGT mas antes a alínea b) do mesmo número e preceito que consagra uma presunção legal de culpa do gerente, presunção “juris tantum”, ilidível como o próprio normativo prevê.

Sustenta que decorre dos factos provados tal existência de presunção legal de culpa pelo que a decisão não poderia ser a da procedência da oposição.

O recorrido por sua vez pugna pela manutenção do decidido e subsidiariamente pede a ampliação do objecto do recurso para ampliação da matéria de facto com a fixação no probatório do factos alegados na petição que visam demonstrar a inexistência de gerência de facto no período a que as dívidas se reportam.

Constata-se assim como bem salientava o Mº Pº que o recurso não versa exclusivamente matéria de direito.

É pelas conclusões de recurso que o Tribunal “ad quem” delimita o âmbito das questões que deve apreciar, estando ainda obrigado a conhecer de todas aquelas que sejam de conhecimento officioso.

Como se constata das alegações de recurso e designadamente das conclusões quer a Fazenda Pública quer o recorrido alegam factos não levados ao probatório donde pretendem retirar decisão diferente embora o recorrido pugne sempre pela procedência da oposição.

O conhecimento do mérito do recurso envolve assim também matéria de facto.

A competência dos tribunais administrativos, em qualquer das suas espécies é de ordem pública e o seu conhecimento precede o de outra matéria artigo 13 do CPTA aplicável “ex vi” do artigo 2-º alínea c) do CPPTributário. A competência é pressuposto processual de conhecimento officioso, pressuposto este que deve ser analisado quer se trate de incompetência absoluta quer se trate de incompetência relativa. O seu conhecimento tem sempre prioridade sobre qualquer outra questão.

Nos termos do preceituado no artigo 280 do CPPT das decisões dos Tribunais Tributários de 1.ª instância cabe recurso para o Tribunal Central Administrativo da área do Tribunal recorrido.

Todavia por força do mesmo preceito legal o recurso deve ser interposto para a Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo se o recurso versar exclusivamente matéria de direito ou seja se o recurso implicar apenas a correcta interpretação das normas legais aplicáveis ou a sua correcta determinação e aplicação

Sempre que para apreciação destas questões o Tribunal “ad quem” tenha que emitir uma apreciação ou um juízo de valor sobre a matéria de facto designadamente sobre o erro na sua valoração por falta insuficiência ou obscuridade dos elementos de prova a questão envolve necessariamente matéria de facto.

É o caso dos autos.

Mas sendo assim a Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo é incompetente em razão da hierarquia para conhecer do recurso, sendo competente para o seu conhecimento o Tribunal Central Administrativo Norte.

A incompetência em razão da hierarquia determina a incompetência absoluta do Tribunal a qual é do conhecimento officioso e pode ser arguida até trânsito em julgado da decisão final artigo 16 do CPPT.

DECISÃO

Face ao exposto acordam os juízes da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em julgar verificada a excepção da incompetência em razão da hierarquia da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo e competente a Secção do Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo Norte.

Custas pela recorrente fixando-se a taxa de justiça em 1 UC.

Notifique.

Lisboa, 14 de Outubro de 2015. — *Fonseca Carvalho* (relator) — *Isabel Marques da Silva* — *Pedro Delgado*.

Acórdão de 14 de Outubro de 2015.

Processo n.º 1023/15-30.

Recorrente: A.....

Recorrido: AT — Autoridade Tributária e Aduaneira.

Relator: Ex.^{mo} Sr. Cons. Dr. Fonseca Carvalho.

Acordam os juízes da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal AdministrativoRelatório

Não se conformando com a sentença do TAF de Sintra que julgou improcedente a reclamação judicial deduzida por A..... contra o despacho do Chefe do Serviço de Finanças de Cascais 1 que indeferiu o pedido de prescrição da dívida exequenda veio o reclamante dela interpor recurso para a Secção do Contencioso Tributário do STA formulando as seguintes conclusões:

A O presente recurso vem interposto da sentença em que se julga não verificada a prescrição da dívida tributária exequenda nos autos de execução fiscal como o n.º 1503200401058908 do Serviço de Finanças de Cascais.

B A citação do revertido aqui recorrente ocorreu em 28 10 2009 naqueles autos de execução fiscal instaurados para cobrança da dívida de IVA relativa a Fevereiro de 2004.

C A sentença recorrida julga não verificada a dita prescrição porquanto uma vez que a interrupção do prazo da prescrição verificada com a citação da devedora principal não produz efeitos quanto ao aqui recorrente (por ter sido citado para além dos cinco anos decorridos da liquidação) a interrupção da prescrição quanto ao recorrente só se verifica com a sua citação para a execução como causa interruptiva própria e singular do prazo de prescrição.

D Julgando-se igualmente que o disposto no n.º 3 do artigo 49 da LGT na redacção que lhe foi dada pela lei 53-A/2006 de 29 12 não contende com esta interpretação.

E Pelo que a questão ora submetida ao julgamento do tribunal ad quem é exclusivamente de direito ou seja a de saber se no caso sub judice se após verificada a interrupção do prazo de prescrição com a citação do devedor principal se verifica nova interrupção com a citação do responsável tributário quando este beneficia do disposto no n.º 3 do artigo 48 da LGT atendendo ao consagrado na redacção actual do n.º 3 do artigo 49 da LGT e face à solução jurídica encontrada saber se se verificou ou não quanto ao aqui recorrente e revertido a alegada prescrição da dívida exequenda.

F Na verdade tendo a citação do aqui recorrente ocorrido em 2009 ou seja para além dos cinco anos decorridos sobre a liquidação do tributo que constitui a dívida exequenda e não tendo a interrupção da prescrição relativa à citação da devedora principal produzido efeitos quanto a ele revertido atento o prescrito no n.º 3 do artigo 48 da LGT há que interpretar em conjunto e de forma sistemática os artigos 48 e 49 da LGT atenta a nova redacção do n.º 3 deste último para determinar se a citação do responsável subsidiário nos termos sobreditos opera também uma nova interrupção do prazo da prescrição.

G De facto e salvo melhor opinião o recorrente considera que a sua citação na qualidade de responsável subsidiário nos termos em que ocorreu não produz nova interrupção no prazo da prescrição.

H Com efeito a alteração do n.º 3 do artigo 49 da LGT introduzida pelo artigo 91 da lei n.º 53-A/2006 de 29 Dezembro implica que a interrupção do prazo da prescrição tem lugar uma única vez com o facto que se verificar em primeiro lugar e a citação do aqui recorrente ocorreu já na vigência e ao abrigo daquele normativo.

I E tal normativo deve ser entendido no sentido de que a verificação de um novo facto interruptivo ocorrido na sua vigência não interrompe de novo o prazo da prescrição.

J Sendo que no caso em apreço a primeira e única causa de interrupção do prazo da prescrição que ocorreu foi a citação do devedor principal não tendo por isso a citação do revertido e aqui recorrente a virtude de interromper de novo o prazo da prescrição.

K Na verdade tendo o disposto no n.º 3 do artigo 48 da LGT sido instituído em claro benefício do responsável subsidiário quando a sua citação ocorre para além dos cinco anos da liquidação não é legítima uma interpretação que transforme tal benefício em prejuízo consubstanciado num alargamento do prazo da prescrição em função da admissibilidade de interrupções sucessivas.

L O que contraria aliás as premissas de certeza e segurança que se quis fazer prevalecer com o próprio instituto da prescrição das dívidas tributárias até porque como consignado no n.º 3 do artigo 48 o legislador pretendeu criar para o responsável subsidiário um regime de prescrição mais favorável introduzindo tal excepção à regra do n.º 2 do mesmo artigo.

M Sendo certo por outro lado que o legislador bem conhecendo o regime da prescrição tributária que quis alterar não introduziu qualquer excepção ao disposto no n.º 3 do artigo 49 na redacção actual pelo que não é legítimo ao intérprete entender tal normativo no sentido de que relativamente à mesma dívida tributária pode ocorrer mais do que uma interrupção do prazo de prescrição.

N Em especial se considerarmos que se trata de matéria de reserva de lei formal em que se encontra afastada a possibilidade de interpretação analógica ou extensiva.

O Pelo que o entendimento de que após verificada a interrupção do prazo da prescrição relativa à citação do devedor principal se poderia dar nova interrupção com a citação do revertido é ilegal por não ser compatível com o preceituado no n.º 3 do artigo 49 e por outro lado porque retira qualquer vantagem que poderia beneficiar o responsável subsidiário como o disposto no n.º 3 do artigo 48 o que parece evidente não ter sido o escopo que presidiu a intenção do legislador ao formular os normativos em causa.

P A sentença recorrida laborou em erro de julgamento de direito violando o disposto no artigo 49 n.º 3 da LGT quando o interpretou no sentido de que a interrupção da prescrição da dívida tributária exequenda se pode verificar uma vez com a citação do devedor principal e posteriormente uma outra vez com a citação do responsável subsidiário quando este aproveita do estatuído no n.º 3 do artigo 48 da LGT.

Q Quando da conjugação dos normativos do artigo 48 n.ºs 1 2 e 3 e do artigo 49 n.ºs 1 e 3 da LGT deve resultar a interpretação no sentido de que a interrupção do prazo de prescrição da dívida tributária exequenda apenas se verifica uma única vez como facto que se verifica em primeiro lugar independentemente do facto interruptivo ocorrer na esfera do devedor principal ou na esfera do responsável subsidiário (por força do n.º 2 do artigo 48 da LGT) e independentemente dessa interrupção aproveitar ou não ao responsável subsidiário nos termos do n.º 3 do artigo 48.

R Termos em que a dívida tributária exequenda em causa deveria ter sido declarada prescrita.

Deve dar-se provimento ao recurso revogar a decisão recorrida e julgar-se a dívida prescrita.

Não houve contra alegações.

O Mº Pº neste Tribunal suscita a questão prévia da incompetência em razão da hierarquia deste Supremo Tribunal.

Colhidos os vistos cumpre decidir.

Fundamentação

De facto

Foi a seguinte matéria de facto que o Tribunal a quo deu como provada e não foi questionada pelas partes:

A Em nome da sociedade B..... Ldª foi emitida uma liquidação de IVA referente ao período 2004/2 no valor de € 18 350,77 com data limite de pagamento a 12 04 2004 folhas 2 do PEF

BA 16 07 2004 foi instaurado no serviço de Finanças de Cascais 1 contra a sociedade B..... Ldª o processo de execução fiscal n.º 1503200401058908 por falta de pagamento da liquidação referida em A-

C A 28 10 2009 foi o reclamante citado na qualidade de revertido no processo de execução referido em B

D A 27 03 2015 foi pelo reclamante apresentado junto do Serviço de Finanças de Cascais 1 um pedido de reconhecimento da prescrição da dívida exequenda a ser exigida no processo de execução referido em B

E A 07 04 2015 foi proferida informação na sequência da instrução do pedido referido em D cujo teor constante de folhas 72 se dá aqui por inteiramente reproduzido

F Por despacho de 07 04 2015 foi pelo Chefe do Serviço de Finanças de Cascais 1 com base na identificação referida em E indeferido o pedido de reconhecimento da prescrição referido em D

G A decisão identificada em F foi notificada ao reclamante em 16 04 2015-10-08-

H A 27 04 2015 foi apresentada a petição inicial da presente reclamação

De direito

Perante a factualidade dada como provada o Mº juiz face ao período a que a dívida se reporta e face ao disposto no artigo 40 da Lei n.º 55-B/2004 de 30 de Dezembro que veio dar nova redacção ao artigo 48 da LGT considerou que o início da contagem do prazo da prescrição da dívida em causa era 01 01 2005 pelo que o decurso do prazo da prescrição terminava em 01 01 2013 caso não existissem causas interruptivas ou suspensivas de tal prazo.

E considerando que o primeiro facto interruptivo foi a citação da reclamante ocorrida em 28 10 2009 facto que ocorreu antes de terem decorrido os 8 anos sobre o facto tributário julgou improcedente a reclamação.

O recorrente como se vê das suas conclusões de recurso não se conforma com o decidido e pugna pelo reconhecimento da prescrição da dívida em causa argumentando como bem salienta o Mº Pº a ineficácia da interrupção da prescrição decorrente da sua citação pelo facto de o devedor originário ter sido citado anteriormente e a interrupção ter lugar apenas uma vez com o facto que se verificar em primeiro lugar nos termos do n.º 3 do artigo 49 da LGT e a interrupção relativamente ao devedor principal não produzir efeitos quanto ao responsável subsidiário quando citado após o 5º ano posterior à liquidação nos termos do n.º 3 do artigo 48 da LGT.

Todavia tal facto – a citação do devedor originário não foi dada como provada.

E sendo assim o recurso não versa exclusivamente matéria de direito já que questiona também matéria de facto.

Questão prévia

Logo no seu douto parecer o M^o Público questionou a competência deste Supremo Tribunal para conhecer deste recurso considerando que não versando o mesmo apenas e só matéria de direito o STA era incompetente em razão da hierarquia.

Notificadas as partes para se pronunciarem sobre esta excepção nada disseram.

Importa agora conhecer da suscitada excepção da incompetência em razão da hierarquia deste Supremo Tribunal para apreciar o recurso.

Considera o M^o P^o que da conjugação das conclusões C) E) F) e J) resulta a alegação de facto não contemplado no probatório da sentença, do qual a recorrente pretende extrair consequência jurídica relevante no sentido da ineficácia da interrupção da prescrição quanto ao recorrente:

É pelas conclusões de recurso que o Tribunal “ad quem” delimita o âmbito das questões que deve apreciar, estando ainda obrigado a conhecer de todas aquelas que sejam de conhecimento oficioso.

Como se constata das alegações de recurso e designadamente das conclusões C) E) F) e J) 20 e 21 o recorrente assenta a sua tese em facto não levado ao probatório donde pretende concluir que a dívida em cobrança se encontra prescrita:

O conhecimento do mérito do recurso envolve assim também matéria de facto.

A competência dos tribunais administrativos, em qualquer das suas espécies é de ordem pública e o seu conhecimento precede o de outra matéria artigo 13 do CPTA aplicável “ex vi” do artigo 2.º al.c) do CPPTributário. A competência é pressuposto processual de conhecimento oficioso, pressuposto este que deve ser analisado quer se trate de incompetência absoluta quer se trate de incompetência relativa. O seu conhecimento tem sempre prioridade sobre qualquer outra questão.

Nos termos do preceituado no artigo 280 do CPPT das decisões dos Tribunais Tributários de 1.ª instância cabe recurso para o Tribunal Central Administrativo da área do Tribunal recorrido.

Todavia por força do mesmo preceito legal o recurso deve ser interposto para a Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo se o recurso versar exclusivamente matéria de direito ou seja se o recurso implicar apenas a correcta interpretação das normas legais aplicáveis ou a sua correcta determinação e aplicação.

Sempre que para apreciação destas questões o Tribunal “ad quem” tenha que emitir uma apreciação ou um juízo de valor sobre a matéria de facto designadamente sobre o erro na sua valoração por falta insuficiência ou obscuridade dos elementos de prova a questão envolve necessariamente matéria de facto.

É o caso dos autos.

Mas sendo assim a Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo é incompetente em razão da hierarquia para conhecer do recurso sendo competente para o seu conhecimento o Tribunal Central Administrativo do Sul.

A incompetência em razão da hierarquia determina a incompetência absoluta do Tribunal a qual é do conhecimento oficioso e pode ser arguida até trânsito em julgado da decisão final artigo 16 do CPPT.

DECISÃO

Face ao exposto acordam os juízes da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em julgar verificada a excepção da incompetência em razão da hierarquia da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo e competente a Secção do Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo Sul.

Custas pela recorrente fixando-se a taxa de justiça em 1 UC.

Notifique.

Lisboa, 14 de Outubro de 2015. — *Fonseca Carvalho* (relator) — *Isabel Marques da Silva* — *Pedro Delgado*.

Acórdão de 14 de Outubro de 2015.

Assunto:

Prédio Urbano. Avaliação. Coeficiente de vetustez.

Sumário:

- I — O coeficiente de vetustez reflecte a desvalorização do valor dos imóveis em função da sua deterioração pelo tempo.*
- II — Nos termos do artigo 44.º do CIMI o coeficiente de vetustez (Cv) é função do número inteiro de anos decorridos desde a data da emissão da licença de utilização, quando exista, ou da data da conclusão das obras de edificação, de acordo com a tabela ali prevista.*

Processo n.º 1090/13-30.
 Recorrente: A.....
 Recorrido: Fazenda Pública.
 Relator: Exm.º Sr. Cons.º Dr. Pedro Delgado.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo

1 – A....., melhor identificado nos autos, vem interpor recurso da decisão do Tribunal Administrativo e Fiscal de Mirandela que julgou improcedente o recurso contra o acto de fixação do valor patrimonial de € 163.543,00 em resultado de segunda avaliação de prédio urbano situado em

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

«1- Para o CIMI, designadamente de acordo com os artigos 8º e 9º, a idade de um prédio conta-se a partir do seu aparecimento como tal; e, assim o início da tributação em sede de IMI.

2- Para efeito da aplicação do artigo 44º, a idade de um prédio é o da sua construção ou da licença de habitação, quando essas datas estejam relacionadas, na sequência de um processo de construção com aprovação camarária.

3- A atribuição de uma licença de utilização, em data muito posterior, a requerimento do interessado, por diversas e variadas razões, não altera a idade do prédio; não faria qualquer sentido defender que o facto do proprietário pedir ou não pedir a licença de utilização após a realização de obras de recuperação, a idade do prédio seria uma ou outra,

4- Quando, se o prédio for ampliado, só a parte nova terá uma nova idade para aplicação do coeficiente de vetustez, nos termos do n.º 2 do artigo 44º do CIMI.

5- A idade do prédio para aplicação do coeficiente de vetustez é o da sua construção, já que à data, o mesmo não tinha licença de utilização; a licença muito posteriormente obtida não altera a idade do prédio, como não o altera se for ampliado, na parte pré-existente.

6- Só a interpretação do artigo 44º, no sentido da prevalência da data da construção, em sintonia com os princípios gerais do CIMI, designadamente os seus artigos 8º e 9º, conduzirá a uma justa aplicação do coeficiente de vetustez, não tornando dependente de um eventual acto do proprietário (o de pedir ou não a licença de utilização) a idade de um prédio urbano.

7- A desvalorização de um prédio urbano pela sua idade, tem uma lógica de menor valia pelo desgaste dos materiais processos construtivos utilizados, maior onerosidade das reparações a efectuar (canalizações, paredes telhados, madeiras...) que não pode estar dependente do facto do seu proprietário, sessenta anos depois da sua inscrição na Matriz, PEDIR OU NÃO PEDIR À CÂMARA MUNICIPAL UMA LICENÇA DE UTILIZAÇÃO.

8- Pelo que, pelas razões aduzidas e pelas que Vexas, superiormente suprirão, deve revogar-se a douta sentença em Recurso, anulando-se a avaliação efectuada, na parte que fixa a idade do prédio é da licença de utilização, por violação do disposto nos artigos 8º, 9º e 44º do CIMI, decidindo-se que a idade do prédio, para aplicação do coeficiente de vetustez, é o da sua construção, se à data o mesmo não tinha licença de utilização, o que, no presente caso, é, pelo menos, o da sua inscrição na Matriz -1937-»

2 – Não foram apresentadas contra alegações pela Fazenda Pública

3 – O Exm.º Procurador-Geral Adjunto emitiu parecer a fls. 80/81, que na parte mais relevante se transcreve:

(...) A nosso ver o recurso não merece provimento.

De facto, como bem refere o MP junto da 1.ª instância na sua pronúncia de fls. 43/44, cujo discurso fundamentador se subscreeve, para cálculo do coeficiente de vetustez há que relevar o tempo decorrido desde a emissão da licença de utilização, emitida na sequência da efectivação de obras de remodelação.

Nos termos do estatuído do no artigo 44.º do CIMI o coeficiente de vetustez (Cv) é função do número inteiro de anos decorridos desde a data da emissão da licença de utilização, quando exista, ou da data da conclusão das obras de edificação, de acordo com a tabela ali prevista.

Por força do artigo 93.º da Lei 64-A/2008, de 31 de Dezembro, foi aditado ao citado artigo um n.º 2, nos termos do qual as regras estabelecidas no n.º 1 se aplicam, respectivamente, de acordo com a idade de cada parte.

Fazemos a seguinte interpretação do mencionado artigo:

1. Não se suscitaram dúvidas quando a data da emissão da licença de utilização coincide com a data da conclusão das obras de edificação.

2. Quando estão em causa prédios antigos que sofreram obras de restauro/conservação não sujeitas a nova licença de utilização, a idade dos prédios é contada desde a data das obras de edificação.

3. Quando se trate de prédios antigos que sofreram ampliação, na determinação do VPT a idade da parte antiga (prédio original) será contada desde a data da licença de utilização quando exista ou

desde a data da sua conclusão e a idade da parte mais recente será contada desde a emissão da licença de utilização quando exista ou desde a data da sua conclusão.

Se em consequência da ampliação resultar uma licença de utilização única para a totalidade do prédio, a idade será contada desde a data da emissão da licença de utilização.

4. Se estiver em causa a emissão de licença de utilização para legalização de prédios para os quais à data da sua conclusão não foi emitida a licença de utilização, a idade dos prédios será contada da data da conclusão das obras de edificação.

No caso em análise está em causa um prédio antigo que sofreu obras de restauro/conservação, com base em prévia licença de construção e sujeitas a licença de utilização.

Assim sendo, a idade do prédio para efeitos de cálculo do CV é contada desde a data da emissão da licença de utilização.

E percebe-se que assim seja.

Na verdade, o conceito de vetustez integra não apenas a idade e antiguidade, mas, também, a deterioração pelo tempo, que as obras de edificação realizadas, sujeitas a licenciamento, interrompem.

Termos em que, salvo melhor juízo, deve negar-se provimento ao recurso, mantendo-se a sentença recorrida na ordem jurídica.»

4 - Colhidos os vistos legais, cabe decidir.

5 – O Tribunal Administrativo e Fiscal de Mirandela fixou a seguinte matéria de facto com relevo para a decisão:

1. O Impugnante é proprietário de um prédio urbano situado em, inscrito na matriz sob o artigo 505º da freguesia de (doc n.º 1);

2. Esse prédio está construído há, pelo menos, trezentos anos e está inscrito na matriz, pelo menos, desde 1937 sob o referido artigo 505º - art.º 2 da PI, não impugnado, e doc n.º 2);

3. O Impugnante efectuou obras de remodelação e conservação do prédio urbano iniciadas em 10/1/2002 — doc. n.º 3, fls. 15;

4. Findas as obras requereu à Câmara Municipal a emissão da licença de utilização e efectuou a participação do Modelo 1 do IMI, tendo declarado nessa participação que o prédio tinha 300 anos (doc nº3);

5. A licença de utilização foi emitida em 11/4/ 2005— Doc. n.º 3 (fls. 15)

6. O Serviço de Finanças de Macedo de Cavaleiros notificou o Impugnante da avaliação efectuada, tendo considerado que a idade do prédio urbano se contava a partir da emissão da referida licença (doc n.º 4).

7. O Impugnante pediu em 2007 uma Informação Vinculativa “sobre a qualificação como prédio novo” não tendo obtido qualquer resposta - doc n.º 5 e art.º 6.º da PI, não contestado;

8. Em 11/2/2010, pediu uma 2ª avaliação do mesmo prédio urbano - fls. 25 do PA (63);

9. A avaliação efectuada alterou o valor tributário do imóvel, mantendo, porém, o mesmo critério sobre a idade do mesmo - doc nº8.

6. Do objecto do recurso

A questão que cumpre apreciar, prende-se com a determinação do coeficiente de vetustez nos termos do artigo 44º do CIMI, concretamente saber se, no caso de um prédio urbano inscrito na matriz pelo menos desde 1937 e que, por sua vez, foi objecto de obras de construção/remodelação sujeitas a prévia licença de construção e posterior de licença de utilização atribuída em 2005, o respectivo coeficiente de vetustez deve reportar-se à data da emissão da respectiva licença (2005) ou pelo contrário deve reportar à data da inscrição na matriz do prédio original.

A sentença recorrida julgou improcedente a impugnação judicial interposta contra o acto de fixação do valor patrimonial tributário, em 2ª avaliação do artigo 505.º urbano da freguesia de, no entendimento de que no cálculo do coeficiente de vetustez há que relevar o tempo decorrido desde a emissão da licença de utilização, em 2005, na sequência de obras de remodelação/conservação e não desde 1937, data da construção do prédio original.

Não conformado vem o impugnante interpor o presente recurso.

A base da sua argumentação assenta essencialmente nas seguintes proposições:

- A idade do prédio para aplicação do coeficiente de vetustez é o da sua construção, já que à data, o mesmo não tinha licença de utilização;

- A licença muito posteriormente obtida não altera a idade do prédio, como não o altera se for ampliado, na parte pré-existente;

- Só a interpretação do artigo 44º, no sentido da prevalência da data da construção, em sintonia com os princípios gerais do CIMI, designadamente os seus artigos 8º e 9º, conduzirá a uma justa aplicação do coeficiente de vetustez, não tornando dependente de um eventual acto do proprietário (o de pedir ou não a licença de utilização) a idade de um prédio urbano;

- A desvalorização de um prédio urbano pela sua idade, tem uma lógica de menor valia pelo desgaste dos materiais processos construtivos utilizados, maior onerosidade das reparações a efectuar, que não pode estar dependente do facto do seu proprietário, sessenta anos depois da sua inscrição na Matriz, pedir ou não pedir à Câmara Municipal uma licença de utilização.

A nosso ver não procede esta argumentação.

Vejamos.

6.1 Da determinação do coeficiente de vetustez aplicável no caso subjudice.

No caso em apreço está em causa a avaliação de um prédio urbano inscrito na matriz desde 1937, que foi objecto de obras de remodelação e conservação iniciadas em 10.01.2002, e na sequência das quais foi emitida licença de utilização em 11.04.2005 (matéria de facto fixada em primeira instância, pontos 1 a 5).

A questão a dirimir é pois a de saber se na determinação do valor patrimonial do prédio urbano em causa deve ser considerado o coeficiente de vetustez que se reporta à data da emissão da respectiva licença de utilização (2005) ou, pelo contrário, o coeficiente de vetustez que se deve reporta à data da inscrição na matriz do prédio original.

O coeficiente de vetustez reflecte a desvalorização do valor dos imóveis em função da sua idade.

Com efeito a passagem do tempo degrada o valor dos imóveis, mesmo nos casos em que os valores de mercado estão em crescimento ⁽¹⁾.

Assim a lei distribui essa desvalorização por escalões de idade dos imóveis, contados a partir da data da conclusão das obras de edificação ou da data da emissão da licença de utilização, e quantifica a respectiva taxa de degradação do valor, no artigo 44.º do CIMI.

De acordo com este normativo o coeficiente de vetustez (Cv) é função do número inteiro de anos decorridos desde a data da emissão da licença de utilização, quando exista, ou da data da conclusão das obras de edificação, de acordo com a tabela ali prevista.

A decisão recorrida considerou, e bem, que o coeficiente de vetustez tem de se reportar à data da emissão da licença de utilização emitida em 2005, como corolário de obras de remodelação e conservação nele realizadas.

Na verdade, apesar de o prédio ter sido inscrito na matriz em 1937, foi reconstruído e remodelado com emissão de licença de utilização em 2005, com a inerente valorização, sendo que em face da letra da lei não pode deixar de se considerar esta data de emissão da licença.

E bem se compreende que assim seja, como bem refere o Exmº Procurador-Geral Adjunto neste Supremo Tribunal.

É que o conceito de vetustez integra não apenas a idade e antiguidade, mas, também, a deterioração pelo tempo, que as obras de conservação e reconstrução realizadas, sujeitas a licenciamento, interrompem.

Daí que não proceda a argumentação do recorrente quando sustenta que a licença muito posteriormente obtida não altera a idade do prédio, como não o altera se for ampliado, na parte pré-existente.

No caso não estamos perante uma ampliação mas sim perante uma remodelação/ reconstrução que reverte a natural degradação do valor do imóvel decorrente da passagem do tempo.

A avaliação, e a decisão recorrida que a sancionou, não padecem pois da ilegalidade que lhes é imputada, pelo que, face ao exposto, se julga improcedente o recurso.

7. Decisão:

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

Lisboa, 14 de Outubro de 2015. — *Pedro Delgado* (relator) — *Casimiro Gonçalves* — *Francisco Rothes*.

⁽¹⁾ Cf., neste sentido, *José Maria Fernandes Pires, Lições de Impostos sobre o Património e do Selo, ed. Almedina, 2010, pag. 94.*

Acórdão de 14 de Outubro de 2015.

Assunto:

Caducidade do direito de acção. Liquidação correctiva. Anulação parcial.

Sumário:

I — Se a AT emitir uma nova demonstração de liquidação na qual, por referência à primeira, se limita a corrigir o cálculo do imposto por não ter levado em conta que o contribuinte tinha efectuado a opção pelo não englobamento dos rendimentos (deixando totalmente intocada a matéria tributável), não está a praticar um acto novo de liquidação tributária, mas apenas a dar expressão quantitativa à correcção do acto praticado.

II — *Assim, se o contribuinte deixou caducar o direito de impugnar judicialmente a liquidação, não é a anulação parcial do acto e a consequente nova demonstração da liquidação (que, à excepção da correcção daquele erro, em benefício do contribuinte, não tem conteúdo inovatório) que lhe reabre a possibilidade de impugnar aquele acto tributário com fundamento no erro na determinação da matéria tributável, apurada pela AT na sequência da inspecção que corrigiu a que foi declarada.*

III — *As conclusões acima formuladas não obsta o facto de a nova demonstração da liquidação ter sido efectuada na sequência do deferimento de um «pedido de revisão», sendo que esta decisão só é susceptível de impugnação judicial na medida em que fosse ela mesma lesiva, designadamente se não tivesse atendido, no todo ou parte, o pedido de revisão.*

Processo n.º 1104/13-30.

Recorrentes: A..... e Outra.

Recorrido: Fazenda Pública.

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

Recurso jurisdicional da sentença proferida no processo de impugnação judicial com o n.º 112/2002 do Tribunal Tributário de 1.ª instância de Coimbra

1. RELATÓRIO

1.1 A..... e mulher, B..... (adiante Impugnantes ou Recorrentes), interpuseram recurso para este Supremo Tribunal Administrativo da sentença proferida pelo Tribunal Administrativo e Fiscal de Coimbra que, julgando intempestiva a impugnação judicial da liquidação de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS) que lhes foi efectuada oficiosamente, em relação ao ano de 1997, na sequência da alteração do rendimento colectável declarado e com fundamento na omissão de rendimentos (mais-valias) obtidos com a alienação onerosa de quotas que detinham numa sociedade desde 1993, absolveu a Fazenda Pública da instância.

1.2 O recurso foi admitido, a subir imediatamente, nos próprios autos e com efeito meramente devolutivo e os Recorrentes apresentaram as alegações, com conclusões do seguinte teor:

«a) A revisão oficiosa de um acto de liquidação ilegal traduz-se na anulação administrativa ou revogação anulatória desse acto e na sua substituição por outro, expropriado da invalidade oficiosamente admitida;

b) Com o acto que determina a revisão oficiosa de um acto de liquidação ilegalmente praticado são retroactivamente destruídos os efeitos desse acto;

c) Se a AT, em momento anterior ao terminus do prazo para pagamento voluntário do imposto, determina a revisão de um acto de liquidação que vem a substituir por outro, será este segundo acto a definir a posição jurídica do sujeito passivo, sendo, como acto lesivo, impugnável nos termos gerais.

d) O pedido de revisão de acto de liquidação não preclude, em abstracto, a possibilidade do sujeito passivo impugnar judicialmente essa mesma liquidação, independentemente dos fundamentos que aqui venha a aduzir e das causas de pedir que aporte ao Tribunal;

e) No entanto, tendo a AT procedido à revisão oficiosa da liquidação ainda dentro do prazo para pagamento voluntário da prestação, atentos os objectivos e, mais especificamente, os efeitos da revisão anulatória do acto tributário, que deixa de existir como tal, a impugnação judicial apenas se poderia in casu dirigir ao acto de liquidação praticado em substituição daquele. Pelo que,

f) A impugnação judicial dirigida ao acto de liquidação praticado na sequência desse procedimento não se configura extemporânea.

g) Com distinta interpretação jurídica, o Tribunal a quo violou o disposto nos artigos 78.º e 95.º, n.º 2, alínea a), da LGT, os artigos 99.º e 102.º do CPPT, os artigos 145.º e 147.º do CPA e o artigo 268.º, 4 da CRP.

Termos em que, com o mais douto suprimento que se requer, deve o presente recurso ser julgado procedente, e, em consequência, revogada a decisão recorrida que determinou a inimpugnabilidade da liquidação com fundamento na intempestividade da impugnação».

1.3 Não foram apresentadas contra alegações.

1.4 Recebidos os autos neste Supremo Tribunal Administrativo, foi dada vista ao Ministério Público e o Procurador-Geral Adjunto emitiu parecer no sentido de que deve ser concedido provimento ao recurso, revogada a sentença recorrida e ordenada a baixa dos autos à 1.ª instância, para aí prosseguirem termos, com a seguinte fundamentação (1):

«[...] coloca-se a questão de se é admissível impugnação no prazo previsto no art. 102.º do C.P.P.T., contado da liquidação emitida após a decisão que foi proferida em sede de revisão de acto tributário decisão após requerimento apresentado que foi parcialmente transcrito na alínea F) da matéria de facto.

Entendeu-se na sentença recorrida que, tendo sido deferida a requerida revisão, não existe já acto lesivo que fosse recorrível.

Crê-se que tal não terá sido o entendimento correcto.

Em primeiro lugar, como tem sido defendido na jurisprudência¹ [1 Interpretando acto tributário como acto em matéria tributária, pode ver-se o acórdão do S.T.A. de 2-4-2003, proferido no proc. 1771/02] e na doutrina² [2 Assim, Casalta Nabais, em Direito Fiscal, 7.º ed., Almedina, p. 307, considera ser tal acto materialmente idêntico a acto tributário], é muito duvidoso que a prática de um acto como o que foi praticado após a referida revisão, e em que foi liquidado imposto no montante de 11.391.250\$00 não se configure ainda como acto tributário pelo qual são ainda fixados direitos dos contribuintes.

Assim, e pese embora o regime da impugnabilidade directa ser de reconhecer em regra apenas a impugnabilidade do acto que é praticado no final do procedimento, em face do previsto no art. 66.º da L.G.T. e no art. 60.º do C.P.P.T., tal não impedirá que se reconheça a admissibilidade da impugnação do referido acto que foi praticado.

Por outro lado, impossível é ainda comprovar verificar-se o requisito de identidade da nova decisão que foi proferida, em que, para além da identidade da falta de identidade quanto ao imposto a pagar, não consta a identidade da fundamentação, bem como ainda que tenha existido identidade quanto às circunstâncias ou demais pressupostos da mesma.

Para além disso, o dever de decisão que no caso foi proferido em sede da revisão do anterior acto tributário praticado, e que no caso é de reconhecer ter sido cumprido, é, em si mesmo, incompatível com o carácter de não impugnabilidade do novo acto, o qual, aliás, foi suscitado em respeito do prazo de reclamação quanto ao anterior acto que tinha sido antes praticado³ [3 Restringindo a essa situação os efeitos da revisão como sendo ainda de considerar como um meio de impugnação, com os efeitos próprios dos meios impugnatórios que se consubstanciam na destruição retroactiva do acto anulado que se consubstancia na “reconstituição da legalidade do acto ou situação objecto do litígio” (art. 100.º da L.G.T.), opinam Diogo Leite de Campos, Benjamim Silva Rodrigues e Jorge Lopes de Sousa em L.G.T. Anotada e Comentada, 4.ª ed., p. 716.]

A admitir-se que, em casos como o que ora se analisa, a impugnação pudesse ser rejeitada, então a ausência de decisão expressa constituiria sempre um dos pressupostos do dever de decidir, o que parece não ser de acolher.

Por tudo isso, não será de acolher a interpretação tida com base no previsto no art. 95.º n.º 2 alínea d) da L.G.T. que versa apenas quanto à impugnabilidade de acto proferido em revisão no caso de ser proferida decisão desfavorável a pedido formulado.

Em segundo lugar, no que concerne à falta de lesividade própria deste último acto, não parece ainda que a estabilidade do caso decidido que pudesse ter sido produzido em face do primeiro acto não ter sido judicialmente impugnado obste decisivamente a que seja ainda de reconhecer a impugnabilidade do mesmo.

O dever de decisão que no caso recaía sobre a A.T. implicava não só uma reapreciação dos pressupostos da legalidade em que se baseou o acto de liquidação, em face do que tinha sido requerido, como ainda proceder a uma ponderação sobre a existência de erro imputável aos serviços, o que era da sua iniciativa, sendo, aliás, com este fundamento que se decidiu no sentido de se proceder à revisão, conforme ficou a constar da fundamentação do mesmo, conforme ficou a constar da alínea G) da matéria de facto.

Aliás, se pelo mesmo se deferiu ao constante das considerações aduzidas no requerimento que tinha sido apresentado antes pelos ora recorrentes no sentido de ser considerada a opção pelo não englobamento após ter sido apresentada uma declaração de substituição em que aqueles tinham assinalado por lapso a opção por esse englobamento, conforme consta da alínea B) da matéria de facto, foi ainda levada em conta outra matéria constante de um ofício circular, concluindo-se ainda após a apreciação de uma questão de direito.

Não será, assim, de negar lesividade própria a novo acto que foi praticado, enquadrando-se tal no corpo do art. 95.º n.º 2 da L.G.T.»

1.5 Colheram-se os vistos dos Juízes Conselheiros adjuntos.

1.6 A questão que cumpre apreciar e decidir é a de saber se a sentença recorrida fez correcto julgamento ao julgar verificada a intempestividade da impugnação judicial da liquidação e a inimpugnabilidade do acto identificado como liquidação na petição inicial, motivo por que absolveu a Fazenda Pública da instância. Como procuraremos demonstrar, a resposta a essa questão passa por saber se, não tendo os Impugnantes reagido oportunamente contra a liquidação de IRS com fundamento no erro nos pressupostos de facto (designadamente, no que respeita à correcção da matéria colectável) – mas tendo tão só pedido à Administração tributária (AT) a “revisão” desse acto tributário com o fundamento de que no mesmo não fora tida em conta a sua opção pelo não englobamento do rendimentos da categoria G –, podem, ulteriormente e na sequência do deferimento desse pedido – que motivou “nova liquidação”

–, deduzir impugnação judicial com aquele primeiro fundamento, estando já ultrapassado o prazo de 90 dias após o termo do pagamento voluntário, contado da notificação da “primeira liquidação”.

2. FUNDAMENTAÇÃO

2.1 DE FACTO

A Juíza do Tribunal Administrativo e Fiscal de Coimbra procedeu ao julgamento da matéria de facto nos seguintes termos ⁽²⁾:

«Atenta a prova produzida, com interesse para a decisão, julgo provados os seguintes factos:

A) Em 27/11/98, os impugnantes apresentaram a declaração de substituição modelo 2, referente aos rendimentos por si obtidos no ano de 1997, a qual foi acompanhada do anexo G no qual declararam a alienação das suas quotas na sociedade comercial “C....., Lda.”, pelo respectivo valor de aquisição, de 10.000.000\$00 e em cujo Quadro 8 optaram pelo englobamento, nos termos do n.º 4 do art. 28.º do CIRS - fls.... do p.a.

B) Em 30/12/1998, os impugnantes apresentaram, junto do Serviço de Finanças de Tábua o requerimento de fls.... do p.a., com o seguinte teor:

«Tendo apresentado em 27 de Novembro de 1998 uma Declaração de Substituição à Declaração de Rendimentos relativo ao exercício de 1997, (...), cuja única alteração residiu no preenchimento do Anexo G com a declaração de alienação de uma quota na empresa (...), foi declarada por lapso no quadro 8 do Anexo G a opção pelo englobamento dos rendimentos obtidos na alienação onerosa de partes sociais (...).

Serve a presente para solicitar a V. Ex.a, a consideração da opção pelo não englobamento dos rendimentos acima indicados, tal como é indicado no Quadro 8 do Anexo G da Declaração de substituição hoje recepcionada nessa Repartição.

(...)

C) Na sequência de uma visita de fiscalização à mencionada sociedade, a AT apurou factos relativamente aos ora impugnantes que fez constar do relatório de fls.... do p.a. e que se dá aqui por integralmente reproduzido.

D) Consequentemente, foram efectuadas alterações à declaração referida em A) supra, na quantia de 113.912.500\$00 – fls.... do p.a.

E) E, em 11/05/1999, foi emitida em nome dos impugnantes a liquidação de IRS n.º 5330054558, na qual foi apurado o valor a pagar de 234.502,09 €, que já inclui juros compensatórios, indicando-se como data limite de pagamento o dia 30/06/1999 – fls.... do p.a.

F) Em 04/06/1999, os impugnantes requereram a «revisão» da liquidação referida na alínea antecedente, pedindo a respectiva anulação parcial em conformidade com a opção pelo não englobamento oportunamente feita, conforme requerimento de fls.... do p.a., que também se dá aqui por integralmente reproduzido e do qual se destaca o seguinte:

«(...)

3.º De facto, no documento de correcção DC2, anexo G, unilateralmente e sem ouvir os requerentes, o técnico responsável pela fiscalização pôs a cruz na opção pelo englobamento.

(...)

5.º Obviamente que não é indiferente uma ou outra opção, porquanto na opção pelo não englobamento o imposto a pagar pelos requerentes é de 11.391.250\$00 (...), enquanto na opção pelo englobamento ⁽³⁾ o imposto a pagar é de 44.203.782\$00, ou seja mais 32.812.532\$00.

6.º A liquidação efectuada não tomou em consideração a opção pelo não englobamento feita pelos requerentes na declaração modelo 2 e anexo G entregues na Repartição de Finanças de Tábua em 30/12/1998, penalizando-os, assim, infundada e injustificadamente».

G) Sobre o requerimento referido na alínea foi prestada a Informação de fls.... do p.a., que também se dá por integralmente reproduzida e da qual consta o seguinte:

«O assunto exposto pelos sujeitos passivos poderá centrar-se nesta questão nuclear:

-Poderá a liquidação em causa ser revista pela via oficiosa?

A resposta a tal interrogação, havemos de encontrá-la na produção de efeitos jurídicos das opções, já que foi uma opção (neste caso pelo englobamento de rendimentos de categoria G) que determinou o montante a pagar, bem diferente do que se apuraria caso a tributação fosse efectuada nos termos do artigo 75.º CIRS.

A doutrina constante do ofício-circulado n.º 74400, de 97.10.06, da D.S.I.R.S., considera opções irreversíveis apenas as decorrentes do disposto nos artigos 14.º, n.º 5 e 59.º, n.º 2 do CIRS, sendo as restantes susceptíveis de alteração subsequente, que poderá ser atendida como fundamento de reclamação graciosa ou impugnação judicial.

Se é certo que os sujeitos passivos assinalaram inicialmente o desejo do englobamento na sua 1.ª declaração Mod. 2, vieram porém a alterar esse seu “animus” entregando para o efeito uma outra declaração em 30.10.98, por conseguinte antes de efectuada a liquidação e até mesmo antes do despacho de apuramento do rendimento colectável lavrado em 31.12.98.

Atendendo a esta circunstância de os sujeitos passivos terem vindo ainda antes de efectuada a liquidação oficiosa a expressar nova intenção e atento ainda o valor do imposto a pagar, parece que a liquidação poderá vir a ser revista oficiosamente, nos termos do artigo 78.º da Lei Geral Tributária (L.G.T.), evitando-se assim que os obrigados fiscais sigam as vias da reclamação graciosa ou de impugnação judicial»

H) Em 16/06/1999, foi proferido o despacho de fls.... do p.a., com o seguinte teor: «Visto. Considerando que os s.p. apresentaram DS em data anterior ao apuramento do rendimento colectável, parece que houve erro dos serviços ao assinalar opção pelo englobamento aquando da elaboração do DO, devendo proceder-se à revisão oficiosa».

I) Em 27/10/1999, foi emitida em nome dos impugnantes a liquidação de IRS n.º 5953369272, na qual se apurou o imposto no montante de 11.391.250\$00 – fls. 10.

J) A presente impugnação foi apresentada em 30/12/1999, conforme carimbo apostado a fls. 2, que se dá por integralmente reproduzido».

2.2 DE DIREITO

2.2.1 A QUESTÃO A APRECIAR E DECIDIR

Os Contribuintes, com referência ao ano de 1997, apresentaram oportunamente declaração de rendimentos para efeitos de IRS e, ulteriormente, em 27 de Novembro de 1998, apresentaram declaração de substituição, acompanhada do anexo G, onde declararam os ganhos resultantes da alienação de quotas de uma sociedade comercial, no montante de Esc. 10.000.000\$00, valor igual ao da aquisição, assinalando (no quadro que para o efeito consta daquela declaração) a opção pelo englobamento dos rendimentos, nos termos do n.º 4 do art. 28.º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (CIRS).

Entretanto, a Administração tributária (AT) efectuou uma fiscalização no âmbito da qual concluiu, com referência à referida alienação de quotas sociais, que o valor real de realização era, não o declarado – de Esc. 10.000.000\$00 –, mas o de Esc. 123.912.500\$00.

Ainda em 1998, no dia 30 de Dezembro, os Contribuintes apresentaram nova declaração de substituição, desta vez assinalando a opção pelo não englobamento, bem como um requerimento no Serviço de Finanças de Tábua dizendo que só por lapso tinham assinalado a opção pelo englobamento na referida primeira declaração de substituição e pedindo que lhe fosse considerada a opção pelo não englobamento dos rendimentos.

Em consequência da referida fiscalização, a AT procedeu à correcção do valor declarado e à liquidação do IRS e respectivos juros compensatórios, com o n.º 5330054558, no montante global de Esc. 47.013.448\$00.

Notificados dessa liquidação, os Contribuintes pediram à AT a “revisão” daquela liquidação, argumentando que a mesma não levava em conta a opção pelo não englobamento.

A AT, reconhecendo a razão dos Contribuintes e que ocorrera lapso da sua parte ao efectuar a liquidação como se os Contribuintes tivessem optado pelo englobamento, procedeu à correcção do lapso e, consequentemente, à correcção da liquidação, relevando a opção pelo não englobamento, pelo que apurou imposto no montante de Esc. 11.391.250\$00, de tudo notificando os Contribuintes como “liquidação” com o n.º 5953369272.

Notificados dessa “liquidação”, vieram os Contribuintes impugná-la judicialmente com o fundamento de que a transmissão de quotas que está na origem da liquidação de IRS foi efectivamente realizada pelo montante de Esc. 10.000.000\$00 constante da escritura, e não pelo montante de Esc. 113.912.000\$00 considerado pela AT, motivo por que esta, ao proceder à correcção nesses termos da matéria colectável e à consequente liquidação oficiosa, incorreu no vício de violação da lei por erro nos pressupostos de facto.

A Juíza do Tribunal Administrativo e Fiscal de Coimbra, considerando, em síntese, que os Impugnantes, como fundamento do pedido de “revisão” da liquidação invocaram exclusivamente a falta de relevo concedida pela AT à sua opção (efectuada em sede de declaração de substituição) pelo não englobamento, e já não qualquer vício relativo à matéria colectável, entendeu que não podem agora, após terem sido notificados da nova “liquidação” – efectuada apenas em ordem a assegurar o respeito pela opção dos Contribuintes pelo não englobamento dos rendimentos provenientes de mais-valias –, vir atacá-la com fundamento em erro nos pressupostos de facto. Isto quer porque a decisão do pedido de revisão não constitui um acto lesivo, na medida em que atendeu integralmente o pedido dos Contribuintes, quer porque a matéria tributável corrigida já se consolidou na ordem jurídica, uma vez que não foi impugnada oportunamente.

Os Contribuintes discordam da tese defendida na sentença, sustentando, em síntese, que o deferimento do pedido de revisão determinou a substituição da liquidação por uma outra, sendo «retroactivamente destruídos» os efeitos da primeira e sendo esta segunda liquidação «a definir a posição jurídica do sujeito passivo, sendo, como acto lesivo, impugnável nos termos gerais». Assim, concluíram que, tendo aquela primeira liquidação deixado de existir como tal, por efeito da revisão anulatória, a impug-

nação judicial só poderia dirigir-se, como se dirigiu, ao acto de liquidação praticado em substituição da primeira liquidação, motivo por que deve considerar-se tempestiva.

Cumpra apreciar e decidir, sendo a questão a dirimir a que deixámos enunciada em 1.6, de saber se não tendo os Contribuintes reagido contra a correcção da matéria tributável declarada quando foram notificados da liquidação, podem ainda reagir contra ela na sequência da notificação que lhes foi efectuada da “nova liquidação”, efectuada na sequência e para dar execução ao deferimento do pedido de revisão que efectuaram no sentido de que fosse levada em conta a sua opção – não respeitada na liquidação – pelo não englobamento dos rendimentos da categoria G.

Como procuraremos demonstrar, a sorte da impugnação judicial joga-se em torno da interpretação da natureza deste último acto: nova liquidação praticada na sequência da anulação administrativa (ou revogação anulatória) da anterior, como sustentam os Recorrentes, ou apenas uma nova demonstração de liquidação ou “liquidação correctiva”, apesar de denominada de “liquidação”?

2.2.2 DA NATUREZA DO ACTO IMPUGNADO E DA SUA IMPUGNABILIDADE

Como resulta do que deixámos exposto, na liquidação adicional de IRS que a AT efectuou na sequência da correcção à matéria tributável foi cometido um erro, por não se ter levado em conta que os Contribuintes tinham oportunamente apresentado declaração de substituição em ordem a alterar a sua opção, inicialmente pelo englobamento dos rendimentos da categoria G, para não englobamento desses rendimentos.

Os Contribuintes pediram à AT a “revisão” da liquidação exclusivamente com esse fundamento e deixaram esgotar o prazo para a impugnação judicial, de 90 dias após o termo do prazo para pagamento, nos termos do art. 102.º, n.º 1, alínea a), do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT).

O pedido de revisão foi deferido e, em consequência, a AT, rectificou a liquidação, agora relevando a opção pelo não englobamento, e notificou os Contribuintes do resultado, denominando-o “liquidação”, a que atribuiu um número (5953369272). Dessa notificação consta também a “compensação” de Esc. 35.622.198\$00, pelo que o montante a pagar (que era de Esc. 47.013.448) passou a ser de Esc. 11.391.250\$00, referida como “imposto à taxa especial de mais valias”.

Na sequência dessa notificação, vieram os Contribuintes deduzir impugnação judicial com fundamento em violação de lei por erro nos pressupostos de facto, mais concretamente por considerarem que a AT errou ao considerar que as quotas sociais em causa foram vendidas por Esc. 123.912.000\$00, ao invés dos Esc. 10.000.000\$00 declarados, o que tem repercussão na matéria tributável.

A sentença decidiu que estava já esgotado o prazo para impugnar a liquidação e que o acto tributário que deferiu o pedido de revisão não é impugnável, porque, na medida em que deferiu na totalidade o pedido, não é lesivo. Em nossa opinião, decidiu correctamente. Vejamos:

Nos termos do n.º 1 do art. 79.º da Lei Geral Tributária (LGT), o acto decisório a proferir em sede do pedido de revisão «*pode revogar total ou parcialmente acto anterior ou reformá-lo, ratificá-lo ou convertê-lo nos prazos da sua revisão*».

No caso, a AT, reconhecendo que a liquidação enfermava de erro por não ter levado em conta a opção dos Contribuintes pelo não englobamento dos rendimentos da categoria G, deferiu totalmente o pedido de revisão e, em consequência, rectificou a liquidação.

Salvo o devido respeito, o resultado desta rectificação não constitui um novo acto de liquidação tributária, mas apenas uma denominada liquidação correctiva, ou seja, o acto que dá expressão quantitativa à decisão que, deferindo o pedido de revisão, corrigiu o erro ocorrido na mesma por não se ter relevado a opção dos Contribuintes pelo não englobamento.

Na verdade, quando a AT emitiu aquela “nova liquidação”, expressão quantitativa da correcção do referido erro, não praticou um acto tributário inovador. Limitou-se a anular administrativamente o acto tributário⁽⁴⁾ na parte em que este não respeitava as consequências da referida opção, mantendo-o no demais.

Essa anulação parcial constitui um acto tributário secundário ou de segundo grau, ou seja, um acto que se reporta não já directamente à situação da vida em que o facto tributário se traduz, mas à regulamentação jurídica operada por um acto tributário anteriormente praticado⁽⁵⁾. E sendo certo que, como sustentam os Recorrentes, essa anulação tem efeitos retroactivos, ela não significa que seja praticado um novo acto de liquidação em sua substituição, mas tão-só que são destruídos os efeitos do acto incompatíveis com aquela decisão.

Assim, o acto praticado em execução da decisão administrativa de anulação não é impugnável autonomamente senão com base em vícios próprios. Se os Contribuintes pretendiam impugnar com fundamento em vícios da liquidação – como sucede, no caso *sub judice*, em que assacam àquele acto o vício de violação por erro nos pressupostos de facto –, teriam de o fazer dentro do prazo de impugnação judicial contado do termo do prazo para pagamento fixado na primeira demonstração de liquidação.

A segunda demonstração de liquidação mais não fez do que concretizar as consequências da anulação parcial do acto de liquidação em consequência do deferimento do pedido de revisão. No mais, manteve inalterado o acto, pelo que não é impugnável senão com vícios próprios. Relativamente à liquidação propriamente dita, esta segunda demonstração não representa acto lesivo inovador.

Como lapidarmente ficou dito no acórdão deste Supremo Tribunal Administrativo de 9 de Maio de 2007, proferido no processo n.º 133/07 ⁽⁶⁾, «*em bom rigor não podemos dizer que estamos perante uma nova liquidação, mas sim perante uma liquidação corrigida*».

Assim, o invocado vício de violação de lei por erro nos pressupostos de facto, a verificar-se, não se reporta à segunda demonstração de liquidação, que também não constitui acto lesivo, na medida em que resulta de decisão que atendeu a pretensão dos Contribuintes [cfr. art. 95.º, n.º 2, alínea e), da LGT].

É essa a jurisprudência deste Supremo Tribunal Administrativo, se bem que proferida para efeitos do cômputo do prazo de caducidade do direito à liquidação dos tributos, de que são exemplo os acórdãos de 22 de Março de 2006, proferido no processo n.º 1284/05 ⁽⁷⁾, o já referido acórdão de 9 de Maio de 2007 e o acórdão de 8 de Outubro de 2014, proferido no processo n.º 114/11 ⁽⁸⁾. Aí se considera que a existência de uma “liquidação corrigida”, ou seja, de uma liquidação em que os serviços competentes da AT procedem à correcção de anterior acto da mesma natureza, por exemplo, por efeito de deferimento parcial de reclamação graciosa (ou por deferimento de pedido de revisão, acrescentamos nós), não releva para se assumir a eventual ultrapassagem daquele prazo, porque o momento a atender deve ser o da emissão da liquidação inicial e não a data do acto que a corrija.

E se assim é para efeitos do cômputo do prazo do direito à liquidação, também para efeitos do prazo para o exercício do direito de impugnação judicial se deve utilizar a mesma doutrina.

Ou seja, tendo os Contribuintes deixado caducar o direito de impugnar judicialmente a liquidação, não é a anulação parcial do acto e a consequente nova demonstração da liquidação (ou liquidação correctiva), operadas em sede de revisão, ainda que efectuada a pedido deles, que lhes reabre a possibilidade de impugnar aquele acto tributário.

A sentença, que decidiu neste sentido, não merece censura.

2.2.3 CONCLUSÕES

Preparando a decisão, formulamos as seguintes conclusões:

I - Se a AT emitir uma nova demonstração de liquidação na qual, por referência à primeira, se limita a corrigir o cálculo do imposto por não ter levado em conta que o contribuinte tinha efectuado a opção pelo não englobamento dos rendimentos (deixando totalmente intocada a matéria tributável), não está a praticar um acto novo de liquidação tributária, mas apenas a dar expressão quantitativa à correcção do acto praticado.

II - Assim, se o contribuinte deixou caducar o direito de impugnar judicialmente a liquidação, não é a anulação parcial do acto e a consequente nova demonstração da liquidação (que, à excepção da correcção daquele erro, em benefício do contribuinte, não tem conteúdo inovatório) que lhe reabre a possibilidade de impugnar aquele acto tributário com fundamento no erro na determinação da matéria tributável, apurada pela AT na sequência da inspecção que corrigiu a que foi declarada.

III - As conclusões acima formuladas não obsta o facto de a nova demonstração da liquidação ter sido efectuada na sequência do deferimento de um “pedido de revisão”, sendo que esta decisão só é susceptível de impugnação judicial na medida em que fosse ela mesma lesiva, designadamente se não tivesse atendido, no todo ou parte, o pedido de revisão.

3. DECISÃO

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

Custas pelos Recorrentes.

Lisboa, 14 de Outubro de 2015. — *Francisco Rothes* (relator) — *Aragão Seia* — *Ascensão Lopes*.

⁽¹⁾ Por razões de ordem prática, as notas que no original eram de rodapé serão transcritas no texto, entre parêntesis rectos.

⁽²⁾ Porque usamos o itálico nas transcrições, os excertos que estavam em itálico no original surgirão, aqui como adiante, em tipo normal.

⁽³⁾ Permitimo-nos corrigir o manifesto lapso de escrita: escreveu-se, de novo, opção pelo não englobamento quando se queria escrever opção pelo englobamento.

⁽⁴⁾ Nos termos do n.º 1 do art. 79.º da LGT, «O acto decisório pode revogar total ou parcialmente acto anterior ou reformá-lo, ratificá-lo ou convertê-lo nos prazos da sua revisão».

⁽⁵⁾ Cfr. ALBERTO XAVIER, *Conceito e Natureza do Acto Tributário*, Almedina, 1972, pág. 125.

⁽⁶⁾ Publicado no Apêndice ao Diário da República de 24 de Abril de 2008 (<http://www.dre.pt/pdfgratisac/2007/32220.pdf>), págs. 969 a 972, também disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/273cc2fade2c33f7802572e4003d0a89>.

⁽⁷⁾ Publicado no Apêndice ao Diário da República de 29 de Setembro de 2006 (<http://www.dre.pt/pdfgratisac/2006/32210.pdf>), págs. 451 a 455, também disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/19ff5e4cce72736c80257142003c64e9>.

⁽⁸⁾ Ainda não publicado no jornal oficial, mas disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/08c240195579504180257d6d003ca9f4>.

Acórdão de 14 de Outubro de 2015.**Assunto:**

Reclamação de acto do Órgão da Execução Fiscal. Efeito suspensivo.

Sumário:

- I — Não obstante a redacção introduzida no art. 278º do CPPT pela Lei n.º 82.B/2014, de 31/12, bem como a redacção introduzida na alínea n) do n.º 1 do artigo 97.º do CPPT pela Lei 66.B/2012, a reclamação das decisões do OEF, com subida imediata, não tem efeito suspensivo da execução no seu todo.*
- II — O que não significa que o OEF possa praticar actos de execução da decisão reclamada, pois esta fica suspensa com a reclamação com subida imediata.*
- III — Além de que tal efeito suspensivo é imprescindível para assegurar a tutela judicial efectiva dos direitos ou interesses do reclamante afectados por actos da Administração Tributária e, por isso, é também exigido pelos artigos 204.º, n.º 1, e 268.º n.º 4, da CRP.*

Processo n.º 1112/15-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

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

Relator: Ex.^{mo} Sr. Cons. Dr. Casimiro Gonçalves.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

RELATÓRIO

1.1. A Fazenda Pública recorre da sentença proferida em 14/7/2015, no Tribunal Administrativo e Fiscal de Beja, na qual se julgou procedente a reclamação apresentada por A....., Lda., nos termos do art. 276º do CPPT, contra o despacho do Chefe do Serviço de Finanças de Odemira que, indeferindo o pedido de suspensão do processo de execução fiscal n.º 0302201001002309, determinou a abertura de propostas e adjudicação do bem penhorado mas, na sequência da apresentação de um Plano Especial de Revitalização, suspendeu a adjudicação.

1.2. Termina as alegações formulando as conclusões seguintes:

A. A decisão do órgão de execução fiscal, não é violadora ou lesiva, nem coloca em causa qualquer direito ou interesse legítimo do reclamante;

B. Ao decidir pela realização do procedimento de abertura de propostas para aquisição do bem em venda, suspendendo no entanto a adjudicação da mesma,

C. O órgão de execução fiscal decidiu da forma que melhor salvaguarda os interesses em confronto,

D. Garantindo, por um lado a integridade do património da executada, até à decisão final do recurso interposto no processo 521/14.8BEBJA, entretanto proferida e notificada à Fazenda Pública em 22 de Junho de 2015,

E. Determinando a improcedência do recurso interposto e a consequente manutenção da decisão de absolvição da instância da Fazenda Pública, vista a ilegitimidade do reclamante,

F. Mas permitindo que, logo que concluído este, e se tal resultasse da decisão proferida, proceder de imediato à anulação da venda, salvaguardando os interesses da reclamante,

G. Mas também, se tal resultar da decisão proferida, como resultou, adjudicar de imediato o bem à melhor proposta apresentada, salvaguardando os interesses da Fazenda Pública,

H. No respeito pelo princípio da economia processual, evitando a prática de atos inúteis, nomeadamente através da repetição de todos os procedimentos inerentes à venda judicial.

I. Por outro lado, e embora a jurisprudência se viesse a pronunciar pelo efeito suspensivo da reclamação nos termos do artigo 276º do CPPT,

J. Certo é que a AT sempre entendeu, que tal não resultava claramente da norma, porquanto, atribuir esse efeito sem que, simultaneamente houvesse sido determinada a suspensão do prazo prescricional,

K. Resultava num claro desequilíbrio das posições em confronto, desprotegendo os superiores interesses da Fazenda Pública em prol dos interesses dos reclamantes,

L. Sendo que a interpretação da Fazenda Pública, encontra acolhimento na recente alteração legislativa ao artigo 278º do CPPT, que embora sem o indicar expressamente, tem, manifestamente carácter interpretativo,

M. Já que, ressalvado o devido respeito por outra interpretação, esta é a que melhor se coaduna com os interesses em confronto,

N. Pois, o legislador, ao retirar a referência “*Efeito suspensivo*” da epígrafe do artigo 278.º do CPPT, mas também ao prescrever no n.º 5 deste artigo que:

“*A cópia do processo executivo que acompanha a subida imediata da reclamação deve ser autenticada pela administração tributária*”

O. Mais não fez de que esclarecer que o processo executivo continua na disposição do órgão de execução fiscal, permitindo a este, prosseguir com os trâmites necessários à sua efetiva cobrança,

P. No entanto, e assim não sendo entendido, manter na ordem jurídica a sentença emanada, com a conseqüente anulação dos procedimentos já efetuados, mais não é que a violação da proibição da prática de atos inúteis,

Q. Mas também a concessão de moratória na arrecadação dos montantes e causa, protelando desta forma a arrecadação das receitas de que a Fazenda Nacional é legítima credora,

R. Impondo à AT a repetição de todos os atos já praticados, tendentes à concretização da venda, tanto mais que, sufragando o douto Tribunal a sua posição na pendência do recurso ora decidido, encontra-se removido o obstáculo legal que, impediria a concretização desta

Assim, e dados os argumentos acima expendidos, a Representação da Fazenda Pública, requer a revogação da sentença recorrida e a sua substituição por Acórdão que mantenha na ordem jurídica os atos praticados órgão de execução fiscal, assim se fazendo a costumeira justiça.

1.3. O recorrido A....., Lda. veio alegar que “O “*Thema decidendum*” colocado na presente reclamação, sob a égide de recurso interposto pela Fazenda Pública de Beja, já foi decidido pelo STA no acórdão de 05/08/2015 (recurso 990/15-30), proferido no mesmo processo, pelo que a presente jurisprudência, será de aplicar com a conseqüente improcedência da pretensão formulada pela Fazenda Pública.”.

1.4. O MP emite parecer nos termos seguintes:

«O recurso parece ser de improceder, sufragando na íntegra o parecer do M. P. na 1.ª instância, reproduzido na sentença recorrida (fls. 517/2 e ss.).»

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

FUNDAMENTOS

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

A) Em 02/03/2010 foi instaurado pelo SF de Odemira o processo de execução fiscal n.º 0302201001002309 contra a sociedade aqui Reclamante para cobrança de IRC relativo ao exercício de 2008 no valor de 270.201,73 euros;

B) Em 27/01/2011 foi elaborado auto de penhora do bem imóvel consistente em prédio rústico sito na freguesia e concelho de, inscrito na matriz cadastral sob o art. 26 da secção AR/AR11 e descrito na Conservatória do Registo Predial de Alcochete sob o n.º 3123/20050118, propriedade da sociedade executada;

C) Em 11/09/2014 foi proferido despacho determinativo da venda do bem penhorado por meio de leilão eletrónico a realizar em 19/11/2014;

D) Tal despacho foi notificado em 12/09/2014 à sociedade Reclamante;

E) Junto aos autos de execução fiscal citados em A), em 17/11/2014, apresentaram B..... e C....., respetivamente, contribuintes fiscais n.ºs e, reclamação de ato do OEF;

F) Na sequência daquelas reclamações foi proferido despacho pelo Chefe do SF de Odemira de acordo com o qual manteve o despacho reclamado, determinativo da venda, mas determinou a suspensão da venda;

G) Remetidas a este TAF foram ambas as reclamações distribuídas respetivamente com os n.ºs 520/14 e 521/14 BEBJA;

H) Em ambas as reclamações veio a ser proferida decisão, em 26/01/2015 e 14/02/2015, que julgou verificada a exceção dilatória de ilegitimidade ativa e que, conseqüentemente, absolveu a Fazenda Pública da instância;

I) Nos autos registados sob o n.º 521/14 BEBJA foi interposto recurso daquela decisão e determinado efeito suspensivo ao mesmo aquando da sua admissão;

J) Em 04/03/2015 foi proferido despacho pelo Chefe do Serviço de Finanças no processo citado em A) no qual foi consignado além do mais que “(...) *Tem sido entendimento da Fazenda Pública que as reclamações das decisões do órgão da execução fiscal não têm efeito suspensivo. (...) conclui-se que não pode ser atribuído efeito suspensivo às normas constantes dos arts. 276º e 278º pelo que decido proceder à marcação de nova venda uma vez que a anterior ficou prejudicada (...) Proceda-se à venda do bem penhorado nos autos por meio de Leilão Eletrónico (...) Para a venda designo o dia 7 de abril de 2015 (...)*”;

L) Este despacho foi notificado à sociedade executada em 10/03/2015;

M) Em 23/03/2015 a sociedade apresentou requerimento a solicitar a suspensão da execução fiscal atenta a sua apresentação a um processo especial de revitalização e que seja dada sem efeito a venda do imóvel penhorado;

N) O processo especial de revitalização citado em M) corre termos na Instância Local - Secção Competência Genérica - Juízo 2 - Odemira - Comarca de Beja com o n.º 90/15.1 TBODM;

O) Na sequência do requerimento apresentado foi proferido despacho pelo Chefe do SF de Odemira, em 31/03/2015, no qual, além do mais, refere “(...) *defiro a pretensão do contribuinte quanto à suspensão do processo em causa, o qual já se encontra suspenso, no entanto indefiro quanto à sua venda, a saber: - A marcação da venda não é afetada pelo início das negociações do PER. A receção de propostas também em nada afeta a situação patrimonial do devedor. Por outro lado, a receção de propostas não se traduz em qualquer ato do órgão de execução pelo que não estão impedidas pela apresentação do PER; - O mesmo não sucede com o ato de adjudicação, é um ato do órgão de execução fiscal e afeta a situação do devedor; No caso em análise, a venda está marcada na modalidade de leilão eletrónico. Nesta modalidade de venda dispõe o n.º 1 do art. 6º da Portaria n.º 219/2011, de 1 de junho, que “no dia e hora designadas para o termo do leilão, o órgão de execução decide sobre a adjudicação dos bens”;* Este é o ato que não poderá ser praticado (caso nessa data ainda se mantenha o procedimento negocial do PER) e que deverá ser suspenso pelo OEF; Se, e quando, o processo executivo estiver em condições legais de ser tramitado, o órgão de execução fiscal poderá então, efetuar a adjudicação do bem em venda (embora relembramos, as propostas possam ser retiradas, no caso de adjudicação se verificar além dos 90 dias seguintes ao primeiro designado, cfr: n.º4 do art. 820º do CPC);

P) Em 01/04/2015 foi expedida notificação da sociedade Reclamante quanto a este despacho;

Q) Em 24/03/2015 a sociedade Reclamante apresentou petição inicial com vista à instauração de Reclamação e com ele visando o despacho de 04/03/2015 referido em J);

R) O OEF manteve o despacho antes mencionado e determinou a remessa dos autos a este TAF onde deu entrada em 06/04/2015;

S) Tal reclamação foi distribuída neste TAF sob o n.º 134/15.7 BEBJA tendo sido proferida decisão em 11/06/2015 no sentido de sua procedência;

T) Desta decisão interpôs a Fazenda Pública recurso;

U) Na sequência do despacho de manutenção da venda do imóvel penhorado e seu agendamento, citado em J), veio a realizar-se o ato de abertura de propostas em 07/04/2015 na sequência do qual foi proferido o seguinte despacho:

“Tendo procedido hoje, pelas 11h05, à abertura das propostas apresentadas da venda por leilão eletrónico n.º 0302.2015.14, em que é executado A....., NIF, com sede na Av., Edifício - letra, n.º, 7630-..... Odemira, verificou-se que a maior proposta foi apresentada pela empresa 100% Lda., com sede (...) no montante total de € 755.000,00 (...).

No entanto, e encontrando-se a decorrer um Processo Especial de Revitalização com o n.º 90/15.1 TBODM, junto do Tribunal de Comarca de Beja, suspendo a adjudicação do bem até que seja proferida a decisão final sobre o já referido processo de revitalização da empresa em causa.”;

V) Deste despacho foi a sociedade Reclamante devidamente notificada em 28/04/2015, isto é, mediante notificação contendo explicitação quanto aos meios de reação;

X) Não se conformando com o teor de tal despacho interpôs a sociedade reclamação do mesmo em 12/05/2015;

Y) O OEF manteve o despacho reclamado e em 20/05/2015 deu entrada à respectiva petição inicial neste TAF.

3.1. A sentença recorrida enuncia duas questões a decidir: a que se prende com a discussão da atribuição de efeito suspensivo ao processo de execução fiscal em virtude da pendência de processo especial de revitalização (PER) da sociedade reclamante; e a que se prende com o recurso interposto de decisão proferida em reclamação relativa àquela execução.

Tendo a reclamação sido provida com fundamento, apenas, na procedência desta segunda questão.

Com efeito, quanto à primeira questão (efeito suspensivo dada a pendência do PER), o despacho recorrido, apelando à jurisprudência deste STA (no ac. de 15/5/2015, rec. n.º 494/15), concluiu que este processo especial de revitalização instituído pelos arts. 17º-A a 17º-I aditados ao CIRE pela Lei n.º 16/2012, de 20/4, não autoriza a AT a conceder qualquer moratória na cobrança das dívidas tributárias para além das já previstas na lei e que, por isso, será de julgar improcedente a reclamação quanto a esse fundamento.

Mas, quanto à referida segunda questão (suspensão por força da pendência de recurso interposto de decisão proferida em reclamação relativa àquela execução) a sentença recorrida deu provimento à presente reclamação, com base em que é ilegal o procedimento do OEF pois que, na «execução fiscal que se encontra pendente de um recurso», decide «determinar a venda de bem penhorado e prosseguir com esta até ao momento da abertura de propostas, quando, repita-se, o processo não se encontra sob a sua alçada mas antes sobre a judicial».

Ponderou a decisão recorrida que o despacho reclamado (datado de 31/3/2015 e referido no ponto O) do probatório) «é proferido em momento em que o recurso se mantém pendente no Tribunal superior pelo que fora da alçada do OEF». E que a ilegalidade originária daquele despacho reclamado, reside no

facto de o OEF pretender impulsionar a execução fiscal «sem que tal lhe seja admissível, pelo menos, enquanto perdurar os seus termos a reclamação que prosseguiu para a fase de recurso jurisdicional».

E em consequência, a sentença recorrida, reconhecendo, quanto a esta questão, razão à reclamante, anulou o acto/despacho reclamado, determinando que os autos de execução fiscal ficassem parados enquanto não transitasse em julgado a decisão que recaísse sobre a reclamação n.º 521/14.BEBJA e se determinasse a remessa dos mesmos ao OEF.

3.2. Discordando da decisão, nesta parte, a Fazenda Pública interpõe o presente recurso, argumentando, em síntese, como se viu, o seguinte:

- Ao decidir pela realização do procedimento de abertura de propostas para aquisição do bem em venda, suspendendo no entanto a adjudicação da mesma, o OEF decidiu da forma que melhor salvaguarda os interesses em confronto, nomeadamente a integridade do património da executada, sendo que nenhuma lesão a esse património ocorrerá até que seja proferida decisão no recurso interposto da sentença proferida no processo RAOEF n.º 521/14.8BEBJA; e permitindo que, logo que concluído este, e se tal resultar da decisão proferida, se proceda de imediato à anulação da venda, salvaguardando os interesses da reclamante, ou também, se tal resultar da decisão proferida, se adjudique de imediato o bem à melhor proposta apresentada, salvaguardando os interesses da Fazenda Pública.

- O legislador (Lei n.º 82-B/2014, de 31/12), ao retirar a referência “Efeito suspensivo” da epígrafe do art. 278.º do CPPT e ao prescrever no n.º 5 deste artigo que “A cópia do processo executivo que acompanha a subida imediata da reclamação deve ser autenticada pela administração tributária”, mais não fez de que esclarecer que o processo executivo continua na disposição do OEF, permitindo a este prosseguir com os trâmites necessários à sua efectiva cobrança,

3.3. A questão a decidir é, portanto, a de saber se a sentença recorrida enferma de erro de julgamento por ter julgado ilegal o despacho do OEF, proferido 31/3/2015, que determinou a venda de bem penhorado para 7/4/2015, não obstante se encontrar pendente a essa data (bem como na data em que foi proferida a sentença) recurso da decisão proferida na reclamação apresentada sobre despacho de idêntico teor por parte de um filho do sócio único da sociedade executada (recurso interposto na reclamação 521/14.BEBJA).

3.4. Trata-se de questão que foi já apreciada no acórdão desta Secção do STA, de 5/8/2015, no proc. n.º 0990/15 e no qual se exarou o seguinte:

«6.1 Como é sabido a redacção do art. 278º do CPPT foi objecto de alteração pela Lei n.º 82-B/2014, de 31/12, que suprimiu a epígrafe “efeito suspensivo” e passou a prever no seu n.º 5 que «A cópia do processo executivo que acompanha a subida imediata da reclamação deve ser autenticada pela administração tributária».

Por outro lado também a redacção da alínea n) do n.º 1 do art. 97º do CPPT foi alterada pela Lei 66-B/2012, prevendo-se que o recurso de actos de órgão de execução fiscal com subida imediata passe a ser autuado não no próprio processo de execução fiscal, mas por apenso.

Por via de tais alterações legislativas poderá sustentar-se que não decorre do regime legal vigente que a reclamação com subida imediata tenha efeito suspensivo da execução no seu todo.

Mas já não será legítimo concluir que a reclamação com subida imediata não tem efeito suspensivo da decisão reclamada.

Nem tal significa que o órgão de execução fiscal possa praticar actos “de execução” da decisão reclamada, pois não há quaisquer dúvidas de que a reclamação com subida imediata tem efeito suspensivo da decisão reclamada, como decorre do n.º 3 daquele art. 278º.

Com efeito e como já foi sublinhado pela jurisprudência desta secção, nomeadamente no Acórdão de 17.09.2014, proferido no recurso 909/14, «muito embora o efeito suspensivo decorrente da reclamação ao abrigo do artigo 276º do CPPT esteja confinado aos casos em que a continuação do Processo Executivo e a consequente execução seja susceptível de causar prejuízo irreparável o certo é que verificado esse pressuposto o efeito jurídico do recebimento e subida imediata deste meio judicial tem de manter-se como referimos já enquanto não houver decisão transitada em julgado a negar provimento a essa reclamação sendo que o seu provimento conduz a que a Administração Tributária tenha de respeitar a decisão não podendo agir em contrário por força do disposto no artigo 205º/2 (Que estabelece a obrigatoriedade das decisões dos tribunais para todas as entidades (públicas ou privadas) e a prevalência das decisões dos tribunais sobre as de quaisquer outras autoridades.) da CRP».

Assim ao argumentar que não assiste efeito suspensivo dedução da reclamação prevista no art. 276º do CPPT a Fazenda Pública faz uma apreciação “desfocada” da questão em análise.

É que, como também ficou dito no Acórdão 249/15 de 25.03.2015, «a ilegalidade ou ineficácia do ato não decorrerá do prosseguimento da execução em si mesmo mas do facto de os actos de execução concretamente praticados ofenderem o efeito de suspensão da decisão reclamada.»

Se é certo que a dedução da reclamação não suspende a execução no seu todo, tal não significa que o órgão de execução fiscal possa praticar actos de execução da decisão reclamada, pois esta fica suspensa com a reclamação com subida imediata.

Ademais esse efeito suspensivo é imprescindível para assegurar a tutela judicial efectiva dos direitos ou interesses do reclamante afectados por actos da Administração Tributária e, por isso, é também exigido pelos arts. 204º, n.º 1, e 268º n.º 4, da CRP (Cf., neste sentido, Jorge Lopes de Sousa, no seu Código de Procedimento e Processo Tributário, Áreas Edit., 6ª edição, Volume IV, pag. 303.).»

Não vemos razão para afastar esta linha argumentativa.

Ora, no caso vertente, como se viu, consta do probatório que em 11/9/2014 foi proferido despacho determinativo da venda do bem penhorado por meio de leilão electrónico a realizar em 19/11/2014 e que B..... e C..... reclamaram de tal acto do OEF, tendo tais reclamações sido remetidas ao TAF de Beja e distribuídas sob os nºs 520/14 BEBJA e 521/14 BEBJA;

Na sequência daquelas reclamações foi proferido despacho pelo Chefe do SF de Odemira de acordo com o qual se manteve o despacho reclamado, determinativo da venda, mas se determinou a suspensão da venda;

Nas referidas reclamações (nºs 520/14 BEBJA e 521/14 BEBJA) veio a ser proferida decisão, em 26/1/2015 e 14/2/2015, respectivamente, que julgou verificada a excepção dilatória de ilegitimidade activa e que, conseqüentemente, absolveu a Fazenda Pública da instância, tendo porém a decisão proferida na reclamação n.º 521/14 BEBJA sido objecto de recurso, sendo determinado efeito suspensivo ao mesmo aquando da sua admissão.

Retomando, de novo, o texto do citado acórdão desta Secção, de 5/8/2015 (proc. n.º 0990/15): *«Deve pois entender-se que, da suspensão da decisão reclamada no processo 521/14, decorre a suspensão da execução também nessa parte (venda do bem penhorado) até à decisão, com trânsito em julgado, de tal reclamação, facto que não tinha ocorrido ainda à data em que foi proferido o despacho reclamado nem à data em que foi proferida a sentença ora recorrida.*

E sendo assim, in casu, o despacho ora reclamado, determinativo da venda, de idêntico teor e efeito jurídico ao despacho objecto do processo reclamação de actos do órgão da execução fiscal 521/14, só poderia ser efectuado após decisão, com trânsito em julgado de tal anterior reclamação, pelo que bem andou a decisão recorrida ao julgar tal despacho ilegal.

Acresce dizer que não procede a argumentação da Fazenda Pública quando invoca o princípio da economia processual.

Foi a própria Administração Tributária que, ao não aguardar o trânsito em julgado da decisão proferida na reclamação 521/14, e ao não acatar, desta forma, o princípio da prevalência das decisões dos tribunais, deu causa à prática de actos inúteis e à possibilidade de repetição dos procedimentos inerentes à venda judicial.»

Porque inteiramente se concorda com esta argumentação teremos, em suma, de concluir pelo não provimento do presente recurso.

DECISÃO

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

Lisboa, 14 de Outubro de 2015. — *Casimiro Gonçalves* (relator) — *Francisco Rothes* — *Aragão Seia*.

Acórdão de 14 de Outubro de 2015.

Processo n.º 1135/14-30.

Recorrente: A.....

Recorridos: Fazenda Pública e Outros.

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

(Reclamação para a Conferência)

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

A....., com sinais nos autos, inconformado, reclama para a conferência do despacho datado de 19 de Maio de 2015, que julgou não se verificar a oposição de acórdãos que o reclamante havia invocado no seu recurso interposto por requerimento de fls. 573.

Como questão prévia, alega no essencial, a nulidade insanável do processo de execução fiscal decorrente da falta da sua citação, uma vez que tendo sido declarada a prescrição da dívida constante do processo de execução ao qual os outros se encontravam apensos, deixou de existir uma execução fiscal única, para passar a existir sete execuções fiscais.

Quanto à oposição de acórdãos alega, no essencial, a mesma argumentação que já havia adiantado no recurso de oposição de acórdãos e que consiste em este Supremo ter decidido de modo diferente em situações idênticas, no acórdão proferido nestes autos e no acórdão proferido no acórdão datado de 19/11/2008, recurso n.º 0763/08.

Cumpre decidir.

A questão prévia que o recorrente coloca, nulidade do processo de execução fiscal decorrente da falta de citação tal como vem invocada, além de se tratar de questão nova (*“Os recursos jurisdicionais visam a reapreciação de decisões de tribunais de grau hierárquico inferior, tendo em vista a sua alteração ou anulação por erro de facto ou de direito das mesmas, não sendo admissível no recurso o conhecimento de questões que não foram colocadas nem apreciadas na decisão recorrida e que não são de conhecimento oficioso...”*), cfr. ac. datado de 26/09/2012, rec. n.º 0708/12), estando por isso este Supremo Tribunal impedido de a conhecer, deve ser primariamente suscitada perante o órgão de execução fiscal, não sendo, para já, este Supremo Tribunal competente para dela conhecer, cfr. acórdão deste Supremo Tribunal datado de 10/10/2012, recurso n.º 0467/11.

Quanto à oposição de acórdãos repete-se aqui o que anteriormente se deixou dito no Despacho proferido pelo Relator, datado de 19/05/2015.

Tal como se deixou dito no recente acórdão deste Supremo Tribunal datado de 14/05/2015, rec. n.º 0262/15 *“...a admissibilidade dos recursos por oposição de acórdãos, tendo em conta o regime previsto nos arts. 27.º, alínea b) do ETAF, 284.º do CPPT e 152.º do CPTA, depende de (i) existir contradição entre o acórdão recorrido e o acórdão invocado como fundamento sobre a mesma questão fundamental de direito e (ii) a decisão impugnada não estar em sintonia com a jurisprudência mais recentemente consolidada do Supremo Tribunal Administrativo.*

No que ao primeiro requisito respeita, como tem sido inúmeras vezes explicitado pelo Pleno desta Secção relativamente à caracterização da questão fundamental sobre a qual deve existir contradição de julgados, devem adoptar-se os critérios já firmados no domínio do ETAF de 1984 e da Lei de Processo dos Tribunais Administrativos, para detectar a existência de uma contradição, quais sejam:

i. identidade da questão de direito sobre que recaíram os acórdãos em confronto, o que pressupõe uma identidade substancial das situações fácticas, entendida esta não como uma total identidade dos factos mas apenas como a sua subsunção às mesmas normas legais;

ii. que não tenha havido alteração substancial na regulamentação jurídica, a qual se verifica sempre que as eventuais modificações legislativas possam servir de base a diferentes argumentos que possam ser valorados para determinação da solução jurídica;

iii. que se tenha perflhado, nos dois arestos, solução oposta e esta oposição decorra de decisões expressas, não bastando a simples oposição entre razões ou argumentos enformadores das decisões finais ou a invocação de decisões implícitas ou a pronúncia implícita ou consideração colateral tecida no âmbito da apreciação de questão distinta.”

Lidos atentamente o acórdão proferido nestes autos e o acórdão fundamento, facilmente podemos concluir que as situações fácticas não são idênticas e, por isso, mereceram diferente resposta por parte deste Supremo Tribunal.

Enquanto que no acórdão fundamento se partiu do facto de que existiam duas execuções fiscais autónomas, independentes entre si, e por isso não se considerou que a garantia prestada numa delas pudesse justificar a suspensão da outra, *“A sentença sob recurso indeferiu a reclamação deduzida pelo ora recorrente com fundamento, em suma, no facto de não ter prestado garantia no processo de execução n.º 3182200601072749, apesar de notificado para o efeito, e daí que o despacho do órgão de execução fiscal que ordenara a penhora da sua conta bancária, ao abrigo do disposto no artigo 169.º, n.º 3 do CPPT, não incorreria em vício de violação de lei.*

Mais se ponderou na decisão que, de acordo com matéria de facto, a liquidação de IMI de 2005, não tendo sido paga, dera origem a dois processos executivos distintos, um relativo à primeira prestação (3182200601037919), com o valor de 3.901,84 e o outro respeitante à segunda prestação (3182200601072749), tendo apenas sido prestada a garantia relativa ao primeiro desses processos.

*Inconformado com tal decisão, vem agora o recorrente na sua alegação de recurso sustentar que, tendo impugnado junto do TAF do Porto a totalidade do Imposto Municipal sobre Imóveis do ano de 2005 em 30-06-06 (alínea c) da matéria de facto) e não tendo efectuado o pagamento da primeira prestação, vencida a 30-04-06, o que determinara nos termos do n.º 4 do artigo 120.º do IMI o vencimento da segunda prestação, a garantia que prestara e fora fixada a 25-07-06 *“houvesse de garantir a dívida exequenda que é, obviamente, a dívida vencida e os acrescidos -cfr conclusões 3.ª, 12.ª e 13.ª.**

Não se cre que razão alguma assista ao recorrente.

Vejam.

Constitui um dado de facto incontornável patenteado pelo probatório que tendo sido instaurados dois processos executivos distintos ao ora recorrente para pagamento do IMI de 2005, sendo um relativo à primeira prestação e o outro à segunda prestação, apesar de para o efeito notificado em momentos

diversos, apenas prestou a garantia respeitante ao primeiro desse processos (3182200601037919), não o tendo feito no segundo (3182200601072749) -confrontar a fl. 199 “factos não provados”.

Isto significa que, pese embora o recorrente tenha impugnado judicialmente a totalidade do IMI de 2005, a garantia que prestou se reporta tão só à quantia exequenda no primeiro desses processos executivos (1.ª prestação de IMI de 2005), deixando de fora a relativa ao segundo desses processos (2.ª prestação de IMI de 2005) - cfr. alínea m) do probatório.

Na verdade, sendo certo que, como defende o recorrente, a dívida tributária de IMI se tenha vencido na totalidade em razão do não pagamento da 1.ª prestação (n.º 4 do artigo 120.º do IMI), a circunstância da respectiva liquidação ter dado origem a dois diferentes processos executivos, as quantias em cobrança em cada um deles como que se autonomizaram e deram origem a diferentes dívidas exequendas, que cumpria ao recorrente garantir separadamente tendo em vista a suspensão de cada uma das execuções nos termos do artigo 169.º, n.º 1 do CPPT.

Aliás, chega-se ao conceito de dívida exequenda por reporte necessariamente à dívida tributária que se visa cobrar de forma coerciva no processo executivo em concreto instaurado (artigos 169.º, n.º 1 e 183.º, n.º 1 do CPPT), não sendo confundível com a totalidade da dívida liquidada que, em abstracto, se encontra vencida, desde logo porque, como é o caso, processos autónomos podem ser instaurados respeitantes a cada uma das prestações para pagamento legalmente previstas.

Sendo assim, em nada releva para a questão que nos ocupa o facto da totalidade da dívida tributária de IMI de 2005 se encontrar vencida na altura em que o recorrente prestou a garantia bancária relativa ao processo executivo instaurado para cobrança coerciva da primeira prestação e daí que essa mesma garantia não possa valer para o segundo dos processos executivos, a exigir a prestação de uma nova garantia e não, como vem sugerido, o mero reforço da anteriormente prestada.”, no acórdão proferido nestes autos partiu-se da circunstância de facto de que todas as execuções se encontravam apensadas entre si e que a penhora efectuada abrangia a totalidade da dívida exequenda resultante do somatório de todas as execuções “Está documentalmente provado nos autos, cfr. ponto 3 do probatório, que a penhora do imóvel pertencente ao recorrente foi ordenada já após a apensação das diversas execuções que contra ele corriam e para pagamento da quantia exequenda correspondente à soma dos diversos valores parcelares que diziam respeito a cada uma das execuções que foi apensada à mais adiantada.”.

Daqui resulta, assim, que não há qualquer contradição entre ambos os acórdãos, precisamente porque ambos trataram de realidades fáctico-jurídicas diferentes, pelo que, não pode proceder a presente reclamação.

Pelo exposto, acordam os juízes que compõem a Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, em julgar improcedente a presente reclamação para a conferência.

Custas pelo reclamante, fixando-se a t.j. em 3 Ucs.

D.n.

Lisboa, 14 de Outubro de 2015. — *Aragão Seia* (relator) — *Casimiro Gonçalves* — *Francisco Rothes*.

Acórdão de 14 de Outubro de 2015.

Assunto:

*Avaliação indirecta. Reunião de peritos. Falta do perito. Justo impedimento
Falta de fundamentação.*

Sumário:

- I — *A impugnação judicial da liquidação subsequente à avaliação indirecta no que respeita ao erro na quantificação e à existência de pressupostos para a realização da dita avaliação por métodos indirectos depende da prévia reclamação/pedido de revisão da matéria colectável.*
- II — *Não ocorre o vício de falta de fundamentação se o relatório de inspecção é esclarecedor para um normal destinatário da razão de ser das correcções de efectuadas com o fundamento em omissão de proveitos.*
- III — *Pode ser sindicado em sede de impugnação deduzida contra o acto de liquidação do IRC o despacho do Senhor Director Distrital de Finanças que indeferiu o requerimento de designação de nova reunião de peritos apresentado pelo perito do impugnante.*

IV — Para aferir da legalidade desse despacho impõe-se a ampliação do probatório, o que compete ao Tribunal de 1.ª Instância, uma vez que o STA, enquanto tribunal de revista, carece de poderes em sede de fixação de matéria de facto, pelo que se impõe revogar a sentença na parte em que declarou a inimpugnabilidade, em sede de processo de impugnação deduzido contra o acto de liquidação de IRC, do aludido despacho.

Processo n.º 1784/13-30.

Recorrente: A., L.^{da}

Recorrida: Fazenda Pública.

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

1- Relatório:

A..... LDA veio impugnar as liquidações de IRC dos exercícios de 2003 e 2004, com fundamento em vícios de procedimento na Comissão de Revisão da Matéria Colectável e por irregularidade na recolha de elementos documentais considerados para a fixação de tal matéria, excesso na sua quantificação, erro nos pressupostos de direito na determinação da matéria colectável, por violação do artº 90º da LGT, vício de forma por falta de fundamentação, omissão de correcta notificação para o exercício da audiência prévia.

Foi proferida sentença judicial, na qual foi decidido:

a) inimpugnabilidade, nesta sede, da decisão do Diretor de Finanças de Coimbra aqui em causa; b) improcedente esta impugnação, mantendo os atos de liquidação impugnados; c) improcedente o pedido de condenação da Fazenda Pública como litigante de má fé.

Reagiu a ora recorrente apresentando alegações com as seguintes conclusões:

1) Só se pode falar da existência de um acto destacável quando a sua impugnação judicial tenha de o ter obrigatoriamente como objecto do processo.

2) Só poderão ser havidos como actos destacáveis para efeitos de recurso contencioso ou de impugnação judicial aqueles actos a cuja impugnação ou recurso contencioso a lei obrigue expressamente, sendo evidentemente o acto final aquele que define juridicamente a situação do interessado, só ele poderá afectar definitivamente os seus direitos e interesses legalmente protegidos para cuja defesa a Constituição e a Lei atribui o direito de impugnação e de recurso.

3) Atenta a circunstância de o conteúdo do acto final - o acto lesivo - estar condicionado pelos termos ou pelo conteúdo do acto procedimental anterior e para evitar que aquele seja posto em causa com base na ilegalidade deste, obrigando à repetição do procedimento, o legislador, fazendo aplicação do princípio da segurança jurídica, obriga então à impugnação autónoma desse acto.

4) Eles não são, pois, actos definidores de situações jurídicas que afectem direitos subjectivos ou interesses legalmente protegidos reconhecidos pela ordem jurídica material, mas antes actos previstos pela ordem procedimental e funcionalizados para a prática do acto final.

5) Nesta ordem de ideias, o acto só poderá ser um acto destacável para efeitos de impugnação judicial quando a lei procedimental ou processual o preveja; torna-se necessário que exista uma disposição expressa da lei a consagrar essa natureza.

6) De contrário, todos os actos preparatórios, instrumentais, prejudiciais e prodrómicos orientados ou funcionalizados para a definição dos efeitos a constituir pelo acto final do procedimento são impugnáveis com este, afectando a ilegalidade de que padeçam o acto final.

7) Não existe qualquer disposição legal que preveja expressamente que o acto de indeferimento por parte da administração tributária do pedido de nova marcação de nova reunião dos peritos da comissão de revisão (designados pela administração tributária e pelo contribuinte) tenha de ser autonomamente recorrido ou impugnado contenciosamente.

8) Mesmo que se admitisse, sem conceder, que pudesse existir actos destacáveis por natureza, ainda assim nunca o acto em causa caberia nessa categoria.

9) Na verdade, constitui um erro manifesto a afirmação constante da sentença recorrida de que “o acto é imediatamente lesivo dos direitos da impugnante pois que, de forma irremediável, condicionou o acto final de liquidação ao conteúdo determinado em sede de acção inspectiva e sem possibilidades de discussão, na impugnação judicial, do erro na quantificação da matéria colectável ou nos pressupostos de aplicação dos métodos indirectos, por força do disposto nos art.ºs 86.º, n.º 5, da LGT e 117.º, n.º 5, do CPPT”.

10) A falta dos peritos não tem como efeito necessário a desconsideração do pedido de revisão da matéria tributável feito pelo contribuinte para os efeitos previstos nestas disposições legais e que a administração tem de decidir esse pedido em função das provas e elementos que tiver, entre eles se contando os que hajam sido carreados pelo contribuinte no pedido de revisão.

11) A sentença erra ao considerar o acto do Director Distrital de Finanças que indeferiu o pedido de marcação de nova reunião dos peritos da comissão de revisão como um acto “imediatamente lesivo dos direitos da impugnante...”.

12) Na verdade, só no plano processual ou procedimental é que se pode afirmar que o acto de indeferimento ofende direitos da impugnante: o acto em causa apenas ofende direitos processuais ou procedimentais da impugnante e não ainda direitos subjectivos reconhecidos à impugnante pela Ordem Jurídica ou interesses legalmente protegidos

pela mesma Ordem. Os direitos patrimoniais da impugnante só saem violados com o acto de liquidação do imposto.

13) Não é minimamente correcto que se possa afirmar, que o acto de indeferimento condiciona “de forma irremediável, (...) o acto final de liquidação ao conteúdo determinado em sede de acção inspectiva e sem possibilidades de discussão, na impugnação judicial, do erro na quantificação da matéria colectável ou nos pressupostos de aplicação dos métodos indirectos, por força do disposto nos art.ºs 86.º, n.º 5, da LGT e 117.º, n.º 5, do CPPT”.

14) Na verdade, o conteúdo do acto de liquidação não é predeterminado legalmente por esse acto ou sequer condicionado por ele: basta atentar em que a liquidação pode ter exactamente a mesma expressão, haja ou não apreciação de pedido de revisão da matéria tributável.

15) A lei não impõe, em lado algum, que o conteúdo do acto de liquidação corresponda ao determinado em sede inspectiva, mesmo na ausência de reclamação do contribuinte e, muito menos, quando nele é proposta a determinação da matéria tributável por métodos indirectos. Na verdade, o Director Distrital de Finanças, apreciando o relatório de inspecção pode decidir em termos diferentes aos que nele são propostos.

16) A sentença incorre numa concepção errada do princípio da impugnação unitária: do princípio da impugnação unitária afirmado no art.º 54.º do CPPT não decorre uma proibição de impugnação unitária do acto interlocutório com o acto de liquidação nos casos em que o acto interlocutório seja lesivo, mas a proibição de impugnar o acto interlocutório de forma autónoma a menos que seja lesivo ou haja disposição expressa da lei que o consinta. Ou seja, o preceito limita-se a estabelecer uma permissão de impugnação do acto interlocutório lesivo antes do acto final e não uma proibição da sua impugnação com o acto final.

17) A fundamentação é consubstanciada pelo discurso verbalizado pela administração como suporte constituinte da decisão administrativa. Nesta perspectiva, estamos perante uma externalização formal das razões de facto e de direito que hão-de ser contemporâneas ou coetâneas da decisão administrativa e constituintes da mesma.

18) Esse desiderato não pode considerar-se cumprido quando a fundamentação assenta num discurso não justificado e imperceptível não apenas para o cidadão normal, mas para muitos acima desse patamar, não se entendendo como é que a sentença recorrida afirma que não se verifica qualquer vício de insuficiência de fundamentação, quando uma fonte de conhecimento do senhor agente se escuda em sondagens das quais inexistente qualquer registo nos autos.

19) É manifestamente insuficiente tal fundamentação na medida em que se estriba apenas em considerações de ordem genérica, sem apontar elementos concretos, objectivos, com recolha de factos da vida real que possam ser sindicáveis pelo Tribunal.

20) Depois a fundamentação é contraditória, pois que do discurso argumentativo da AF ao passo que por um lado se refere aos elementos recolhidos em sede de processo de inquérito, como pressuposto da sua actuação, por outro logo os despreza para justificar a sua escolha por outros elementos, permitindo-se pressupor despesas feitas por conta ou em nome do adquirente, só para abonar a sua estratégia.

Termos em que e nos mais de direito se requer que V^ªs Exas, na procedência do recurso, se dignem revogar a douta sentença recorrida, proferindo douto acórdão que julgue procedente a impugnação judicial ou, subsidiariamente, que ordene a baixa dos autos para conhecimento das questões que foram consideradas prejudicadas, assim se fazendo justiça.»

Não foram apresentadas contra-alegações.

O Ministério Público junto deste STA emitiu parecer do seguinte teor:

«A....., Lda. recorre da sentença proferida pelo TAF de Coimbra que julgou procedente a excepção suscitada pelo Ministério Público quanto à inimpugnabilidade directa de “liquidações resultantes de métodos indirectos, com fundamento em errónea quantificação e erro nos pressupostos de facto, formulada sem prévia apresentação de pedido de revisão previsto no art. 91.º da LGT” e, no mais, improcedente a impugnação, mantendo os actos impugnados.

Nas Conclusões da sua Alegação a recorrente apenas questiona o segmento decisório relativo à excepção invocada pelo Ministério Público e ao alegado vício de forma da falta de fundamentação.

Alega, designadamente, que:

- “A sentença incorre numa concepção errada do princípio da impugnação unitária: do princípio da impugnação unitária afirmado no art 54.º do CPPT não decorre uma proibição de impugnação unitária do acto interlocutório com o acto de liquidação nos casos em que o acto interlocutório seja lesivo, mas a proibição de impugnar o acto interlocutório de forma autónoma a menos que seja lesivo ou haja disposição expressa da lei que o consinta. Ou seja, o preceito limita-se a estabelecer uma permissão de

impugnação do acto interlocutório lesivo antes do acto final e não uma proibição da sua impugnação com o acto final” - Conclusão 16);

- “A fundamentação é consubstanciada pelo discurso verbalizado pela administração como suporte constituinte da decisão administrativa” é insuficiente e contraditória — Conclusões 18) a 20).

Vejam os:

Ao invés do que ocorre com a avaliação directa, o acto de avaliação indirecta não é susceptível de impugnação contenciosa directa) salvo quando não dê origem a qualquer liquidação (art. 86.º n. 1 e 3 da LGT).

Como referem Diogo Leite de Campos, Benjamim Silva Rodrigues e Jorge Lopes de Sousa Lei Geral tributária e comentada, 4ª edição, 2012, p.745, (o)s actos de avaliação indirecta inserem-se num procedimento que termina com a liquidação de um tributo e só o acto final deste é contenciosamente impugnável.

Quando o acto final é um acto de liquidação, é apenas esse o acto contenciosamente impugnável, devendo os vícios de que enferme o acto de avaliação indirecta, inclusivamente os referentes ao respectivo procedimento, ser arguidos na impugnação contenciosa do acto de liquidação”

Porém, como decorre da lei e o anotam os mesmos autores ob. Cit.p.746 “(n)o n.º 5 deste art. 86.º da LGT, impõe-se como condição da impugnação judicial fundada em erro na quantificação ou nos pressupostos da determinação da matéria tributável por métodos indirectos, uma «prévia reclamação», que, no art 91.º», se concretiza como um procedimento de revisão da matéria colectável”

No caso em apreço, embora tivesse sido deduzida reclamação, nos termos do art. 91.º da LGT - cfr. ponto D) do probatório - a reunião de peritos a que aludem os n.ºs 3 a 7 do preceito acabou por não se realizar por falta de comparência do perito do

contribuinte nas duas datas marcadas - ponto E) do probatório - valendo em termos legais a falta de comparência às reuniões marcadas como desistência da reclamação, nos termos da parte final do n.º 6, do art 91.º da LGT, consequência sancionatória de que a impugnante, ora recorrente, foi notificada - ponto F) do probatório.

Ora, o n.º 1 do artigo 117º do CPPT faz depender a admissibilidade da impugnação dos actos tributários com base em erro na quantificação da matéria colectável ou nos pressupostos de aplicação de métodos indirectos, de prévia apresentação do pedido de revisão da matéria tributável a que se refere o artigo 91º da LGT. Logo, a falta de comparência do perito do contribuinte às reuniões marcadas, tendo como consequência a desistência da reclamação, impede o contribuinte de impugnar a quantificação da matéria tributável por métodos indirectos e o erro nos pressupostos de aplicação desses métodos.

É certo que a impugnante, ora recorrente, questiona que deva ser essa, no caso, a consequência das faltas do seu perito às apontadas reuniões. O facto, porém, é que confrontada com o indeferimento do pedido de marcação de nova data para debate contraditório dos peritos — ponto H) do probatório a impugnante, ora recorrente, não reagiu nem por via administrativa nem por via contenciosa contra esse acto, sendo certo que o poderia ter feito, como bem se explica na douta sentença recorrida.

Sustenta a recorrente que a sentença incorre numa concepção errada do princípio da impugnação unitária, porquanto, “do princípio da impugnação unitária afirmado no art. 54.º do CPPT não decorre uma proibição de impugnação unitária do acto interlocutório com o acto de liquidação nos casos em que o acto interlocutório seja lesivo, mas a proibição de impugnar o acto interlocutório de forma autónoma a menos que seja lesivo ou haja disposição expressa da lei que o consinta’ Que “o preceito limita-se a estabelecer uma permissão de impugnação do acto interlocutório lesivo antes do acto final e não uma proibição da sua impugnação com o acto final”. Mas, salvo melhor entendimento, não lhe assiste razão.

Como refere Jorge Lopes de Sousa (cfr. Código de procedimento e de processo tributário, vol. I, 5ª Ed.p.423) (n)o contencioso tributário vigora o princípio da impugnação unitária, nos termos do qual, em regra, só há impugnação contenciosa do acto final do procedimento, que afecta imediatamente a esfera patrimonial do contribuinte, fixando a posição final da administração tributária perante este, definindo os seus direitos ou deveres.

No entanto, casos há em que o acto interlocutório ou procedimental, por condicionar irremediavelmente o acto final do procedimento e a sua dimensão impugnatória, são imediatamente lesivos, podendo por isso ser autonomamente impugnáveis. Se tais actos destacáveis do procedimento em que se inscrevem não forem impugnados, “(...) a decisão consolidar-se-á e o que neles se decidiu ficará assente no procedimento tributário em que eles estejam inseridos ou conexionsados, não podendo a decisão final do procedimento ser impugnada com fundamento em vícios do acto destacável”- Cfr. Lei Geral tributária, anotada e comentada, 4ª edição, 2012.p.611.

Ora, tem-se por manifesto que o despacho de indeferimento a que aludem os pontos H) e I) do probatório era imediatamente lesivo dos direitos e interesses legítimos da ora recorrente, na medida em que condiciona irremediavelmente a substância quantitativa do acto final do procedimento - o acto de liquidação -, limitando ainda, pelas consequências que dele derivam, a dimensão impugnatória do acto final. Como tal, podia e devia aquele despacho de indeferimento ter sido imediata e autonomamente

impugnado através de pertinente acção administrativa especial. Não o tendo sido, o mesmo cristalizou-se na ordem jurídica como caso decidido ou resolvido, não podendo ser objecto de apreciação na presente impugnação.

Andou bem, pois, o Tribunal a quo quando, julgando procedente a excepção invocada pelo MP, se absteve de conhecer da legalidade daquele indeferimento, bem como do erro na quantificação da matéria colectável e da eventual ilegalidade do critério adoptado no respectivo apuramento, por se tratar de vícios dependentes de um procedimento de revisão (arts. 86.º 5 e 91.º da LGT) que, afinal, não se concretizou.

Também no que concerne ao questionado vício de forma da falta de fundamentação igualmente se entende que não assiste razão ao impugnante, ora recorrente.

Com efeito, por imperativo constitucional e legal, todos os actos da Administração, incluindo os de natureza tributária, susceptíveis de afectar os direitos e interesses legítimos dos administrados, terão que ser fundamentados.

A fundamentação deve ser expressa, através de sucinta exposição dos fundamentos de facto e de direito, equivalendo à falta de fundamentação a adopção de fundamentos que, por obscuridade, contradição ou insuficiência, não esclarecem concretamente a motivação do acto (cfr., nomeadamente, o art. 268º, n.º 3 da CRP, arts. 124 e 125 ambos do CPA e art. 77º, n.º 2 da LGT).

Dispõe, designadamente, o art. 77.º n.º 1 da LGT que “a decisão de procedimento é sempre fundamentada por meio de sucinta exposição das razões de facto e de direito que a motivaram, podendo a fundamentação consistir em mera declaração de concordância com os fundamentos de anteriores pareceres, informações ou propostas, incluindo os que integrem o relatório da fiscalização tributária”.

O vício da falta de fundamentação dos actos administrativos, como vem sendo acentuado pela doutrina e pela jurisprudência, é de natureza formal e não substancial, enfermado o acto de falta ou insuficiência de fundamentação quando não externa de modo claro, suficiente e congruente, as razões de facto e de direito que o determinaram e o seu sentido decisório.

Como é jurisprudência corrente deste Supremo Tribunal expressa, designadamente, no douto Acórdão do Pleno da Secção do CA de 24.11.1994 - Rec. n.º 26573, “(a) fundamentação do acto administrativo é um conceito relativo, devendo concluir-se pela sua existência quando um destinatário normal, supostamente na posição do interessado em concreto, atentas as suas habilitações literárias e os seus conhecimentos profissionais, o tipo legal do acto, os seus termos e as circunstâncias que rodearam a sua prolação, não tenha dúvidas acerca das razões que motivaram a decisão “aferindo-se a suficiência da fundamentação pela possibilidade do contribuinte poder reagir contra o acto em causa, através dos meios administrativos ou contenciosos que lei coloca ao seu dispor.

Ora, mesmo abstraindo das concretas circunstâncias do caso, tem-se por manifesto que o discurso fundamentador vertido no relatório de inspecção cumpre, como bem se refere na douda sentença recorrida, para cuja argumentação com a devida vénia se remete, as exigências legais da fundamentação dos actos administrativos, sendo perfeitamente esclarecedor para um normal destinatário da razão de ser das liquidações impugnadas, do método utilizado e da expressão quantitativa que tais actos apresentam, matérias que, de resto, nem sequer estão em causa nos presentes autos pelas razões anteriormente aduzidas.

Concluo, em face de tudo quanto se deixou exposto, pela total improcedência do presente recurso e pela consequente manutenção do julgado.

É o meu parecer»

2- FUNDAMENTAÇÃO:

A decisão de 1ª Instância deu como assente a seguinte matéria de facto que não vem questionada:

A) A impugnante foi alvo de uma acção de inspecção tributária que incidiu sobre os exercícios de 2003 e 2004, no âmbito da qual foi emitido o relatório de fls. 88 a 111 de p.a., que se dá por integralmente reproduzido, nos termos do qual a matéria coletável para os mencionados anos foi corrigida através de métodos indirectos.

B) Notificada para o exercício do direito de audiência prévia, nos termos do art. 60.º da LGT, a impugnante apresentou o requerimento de fls. 53 a 55 do p.a., que também se dá aqui por reproduzido na integra em que suscita a nulidade da notificação efetuada para audiência prévia, por não ter sido acompanhada do que se considera apurado em termos de facto e de direito, concretamente no que se refere aos elementos referido no ponto 7.1 do projeto de relatório.

C) A coberto dos officios n.º 2338 e 1821, ambos datados de 14/02/2011, de fls. 57 e ss do p.a., que também se dá por integralmente reproduzido, em complemento do projeto de relatório foram remetidos, respetivamente, à impugnante e ao mandatário por ela constituído, os elementos de prova referidos no ponto 7.1 do Capítulo V do mencionado projeto.

D) A impugnante reclamou contra as correções determinadas em sede inspetiva, nos termos do art. 91.º da LGT, conforme requerimento de fls. 135 a 143 do p.a., que se dá por integralmente reproduzido.

E) Marcada a reunião de debate contraditório dos peritos para o dia 3/05/2011 e, em alternativa, para o dia 09/05/2011, o perito da impugnante não compareceu em qualquer daquelas datas — fls. 148 a 150 do p.a.

F) A coberto do ofício n.º 9818, recebido 13/05/2011, a impugnante foi notificada das mencionadas faltas do perito e de que tal falta de comparência equivale à desistência da reclamação, em conformidade com o disposto no n.º 6 do art. 91.º da LGT - fls. 151 a 153 do p.a..

G) Através de requerimento remetido à Direção de Finanças de Coimbra no dia 16/05/2013, de fls. 158, que também se dá aqui por reproduzido, o perito designado pela impugnante requereu a marcação de nova data para debate contraditório dos peritos porquanto, por lapso, agendou as reuniões designadas para os dias 03/05 e 09/05/2011 nos dias 09/05/2011 e 16/05/2011 - fls. 159.

H) Por despacho de 18/05/2011, de fls. 160 do p.a., que também se dá aqui por reproduzido, o Diretor de Finanças de Coimbra indeferiu o pedido de marcação de nova reunião para debate contraditório dos peritos.

I) A impugnante foi notificada do despacho referido na alínea antecedente, na pessoa do mandatário por ela constituído, a coberto do ofício n.º 7038, de fls. 162 do p.a., que também se dá aqui por integralmente reproduzido.

3- DO DIREITO:

Para julgar improcedente a impugnação considerou a decisão recorrida o seguinte: (destaca-se apenas o segmento decisório da decisão do TAF de Coimbra a fls.905/915)

Estão em causa nestes autos as liquidações de IRC dos anos de 2003 e 2004, cuja matéria tributável foi determinada, exclusivamente, com recurso a métodos indiretos e, conforme resulta do relatório supra, constituem questões a apreciar:

a) A inimpugnabilidade das liquidações, com fundamento em erro na quantificação da matéria tributável ou nos pressupostos de aplicação de métodos indiretos, por não ter sido atempadamente impugnada a decisão do Diretor de Finanças de Coimbra que negou o pedido de marcação de nova reunião dos peritos;

b) Ilegalidade daquela decisão do Diretor de Finanças de Coimbra, por violação dos princípios da justiça, da proporcionalidade e da boa fé - artigos 1.º a 35.º da p.i.;

c) Vício de violação de lei por não ter sido adotado qualquer dos critérios previstos no art. 90.º da LGT, respetiva inadequação e falta de fundamentação - artigos 36.º e 38.º a 59.º da p.i.;

d) Falta de fundamentação legalmente exigida - artigos 60.º a 73.º;

e) Vício de violação de lei, por preterição da audiência prévia - artigos 74.º a 92.º;

f) Excesso na quantificação da matéria colectável - artigos 37.º e 93.º a 102.º da p.i.; e

g) Litigância de má fé da Fazenda Pública.

a) No entendimento da Exm.^a Procuradora da República a liquidação não é impugnável com fundamento em erro na quantificação da matéria coletável, uma vez que a impugnante não atacou a decisão que indeferiu o pedido de marcação de nova data para debate instrutório dos peritos, ao abrigo dos normativos legais citados na respetiva notificação e através de recurso hierárquico ou ação administrativa especial.

Em resposta, a impugnante limitou-se a reiterar o que sobre tal decisão já havia consignado na p.i.

Efetivamente, consta da notificação de fls. 162 do p.a. (que levou ao conhecimento da impugnante a decisão de indeferimento do seu pedido de nova marcação para debate contraditório dos peritos) que, do conteúdo da decisão notificanda, a impugnante podia «(...) recorrer hierarquicamente em conformidade com o disposto no n.º 2 do artigo 66.º do (...) (CPPT) e artigo 80.º da Lei Geral Tributária, conjugado com o disposto na alínea p) do n.º 1 do art.º 97.º do CPPT».

Dispõe o art. 80.º da LGT que «A decisão do procedimento é suscetível de recurso hierárquico para o mais elevado superior hierárquico do autor do ato mas, salvo disposição legal e contrário, este é sempre facultativo.».

Em idêntico sentido, o art. 66.º do CPPT estatui, no seu n.º 1, que «Sem prejuízo do princípio do duplo grau de decisão, as decisões dos órgãos da administração tributária são suscetíveis de recurso hierárquico» e o n.º 1 do art. 67.º do mesmo compêndio legal expressa que «Os recursos hierárquicos, salvo disposição em contrário das leis tributárias, têm natureza meramente facultativa (...)».

Não há, portanto, dúvidas em como, no procedimento tributário, vigora a regra do caráter facultativo do recurso hierárquico com a conseqüente possibilidade de impugnação imediata das decisões neles tomadas; portanto, apenas quando exista disposição especial será obrigatória a dedução de recurso hierárquico contra as decisões dos procedimentos tributários, caso em que as mesmas não são horizontalmente definitivas.

Para a decisão em causa, inexistente disposição legal que imponha a dedução de recurso hierárquico, por não ser considerada horizontalmente definitiva, pelo que tal recurso sempre seria facultativo

Não obstante isto, no contencioso tributário vigora o princípio da impugnação unitária, nos termos do qual só há impugnação contenciosa da decisão final do procedimento, que afeta diretamente a esfera patrimonial do contribuinte, fixando a posição final da AT perante este, definindo os seus direitos e deveres. Este princípio é concretizado no art. 66.º da LGT e no art. 54.º do CPPT, onde se estabelece que, «salvo quando forem imediatamente lesivos dos direitos do contribuinte ou (haja) disposição expressa em sentido diferente, não são suscetíveis de impugnação contenciosa autónoma os atos in-

terlocutórios do procedimento, sem prejuízo de poder ser invocada na impugnação da decisão final qualquer ilegalidade anteriormente praticada». Estabelecem-se, pois, duas exceções, alternativas, ao princípio em análise: (1) o ato interlocutório ser imediatamente lesivo dos direitos do contribuinte ou (2) existir disposição expressa no sentido da sua impugnabilidade imediata.

Como refere o Ilustre Juiz Conselheiro Jorge Lopes de Sousa (Código de procedimento e de processo tributário, anotado e comentado, I volume, 2006, Áreas editores, pág. 424 e ss) em anotação 3 ao art. 54.º do CPPT, «Nos procedimentos tributários que conduzam a um acto de liquidação de um tributo, a esfera jurídica dos interessados apenas é atingida por esse acto e, por isso, em regra, será (...) apenas ele o acto lesivo e contenciosamente impugnável.

E, com efeito, por vezes, a lei prevê a impugnabilidade contenciosa imediata de actos anteriores ao acto final do procedimento, que têm especial relevo para condicionar a decisão final.

(...)

Os actos destacáveis são actos que, embora inseridos no procedimento tributário e anteriores à decisão final, a condicionam irremediavelmente, justificando-se que sejam impugnados de forma autónoma, principalmente nos casos em que são praticados por entidades distintas da que deve proferir a decisão final».

No caso o ato que nos ocupa (de indeferimento do pedido de marcação de nova data para debate contraditório dos peritos) é imediatamente lesivo dos direitos da impugnante pois que, de forma irremediável, condicionou o ato final de liquidação ao conteúdo determinado em sede de ação inspetiva e sem possibilidade de discussão, na impugnação judicial, do erro na quantificação da matéria coletável ou nos pressupostos de aplicação de métodos indiretos, por força do disposto nos art. 86.º, n.º 5, da LGT e 117.º, n.º 1, do CPPT. Portanto, na medida em que cristalizou no ordenamento jurídico o teor do ato de liquidação, o despacho em causa era passível de impugnação imediata, através de ação administrativa especial, de acordo com as disposições conjugadas dos art. 97.º, n.º 1, alínea p) do CPPT e 191.º do CPTA.

A tanto não obsta o facto de a lei não prever especialmente a impugnabilidade direta deste ato em concreto pois que, como já referido, o legislador previu duas situações alternativas em que a mesma é possível, como se infere pelo uso da conjunção “ou” que, no contexto em que é empregue, não pode significar equivalência.

Sem embargo do que vem considerado, importa ter presente a exigência legal de, na notificação dos atos em matéria tributária proferidos em procedimento tributário, constar a indicação dos meios de reação contra o ato procedimental notificando, conforme decorre do art. 36º, n.º 2, do CPPT. No caso de tal indicação ser omitida, assiste ao contribuinte a faculdade de requerer, no prazo legalmente determinado, a notificação dos requisitos omitidos ou a passagem de certidão que os contenha, nos termos do art. 37.º do CPPT e, se nada for requerido, o vício que afeta a notificação ficará sanado.

Analisada a notificação de fls. 162 do p.a., verifica-se ter sido indicado meio de reação contra a decisão de indeferimento de que agora tratamos, concretamente, de acordo com o expressamente referido e os dispositivos legais convocados, o recurso hierárquico e, indeferido este total ou parcialmente, ação administrativa especial.

Ora, a falta de indicação da impugnabilidade imediata de tal ato configura um erro da notificação, apenas imputável à AT, que induziu a impugnante em equívoco no que respeita aos meios de reação adequados. Nesta circunstância, determina o art. 37º, n.º 6, do CPPT que «No caso de o tribunal vier a reconhecer como estando errado o meio de reação contra o ato notificando indicado na notificação, poderá o meio de reação adequado ser ainda exercido no prazo de 30 dias a contar do trânsito em julgado da decisão judicial.»

Não se pondera a possibilidade de convalidação desta impugnação para ação administrativa especial uma vez que estão aqui invocados vícios passíveis de apreciação na presente forma processual, por não dependerem de prévia reclamação para a comissão de revisão.

Nesta conformidade, procede a exceção suscitada pela Exmª Procuradora da República, que prejudica o conhecimento das questões a apreciar elencadas nas alíneas b), c) e e), atinentes à ilegalidade assacada ao ato procedimental de indeferimento de marcação de nova data para debate dos peritos, bem como ao alegado erro na quantificação da matéria coletável na qual se contém, por precedência lógica, a (i)legalidade do critério adotado para o respetivo apuramento, importando apenas apreciar os vícios de forma por falta de fundamentação e de audiência prévia.

d) Falta de fundamentação

A impugnante aponta o vício em análise aos critérios seguidos para apuramento da matéria coletável porquanto:

- “a fiscalização” «não explicou as razões porque optou pelo critério falso e forjado constante do relatório em detrimento de outros, nomeadamente os previstos no art.º 90.º da LGT e bem assim não explicou o modo de ponderação dos factores que influenciaram a determinação do seu resultado»;

- o discurso utilizado não cumpre as exigências legais de fundamentação que na lei se estabelecem para o efeito pois que desconhece «a fonte de conhecimento do senhor agente, apenas se escuda em sondagens».

- a fundamentação é contraditória pois «do discurso argumentativo da AF ao passo que por um lado se refere aos elementos recolhidos em sede de processo de inquérito, como pressuposto da sua actuação, por outro logo os despreza para justificar a sua escolha pelos elementos forjados, permitindo-se pressupor despesas feitas por conta ou em nome do adquirente, só para abonar a sua estratégia».

O dever de fundamentação, consagrado no art. 268º, n.º 3 da CRP, em relação a todos os atos administrativos que afetem direitos ou interesses legalmente protegidos dos cidadãos, é um importante sustentáculo da legalidade administrativa e instrumento fundamental da respectiva garantia contenciosa, para além de elemento fundamental da interpretação do acto administrativo (cfr. Mário Esteves de Oliveira, Pedro Costa Gonçalves e J. Pacheco de Amorim, Código de procedimento administrativo, comentado, 2ª edição, Almedina, pág. 589 e seguintes.) «sob o conceito de fundamentação, se encobrem duas exigências de natureza diferente: por um lado, está

em causa a exigência de o órgão administrativo justificar a decisão, identificando a situação real (ou de facto) ocorrida, subsumindo-a na previsão legal e tirando a respectiva consequência; por outro lado, nas decisões discricionárias está em causa a motivação, ou seja, a exposição do processo de escolha da medida adoptada, que permita compreender quais foram os interesses e os factores (motivos) que o agente considerou nessa opção.» (idem pág. 591).

Tal dever foi, ainda, expressamente acolhido no seio do direito fiscal, dispondo o art. 77.º, n.º 1, da Lei Geral Tributária que «A decisão de procedimento é sempre fundamentada por meio de sucinta exposição das razões de facto e de direito que a motivaram, podendo a fundamentação consistir em mera declaração de concordância com os fundamentos de anteriores pareceres, informações ou propostas, incluindo os que integrem o relatório da fiscalização tributária.»

Ademais, como têm vindo a entender, de forma pacífica, reiterada e uniforme, quer a doutrina quer a jurisprudência, a fundamentação há-de ser expressa, através de uma exposição sucinta dos fundamentos de facto e de direito da decisão; clara, permitindo que, através dos seus termos, se apreendam com precisão os factos e o direito com base nos quais se decide; suficiente, possibilitando ao administrado/contribuinte, um conhecimento concreto da motivação do ato, ou seja, as razões de facto e de direito que determinaram o órgão ou agente a atuar como atuou; e congruente, de modo que a decisão constitua conclusão lógica e necessária dos motivos invocados como sua justificação, envolvendo entre eles um juízo de adequação, não podendo existir contradição entre os fundamentos e a decisão. Acresce que a fundamentação há-de, ainda, ser coeva ou contemporânea do ato, irrelevando a que lhe seja posterior.

É também aceite que a fundamentação possa ser feita por adesão ou remissão para anterior parecer, informação ou proposta que, neste caso, constituirão parte integrante do respectivo ato administrativo já que este integra, nele próprio, o parecer, informação ou proposta que, assim, em termos de legalidade, terão de satisfazer os mesmos requisitos da fundamentação autónoma.

Por último, é também consensual que equivale à falta de fundamentação a adopção de fundamentos que, por obscuridade, contradição, ou insuficiência não esclareçam, concretamente, a motivação do ato por forma a permitir ao seu destinatário a apreensão do iter valorativo e cognoscitivo que determinou a Administração a praticá-lo com o sentido decisório que lhe conferiu.

No relatório inspectivo, consta o seguinte:

IV-

(...)

6 — Confrontado com todos estes indícios de omissão de proveitos, o sujeito passivo demonstrou interesse em proceder à correcção voluntária do IRC relativo aos anos de 2003 e 2004, dos valores omitidos, quer do lado dos proveitos quer do lado dos custos, por ele indicados mas não demonstrados, vide ANEXO I.

No entanto, por falta dos respectivos elementos demonstrativos, foi superiormente considerado que se deveria aguardar o desenvolvimento do respectivo processo de inquérito por forma a poder-se obter prova que validasse os valores omitidos e indicados pelo respectivo sujeito passivo.

(...)

V. Critérios de cálculo dos valores corrigidos com recurso a métodos indirectos

V-1-IRC

V- 1.1 - PROVEITOS ESTIMADOS

(...) iremos ter em conta os elementos previstos no art.º 90º n.º 1 alínea d) da LGT “Os elementos e informações declaradas à administração tributária”, utilizando como critérios para a sua determinação:

1 - Aceitar como verdadeiros os valores que constam da relação apresentada pelo sujeito passivo, excepto quanto à fracção “F” do artº 11656 da freguesia de uma vez que, da audição da respectiva adquirente, se concluiu terem sido pagos valores ligeiramente superiores.

2 - O facto de aceitarmos os valores indicados pela sociedade em análise como os valores estimados de venda, devem-se aos seguintes factos:

No desenvolvimento do procedimento inspectivo e respectivo processo de inquérito, não apurámos terem sido recebidos valores de venda superiores aos valores indicados pela sociedade em análise, excepto quanto à fracção indicada no número anterior e cuja diferença pouco significativa é de apenas € 1.548,11 (...).»

Conforme referido no item IV - 1 - IRC n.º 4, foi apurado em sondagens efectuadas ao tempo naquela zona da cidade, que o preço de venda por m² praticado, se situava entre € 1.750,00 e €2.500,00 e, ao considerarem-se como valores de venda estimados os valores indicados pela sociedade em análise (ANEXO 1), os valores por m² daí resultantes e que constam dos quadros 4 e 6 de € 1.647,07 em 2003 e 1977,02 em 2004, enquadram-se dentro destes limites.

Então, dos elementos apurados e dos facultados pela sociedade em análise, apurámos que os valores recebidos pela alienação das fracções, foram outros que não os que se encontram escriturados pelo que, nos mapas abaixo indicado passamos a apurar os valores omitidos.

Do transcrito discurso fundamentador facilmente se conclui que a AT não só usou do critério previsto no art. 90º, n.º 1, alínea d) da LGT, como também especificou os concretos motivos pelos quais optou por aceitar os «os valores indicados pela sociedade». Ademais, não se extrai do teor do relatório que, em momento algum, a AT tivesse qualquer motivo para duvidar da origem do documento que integra o Anexo 1 ao relatório, ao qual sempre se refere como tendo sido apresentado pela impugnante. Naturalmente, os factos de tal documento ter ou não sido entregue pela sociedade e de o respectivo conteúdo ter ou não aderência à realidade, constituem já pressupostos de facto da atuação da AT e da quantificação operada que, embora integrando a fundamentação substancial do ato em crise, redundam em vício de violação de lei ou erro na quantificação (insuscetível de aqui ser apreciado, pelos motivos já referidos) e não em vício de forma por falta de fundamentação.

Ao contrário do entendimento sufragado pela impugnante, afigura-se que tal discurso fundamentador cumpre as exigências legais de fundamentação expressa, clara e sucinta uma vez que a AT refere basear-se em “sondagens efectuadas ao tempo naquela zona da cidade”, assim revelando os factos em que baseou e/ou confirmou a sua convicção.

Do mesmo modo, a fundamentação constante do relatório inspectivo é congruente e não contraditória, como defende a impugnante. De facto, embora conste do relatório que «(...) por falta dos respectivos elementos demonstrativos, foi superiormente considerado que se deveria aguardar o desenvolvimento do respectivo processo de inquérito por forma a poder-se obter prova que validasse os valores omitidos e indicados pelo respectivo sujeito passivo.», a AT concluiu que «No desenvolvimento do procedimento inspectivo e respectivo processo de inquérito, não apurámos terem sido recebidos valores de venda superiores aos valores indicados pela sociedade em análise». Ou seja,

a AT decidiu aguardar a confirmação, no processo de inquérito, dos valores constantes do documento que constitui Anexo 1 ao relatório, segundo ela indicados pela impugnante e, não tendo naquele processo sido apurados valores diferentes, entendeu por bem aceitar como válidos os que, alegadamente, lhe foram entregues pela contribuinte. Não se existe aqui qualquer contradição, muito pelo contrário, o discurso fundamentador é, nesta parte, absolutamente congruente.

Por tudo o que vem considerado, conclui-se que o ato de liquidação em causa não enferma de vício de forma por falta de fundamentação.

e) Preterição de audiência prévia

A Constituição da República determina que “o processamento da actividade administrativa será objecto de lei especial, que assegurará (...) a participação dos cidadãos na formação das decisões ou deliberações que lhes disserem respeito” - art. 267º, n.º 5 - assim se reconhecendo o direito de todos os cidadãos participarem na formação das decisões ou deliberações da administração que lhes disserem respeito.

O Código do Procedimento Administrativo prevê, logo no art. 8.º, que “os órgãos da Administração Pública devem assegurar a participação dos particulares (...) na formação das decisões que lhes disserem respeito, designadamente através da respectiva audiência”, nos termos do art. 100.º e seguintes do mesmo Código.

Nos termos do art. 100.º do CPA, “concluída a instrução, e salvo o disposto no artigo 103.º, os interessados têm o direito de ser ouvidos no procedimento antes de ser tomada a decisão final, devendo ser informados, nomeadamente, sobre o sentido provável desta”, podendo o órgão instrutor decidir, em cada caso, se a audiência dos interessados é escrita ou oral. No mesmo sentido, dispõe o art. 60º, n.º 1, da Lei Geral Tributária que a participação dos contribuintes na formação das decisões que lhes digam respeito pode efectuar-se, sempre que a lei não prescrever em sentido diverso, através do direito de audição antes da liquidação, bem como antes da conclusão do relatório de inspecção tributária - cfr. alíneas a) e e). Em sentido idêntico, dispõe ainda o art. 60.º n.º 1, do RCPIT que «Concluída a prática de atos de inspecção e caso os mesmos possam originar atos tributários ou em matéria tributária desfavoráveis à entidade inspecionada, esta deve ser notificada no prazo de 10 dias do projeto de conclusões do relatório, com a identificação desses atos e a sua fundamentação».

Ou seja, “a audiência dos interessados, como figura central do procedimento administrativo decisório de primeiro grau, representa o cumprimento (daquela) directiva constitucional (...), determinando para o órgão administrativo competente a obrigação de associar o administrado à tarefa de preparar a decisão final - cfr. o acórdão da Supremo Tribunal Administrativo de 17 de Janeiro de 2002, recurso n.º 046482.

Para tanto, deve o administrado ser notificado o projecto de decisão e sua fundamentação (art. 60º, n.º 5 da LGT e 60º, n.º 1 do RCPIT). O dever de associação do interessado à decisão a proferir, enquanto manifestação do princípio do contraditório, pretende assegurar uma discussão plena do assunto em análise através de um procedimento imparcial, implicando a necessidade de confrontar os critérios da administração com os do particular.

Estamos, pois, perante o princípio audi alteram partes e tal direito de ser ouvido só terá possibilidade de ser exercitado com eficácia e adequadamente se o interessado tiver a possibilidade de tomar determinada posição na sequência da análise de tudo aquilo que foi coligido no âmbito do procedimento. É que, ao exercer o direito à audiência, o interessado deverá poder valorar criticamente o material coligido no procedimento, tomando posição sobre a prova produzida.

O exercício deste direito constitui, assim, uma importante manifestação do princípio do contraditório e uma sólida garantia de defesa dos direitos do administrado, sendo reconhecido pela doutrina e pela jurisprudência como um princípio estruturante da atividade administrativa cuja violação ou incorrecta realização se traduz na violação de uma formalidade essencial que, em princípio, é determinante da ilegalidade do próprio ato.

Na situação vertente, alega a impugnante não ter sido notificada de todos os elementos apurados em sede de inquérito criminal, o que inviabilizou a sua participação na formação da decisão mas, da matéria de facto assente, resulta que, tendo a impugnante suscitado a nulidade da notificação nos termos e para efeitos do disposto no art. 6.º da LGT e do RCPIT, a AT lhe remeteu os elementos em falta, em completo da mencionada notificação.

Não pode, pois, vingar a alegação de preterição da formalidade essencial aqui em causa, pois que a impugnante ficou habilitada a exercer o seu direito de audiência prévia, não o tendo feito, sendo certo que, na petição inicial, não concretiza que outros elementos, para além dos que comprovadamente lhe foram remetidos, foram omitidos pela AT.

Conclui-se, portanto, que também não ocorre o vício agora em análise, devendo improceder esta impugnação.

f) Litigância de má fé

Na perspetiva da impugnante, a Fazenda Pública litiga de má fé pois que, no relatório refere-se que os mapas a partir dos quais se efetuou a quantificação foram entregues pela gerência e, no ponto 21, alínea g) da contestação, vem alegado que a AT aguardou o desenrolar do processo de inquérito para obter prova que validasse os valores omitidos. Notificada para especificar quais de que concretos elementos do processo de inquérito extraiu aquela sua conclusão, a impugnante esclareceu que «conforme se colhe do documento junto, mormente de fls. 356, 357, 361, 362, 430, 431, 435, 436, 441, 442, 446, 447, 473, 474, 476, 477, 492, 493, 760 e 761 dos autos, fácil e cristalina e se verifica que apenas relativamente aos compradores B....., C....., D....., E....., F..... e G..... é que o processo de inquérito serviu de base para o apuramento efectuado, porquanto quanto aos restantes compradores, e são muitos, não se aguardou o desenrolar daquele processo, aliás, nem sequer foi efectuada uma diligência que fosse.»

Sucede que, como bem refere a Exm.a Representante da Fazenda Pública, o facto em causa (de a inspeção ter aguardado o resultado do processo de inquérito para confirmação dos valores facultados pela gerência da impugnante) não constitui vem alegado ex novo, em contradição com outro ou outros elementos constantes dos autos, aliás, conforme se colhe do teor do relatório inspetivo supra parcialmente transcrito, fácil e cristalina e se percebe que tal facto já havia sido mencionado pela AT, no próprio relatório inspetivo.

Ora, de acordo com o disposto no art. 456º, n.º 2 do CPC, aqui aplicável ex vi do art. 2º, alínea e) do CPPT, diz-se litigante de má-fé quem, com dolo ou negligência grave:

- a) tiver deduzido pretensão ou oposição cuja falta de fundamento não devia ignorar;
- b) tiver alterado a verdade dos factos ou omitido factos relevantes para a decisão da causa;
- c) tiver praticado omissão grave do dever de cooperação;

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

A impugnante entende que a Fazenda Pública litiga de má fé por alterar a verdade dos factos, pelo motivo já apontado; a verdade, porém, é que a Fazenda Pública, limitando-se a intervir judicialmente em representação da AT, apenas referiu um facto que já constava do próprio relatório de inspeção - nada trouxe de novo aos autos, a este respeito, nem alterou o que quer que fosse.

Nesta conformidade, manifestamente, a Fazenda Pública não litiga de má fé.

IV. Decisão

Face ao exposto, julgo:

a) procedente a exceção suscitada pela Exm.^a Procuradora da República e, em consequência, a inimpugnabilidade, nesta sede, da decisão do Director de Finanças de Coimbra aqui em causa;

b) improcedente esta impugnação, mantendo os atos de liquidação impugnados; c) improcedente o pedido de condenação da Fazenda Pública como litigante de má fé.

DECIDINDO NESTE STA:

Questiona a recorrente, em primeiro lugar, a decisão judicial que considerou inimpugnável em sede de impugnação judicial a decisão do Senhor Director de Finanças de Coimbra que por despacho de 18/05/2011, indeferiu o pedido de marcação de nova reunião para debate contraditório dos peritos, pedido que foi apresentado em 16/05/2011 e no qual o perito designado pela impugnante apresentou a sua justificação para as faltas às reuniões marcadas (alegando um erro cometido por si no seu agendamento pessoal) e com base nisso requereu que fosse designada nova data para a reunião de debate contraditório dos peritos - fls. 159.

Depois suscita ainda o vício de forma da falta de fundamentação das correcções que deram origem às liquidações impugnadas.

No mais conforma-se com o julgamento efectuado na 1^a instância.

Vejamos:

Quanto a esta última questão consubstanciada na alegação de vício de falta de fundamentação do relatório de inspecção que esteve na base da liquidação impugnada, a sentença recorrida não merece qualquer censura.

Compulsado o referido relatório que consta do processo instrutor apenso verifica-se que a omissão de proveitos que determinou a correcção da matéria tributável por métodos indirectos está justificada designadamente a fls. 94 a 105 chegando ao pormenor de individualizar os compradores das fracções e as suas declarações quanto ao concreto dispêndio com a aquisição das mesmas.

A nossa conclusão de existência de fundamentação tem em consideração o seguinte quadro legal:

O art.º 268.º, n.º 3 da Constituição da República dispõe que os actos administrativos carecem de fundamentação expressa e acessível quando afectem direitos ou interesses legalmente protegidos.

O artigo 77.º/1 da LGT determina que a fundamentação deve consistir, no mínimo, numa sucinta exposição dos fundamentos de facto e de direito que motivaram a decisão,

ou numa declaração de concordância com os fundamentos de anteriores pareceres, informações ou propostas.

Por força do n.º 2 do mesmo artigo a fundamentação dos actos tributários pode ser efectuada de forma sumária, devendo sempre conter as disposições legais aplicáveis, a qualificação e quantificação dos factos tributários e as operações de apuramento da matéria tributável e do tributo.

O art. 125.º/1 do CPA, determina a fundamentação deve ser expressa, através de sucinta exposição dos fundamentos de facto e de direito da decisão, podendo consistir em mera declaração de concordância com os fundamentos de anteriores pareceres, informações ou propostas, que constituirão neste caso, parte integrante do respectivo acto, equivalendo à falta de fundamentação a adopção de fundamentos que, por obscuridade, contradição ou insuficiência, não esclareçam concretamente a motivação do acto.

Ora, é sabido que a consagração constitucional deste dever de fundamentação expressa, integrado nas chamadas garantias dos administrados, tem em vista assegurar a quem seja afectado nos seus direitos ou interesses, o direito de conhecer as razões que terão determinado a adopção da decisão administrativa que lhe diz respeito.

A jurisprudência e a doutrina têm consagrado o entendimento de que um acto se encontra suficientemente fundamentado quando dele é possível extrair qual o percurso cognoscitivo seguido pelo agente para a sua prática. (Ver neste sentido, desde logo o acórdão deste STA de 23/05/2012 tirado no recurso 0870/11, no qual o ora relator interveio como adjunto e ainda os acórdãos 01.04.1992, AD de 22.02.1995, pag. 590, de 28.5.87, in AD 315, 367, de 12.02.87, in AD 317, 581, de 11.05.89, in AD 335, 1398, de 19.05.88 in Ad 325, 38, de 25.10.88, in AD 327, 37, e de 10.01.1989, in AD 339, 303, todos citados no Código de Procedimento Administrativo, anotado e comentado, de José Manuel Botelho, Pires Esteves e José Cândido de Pinho, 2^a edição, pags. 396 e segs.)

Acresce dizer, na senda do Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 11.12.2007, recurso 615/04, in www.dgsi.pt «que o grau de fundamentação há-de ser o adequado ao tipo concreto do acto e das circunstâncias em que o mesmo foi praticado, de molde a satisfazer a divergência existente entre a posição da Administração Fiscal e a do contribuinte».

E, o vício da falta de fundamentação dos actos administrativos, como vem sendo salientado pela doutrina e pela jurisprudência, é de natureza formal e não substancial, enfermado o acto de falta ou insuficiência de fundamentação quando não externa de modo claro, suficiente e congruente, as razões de facto e de direito que o determinaram e o seu sentido decisório.

Do que prescreve o art. 77.º, n.º 1 da LGT decorre que a fundamentação do acto tributário pode basear-se em várias peças do processo administrativo; posto é que elas sejam expressamente identificadas.

No caso dos autos, fundamentam-se as liquidações de IRC no relatório de inspecção tributária referido no ponto A. do probatório o qual, a nosso ver, preenche as exigências legais de fundamentação sendo perceptível para qualquer leitor do mesmo quais foram as razões das correcções efectuadas e assim sendo e tendo também presente a jurisprudência do Acórdão do Pleno da Secção do CA de 24/11/1994 citado no parecer do Mº Pº, entende-se que o recurso, também, não merece provimento quanto a este segundo fundamento.

Pelo exposto, e pelos fundamentos aduzidos (quanto à existência de fundamentação suficiente) quer na sentença quer no parecer do Senhor Procurador Geral Adjunto neste STA, que fazemos nossos o recurso, nesta parte, não merece provimento.

Quanto à primeira questão sustenta a recorrente que a sentença incorreu numa concepção errada do princípio da impugnação unitária nos termos que explicita na conclusão 16) do presente recurso.

Está em última análise em causa saber se o despacho de indeferimento de agendamento de uma nova reunião de peritos proferido pelo Sr. Director de Finanças em 18/05/2013 era ou não imediatamente lesivo dos direitos e interesses da ora recorrente. Assim o entendeu a sentença recorrida nos termos que supra se destacaram.

O STA tem vindo, reiteradamente, a clarificar o conceito de impugnação unitária.

Assim, no ac. de 06-07-2011, rec. 0422/11, na senda de jurisprudência reiterada e sólida escreveu-se que: *“o princípio da impugnação unitária encontra-se formulado no artigo 54.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, que dispõe o seguinte: “Salvo quando forem imediatamente lesivos do direito do contribuinte ou disposição expressa em sentido diferente, não são susceptíveis de impugnação contenciosa os actos interlocutórios do procedimento, sem prejuízo de poder ser invocada na impugnação da decisão final qualquer ilegalidade anteriormente cometida”*

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

Diz Alberto Xavier, in *Conceito e Natureza do Acto Tributário*, p. 243 e ss., que a lei fixou entre os dois actos um regime de prejudicialidade, cujas notas essenciais são as seguintes: sendo o acto autonomamente impugnável, quer o contribuinte, quer a Fazenda Pública têm legitimidade para interpor recurso do acto de determinação da matéria colectável; em relação à determinação da matéria colectável ocorre preclusão processual, uma vez que tal matéria não pode voltar a ser apreciada no procedimento administrativo de liquidação; e, se o acto não for oportunamente impugnado, o valor tributável torna-se definitivo, com força de caso decidido ou caso resolvido. (...)

É certo que o nosso caso é algo distinto por estar em causa um despacho de indeferimento de um requerimento de indeferimento de agendamento de uma nova reunião de peritos. E, cumpre definir, agora, se era imediatamente lesivo dos interesses da ora recorrente por (no dizer da sentença recorrida) a final determinar a fixação na ordem jurídica da substância quantitativa que haveria de condicionar/determinar o acto de liquidação. O que implicaria que não tendo sido atacado pela forma própria (acção administrativa especial) se tivesse tornado caso decidido na ordem jurídica insusceptível de ser sindicado em sede de impugnação do tributo em causa (IRC).

No geral concorda-se com o que foi expresso nas conclusões 12 a 16 de recurso e por isso e, também por atenção ao disposto no artº 86º n.º 4 da LGT e ao facto notório de que não houve acordo no processo de revisão da matéria tributável, abstraindo da correcção ou não da notificação do despacho de indeferimento sindicado destacado (que só teria efeitos ao nível da eficácia do acto de notificação) entende-se que a falta de reacção a tal despacho não fez, ainda, precluir o direito de sindicat a legalidade/bondade do mesmo. E a sentença que decidiu em sentido contrário não se pode manter.

Cumpriria então sem qualquer prejuízo para os direitos processuais do contribuinte aferir de tal legalidade.

Porém, ponderamos que o conhecimento em substituição suprimindo, por natureza, um grau de jurisdição só deve ser efectuado quando factualmente tudo se mostre bem espelhado/fixado nos autos.

Ora, embora factualmente estejam demonstrados vários factos constantes do probatório da sentença recorrida a verdade é que o Mº Juiz ao considerar inimpugnável o acto em sede de impugnação por o considerar imediatamente lesivo, deixou de levar ao probatório um conjunto de factos atinentes ao conteúdo (justificativo ou não) do requerimento de designação de nova data para reunião de peritos e ao conteúdo da notificação do despacho de indeferimento questionado e, bem assim, do próprio conteúdo fundamentador do mesmo em relação à decisão que tomou.

Assim e não obstante estar demonstrado que a impugnante reclamou contra as correcções determinadas em sede inspectiva, e que foi marcada a reunião de debate contraditório dos peritos para o dia 3/05/2011 e, em alternativa, para o dia 09/05/2011, sendo que o perito da impugnante não compareceu em qualquer dessas datas, pelo que a coberto do officio n.º 9818, recebido 13/05/2011, a impugnante foi notificada das mencionadas faltas do perito e de que tal falta de comparência equivalia à desistência da reclamação, o que determinou a sua reacção consistente em, através de requerimento remetido à Direcção de Finanças de Coimbra, no dia 16/05/2011, o perito designado pela impugnante ter vindo apresentar a justificação para a sua falta e, com base nisso requerer a designação de nova data para debate contraditório dos peritos, o que foi indeferido através de despacho datado de 18/05/2011, cumpre, ainda, ampliar o probatório na vertente referida por tal ser necessário à prolação de uma decisão de mérito quanto à legalidade/ilegalidade do despacho de indeferimento sindicado, face ao teor e circunstâncias da apresentação desse pedido e face ao teor do despacho que sobre ele recaiu.

Nesta parte a sentença recorrida esgrimiou fundamentação que não se acolhe devendo ser revogada e determinando-se a baixa dos autos para ampliação do probatório e subsequente decisão de mérito sobre esta questão.

Preparando a decisão formulam-se as seguintes proposições:

a) A impugnação judicial da liquidação subsequente à avaliação indirecta no que respeita ao erro na quantificação e à existência de pressupostos para a realização da dita avaliação por métodos indirectos depende da prévia reclamação/pedido de revisão da matéria colectável.

b) Não ocorre o vício de falta de fundamentação se o relatório de inspecção é esclarecedor para um normal destinatário da razão de ser das correcções de efectuadas com o fundamento em omissão de proveitos.

c) Pode ser sindicado em sede de impugnação deduzida contra o acto de liquidação do IRC o despacho do Senhor Director Distrital de Finanças que indeferiu o requerimento de designação de nova reunião de peritos apresentado pelo perito do impugnante.

d) Para aferir da legalidade desse despacho impõe-se a ampliação do probatório, o que compete ao Tribunal de 1ª Instância, uma vez que o STA, enquanto tribunal de revista, carece de poderes em sede de fixação de matéria de facto, pelo que se impõe revogar a sentença na parte em que declarou a inimpugnabilidade, em sede de processo de impugnação deduzido contra o acto de liquidação de IRC, do aludido despacho.

4- DECISÃO:

Pelo exposto, acordam os juizes deste STA em conceder parcial provimento ao recurso, revogando a sentença na parte em que julgou não ser ora impugnável o despacho do Sr. Director de Finanças de Coimbra que indeferiu o pedido de designação de nova data para reunião de peritos, determinando a baixa dos autos para ampliação do probatório e subsequente decisão de mérito quanto à legalidade desse despacho.

Custas a cargo da recorrente por atenção ao seu decaimento, que se fixa em 1/2.

Lisboa, 14 de Outubro de 2015. — *Ascensão Lopes* (relator) — *Dulce Neto* — *Francisco Rothes*.

Acórdão de 21 de Outubro de 2015.

Assunto:

Recurso de revista excepcional. Requisitos.

Processo n.º 153/15-30.

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

Recorrida: B....., S. A.

Relatora: Ex.^{ma} Sr.^a Cons.^a Dr.^a Dulce Neto.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

I. A....., LDA, com os demais sinais dos autos, interpõe recurso, ao abrigo do disposto no artigo 150º do CPTA, do acórdão proferido pelo Tribunal Central Administrativo Norte que, por sua vez, negou provimento ao recurso que interpusera da decisão do TAF de Braga de indeferimento da reclamação judicial apresentada contra acto de órgão de execução fiscal face a um julgado erro na forma de processo e inviabilidade de convalidação da reclamação em processo de oposição.

1.1. As alegações mostram-se rematadas com o seguinte quadro conclusivo:

I. A....., LDA, Recorrente nos autos do processo à margem identificado, em que figura como Recorrida B....., S. A. e o órgão de execução fiscal a AUTORIDADE TRIBUTÁRIA, não se conformando o douto acórdão proferido pelo Tribunal Central Administrativo Norte que antecede,

II. Vem, ao abrigo do artigo 280º e ss., ambos do CPPT, em conjugação com os artigos 140º e ss e 150º todos CPTA e os artigos 11º e ss e 26º e ss., todos ETAF (em conjugação com o artigo 676º e ss. e artigo 721º e ss., todos do Código de Processo Civil, *ex vi* do artigo 1º do CPTA), dela interpor e apresentar o seu RECURSO para o SUPREMO TRIBUNAL ADMINISTRATIVO (secção de contencioso tributário),

III. Vindo o presente recurso interposto do douto acórdão proferido em conferência pelo Tribunal Central Administrativo Norte, que acordaram e negaram provimento ao recurso interposto, quer quanto à apresentação de oposição à execução fiscal, quer quanto à ilegitimidade da Recorrente, quer quanto ao aludido erro na forma de processo, quer quanto à requerida, subsidiariamente, convoção e, por último, as nulidades arguidas.

IV. No caso *sub judice*, a admissão do presente recurso ao abrigo do artigo 280º do CPTA, justifica-se, no entendimento da Recorrente, quer pela oposição de acórdãos que perfilham solução oposta à contida no douto acórdão do TCAN e na douta sentença do TAF de Braga, quanto aos mesmos fundamentos de facto e de Direito, quer pela sua relevância jurídica e social, quer pela melhor aplicação do Direito.

V. EM PRIMEIRO LUGAR, considerando que a Recorrente, tendo sido citada para a execução fiscal em 25.05.2013, apresentou Oposição à Execução Fiscal n.º 2321201.301012754, nos termos do disposto no artigo 203º e ss, do CPPT, com apresentação de requerimento junto das B....., S.A., em 28.05.2013, e apresentação de requerimento junto do Serviço de Finanças de Ponte de Lima, em 11.06.2013, não tendo sido dado cumprimento aos artigos 207º, 208º, 209º e 211º, todos do CPPT, embora tivesse sido alegada a ilegitimidade da pessoa colectiva citada conforme o artigo 204º, n.º 1, alínea b), do CPPT - cfr. DOCUMENTO n.º 2, junto aos autos.

VI. EM SEGUNDO LUGAR, considerando que tendo sido notificada a Recorrente de penhora realizada pelo Serviço de Finanças de Ponte de Lima, órgão de execução fiscal, em 23.10.2013, apresentou em 01.11.2013, alegou nos artigos 1 a 17 e nos artigos 1 a 10 das conclusões, da Reclamação ao abrigo do artigo 276º do CPPT, a matéria de facto e de direito identificada no parágrafo anterior, inclusive a ilegitimidade prevista no artigo 204º, n.º 1, alínea b), do CPPT - cfr. DOCUMENTO n.º 1 e RECLAMAÇÃO AO ABRIGO DO artigo 276º DO CPPT, juntos aos presentes autos.

VII. EM TERCEIRO LUGAR, considerando que a douta sentença do TAF de Braga e o douto acórdão do TCAN não apreciaram a questão invocada da apresentação da oposição de execução fiscal, tendo sido citada para a execução fiscal em 25.05.2013, com a apresentação de requerimento junto das B....., S.A., em 28.05.2013, e apresentação de requerimento junto do Serviço de Finanças de Ponte de Lima, em 11.06.2013, não tendo sido dado cumprimento aos artigos 207º, 208º, 209º e 211º, todos do CPPT, conforme os artigos 1 a 17 e nos artigos 1 a 10 das conclusões, da Reclamação ao abrigo do artigo 276º do CPPT, e dos artigos 4 a 11 e dos artigos 5 a 9 do Recurso apresentado junto do TCAN.

VIII. EM QUARTO LUGAR, considerando a questão invocada da apresentação da oposição de execução fiscal com a apresentação de requerimento junto das B....., S.A., em 28.05.2013, e apresentação de requerimento junto do Serviço de Finanças de Ponte de Lima, em 11.06.2013, não foi apreciada a questão da tempestividade da oposição à execução fiscal, nos termos do artigo 203º do CPPT, nem o reconhecimento da ilegitimidade da Recorrente no processo de execução fiscal, nos termos do artigo 204º, n.º 1, alínea b), do CPPT sobre a alegada dívida às B....., S.A., nem sequer o cumprimento dos requisitos da petição, ao abrigo do artigo 206º do CPPT, nem o local de apresentação da petição de oposição à execução fiscal, nos termos do artigo 207º do CPPT, nem sequer a inexistência de rejeição liminar da oposição à execução fiscal, nos termos do artigo 209º do CPPT e a inexistência do processamento da oposição, nos termos do artigo 211º do CPPT.

IX. EM QUINTO LUGAR, porque se trata de matéria relacionada com a apresentação, requisitos e fundamentos da petição da oposição à execução fiscal, cuja solução e esclarecimento são claramente necessários para esclarecer as dúvidas que subsistem quanto à questão de determinar o preenchimento dos requisitos, da apresentação e dos fundamentos de petição de oposição à execução fiscal, existindo várias situações idênticas contribuindo, assim, para a concretização da segurança e certeza jurídicas inerentes ao Estado de Direito, quer para os aplicadores legais e operadores judiciários, quer para o interesse privado, quer para o interesse público, que procuram tutela efectiva junto dos Tribunais Administrativos e Fiscais.

X. Assim, também, claramente o que está aqui em causa é a correcta interpretação e aplicação da Lei, mais precisamente o quadro de pressupostos legais, considerando os factos e a oposição à execução fiscal apresentada e os artigos 203º, 204º, 206º, 207º, 208º, 209º, 211º e 212º, todos do CPPT.

XI. EM SEXTO E ÚLTIMO LUGAR, as questões em discussão, tanto quanto se saiba, não foram completamente, ainda, objecto de decisões jurisprudenciais, no entanto, coloca-se a problemática que ultrapassa os interesses público e privado, que terão sido certamente suscitadas em variados casos concretos de teor análogo e que, por isso mesmo, se entende que seria de todo o interesse esclarecer e clarificar.

XII. Para esse efeito identificamos alguns acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo, que perfilham solução oposta à contida no douto acórdão do TCAN e na douta sentença do TAF de Braga,

quanto aos mesmos fundamentos de facto e de direito, quer pela sua relevância jurídica e social, quer pela melhor aplicação do Direito: Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 18.06.2014, processo n.º 01549/13, Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 05.11.2014, processo n.º 031/14, Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 21.05.2014, processo n.º 069/14, Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 15.10.2014, processo n.º 01374/14.

XIII. Nesse sentido, a aplicação do artigo 280º do CPTA, em conjugação com os artigos aplicáveis do CPTA, ETAF e CPC, supra enunciados e aplicáveis por remissão do artigo 2º do CPPT, cumpre requerer a admissão do presente recurso ao abrigo do artigo 280º do CPTA, justificando-se, no entendimento da Recorrente, quer pela oposição de acórdãos que perfilham solução oposta à contida no douto acórdão do TCAN e na douta sentença do TAF de Braga, quanto aos mesmos fundamentos de facto e de Direito, quer pela sua relevância jurídica e social, quer pela melhor aplicação do Direito.

XIV. CHEGANDO ÀS ALEGAÇÕES, quanto à matéria de facto e Direito contida na reclamação ao abrigo do artigo 276º, do CPPT da douta sentença do TAF de Braga e do douto acórdão do TCAN.

XV. Vem o presente recurso interposto do douto acórdão que do Tribunal Central Administrativo Norte que negou provimento ao recurso apresentado junto do Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga, mantendo, assim, que não se tenha decidido do mérito da causa, quanto à apresentação de oposição de execução fiscal, aclarando verificado o erro na forma do processo, nulidade invocada ao abrigo dos artigos 199º e 202º ambos do CPC, em conjugação com o disposto nos artigos 97º, n.º 1, alínea a), e 99º, ambos do CPPT, que decidiu a impossibilidade de convalidação em Oposição à Execução, ao abrigo do disposto no artigo 97º, n.º 3, da Lei Geral Tributária em conjugação com o artigo 98º, n.º 4, do CPPT, não determinar a convalidação dos presentes autos em Oposição à Execução Fiscal, invocando que tal configuraria a prática de um acto inútil a que o Tribunal deve obstar, face à sua extemporaneidade, ultrapassado o prazo de 30 dias (cfr. artigo 137º do CPC).

XVI. Nestes termos, conclui o Tribunal “a quo” na douta sentença que tendo ocorrido erro na forma de processo e não podendo os autos serem aproveitados para prosseguirem sob a forma de processo determinada na lei, impõe-se a anulação de todo o processado, com a consequente absolvição da instância da Fazenda Pública, ao abrigo do artigo 288º, n.º 1, alínea b), do CPC. Porém, por não se conforma com esse acórdão, não resta ao Reclamante, ora Recorrente, senão recorrer do mesmo pela presente via e com os fundamentos que se seguem.

XVII. DA APRESENTAÇÃO E DEVIDA APRECIÇÃO DOS FUNDAMENTOS DA OPOSIÇÃO À EXECUÇÃO FISCAL, desde logo, recordamos e salientamos que esta matéria, núcleo essencial do presente recurso, se encontra devidamente alegada nos artigos 1 a 17 e nos artigos 1 a 10 das conclusões, da Reclamação ao abrigo do artigo 276º do CPPT, e dos artigos 4 a 11 e dos artigos 5 a 9 do Recurso apresentado junto do TCAN.

XVIII. EM PRIMEIRO LUGAR, não foi considerado pelo douto acórdão que antecede que a Recorrente, tendo sido citada para a execução fiscal em 25.05.2013, apresentou Oposição à Execução Fiscal n.º 2321201301012754, nos termos do disposto no artigo 203º e ss, do CPPT. Isto porque apresentou a oposição à execução fiscal através de requerimento e documentos junto das B....., S.A., em 28.05.2013, e apresentação de requerimento e documentos junto do Serviço de Finanças de Ponte de Lima, em 11.06.2013, não tendo sido dado cumprimento aos artigos 207º, 208º, 209º e 211º, todos do CPPT, embora tivesse sido alegada a ilegitimidade da pessoa colectiva citada conforme o artigo 204º, n.º 1, alínea b), do CPPT - cfr. DOCUMENTO n.º 2, junto aos autos.

XIX. EM SEGUNDO LUGAR, não considerou o douto acórdão que, tendo sido notificada a Recorrente de penhora realizada pelo Serviço de Finanças de Ponte de Lima, órgão de execução fiscal, em 23.10.2013, apresentou em 01.11.2013, alegou nos artigos 1 a 1.7 e nos artigos 1 a 10 das conclusões, da Reclamação ao abrigo do artigo 276º do CPPT, a matéria de facto e de Direito identificada no parágrafo anterior, inclusive a ilegitimidade prevista no artigo 204º, n.º 1, alínea b), do CPPT – cfr. DOCUMENTO n.º 1 e RECLAMAÇÃO AO ABRIGO DO artigo 276º DO CPPT, juntos aos presentes autos.

XX. EM TERCEIRO LUGAR, não consideraram, a douta sentença do TAF de Braga e o douto acórdão do TCAN, e não apreciaram a questão invocada da apresentação da oposição de execução fiscal.

XXI. Conquanto que tendo sido citada para a execução fiscal em 25.05.2013, com a apresentação de requerimento junto das B....., S.A., em 28.05.2013, e apresentação de requerimento junto do Serviço de Finanças de Ponte de Lima, em 11.06.2013, não tendo sido dado cumprimento aos artigos 207º, 208º, 209º e 211º, todos do CPPT, conforme os artigos 1 a 17 e nos artigos 1 a 10 das conclusões, da Reclamação ao abrigo do artigo 276º do CPPT, e dos artigos 4 a 11 e dos artigos 5 a 9 do Recurso apresentado junto do TCAN.

XXII. EM QUARTO LUGAR, não considerou o douto acórdão do TCAN a questão invocada da apresentação da oposição de execução fiscal com a apresentação de requerimento junto das B....., S.A., em 28.05.2013, e apresentação de requerimento junto do Serviço de Finanças de Ponte de Lima, em 11.06.2013.

XXIII. Nesse sentido, que não foi apreciada a questão da tempestividade da oposição à execução fiscal, nos termos do artigo 203º do CPPT, nem o reconhecimento da ilegitimidade da Recorrente no

processo de execução fiscal, nos termos do artigo 204º, n.º 1, alínea b), do CPPT, sobre a alegada dívida às B....., S.A., nem sequer o cumprimento dos requisitos da petição, ao abrigo do artigo 206º do CPPT, nem o local de apresentação da petição de oposição execução fiscal, nos termos do artigo 207º do CPPT, nem sequer a inexistência de rejeição liminar da oposição à execução fiscal, nos termos do artigo 209º do CPPT e a inexistência do processamento da oposição, nos termos do artigo 211º do CPPT.

XXIV. EM QUINTO LUGAR, nem o órgão de execução fiscal, nem a Recorrida, nem a douda sentença do TAF de Braga, nem o doudo acórdão do TCAN, consideraram e apreciaram a apresentação, requisitos e fundamentos da petição da oposição à execução fiscal, nos termos supra aludidos.

XXV. Assim, também, claramente o que está aqui em causa é a correcta interpretação e aplicação da Lei, mais precisamente o quadro de pressupostos legais, considerando os factos e a oposição à execução fiscal apresentada e os artigos 203º, 204º, 206º, 207º, 208º, 209º, 211 e 212º, todos do CPPT.

XXVI. Isto tudo porque a Recorrente apresentou oposição à execução fiscal, em 28.05.2013 junto da Recorrida e do órgão de execução fiscal em 11.06.2013, após a citação para a execução fiscal em 25.05.2013 do órgão de execução fiscal, com fundamento de ilegitimidade e dentro do prazo, nos termos dos artigos 204º e 203º do CPPT – cfr. DOCUMENTO n.º 2, junto aos autos.

XXVII. Portanto, foi desconsiderado pelo doudo acórdão que a Recorrente, apresentou a reclamação ao abrigo do artigo 276º do CPPT, porque tendo sido notificada da penhora do órgão de execução fiscal, não foi considerada a apresentação tempestiva de oposição à execução fiscal, conforme requerimentos e documentos juntos aos autos, não tendo sido apreciado, de forma alguma, o fundamento invocado pela Recorrente é ilegitimidade da pessoa colectiva citada, ora Recorrente, conforme o disposto no artigo 204º, n.º 1, alínea b), do CPPT.

XXVIII. E, assim, estamos obviamente perante a absoluta ilegalidade do processo de execução fiscal, invocando, para esse efeito, os princípios da justiça, da proporcionalidade e da defesa das garantias dos contribuintes consagrados no artigo 55º da Lei Geral Tributária e artigo 266º da Constituição da República Portuguesa, como estamos clara e objectivamente perante uma inconstitucionalidade pela violação do Princípio da Justiça e Acesso ao Direito, bem como do Princípio da Igualdade e da Proporcionalidade, o que se invocou e invoca para os devidos efeitos legais.

XXIX. Pelo que, deverá reconhecer-se, por um lado, que a Recorrente apresentou oposição à execução fiscal, em 28.05.2013 junto da Recorrida e do órgão de execução fiscal em 11.06.2013, após a citação para a execução fiscal em 25.05.2013 do órgão de execução fiscal.

XXX. E, por outro lado, o cumprimento dos requisitos da petição, ao abrigo do artigo 206º do CPPT, o local de apresentação da petição de oposição à execução fiscal, nos termos do artigo 207º do CPPT, a inexistência de rejeição liminar da oposição à execução fiscal, nos termos do artigo 209º do CPPT e a inexistência do processamento da oposição, nos termos do artigo 211º do CPPT, com as consequências legais daí advindas.

XXXI. E, por último, claramente o que nos presentes autos, também, está em causa é a correcta interpretação e aplicação da Lei, mais precisamente o quadro de pressupostos legais, considerando os factos e a oposição à execução fiscal apresentada e os artigos 203º, 204º, 206º, 207º, 208º, 209º, 211º e 212º, todos do CPPT.

XXXII. POR TODO O EXPOSTO, MAL ANDARAM OS EXMOS. SRS. DRS. JUIZES DESEMBARGADORES DO TRIBUNAL CENTRAL ADMINISTRATIVO NORTE, SENDO, POIS, DE REVOGAR A DOUTA DECISÃO RECORRIDA, NOS TERMOS SUPRA ALUDIDOS, QUANTO À APRESENTAÇÃO E TRAMITAÇÃO DE PROCESSO COM A OPOSIÇÃO À EXECUÇÃO FISCAL APRESENTADA EM 28.05.2013 JUNTO DA RECORRIDA E DO ÓRGÃO DE EXECUÇÃO FISCAL EM 11.06.2013, APÓS A CITAÇÃO PARA A EXECUÇÃO FISCAL EM 25.05.2013 DO ÓRGÃO DE EXECUÇÃO FISCAL.

XXXIII. SEM PRESCINDIR, QUANTO À DEVIDA CONVOLAÇÃO EM OPOSIÇÃO À EXECUÇÃO FISCAL, mesmo que assim não se entenda, no que concerne às ilegalidades e factualidade supra, o que a Recorrente apenas concebe por mera hipótese de raciocínio, o Tribunal “*a quo*” sempre teria que, officiosamente, nos termos do disposto no artigo 97º, n.º 3, da LGT e artigo 98º, n.º 4, do CPPT, convolar os requerimentos apresentados em 28.05.2013 junto da Recorrida e do órgão de execução fiscal em 11.06.2013, após a citação para a execução fiscal em 25.05.2013 do órgão de execução fiscal, em petição de oposição à execução fiscal, conforme os artigos 203º e ss. do CPPT (conforme requerido por diversas vezes, subsidiariamente, nos presentes autos).

XXXIV. SEM PRESCINDIR, a não ser assim, o que a Recorrente não concebe, sempre teria de ocorrer a convolação do processo de impugnação judicial em requerimento de arguição dirigido ao Chefe do Serviço de Finanças, em requerimento, a ser junto ao processo de execução fiscal, dirigido ao órgão de execução fiscal.

XXXV. SEM PRESCINDIR, e por último, estamos perante actos do órgão de execução fiscal que afectam os direitos e legítimos interesses da Executada, aqui Recorrente, pois podemos facilmente constatar que não existia sequer a pessoa colectiva, aqui Recorrente, à data dos alegados factos tributários e alegada dívida tributária para a Recorrida, está a ser violado o Princípio da Proporcionalidade, do acesso

ao Direito, à Justiça e da Constituição da República Portuguesa, INCONSTITUCIONALIDADES QUE SE INVOCARAM E INVOCAM PARA OS DEVIDOS EFEITOS LEGAIS.

1.2. Não foram apresentadas contra-alegações.

1.3. O Excelentíssimo Magistrado do Ministério Público emitiu o seguinte parecer:

«O recorrente interpõe recurso com base em várias disposições, em que se inclui a aplicação subsidiária do previsto no art. 150º n.º 1 do CPTA.

Identifica ainda vários acórdãos do STA em fundamento do dito recurso.

Atento o valor o recurso só seria admissível, nos termos do art. 280º n.º 5 do CPPT.

A solução adoptada no acórdão proferido pelo TCA Norte não aplicou as várias normas do CPPT que se invocam quanto à “apresentação e devida apreciação dos fundamentos à execução fiscal” e quanto à convalidação da reclamação em “oposição” ou em “requerimento de arguição” (sic).

Contudo, em face dos vários acórdãos do STA que foram identificados como estando alegadamente em oposição com o decidido, não resulta que os mesmos se tenham pronunciado sobre as ditas questões, mas antes sobre a rejeição liminar do meio de oposição em face dos fundamentos no mesmo utilizados, sobre o meio a utilizar no caso de penhora, sobre a ausência de notificação do ato de liquidação constituir fundamentos de oposição e sobre a existência de oposição de acórdãos em caso de violação do direito de audição prévia à liquidação.

No presente caso, importava que se tivesse decidido em contrário no circunstancialismo do ato objeto de reclamação, o ofício a informar de que, após a citação, e mantendo-se a situação de incumprimento, estavam já identificados bens com vista à penhora.

O ato praticado, ainda que inserido no âmbito do processo de execução fiscal, constituía um ato preparatório, que não é, por si, lesivo de qualquer interesse autónomo do executado.

Não estão reunidos os requisitos de ordem formal para que se admita o recurso interposto.

Para a sua apreciação é competente a Secção do Contencioso Tributário - arts. 26º, alínea b), do ETAF – e não o Pleno.

Caso se entenda ser o recurso admissível, haverá ainda que notificar a Fazenda Pública para que produza alegações - art. 281º do CPPT.

3. Concluindo:

Parece não estarem reunidos os requisitos de ordem formal previstos no art. 280º n.º 5 do C.P.P.T. de que depende o recurso interposto.

Para tal apreciação, é competente a Secção do Contencioso Tributário — arts. 26º, alínea b), do ETAF.»

1.4. Foram colhidos os vistos dos Exmºs Juizes Conselheiros Adjuntos.

2. Cumpre salientar, desde logo, que o presente recurso vem interposto, não de uma sentença proferida em 1ª instância, mas de acórdão prolatado em 2ª instância pelo Tribunal Central Administrativo, razão por que o requerimento de interposição de recurso nunca poderia ser interpretado nos moldes e termos referidos pelo Excelentíssimo Magistrado do Ministério Público, isto é, de que se estaria perante um recurso nos termos do artigo 280º n.º 5 do CPPT, previsto exclusivamente para as sentenças dos tribunais de 1ª instância. (1)

Sabido que as decisões proferidas pelos tribunais centrais administrativos em segundo grau de jurisdição não são, em regra, susceptíveis de recurso ordinário, apenas consentindo recurso por oposição de acórdãos (previsto no artigo 284º do CPPT) ou recurso excepcional de revista (previsto no artigo 150º do CPTA), já que a partir do início de vigência do Dec. Lei n.º 229/96, de 29 de Novembro, passou apenas a ser admissível recurso para o STA de acórdãos proferidos pelos tribunais centrais administrativos em primeiro grau de jurisdição, sendo eliminado, assim, o terceiro grau de jurisdição (que se manteve somente para os processos já pendentes nessa data), não podemos deixar de concluir que estamos na presença de recurso excepcional de revista interposto ao abrigo do disposto no artigo 150º do CPTA, como, aliás, a própria Recorrente expressamente referiu, até porque não manifestou a vontade de interpor um recurso por oposição de acórdãos para o Pleno desta Secção, o qual, como se sabe, tem necessariamente de seguir a tramitação prevista no artigo 284º do CPPT, e que, no caso, não foi observada.

Feita esta observação, e sabido que o recurso excepcional de revista abstrai do valor da causa, vejamos, então, se ocorrem os requisitos para a admissibilidade deste recurso, contidos no artigo 150º do CPTA, isto é, se está em causa a *apreciação de uma questão que, pela sua relevância jurídica ou social, se revista de importância fundamental*, ou quando a *admissão do recurso seja claramente necessária para uma melhor aplicação do direito*.

Como se sabe, e tem sido repetidamente explicado nos inúmeros acórdãos proferidos sobre a matéria, o preenchimento do conceito de *relevância jurídica fundamental* verificar-se-á quando a questão a apreciar seja de elevada complexidade ou, pelo menos, de complexidade jurídica superior ao comum, ou quando o tratamento da matéria tem vindo a suscitar dúvidas sérias ao nível da jurisprudência e/ou da doutrina. Já *relevância social fundamental* verificar-se-á quando a situação apresente contornos indiciadores de que a solução pode ser um paradigma ou orientação para se apreciarem outros casos ou esteja em causa questão que revele especial capacidade de repercussão social, em

que a utilidade da decisão extravasa os limites do caso concreto das partes envolvidas no litígio. Por fim, a *clara necessidade* da admissão da revista para *melhor aplicação do direito* há-de resultar da possibilidade de repetição num número indeterminado de casos futuros e conseqüente necessidade de garantir a uniformização do direito em matérias importantes tratadas pelas instâncias de forma pouco consistente ou contraditória, ou por as instâncias terem tratado a matéria de forma ostensivamente errada ou juridicamente insustentável, sendo objectivamente útil a intervenção do STA na qualidade de órgão de regulação do sistema.

Em suma, a intervenção do STA no âmbito de um recurso excepcional de revista só pode considerar-se justificada em matérias de assinalável relevância e complexidade, sob pena de se desvirtuarem os fins tidos em vista pelo legislador com esse recurso.

No caso vertente, o acórdão recorrido manteve a decisão proferida em 1ª instância de indeferimento da petição inicial de reclamação apresentada pelo executado, com a seguinte argumentação:

«No caso dos autos, na sequência de um ofício do Serviço de Finanças a informar a ora Recorrente de que, mantendo-se a situação de incumprimento do dever de pagamento, iriam ser tomadas diligências com vista à penhora de bens, veio esta apresentar a presente reclamação, invocando a sua ilegitimidade para a execução e a ilegalidade da instauração da mesma, concluindo, a final, com o pedido de "anulação do processo de execução fiscal, decidindo procedente a ilegitimidade da reclamante/executada, bem como a preterição de formalidades essenciais, com as demais conseqüências legais até final, em virtude das ilegalidades supra referidas".

Portanto, se bem interpretamos a petição inicial, a reclamante não pretende reagir contra o anúncio de que iriam proceder à penhora de bens para o pagamento da dívida exequenda, mas contra a própria execução fiscal, com base nos seguintes fundamentos: (i) na sua ilegitimidade para a execução fiscal; (ii) na preterição de formalidades essenciais, maxime "falta de citação do título executivo".

A reclamação judicial prevista no artigo 276º do CPPT é o meio processual adequado para impugnar determinado acto praticado no âmbito do processo de execução fiscal, pelo que a pretensão aí deduzida visará, em regra, a anulação de um determinado acto em concreto (o acto reclamado) e não propriamente a anulação da execução.

Da conjugação do pedido formulado na petição inicial com as causas de pedir aí invocadas, afigura-se-nos que a executada não visa atacar qualquer acto em concreto (que não especifica), mas, antes, opor-se à execução fiscal.

Com efeito, apesar de alegar estar a reagir contra actos praticados no âmbito da execução fiscal, pede a anulação do processo execução fiscal em virtude de eventuais ilegalidades aí praticadas (nulidade da citação e ilegitimidade para a execução) e não a anulação de qualquer específico acto.

Por conseqüente, ainda que, em abstracto, se pudesse considerar que a executada utilizou o meio próprio para atacar actos praticados pelo órgão de execução fiscal, em concreto, afigura-se-nos que o pedido não é consentâneo com o meio processual utilizado.

Em todo o caso, ainda que assim se não entendesse, não deixava de se justificar o indeferimento liminar da petição inicial. É que a reclamação sempre seria extemporânea para reagir contra as eventuais ilegalidades praticadas na execução fiscal. Na verdade, estando tais ilegalidades, segundo a executada, relacionadas com a instauração da execução fiscal e a sua citação para esta, o prazo de 10 dias previstos para a sua apresentação (artigo 277º, n.º 1 do CPPT) a contar, pelo menos, da data em que foi citada para a execução fiscal (25/5/2013) estava largamente ultrapassado na data da apresentação da presente reclamação (1/11/2013).

Improcede, pois, o recurso nesta parte.

2.2.2. Por outro lado, também não assiste razão à Recorrente quando sustenta a possibilidade de convalidação para o processo processual adequado à sua pretensão: oposição à execução fiscal ou requerimento dirigido ao órgão de execução fiscal.

Com efeito, ao contrário do que sustenta a Recorrente, só é possível a convalidação se a petição inicial tiver sido apresentada no prazo da oposição (acórdãos do STA de 4/6/2008, 25/6/2008 e de 19/11/2008, proferidos nos recursos 076/08, 0123/08 e 0711/08). O prazo para deduzir oposição à execução fiscal é, em regra, de 30 dias a contar da citação pessoal (artigo 203, n.º 1, alínea a) do CPPT), contando-se de forma contínua nos termos do Código de Processo Civil, por força do disposto no artigo 20º, n.º 2 do CPPT, uma vez que o processo de execução fiscal, não obstante corra perante órgãos da administração tributária, tem natureza judicial (artigo 103º, n.º 1 da LGT).

Tendo a ora Recorrente sido citada para a execução em 25/5/2013 (data não questionada nos autos), a apresentação da petição que deu origem aos presentes autos em 1/11/2013, foi manifestamente apresentada já depois de esgotado o referido prazo legal de 30 dias, que é peremptório e cuja extemporaneidade faz precluir o direito que se pretendia fazer valer, pelo que não pode operar-se a convalidação em processo de oposição, sob pena da prática de actos inúteis, proibida por lei (artigo 130º do CPC).

Ademais, afirmando a própria Recorrente ter já deduzido oposição à execução fiscal, também, por este motivo, a convalidação se revelaria um acto inútil.

Por último, e independentemente da adequação ou não do pedido para o efeito, também não pode ser atendida a pretensão da Recorrente de os autos serem convolados em requerimento dirigido ao órgão de execução fiscal, dada a manifesta extemporaneidade do mesmo. Tendo a Recorrente sido citada para a execução fiscal em 25/5/2013, o prazo para invocar a nulidade do acto de citação teria sempre de ser apresentado dentro do prazo da oposição, ou seja, dentro do referido prazo de 30 dias (artigo 191º, n.º 2 do CPC).

Pelo que vimos de dizer, é de confirmar a decisão que indeferiu liminarmente a petição inicial [com excepção da parte em que mandou desentranhar a petição inicial, por não se vislumbrar qualquer suporte legal para o efeito].»

É deste acórdão que o Recorrente dissente, por sustentar, em suma, que não utilizou um meio processual errado ou desadequado e, além disso, não devia ter-se concluído pela inviabilidade legal de convolação.

Neste cenário, e vistos os pressupostos de admissão do recurso previstos no art. 150º do CPTA e a orientação jurisprudencial que acima deixámos enunciada, entendemos que não se justifica a admissão da revista.

Efectivamente, trata-se de questão a que não pode atribuir-se relevância jurídica ou social de importância fundamental, já que não é particularmente complexa do ponto de vista jurídico e não contende com interesses especialmente importantes da comunidade, sendo que a utilidade da decisão, apoiada na existência de erro no meio processual utilizado e inviabilidade de convolação no meio adequado e próprio, nem sequer extravasa dos limites do caso concreto, tendo características individuais e não genéricas.

Estamos, pois, perante uma questão pontual e puramente individual, que não pode qualificar-se como juridicamente melindrosa ou socialmente relevante, ficando, assim, prejudicada a expansão da controvérsia em discussão. Por outro lado, também não está em causa a uniformização do direito, já que não vem invocado que a doutrina e/ou a jurisprudência se tenha vindo a pronunciar em sentido divergente, gerando incerteza e instabilidade na resolução da questão controvertida e que, em consequência, seja necessário clarificá-la de forma a obter a melhor aplicação do direito. E porque também não se vislumbra a existência de um erro manifesto ou grosseiro na decisão recorrida, fica igualmente afastada a necessidade de este Tribunal intervir no quadro de uma melhor aplicação do direito.

Como tem sido repetidamente afirmado nos acórdãos prolatados por esta formação, o que em primeira linha está em causa no recurso excepcional de revista não é a solução concreta do caso subjacente, não é a eliminação da nulidade ou do erro de julgamento em que porventura caíram as instâncias, de modo a que o direito ou interesse do recorrente obtenha adequada tutela jurisdicional. Para isso existem os demais recursos, ditos ordinários. Aqui, estamos no campo de um recurso excepcional, que só mediatamente serve para melhor tutelar os referidos direitos e interesses. Em primeira linha, o que se visa é submeter à apreciação do tribunal de revista excepcional a apreciação de uma questão que, pela sua importância jurídica ou social, tenha importância fundamental; ou permitir a pronúncia desse mesmo tribunal quando ela seja claramente necessária para uma melhor aplicação do direito. O que, no caso, não se verifica.

Nesta conformidade, entendemos que não se justifica a admissão da revista.

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

Custas pela recorrente.

Lisboa, 21 de Outubro de 2015. — *Dulce Neto* (relatora) — *Isabel Marques da Silva* — *Casimiro Gonçalves*.

⁽¹⁾ Trata-se de um recurso previsto para os casos em que a decisão recorrida perfilha solução oposta à adoptada em mais de três sentenças de tribunal de igual grau ou à adoptada em decisão de tribunal de hierarquia superior. Nessa situação, ainda que o valor da causa não ultrapasse um quarto da alçada fixada para os tribunais judiciais de primeira instância, o que impediria, em princípio, o recurso face ao disposto no n.º 4 do artigo 280º do CPPT, ele torna-se admissível à luz do n.º 5 deste preceito legal.

Acórdão de 21 de Outubro de 2015.

Assunto:

Matéria de facto. Ampliação.

Sumário:

Invocando o interessado impugnante um direito decorrente de um contrato que na pendência dos autos de impugnação foi unilateralmente resolvido pela entidade pública competente, não pode ser proferida sentença a absolver a Fazenda Pública do pedido, com fundamento em o impugnante ter perdido o direito a que se arrogava, sem que previamente o Tribunal indague se tal resolução do contrato foi ou não judicialmente impugnada.

Processo n.º 300/15-30.

Recorrente: A....., S. A.

Recorrido: Fazenda Pública.

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

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

A..... SA, inconformada, recorreu da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto (TAF do Porto) datada de 30 de Setembro de 2014, que julgou improcedente a impugnação que havia deduzido contra a correcção da matéria tributável de IRC, relativa aos anos de 1999, 2000 e 2001, no valor de € 1.847.657,60.

Alegou, tendo concluído como se segue:

I. O objecto do presente recurso é exclusivamente matéria de Direito, e prende-se exclusivamente com duas questões, sendo que a primeira questão centra-se em que a Sentença prolatada que “*tendo o contrato, subjacente ao pedido aqui formulado, sido resolvido unilateralmente pelo Estado Português deixa de ter objecto a presente impugnação, pelo que fica prejudicado o conhecimento da questão da legalidade e demais questões, uma vez que é um ato inútil*”, todavia, pese embora reconheça que há perda de objecto da impugnação por facto não imputável à impugnante e superveniente à instauração do processo, a Sentença decide julgar a impugnação improcedente, ao invés de prolatar a inutilidade superveniente da lide.

II. O interesse em agir quanto ao recurso prende-se com a circunstância de a inutilidade superveniente da lide formar somente caso julgado formal e, por isso, nunca poder interferir com a acção autónoma cujo objecto é o acto administrativo de resolução do contrato aludido na Sentença, ao contrário do que se possa entender nesse processo quanto ao caso julgado material que a improcedência da presente impugnação pode significar, mais ainda quando nesses autos foi alegada pela contraparte Litispendência quanto à presente acção, Excepção que ainda não foi decidida.

III. A **segunda questão** respeita ao artigo 122.º do CPPT, no n.º 2, diz que “*2 - O impugnante, se decair no todo ou em parte e tiver dado origem à causa, será condenado em custas e poderá sê-lo, também, em sanção pecuniária, como litigante má fé.*”, regime que se conjuga com o disposto no artigo 527º n.º 1 do CPC, que estatui que “*A decisão que julgue a acção ou algum dos seus incidentes ou recursos condena em custa a parte que a elas houver dado causa ou, não havendo vencimento da acção, quem do processo tirou proveito*”, pelo que, atendendo a que a Sentença prolatada que há perda de objecto da impugnação por facto não imputável à impugnante e superveniente à instauração do processo, a impugnante não se conforma com a sua condenação nas custas do processo.

IV. Termos em que, tendo a pretensão da Impugnante sido julgada improcedente, em virtude, exclusivamente, da superveniente Resolução do Conselho de Ministros operada no contrato de concessão de benefícios fiscais, não pode a lide deixar de se considerar supervenientemente inútil por causa imputável à Recorrida e, por inerência, sobre esta recair a responsabilidade pelo pagamento integral das custas.

Nestes termos e nos mais de Direito, cujo douto suprimento se requer, deve a Sentença *a quo* ser revogada e, conseqüentemente, ser substituída por outra Decisão que:

I) julgue a lide supervenientemente inútil por causa imputável à Recorrida;

II) por inerência, condene a Recorrida no pagamento integral das custas.

Não houve contra-alegações.

O Ministério Público, notificado pronunciou-se pelo provimento do recurso, sendo de determinar a baixa dos autos à 1ª instância para ampliação da matéria de facto e prolação de nova decisão que a tenha em conta. No essencial o Ministério Público entendeu que o probatório da sentença não fornece base factual bastante para decidir o presente recurso, nomeadamente não fornece elementos que esclareçam se foi ou não, contenciosamente impugnada a resolução do Conselho de Ministros referida nos autos e que declarou a resolução do contrato de concessão de benefícios fiscais celebrado em 8 de Junho de 2004, entre o Estado Português e a A....., SA.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

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

1. Em 14.11.1996 a Fábrica A....., S.A fez uma declaração negocial com vista à celebração de um contrato de incentivo financeiro, com forma de subsídio reembolsável e de subsídio a fundo

perdido para a aplicação na execução de um projeto de investimentos no montante de 13.827.415 contos (fls. 642 a 657 dos autos);

2. Em 08.06.2004 o Estado Português, representado pela Agência Portuguesa para o Investimento, EPE., e a Fábrica A....., S.A., e B..... - SGPS, Lda., celebraram contrato investimento nos termos e cláusulas constantes de fls.9 a 26 do PA apenso aos autos que aqui se dá por reproduzido;

3. Em 08.06.2004 o Estado Português, representado pela Ministra do Estado e das Finanças e a Fábrica A....., S.A., e B..... - SGPS, Lda., celebraram contrato de concessão de benefícios fiscais, nos termos e de fls. 28 a 38 do PA apenso aos autos que aqui se dá por reproduzido;

4. Em 24.06.2005 a Impugnante, requereu ao Sr. Ministro de Estado e das Finanças a autorização do reembolso do IRC pago, com referência aos anos de 1999, 2000, 2001 e 2002, no montante de € 1 847 657,60, conforme consta de fls. 7 e 8 do PA apenso aos autos que aqui se dá por integralmente por reproduzido;

5. Na informação 0002/2008 emitida por técnico da Inspeção Geral de Impostos, foi o requerimento da impugnante envolvido em reclamação graciosa de autoliquidações de IRC, cuja competência para a sua apreciação era a Direção de Finanças de Braga (fls. 72 a 80 do PA);

6. Na informação 0002/2008 foi aposto em 15.01.2008, o despacho pelo Subdiretor-Geral “*Concordo. Informe-se e proceda-se nos termos propostos.*” (fls. 72 a 80 do PA);

7. Em 10.03.2008, pela Divisão de Justiça Tributária, da Direção de Finanças de Braga, no âmbito da reclamação graciosa n.º 0450 2008 04000129, foi prestada informação na qual se concluiu “(...) deverá ser indeferida a pretensão da Reclamante, uma vez, que os objectivos não têm vindo a ser cumpridos nos termos da alínea c) da cláusula sétima do Contrato de Concessão de Benefícios Fiscais (fls. 98 a 101 do PA apenso aos autos);

8. Em 12.03.2008, foi a ora impugnante notificada do projeto de decisão (fls. 102 a 103 dos PA);

9. Em 27.03.2008 exerceu o direito de audição prévia (fls. 104 a 105 do PA);

10. Em 03.04.2008, pelo Diretor de Finanças Adjunto foi proferido despacho indeferindo a reclamação graciosa “(...) uma vez que os objectivos contratuais não têm vindo a ser cumpridos nos termos da alínea c) da cláusula sétima do Contrato de Concessão de Benefícios Fiscais.

Nos termos do n.º 2 do art 36º do CPPT deve a presente Decisão Administrativa ser notificada à Reclamante e de que dela poderá interpor recurso hierárquico a apresentar no prazo de 30 dias ou impugnação judicial a apresentar no prazo de 15 dias nos termos do n.º 2 do art. 66º e n.º 2 do art 102º, ambos do CPPT.(...)” constante de fls. 148 a 151 do PA apenso o qual se dá por integralmente por reproduzido

11. Em 10.06.2008 foi a A....., S.A., notificada do despacho de indeferimento (fls. 152 a 163 do PA);

12. Em 09.06.2008 a A....., S.A interpôs recurso hierárquico do despacho de indeferimento da reclamação graciosa (fls. 2 a 8 do Processo de Recurso Hierárquico constante do PA apenso aos autos);

Em 29.10.2010, foi prestada a informação 2235/2010, emitida por técnico de Direção de Serviços do imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas constante de fls. 15 a 22 do Processo de Recurso Hierárquico constante do PA apenso aos autos que aqui se dá por integralmente por reproduzido;

13. Em 11.11.2010, pela Subdiretora Geral, em regime de subdelegação foi aposto na informação 2235/2010, o seguinte despacho “*Indefiro o recurso hierárquico, com os fundamentos invocados.*” - ato aqui reclamado - fls. 15 a 22 do Processo de Recurso Hierárquico constante do PA apenso aos autos);

14. O despacho de 11.11.2010, pela Subdiretora Geral foi notificada a ora impugnante em 03.12.2011 (fls. 24 e 25 do Processo de Recurso Hierárquico constante do PA apenso aos autos);

15. Pela Resolução do Conselho de Ministros publicada no Diário da República, 1ª Série, n.º 36, de 20.02.2013, foi declarada nos termos do artigo 12.º do Decreto-Lei n.º 409/99, de 15 de outubro, a resolução do contrato de concessão de benefícios fiscais celebrado em 8 de junho de 2004 entre o Estado Português e a A....., SA., com o número de identificação de pessoa coletiva, na sequência da Resolução do Conselho de Ministros n.º 81/2004, de 24 de junho (cfr. 975 dos autos);

16. A impugnante foi notificada através do ofício da AICP Portugal Global S - 09/04/2013-08155 do qual consta que “*Para os devidos efeitos. Ficam V. Exas. notificados de que, por Resolução do Conselho Ministros n.º 36, de 20 de Fevereiro, foi declarada a resolução do Contrato de Concessão de Benefícios Fiscais celebrados com a A....., S.A, com a conseqüente perda integral de todos os incentivos fiscais utilizados.*

A resolução do Contrato de Concessão de Benefícios Fiscais determina a obrigação de no prazo de 30 dias se proceder ao pagamento das importâncias correspondentes às receitas fiscais não arrecadas, acrescidas de juros legais compensatórios, havendo lugar a procedimento executivo na falta de pagamento no referido prazo.” (fls. 975 e 976 dos autos);

17. A impugnante deduziu a presente impugnação judicial em 09.03.2011 (fls. 1 dos presentes autos). Nada mais se deu como provado.

Há agora que apreciar este recurso.

A recorrente coloca duas questões que importa decidir:

A primeira, saber se a inutilidade superveniente da lide determina a absolvição do pedido;

A segunda, saber se em caso de ocorrer essa inutilidade superveniente as custas dos presentes autos devem ser a cargo, em exclusivo, da recorrente/impugnante.

Também o Ministério Público coloca a questão de saber se estaremos efectivamente perante a inutilidade superveniente da presente instância, uma vez que não há qualquer indicação no probatório de que o acto administrativo que foi considerado “causa” da inutilidade desta instância tenha sido impugnado ou se sobre o mesmo já se tenha formado caso decidido ou resolvido.

Vejam, então.

Dispõe o artigo 277º do CPC, sob a epígrafe “Causas de extinção da instância”:

A instância extingue-se com:

- a) O julgamento;
- b) O compromisso arbitral;
- c) A deserção;
- d) A desistência, confissão ou transação;
- e) A impossibilidade ou inutilidade superveniente da lide.

Entre estas causas de extinção da instância do processo declarativo, aplicáveis aos processos do contencioso tributário por força do disposto no artigo 2º, alínea e) do CPPT, encontra-se a impossibilidade ou inutilidade superveniente da lide.

Trata-se de uma causa de extinção da instância que tem origem num facto ou acontecimento que ocorra após o início da instância (superveniente) e exterior à mesma (sem intervenção do Tribunal no âmbito do próprio processo), determinando essa extinção sem que o Tribunal tenha que se pronunciar quanto ao mérito da causa.

Portanto, em virtude da ocorrência desse facto ou acontecimento, a instância não se pode manter porque ocorreu o desaparecimento dos sujeitos partes na causa, ou porque ocorreu o desaparecimento do objecto do processo, ocorrendo, assim, a desnecessidade de pronúncia do Tribunal relativamente ao pedido, ou pedidos, formulados pelas partes.

Na sentença recorrida, fundamentou-se a decisão nos seguintes termos:

Resulta da matéria assente que a impugnante em 08.06.2004 e o Estado Português, representado pela Agência Portuguesa para o Investimento, EPE., e a Fábrica A....., S.A., e B..... - SGPS, Lda., celebraram contrato de incentivo financeiro, com forma de subsídio reembolsável e de subsídio a fundo perdido para a aplicação na execução de um projeto de investimentos.

E em 08.06.2004 o Estado Português, representado pela Ministra do Estado e das Finanças e a Fábrica A....., S.A., e B..... - SGPS, Lda. celebraram contrato de concessão de benefícios fiscais.

Resulta da cláusula décima do referido do contrato de incentivos financeiros que a resolução do contrato é declarada por resolução do Conselho de Ministros, mediante proposta da Ministra do Estado e das Finanças e da Economia, nomeadamente no caso não cumprimento dos objetivos e obrigações estabelecidos no contrato investimento e no contrato de concessão de benefícios fiscais, nos prazos neles fixados, por facto imputável à empresa à sociedade ou aos seus sócios.

A cláusula décima primeira prevê que a resolução do contrato implicará a perda total dos benefícios fiscais que constituem o incentivo fiscal, concedido e ainda a obrigação de, no prazo de 30 dias a contar da respectiva notificação, e independentemente do tempo entretanto decorrido desde a data da verificação dos respetivos factos geradores de imposto, pagar, nos termos da lei, as importâncias correspondentes às receitas fiscais não arrecadadas, acrescidas do juro compensatório, nos termos do artigo 35.º da LGT, havendo lugar ao procedimento executivo, verificando-se a falta de pagamento até ao termos daquele prazo de 30 dias.

Resulta ainda da matéria assente que pela Resolução do Conselho de Ministros publicada no Diário da República, 1ª Série. n.º 36, de 20.02.2013, foi declarada nos termos do artigo 12.º do Decreto-Lei n.º 409/99, de 15 de outubro, a resolução do contrato de concessão de benefícios fiscais celebrado em 8 de junho de 2004 entre o Estado Português e a A....., S.A., com o número de identificação de pessoa coletiva, na sequência da Resolução do Conselho de Ministros n.º 81/2004, de 24 de junho.

E que a impugnante foi notificada através do ofício da AICP Portugal Global S-09/04/2013-08155 do qual consta que “Para os devidos efeitos. Ficam V. Exas. notificados de que, por Resolução do Conselho Ministros n.036 de 20 de Fevereiro, foi declarada a resolução do Contrato de Concessão de Benefícios Fiscais celebrados com a A....., S.A com a consequente perda integral de todos os incentivos fiscais utilizados.

A resolução do Contrato de Concessão de Benefícios Fiscais determina a obrigação de no prazo de 30 dias se proceder ao pagamento das importâncias correspondentes às receitas fiscais não arrecadas, acrescidas de juros legais compensatórios, havendo lugar a procedimento executivo na falta de pagamento no referido prazo.

Resulta assim, que o direito que a impugnante se arroga - reembolso da quantia de € 1.847.657,60 respeitante a IRC dos anos de 1999, 2000 e 2001, resultante do facto de lhe terem sido atribuídos benefícios fiscais correspondentes a 10% dos investimentos relevantes efetuados naqueles exercícios, decorrentes do contrato de investimento - deixa de ter qualquer fundamento de facto e de direito.

E como bem refere o digno magistrado do Ministério Público no seu duto parecer “No caso dos autos, a impugnante vem pedir o reembolso do IRC dos anos de 2000 e 2001, que teria pago a mais em função dos benefícios fiscais a que teria direito por força do dito contrato. Por isso, tendo esse contrato sido resolvido unilateralmente por a impugnante não ter atingido os objectivos contratualmente fixados, por se terem verificado situações de incumprimento, a impugnante deixou de ter direito ao crédito atribuível, no montante total de 1.847.657,60 €.

Consequentemente também não há qualquer fundamento para reembolsar a impugnante pelo imposto que teria pago a mais. Logo, com a resolução do dito contrato, deixou de subsistir qualquer fundamento para o reembolso petitionado pela impugnante.”

Assim, face ao supra exposto, tendo o contrato, subjacente ao pedido aqui formulado, sido resolvido unilateralmente pelo Estado Português deixa de ter objeto a presente impugnação, pelo que fica prejudicado o conhecimento da questão da legalidade e demais questões, uma vez que é um ato inútil.

Acresce ainda referir, que a impugnante não ficará prejudicada do seu reembolso caso, em sede própria impugne o ato administrativo de resolução do contrato e obtenha ganho, tendo direito à reconstituição da situação normal.

Atendendo ao supra decidido, fica prejudicado o conhecimento das demais questões suscitadas nos termos do crt.º 608.º n.º 2 do CPC, pelo que dela não se conhecerão.

Nestes termos, julgo improcedente a presente impugnação mantendo-se a decisão de indeferimento do recurso hierárquico com todas as consequências legais.

Valor da ação: € 1.847.657,60. (artigo 306.º, n.ºs 1 e 2 do CPC, ex. vi. artigo 2.º, do CPPT).

Custas pela impugnante, nos termos dos artigos 527.º, n.ºs 1 e 2 do CPC, 122.º do CPPT e artigos 6.º e 8.º n.º 13.º do RCP.

Da leitura atenta que se faz deste segmento da sentença recorrida, podemos surpreender que aí não se concluiu pela inutilidade superveniente da lide, antes pelo contrário.

O que se decidiu foi que, face à resolução unilateral do Contrato mediante o qual eram concedidos benefícios fiscais à recorrente, a mesma deixou de ter o direito que se arrogava e, nessa medida, o pedido por si formulado sempre teria que ser julgado improcedente e, por essa razão, é que se considerou prejudicado o conhecimento das concretas questões colocadas na presente impugnação, isto é, para a procedência da impugnação, bastava, no dizer da sentença recorrida, a eliminação do direito da impugnante por via da resolução do referido Contrato.

Acontece, porém, que não se extrai dos autos, como bem refere o Ministério Público, que tal resolução se tenha consolidado na ordem jurídica por via da sua não impugnação, ou seja, que se tenha formado caso resolvido ou decidido e nessa medida tenha dado origem ao desaparecimento do objecto do processo, isto é, do direito que se pretendia fazer valer em juízo. Só nesta hipótese é que a sentença poderia ter assumido o sentido que lhe foi dado pela Sra. Juiz a quo.

Assim, e porque este facto é desconhecido, não se encontra este Supremo Tribunal na posse dos elementos factuais necessários para poder decidir o presente recurso (ou eventualmente se se tratará mais propriamente de uma situação de ocorrência de questão prejudicial que determinaria a suspensão desta instância), razão pela qual, não se pode manter a sentença recorrida, impondo-se que se apure esse facto concreto na instância recorrida, uma vez que a este Supremo Tribunal está vedada a pronúncia quanto à matéria de facto.

Face ao exposto, os juízes da Secção do Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo acordam, em conferência:

-anular a sentença recorrida pelas razões atrás expostas;

-ordenar a baixa dos autos ao Tribunal recorrido para que aí se amplie a matéria de facto tal como anteriormente indicado, assim se dando provimento ao recurso.

Sem custas.

D.n.

Lisboa, 21 de Outubro de 2015. — *Aragão Seia* (relator) — *Casimiro Gonçalves* — *Francisco Rothes*.

Acórdão de 21 de Outubro de 2015.**Assunto:**

Alegações pré-sentenciais. Falta de notificação para alegar. Nulidade processual.

Sumário:

- I — No processo de impugnação judicial, tendo havido junção ao processo de documentos com relevo probatório (documentos juntos pela impugnante e processo administrativo junto pela Fazenda Pública) que relevaram para a especificação da matéria de facto julgada provada, impunha-se a notificação das partes para alegarem sobre esta matéria ao abrigo do disposto no art. 120.º do CPPT, não podendo haver conhecimento imediato do pedido, sob pena de violação dos princípios do contraditório e da igualdade dos meios processuais ao dispor das partes (art. 3.º, n.º 3, do CPC e art. 98.º da LGT).*
- II — Não tendo o impugnante sido notificado para alegações, ocorreu no processo uma omissão susceptível de influir no exame e decisão da causa, determinante de anulação dos pertinentes termos do processo (art. 195.º do CPC e art. 98.º, n.º 3, do CPPT).*

Processo n.º 309/15-30.

Recorrente: A..., S. A.

Recorrida: Fazenda Pública.

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

Recurso jurisdicional da sentença proferida no processo de impugnação judicial com o n.º 1270/09.4BEPRT

1. RELATÓRIO

1.1 A sociedade denominada “A....., S.A.” (adiante Contribuinte, Impugnante ou Recorrente), discordando da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto que julgou improcedente a impugnação judicial por ela deduzida contra a decisão que lhe indeferiu o recurso hierárquico que interpôs da decisão de indeferimento da reclamação graciosa que deduziu contra a liquidação adicional de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (IRC) do ano de 2000, recorreu dessa sentença para o Supremo Tribunal Administrativo, assacando-lhe nulidades e erro de direito e, do mesmo passo, arguindo a nulidade processual por falta de notificação para as alegações previstas no art. 120.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT).

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

«(a) *Finda a fase dos articulados o Tribunal a quo passou directamente para a fase da decisão.*

(b) *Tendo no caso concreto sido junto, pela Fazenda Pública, o processo administrativo – que é um meio de prova – ao abrigo do princípio do contraditório não poderia ter sido suprimida a fase das alegações, porque o processo de impugnação judicial não contempla um ulterior articulado que permita ao Recorrente pronunciar-se quanto ao teor das informações contidas no processo junto aos autos.*

(c) *Em qualquer caso, a decisão de conhecer imediatamente do pedido deve ser precedida da audição dos sujeitos processuais, com vista a permitir que os mesmos indiquem se pretendem invocar factos e argumentos que, até àquela fase, não tivessem podido suscitar. Só assim será garantida a aplicação do princípio do contraditório.*

(d) *No caso concreto, e como se pode concluir das presentes alegações, são vários os argumentos de direito que o Recorrente pretendia ter apresentado em sede de alegações e que poderiam ter influído na decisão do Tribunal a quo mas que não pôde apresentar na petição inicial (que deu entrada em Maio de 2009).*

(e) *Por outro lado, o Tribunal a quo não notificou o Recorrente da sua intenção de conhecer imediatamente do pedido, pelo que o Recorrente não se pôde pronunciar a este respeito, também por esta via sendo violado o princípio do contraditório.*

(f) *Por se tratar de uma formalidade que a lei prescreve e cuja omissão pode ter influído no exame da causa, a não notificação do Recorrente para apresentar alegações de direito constitui uma nulidade processual nos termos do número 1 do artigo 195.º do Código de Processo Civil, aplicável ex vi da alínea e) do artigo 2.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário.*

(g) *Em conformidade, a sentença recorrida padece de nulidade decorrente da falta de observância da fase processual das alegações de direito previstas no artigo 120.º do Código de Procedimento e de*

Processo Tributário, pelo que deverá ser revogada, nos termos do disposto no número 2 do artigo 195.º do Código de Processo Civil, aplicável ex vi da alínea e) do artigo 2.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, devendo o Tribunal a quo notificar o Recorrente para apresentar as suas alegações de direito.

(h) A sentença recorrida é notoriamente omissa quanto à especificação da matéria de facto, já que, por um lado, não é efectuada qualquer apreciação crítica dos factos que são considerados provados, que é fundamental para o exercício do direito de recurso e para que o tribunal de recurso se possa pronunciar, e, por outro lado, na análise de várias questões são omitidos factos e são assumidos factos que não foram objecto de especificação.

(i) E tão omissa é a sentença recorrida que relativamente a uma das questões decididas contra o Recorrente e que mais relevância assume em termos quantitativos, a da desconsideração de variações patrimoniais negativas registadas pelo Recorrente ao abrigo do número 1 do artigo 23.º do Código do IRC na redacção à data relevante, o Tribunal a quo se limita a transcrever a decisão do recurso hierárquico, misturando na transcrição elementos de facto aí referidos e a apreciação de direito que de tais elementos de facto fez o autor da decisão.

(j) Já relativamente à imputação de lucros efectuada pela Administração Tributária ao abrigo do artigo 57.º-B do Código do IRC (actual artigo 66.º) na redacção à data relevante, não há qualquer menção aos pressupostos de que depende a aplicação do regime em causa, nomeadamente os que determinam a qualificação das sociedades como sujeitas “a um regime fiscal claramente mais favorável”, ou até o próprio apuramento de lucros no exercício de 2000.

(k) Não há igualmente qualquer menção à sociedade A..... Capital Finance Ltd., nem expressa nem implícita. A sociedade em causa não é aliás mencionada na sentença, tout court: não é mencionada nos factos considerados provados, não é mencionada quanto a factos não provados, não é mencionada na fundamentação da matéria de facto, não é mencionada na análise do direito e não é mencionada no dispositivo.

(l) Nos termos do número 1 do artigo 125.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (sublinhado do Recorrente), “[c]onstituem causas de nulidade da sentença a falta de assinatura do juiz, a não especificação dos fundamentos de facto e de direito da decisão, a oposição dos fundamentos com a decisão, a falta de pronúncia sobre questões que o juiz deva apreciar ou a pronúncia sobre questões que não deva conhecer”.

(m) A falta de especificação dos fundamentos de facto da decisão impede o Recorrente de cabalmente exercer o seu direito de recurso, já que terá para o efeito que “adivinhar” de que forma foram valorados os factos e qual a profundidade da análise que deles fez o Tribunal a quo, e tem o potencial de afectar a capacidade de apreciação do mérito da decisão por parte de Vossas Excelências.

(n) Desta forma, a sentença recorrida padece do vício de nulidade também por falta de especificação dos fundamentos de facto da decisão, o que se invoca nos termos do número 1 do artigo 125.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

(o) O Recorrente peticionou expressamente na presente acção (cfr. artigo 108.º da petição inicial) a anulação da correcção de que foi objecto ao abrigo do artigo 57.º-B do Código do IRC (actual artigo 66.º) na redacção à data vigente, efectuada pela administração fiscal em função da detenção pelo Recorrente, a 31 de Dezembro de 2000, de 100% da A..... Internacional II, Sociedade Unipessoal, SGPS, Lda., uma sociedade gestora de participações sociais instalada na zona franca da Madeira, que por sua vez detinha directamente participações nas sociedades (residentes nas Ilhas Cayman) A..... Capital Finance Ltd. e A..... Finance Company Ltd. correspondentes a, respectivamente, 100% e 0,00714% do capital social. O Impugnante detinha ainda indirectamente 0,368% do capital desta última sociedade através de uma outra participada detida a 100%.

(p) O pedido do Recorrente na presente acção tinha claramente como objecto a correcção relativa aos lucros que lhe foram imputados por referência às duas sociedades residentes nas Ilhas Cayman – a A..... Capital Finance Ltd. e A..... Finance Company Ltd.

(q) Na sentença recorrida o Tribunal a quo, não tendo apreciado todas as considerações do Recorrente a propósito da correcção relativa à imputação de lucros das sociedades A..... Capital Finance Ltd. e A..... Finance Company, Ltd., o que é aceitável numa perspectiva estritamente processual, não conheceu, expressa ou implicitamente, de todas as questões suscitadas invocadas pelo Recorrente, na medida em que omitiu da sua análise e decisão a questão da (i)legalidade da imputação de lucros da A..... Capital Finance Ltd.

(r) Como também, ostensivamente, nada referiu – embora não se veja como poderia tê-lo feito – quanto às razões da não pronúncia.

(s) Em conformidade, a sentença recorrida enferma de nulidade por omissão parcial de pronúncia, nos termos do artigo 125.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário e dos artigos 195.º e 199.º do Código de Processo Civil (ex vi da alínea e) do artigo 2.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário).

(t) *De acordo com a melhor doutrina e a jurisprudência mais avisada, os custos comprovados incorridos pelo Recorrente eram aceites para efeitos de IRC à luz do número 1 do artigo 23.º do Código deste imposto na redacção à data relevante, desde que se pudesse concluir que o foram na prossecução do interesse societário ou seja, que não estavam relacionados com a prossecução de interesses alheios à sociedade, como os interesses de sócios ou de terceiros.*

(u) *Após ter dado como “provados” os factos tal como descritos pelo Subdirector-Geral dos Impostos e a apreciação que de tais factos é feita na decisão de indeferimento parcial do recurso hierárquico imediatamente contestada na presente acção, desta forma aderindo sem reservas à posição assumida por aquela entidade considerou o Tribunal a quo, mediante remissão para e transcrição do acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 24 de Setembro de 2014, que a “dispensabilidade” à luz do número 1 do artigo 23.º do Código do IRC na redacção à data relevante “[se circunscribe] às situações de confusão entre o património empresarial e o património pessoal dos sócios, bem como àquelas em que a empresa, em detrimento do seu património, pretende beneficiar terceiros”, para, no entanto, retirar desta afirmação que a “consideração como custo fiscal” tem afinal a ver com a “[clara] potencialidade de gerar incremento de ganho”.*

(v) *Implicitamente sindicando a bondade e oportunidade das decisões de gestão do Recorrente, qualificando-as (também implicitamente) como “má gestão”, a “boa gestão” traduzindo-se na alienação das acções “independentemente das prestações acessórias e crédito”, validando igual actuação do Subdirector-Geral dos Impostos, o Tribunal a quo entra em total oposição com a doutrina e jurisprudência consolidadas nesta matéria e em total oposição com a jurisprudência citada por ele próprio (que com ela afirma concordar “humildemente”...).*

(w) *O Recorrente demonstrou no presente processo a “indispensabilidade” da variação patrimonial que foi desconsiderada para efeitos de determinação do lucro tributável no sentido previsto no número 1 do artigo 23.º do Código do IRC na redacção à data relevante, que decorreu de uma operação de cessão de prestações suplementares e de créditos que a Administração Tributária verificou ter ocorrido efectivamente, o que foi aceite como provado pelo Tribunal a quo mediante adesão (acrítica, mas adesão) a esta verificação.*

(x) *A operação em causa estava associada à alienação da participação na sociedade então designada por B....., SA., tendo o preço da cessão de créditos sido inferior ao respectivo valor nominal porque a sociedade em causa apresentava uma situação líquida deficitária, que permitia perspectivar com grande segurança a incobrabilidade do crédito; por outro lado, as prestações suplementares não podiam ser restituídas ao Recorrente por força do artigo 32.º do Código das Sociedades Comerciais, na redacção à data relevante, já que por essa via a situação líquida da sociedade ficaria inferior à soma do capital e da reserva legal,*

(y) *A operação em análise, da qual resultou a variação patrimonial negativa cuja dedutibilidade não foi aceite ao abrigo do número 1 do artigo 23.º do Código do IRC, nada tem de inusual no seu desenho ou nas características sobre as quais a Administração Tributária e, por adesão acrítica à posição daquela, o Tribunal a quo lançam o anátema da não indispensabilidade na concepção (errada) de que partem: atribuir o valor simbólico a prestações suplementares ou a créditos cedidos relativamente a sociedades que não têm capacidade de os pagar é habitual e permite ao accionista que, como foi o caso, também aliena a sua participação, “libertar-se” da necessidade de futuros aumentos de capital.*

(z) *Não pode em consequência concluir-se que existe a “motivação [e, por maioria de razão, a ‘forte motivação’ exigida pela jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo] que convença de que [tais custos] foram incorridos para além do objectivo social, ou seja, na prossecução de outro interesse que não o empresarial, ou, ao menos, com nítido excesso, desviante, face às necessidades e capacidades objectivas da empresa”.*

(aa) *Acréscce ao referido que o Tribunal a quo concluiu que o “objectivo para o negócio (...) permanece desconhecido e, certamente, não é para a prossecução do respectivo objecto social [do Recorrente].”*

(bb) *Ora, o papel do Tribunal a quo no processo não se limitava à apreciação dos elementos de facto ou de direito que lhe são submetidos pelas partes, mas, nos termos do artigo 13.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, obrigava-o a “realizar ou ordenar todas as diligências que [considerasse] úteis ao apuramento da verdade relativamente aos factos que [lhe era] lícito conhecer” ou, nos termos equivalentes previstos no artigo 99.º da Lei Geral Tributária, “realizar ou ordenar officiosamente todas as diligências que se lhe [afigurassem] úteis para conhecer a verdade relativamente aos factos alegados ou de que officiosamente [podia] conhecer.”*

(cc) *Há assim que concluir que o Tribunal a quo deveria ter officiosamente ordenado as diligências que considerasse adequadas para o esclarecimento da dúvida manifestada.*

(dd) *Por outro lado, sendo notórias na situação em análise as dúvidas do Tribunal a quo sobre o facto tributário, tais dúvidas não poderiam ter sido valoradas em desfavor do Recorrente, em obediência ao artigo 100.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário.*

(ee) *Em conformidade, porque enferma de erro de julgamento e, em qualquer hipótese, perante a dívida do Tribunal a quo, deverá a sentença recorrida ser revogada e, em consequência, ser substituída por nova decisão que acolha os argumentos de direito invocados pelo Recorrente na petição inicial e nas presentes alegações, determinando a anulação da liquidação impugnada na parte relevante.*

(ff) *Considerando que o regime de imputação de lucros previsto no artigo 57.º-B do Código do IRC (actual artigo 66.º) na redacção à data relevante viola a liberdade de circulação de capitais conferida ao Recorrente pelo artigo 56.º do Tratado da Comunidade Europeia que então era aplicável (actual artigo 63.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia) e o princípio da tributação pelo lucro real previsto no artigo 104.º da Constituição da República Portuguesa, que em ambos os casos prevalecem sobre o Código do IRC por força do artigo 8.º da Constituição da República Portuguesa, e que, em qualquer hipótese, nunca a imputação em causa poderia ser devida relativamente a lucros da A..... Finance Company Ltd., detida pelo Recorrente em percentagem inferior à mínima prevista na lei, e que, por fim, a imputação não seria devida por referência ao lucro de 2000 de nenhuma das sociedades em causa por tal lucro se destinar obrigatoriamente à cobertura de prejuízos de exercícios anteriores, o Recorrente não procedeu a qualquer imputação para efeitos de determinação do lucro tributável relativamente às sociedades A..... Capital Finance, Ltd. e A..... Finance Company, Ltd. relativamente aos lucros apurados pelas sociedades referidas no exercício de 2000.*

(gg) *Na formulação vigente em 2000, o ano a que respeita a correcção ao lucro tributável agora em análise, que é aliás também a sua formulação actual, o princípio da liberdade de circulação de capitais previsto no artigo 56.º do Tratado da Comunidade Europeia (actual artigo 63.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia) proibia todas as restrições aos movimentos de capitais e pagamentos.*

(hh) *O artigo 57.º do mesmo Tratado (actual artigo 64.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia) previa que os Estados membros podem aplicar “a países terceiros (...) quaisquer restrições em vigor em 31 de Dezembro de 1993”.*

(ii) *O artigo 58.º do mesmo Tratado (actual artigo 65.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia) previa que os Estados membros podiam aplicar “as disposições pertinentes do seu direito fiscal que estabeleçam uma distinção entre contribuintes que não se encontrem em idêntica situação no que se refere ao seu lugar de residência ou ao lugar em que o seu capital é investido”, mas apenas quando tais disposições se encontrassem já em vigor no final de 1993 (conforme Declaração n.º 7 anexa ao Tratado de Maastricht).*

(jj) *Da mesma forma, os Estados membros podiam tomar “todas as medidas indispensáveis para impedir infracções às suas leis e regulamentos, nomeadamente em matéria fiscal (...)” mas estas medidas “não dev[ia]m constituir um meio de discriminação arbitrária, nem uma restrição dissimulada à livre circulação de capitais e pagamentos.”*

(kk) *O regime de imputação de lucros previsto no artigo 57.º-B do Código do IRC (actual artigo 66.º), que não se encontrava ainda em vigor no final de 1993 (não beneficiando em conformidade das cláusulas de stand-still antes referidas), condicionava a escolha da localização das aplicações de capitais dos sujeitos passivos de IRC, já que, por um lado, a imputação não era devida caso tal aplicação se traduzisse no investimento em sociedades residentes e, por outro lado, a imputação não era devida no caso de investimentos em todas as sociedades não residentes, limitando-se aos investimentos em sociedades “submetidas a um regime fiscal claramente mais favorável”.*

(ll) *Uma pessoa colectiva residente em Portugal, como o Recorrente, encontrava-se, à data relevante, na mesma situação perante lucros com origem numa sociedade aqui residente e lucros de uma sociedade não residente na União Europeia, nomeadamente porque a incidência de IRC na esfera do sujeito passivo residente era estabelecida independentemente da origem dos lucros.*

(mm) *Contrariamente ao que foi decidido pelo Tribunal a quo, a imputação de lucros de sociedades não residentes que possam ser consideradas sociedades sujeitas a um regime fiscal privilegiado, nomeadamente por serem residentes de países ou territórios da lista que determina aquela conclusão independentemente da sujeição a um imposto “idêntico ou análogo” ao IRC ou a tributação efectiva inferior à mínima prevista na lei afecta a liberdade de circulação de capitais da pessoa singular ou colectiva que dela beneficiava ao abrigo do Tratado da Comunidade Europeia e dela beneficia ao abrigo do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia, na medida em que condiciona a escolha do Estado no qual a aplicação de capitais é efectuada, já que, por um lado, a imputação não é devida o caso de a aplicação ser efectuada em sociedades residentes e, por outro lado, não é devida no caso de todas as sociedades não residentes. É uma restrição imposta pelo Estado de origem, mas tal é irrelevante na apreciação da sua conformidade com o direito da União Europeia, já que é indiferente, para estes efeitos, qual o Estado – o de origem ou o de destino – que estabelece a restrição.*

(nn) *O artigo 57.º-B do Código do IRC (actual artigo 66.º) presumia, sem qualquer possibilidade de prova em contrário, que a aplicação de capitais em sociedades “submetidas a um regime fiscal claramente mais favorável” fora do contexto da liberdade de estabelecimento era abusiva e não limitava a aplicação do regime aí previsto aos “expedientes puramente artificiais”, pelo que excedia o*

que seria necessário, adequado e proporcionado ao fim da norma, o combate à evasão fiscal, violava o princípio da liberdade de circulação de capitais garantido pelo artigo 56.º do Tratado da Comunidade Europeia.

(oo) O artigo 57.º-B do Código do IRC (actual artigo 66.º) violava igualmente a Constituição da República Portuguesa, sobretudo quando interpretado no sentido de que o montante dos lucros a imputar não tinha obrigatoriamente que tomar em consideração as regras aplicáveis na jurisdição em causa em matéria de impossibilidade de distribuição de lucros quando existam resultados transitados negativos, como se verifica no caso em análise.

(pp) E que o legislador foi bem claro quanto ao objectivo do regime que previu, o de impedir a acumulação de lucros distribuíveis mas não distribuídos por forma a evitar a tributação que, até ao momento da introdução da legislação em análise, se limitava aos lucros distribuídos

(qq) Ora, a A..... Capital Finance Ltd., por referência à qual o Tribunal a quo terá sancionado a imputação de lucros ao Recorrente registava nas suas contas, em 2000, resultados transitados negativos, não sendo a distribuição de lucros desta sociedade possível enquanto não fossem cobertos os resultados negativos em causa, pelo que, efectivamente, esta sociedade não apurou lucros distribuíveis.

(rr) Não estamos assim perante uma “antecipação da consideração para efeitos de tributação em Portugal dos lucros que cab[iam] à participação do [Recorrente mediante a] imputação, a este, independentemente de distribuição, da parte do lucro – após impostos – que lhe cab[ia]”, porque nenhuma parte dos lucros apurados pela A..... Capital Finance Ltd. cabia ao Recorrente, obrigatoriamente destinados à cobertura de prejuízos de anos anteriores que estavam.

(ss) A imputação de lucros que, de facto, não podem ser distribuídos por terem como afectação obrigatória a cobertura de prejuízos traduz assim uma dupla ficção: a de que tais lucros são susceptíveis de distribuição e a de que foram distribuídos, impedindo, por definição, a ocorrência do facto ao qual o legislador atribui a virtualidade de “eliminar” a consequência da imputação, a efectiva distribuição.

(tt) E, por esse motivo, o regime de imputação de lucros aqui em análise afronta o princípio constitucional da capacidade contributiva e o princípio constitucional da tributação das empresas fundamentalmente pelo lucro real, que resulta intoleravelmente violado quando, como no caso em análise, nenhum lucro, qualquer que seja a medida utilizada, existiu na esfera do Recorrente.

(uu) E, conforme tem consistentemente vindo a ser decidido pelo Tribunal Constitucional, nomeadamente no seu acórdão n.º 494/2009 (Diário da República n.º 206, de 23 de Outubro de 2009, pág. 7987 e seg.), a apreciação de um regime legal estabelecido com intenção antiabusiva (como é claramente, e por confissão do próprio legislador; o caso do artigo 57.º-B do Código do IRC) tem que ser efectuada à luz do princípio da proibição do excesso: a medida em causa no processo referido foi considerada “um meio ordenado à efectividade da obrigação tributária e ao combate à evasão fiscal [mas] num Estado de direito, os meios têm que ser adequados e proporcionados” (sublinhado do Recorrente).

(vv) O Recorrente aceita, confessa que não sem alguma relutância, que o objectivo de combate ao abuso e evasão fiscal possa ser adequadamente atingido com um regime que cumpra uma função meramente antecipatória da tributação que desempenha relativamente a “lucros não abusivos”, ou seja, se, de facto, a efectiva (posterior) distribuição de lucros ao sujeito passivo de IRC residente pode como que “anular” a inadequação resultante da ficção sobre que assenta o regime.

(ww) Mais relutância tem o Recorrente em aceitar a adequação da aplicação do regime a lucros que não são distribuíveis, ou seja, a hipóteses em que a função desempenhada não pode ser, por definição, meramente antecipatória, como é implicitamente aceite pelo Tribunal a quo.

(xx) É que, como facilmente se apreende, a opção legislativa que forjou o artigo 57.º-B do Código do IRC na redacção à data relevante, ainda que pretensamente justificada, não serve apenas os casos em que o comportamento do contribuinte é inidóneo ou existem indícios, mais ou menos evidentes, de que poderá sê-lo, antes tributando em função de um dado objectivo e ignorando outros dados objectivos: o apuramento de lucros por uma sociedade “residente fora do território nacional e aí submetidos a um regime fiscal claramente mais favorável” que, não obstante, não podem ser objecto de distribuição por serem obrigatoriamente afectados à cobertura de prejuízos.

(yy) Parafraseando o Tribunal Constitucional: nas circunstâncias como as subjacentes à situação em análise os sujeitos passivos vêem o seu lucro tributável aumentado por lucros que não lhe foram distribuídos e nunca lhes poderão ser distribuídos: onde está a margem de manobra para praticar os abusos que o legislador do artigo 57.º-B do Código do IRC na redacção à data relevante dava como adquiridos?

(zz) A necessidade de combater a evitação fiscal, objectivo constitucionalmente legítimo, pode justificar uma medida que não atenda ao princípio da tributação das empresas fundamentalmente pelo lucro real previsto no artigo 104.º da Constituição da República Portuguesa, que não é absoluto, mas a constitucionalidade de tal medida depende da sua proporcionalidade em função do respectivo fim, proporcionalidade esta que não se verificava no caso concreto.

(aaa) Por outras palavras, se é constitucionalmente legítimo (e até recomendável) que o legislador procure impedir a evasão fiscal e para o efeito viole o princípio da tributação pelo lucro real, não é legítimo que presuma que tal evasão é pretendida ou ocorra quando o sujeito passivo de imposto assume

determinados comportamentos sem lhe dar pelo menos a possibilidade de demonstrar que outro foi o objectivo e outro foi o resultado da escolha que o legislador considera “suspeita”.

(bbb) A consequência da imputação de lucros prevista no artigo 57.º-B do Código do IRC (actual artigo 66.º) na redacção à data relevante, sobretudo quando, como no caso concreto, tais lucros não são distribuíveis por se destinarem à cobertura de prejuízos de exercícios anteriores, demonstra a existência de desvios face à matriz constitucional de tributação do rendimento real: admitindo que o regime em análise poderia ser considerado um meio adequado de combater o abuso e até mesmo a fraude em matéria de “desvio” de lucros para zonas de baixa ou nula tributação, é, não obstante, um meio desproporcionado aos objectivos pretendidos, ao não permitir a demonstração de que tal abuso ou fraude não foram o objectivo e ou o efeito da detenção da participação na sociedade, partindo como que de uma presunção inilidível de que todas as transacções realizadas nas circunstâncias nele previstas constituem manobras de evasão ou fraude.

(ccc) Em conformidade, e contrariamente ao que foi decidido pelo Tribunal a quo, o artigo 57.º-B do código do IRC (actual artigo 66.º) na redacção à data relevante, ao prescindir de apurar a capacidade contributiva dos sujeitos passivos abrangidos pela norma, abdicando de prosseguir o objectivo da justiça tributária e ao exceder o que seria necessário, adequado e proporcionado ao fim da norma, o combate à evasão fiscal, restringia de forma inadmissível o princípio da tributação das empresas fundamentalmente de acordo com o seu lucro real, ao não observar o princípio da proporcionalidade.

(ddd) Enferma assim a sentença recorrida de erro de julgamento, pelo que deverá ser revogada por Vossas Excelências.

(eee) Considerou o Tribunal a quo que “[o Recorrente) é uma entidade sujeita a IRC e beneficia de uma isenção, que incide sobre rendimentos da actividade exercida na zona franca da Madeira através da sua sucursal financeira exterior. Em 2000, [o Recorrente] possuía uma sucursal financeira exterior na Zona Franca da Madeira, facto este que qualifica a instituição de crédito como parcialmente isenta, nos termos do artigo 33.º do EBF. O agravamento da taxa de tributação autónoma sobre despesas confidenciais depende da qualidade do sujeito passivo – ser total ou parcialmente isento – e não de alguns dos seus rendimentos estarem ou não isentos. Como [o Recorrente] é um sujeito passivo parcialmente isento de IRC, [é]-lhe aplicável a taxa de 60% na tributação autónoma das despesas confidenciais, por força do disposto no n.º 2 do artigo 4.º do DL 192/90, de 9 de Junho.”

(fff) No entanto, o Recorrente não era à data relevante nem nunca foi um sujeito passivo parcialmente isento de IRC.

(ggg) Com efeito, tendo aproveitado embora ao Recorrente, até 31 de Dezembro de 2011, uma isenção de IRC relativamente aos rendimentos decorrentes da actividade exercida através da sua sucursal financeira exterior na zona franca da Madeira, preenchidas que fossem as demais condições previstas no artigo 33.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais, tal não lhe atribuía a condição de sujeito passivo parcialmente isento de IRC, porque a isenção em análise tinha natureza objectiva, sendo delimitada no tempo e respeitando à natureza dos rendimentos, pelo que não alterava o estatuto do Recorrente, nomeadamente transformando-o numa entidade isenta de IRC, ainda que parcialmente.

(hhh) Porque o Recorrente não podia ser considerado uma entidade que gozava de uma isenção subjectiva parcial de IRC no exercício de 2000, não era aplicável às despesas confidenciais ou não documentadas por si incorridas a taxa de 60%, taxa esta que, nos termos do artigo 4.º do Decreto-Lei n.º 192/90, de 9 de Junho, então vigente, era agravada por referência à taxa não agravada de 32%.

(iii) Em conformidade, e porque enferma de erro de julgamento, deverá a sentença recorrida ser revogada por Vossas Excelências.

Nestes termos, e nos mais de Direito que Vossas Excelências suprirão, deve o presente recurso ser dado como procedente, por provado e, em consequência, declarando-se as nulidades acima invocada, com as legais consequências.

Subsidiariamente, caso se entenda não existirem as nulidades suscitadas, sempre deverá dar-se provimento ao recurso, nos termos acima alegados, e, em consequência, ser revogada a decisão recorrida, por ilegal, e substituída por outra que determine a procedência total da impugnação, com as legais consequências.

Mais se requer que, caso Vossas Excelências se considerem incompetentes para, nos termos do número 2 do artigo 16.º do Código de Procedimento e Processo Tributário, conhecer do mérito do presente recurso, a indicação do Tribunal considerado competente e remessa do processo ao mesmo, tudo nos termos dos números 2 e 3 do artigo 18.º do Código de Procedimento e Processo Tributário».

1.3 A Fazenda Pública não contra alegou.

1.4 Recebidos os autos neste Supremo Tribunal Administrativo, foi dada vista ao Ministério Público e o Procurador-Geral Adjunto emitiu parecer no sentido de que «[...] se verifica a apontada nulidade da sentença por falta de especificação da fundamentação de facto relativamente à questão da “desconsideração de variações patrimoniais negativas registadas pelo Recorrente”, ao abrigo do n.º 1 do artigo 23 do CIRC», motivo por que «deve ser declarada essa nulidade, ao abrigo do disposto

nos artigos 125.º, n.º 1, do CPPT, e 615.º, n.º 1, alínea b), do Código de Processo Civil, determinando-se a sua [da sentença] anulação e a baixa dos autos à 1.ª instância» com a seguinte fundamentação: «[...]»

2.1 Importa apreciar, desde logo, as invocadas nulidades processual e da sentença recorrida.

No que respeita à nulidade processual resulta dos autos que após a apresentação da contestação por parte da Fazenda Pública, esta juntou aos autos o processo administrativo, reclamação graciosa e recurso hierárquico, facto que foi notificado ao Recorrente.

De seguida foram os autos apresentados ao Ministério Público para parecer e acto contínuo foi proferida sentença.

A questão que o Recorrente suscita consiste em saber se há ou não lugar à produção de alegações escritas e no caso afirmativo se a sua omissão configura preterição de formalidade legal com reflexo no exame e decisão da causa, geradora de nulidade.

Nos termos do n.º 1 artigo 113.º do CPPT, o juiz conhecerá logo do pedido se a questão for apenas de direito ou, sendo também de facto, o processo fornecer os elementos necessários. Todavia e caso o representante da Fazenda Pública suscitar questão que obste ao conhecimento do pedido será ouvido o impugnante – n.º 2 do citado preceito legal.

Ou seja, só neste último caso é que, em razão do princípio do contraditório, o impugnante deverá ser ouvido. No demais e designadamente perante a junção de documentos por parte da Fazenda Pública, haverá apenas lugar à sua notificação à parte contrária, a qual poderá impugnar a sua genuidade, nos termos do artigo... do Código de Processo Civil, aplicável subsidiariamente.

Como se alcança do disposto no n.º 4 do artigo 110.º do CPPT, com a apresentação da contestação, o representante da Fazenda Pública deve juntar aos autos o processo administrativo, que previamente deve solicitar ao órgão periférico local. E se isso não ocorrer pode o juiz solicitá-lo – n.º 5 do art. 110.º do CPPT. Ou seja, em razão de o acto impugnado ser em regra praticado no âmbito de processo administrativo, este terá que ser junto aos autos, seja pela Fazenda Pública, seja mediante diligência levada a cabo pelo juiz, pois só assim o tribunal estará em condições de apurar os termos, circunstâncias e fundamentação da sua prática.

Ora, em regra o impugnante já teve acesso ao conteúdo desse processo administrativo e designadamente à fundamentação do acto impugnado. E no caso concreto dos autos tendo a impugnação sido apresentada na sequência da apresentação de reclamação graciosa e de recurso hierárquico, impugnações administrativas que foram apresentadas na sequência da notificação do relatório de inspecção e respectivas conclusões, que servem de fundamentação dos actos impugnados, parece-se-nos óbvio que toda essa documentação já era do seu conhecimento. E se dúvidas houvesse, basta atentar à documentação apresentada pelo impugnante e aqui Recorrente com a petição inicial para concluir isso mesmo.

Daí que não possamos concordar com o entendimento de que com a junção do processo administrativo há sempre lugar à fase de alegações escritas, em razão do princípio do contraditório, como defende o Recorrente. Com efeito, não se alcança em que termos são minimamente beliscados os princípios do contraditório e da igualdade dos meios processuais ao dispor das partes.

Na verdade e até pela sua inserção sistemática na secção IV do Código relativa à instrução, a fase de alegações escritas prevista no artigo 120.º do CPPT, pressupõe a existência de uma fase de produção de prova, de forma a possibilitar às partes a sua apreciação crítica, como aliás é bem esclarecedor o segmento inicial da norma ao referir “finda a produção de prova”.

Ora, o processo administrativo junto com a contestação, contém prova documental que já era do conhecimento do impugnante e aqui recorrido e sobre a qual já o mesmo se havia pronunciado na petição inicial. E caso fosse intenção do legislador possibilitar uma fase de alegações escritas antes de o tribunal conhecer do pedido, ao abrigo do disposto no artigo 113.º do CPPT, uma vez que em regra há lugar à junção do processo administrativo, assim o teria previsto.

Por outro lado não resulta das alegações do Recorrente que o mesmo tenha sido surpreendido pela existência de qualquer documento no processo administrativo e sobre o qual não tenha tido oportunidade de se pronunciar. Como se alcança dos autos o Recorrente foi notificado da sua junção e nada disse nessa altura, sendo certo que esse era o momento para impugnar qualquer documento.

Concluimos, assim, que a falta de produção de alegações escritas pelas partes não teve qualquer repercussão ou influência no exame e decisão da causa, motivo pelo qual entendemos que não se verifica a nulidade apontada pelo Recorrente.

2.2 Quanto à nulidade da sentença recorrida, o Recorrente fundamenta-a em duas vertentes: nulidade por falta de especificação da matéria de facto e de direito e omissão de pronúncia.

No que à primeira vertente diz respeito refere a este propósito o Recorrente que a sentença “é notoriamente omissa quanto à especificação da matéria de facto, já que, por um lado, não é efectuada qualquer apreciação crítica dos factos que são considerados provados, que é fundamental para o exercício do direito de recurso e para que o tribunal de recurso se possa pronunciar, e, por outro lado,

na análise de várias questões são omitidos factos e são assumidos factos que não foram objecto de especificação” (alínea h) das conclusões de recurso).

E especificando melhor tal asserção refere o Recorrente que relativamente à questão da “desconsideração de variações patrimoniais negativas registadas pelo Recorrente”, ao abrigo do n.º 1 do artigo 23.º do CIRC, o tribunal “a quo” se limitou a transcrever a decisão do recurso hierárquico, misturando na transcrição elementos de facto aí referidos e a apreciação de direito que de tais elementos de facto fez o autor da decisão”.

E no que respeita à imputação de lucros efectuada pela AT ao abrigo do artigo 57.º-B do CIRC, não há qualquer menção aos pressupostos de que depende a aplicação do regime em causa, nem qualquer menção à sociedade “A..... Capital Finance Ltd.”.

Entende, assim, o Recorrente que na apreciação das questões colocadas ao tribunal a sentença é omissa relativamente a determinados factos e alude a outros que não foram objecto de especificação.

Quanto a este último ponto, importa referir que embora em termos estruturais a sentença deva conter uma parte onde são discriminados os factos dado como provados e não provados, assim como a respectiva fundamentação, não configura nulidade da sentença se determinados factos considerados relevantes na decisão são dados como assentes pelo juiz na parte relativa à discussão da matéria de direito. Pode entender-se que nesse caso a sentença está deficientemente estruturada, mas não que foram omitidos aqueles factos por não constarem da parte onde é discriminada a matéria de facto dada como assente.

Conforme se alcança da sentença recorrida, a Mma. juiz “a quo” elegeu as seguintes questões a decidir:

- 1.-violação do direito de audição;
- 2.- violação dos princípios da boa fé e da imparcialidade entre particulares e a Administração Pública;
- 3.- Erro de direito na apreciação das seguintes sub-questões:
 - a) custos não aceites por não estarem documentados;
 - b) custos não aceites decorrentes de perdas extraordinárias;
 - c) imputação de lucros para efeitos do disposto no artigo 57.º-B do CIRC.
- 4.- Incorrecta aplicação da tributação autónoma.

Resulta, assim, que a terceira questão foi desdobrada em três subquestões, entre as quais se contam os “custos não aceites decorrentes de perdas extraordinárias” e a “imputação de lucros para efeitos do disposto no artigo 57.º-B do CIRC”.

A propósito dos “custos não aceites decorrentes de perdas extraordinárias”, que a Mma. Juiz “a quo” identifica com a alienação da participação que o Recorrente detinha na sociedade “B....., S.A.” e com a “cessão das prestações suplementares e do crédito concedido”, foi invocado o entendimento vertido no acórdão do STA de 24/09/2014 (processo n.º 0779/14), que se transcreveu parcialmente, e no qual se tecem diversas considerações sobre o conceito de indispensabilidade dos custos (gastos, na nova terminologia do CIRC) para efeitos do disposto no artigo 23.º do CIRC, tendo a Mma. Juiz concluído que “a administração tributária apenas deverá desconsiderar como custo fiscal o que claramente não tenha potencialidade de gerar incremento de ganho”. Para depois dar como assente que a impugnante e aqui recorrente “procedeu à venda das acções que detinha na sociedade B..... a quatro sociedades diferentes e em percentagens diferentes”. E que da leitura do contrato de venda “não resulta minimamente relacionado com o mesmo, a venda de prestações acessórias devidas pela B..... à impugnante (Banco C.....), não fazendo depender o contrato outorgado de qualquer contrato adicional relativamente às prestações acessórias e crédito concedido pelo Banco C.....”. Concluindo de seguida a Mma. Juiz “a quo” que “nenhum impedimento existia de ser efectuada a alienação das acções em causa independentemente das prestações acessórias e crédito”; E “como tal, a alienação por 2\$00 das prestações acessórias (no montante de 1.676.192.000\$00) e créditos (no montante de 357.398.000\$00) detidos pelo Banco C..... ao D.....pelo impugnante, mostra-se um custo que efectivamente não tem potencialidade de gerar incremento de ganho”. Acrescentando-se de seguida; “...atento o valor em causa – 1\$00 – de montante tão reduzido perante o montante de prestações e créditos transmitido e ausência de qualquer referência contratual aquando da venda das acções, é forçoso concluir que o custo em causa não tenha sido feito no interesse da impugnante e tendo em vista a prossecução do respectivo objecto social”.

E nessa medida considerou-se que a decisão proferida no recurso hierárquico neste sentido estava devidamente fundamentada de facto e de direito.

Sucede que embora o objecto imediato da impugnação judicial seja a decisão de indeferimento do recurso hierárquico, o seu objecto mediato são as correcções em sede de determinação do lucro tributável da impugnante e no âmbito das quais a administração tributária desconsiderou a contabilização das perdas com a “cessão das prestações suplementares e do crédito concedido” ao D....., fazendo crescer ao lucro tributável o seu montante.

Ora, para apreciar a questão da legalidade de tais correções e aferir da sua conexão com o objecto prosseguido na actividade da impugnante importava levar ao probatório todos os elementos relativos aos termos em que ocorreu tal transacção e à circunstâncias da sua realização.

Todavia a matéria de facto assente na sentença é omissa a esse respeito, pois apenas foi levado ao probatório que no âmbito da acção inspectiva foram realizadas correções e que as mesmas deram origem à liquidação objecto de impugnação (alíneas c) e e) do probatório), e que em 30/11/1999 foi celebrado um contrato designado “contrato de reformulação de dívida” e em 30/06/2000 um contrato de compra e venda de acções”(alíneas n) e o) do probatório).

Sobre os termos das correções realizadas pela administração tributária e elementos das operações realizadas pela impugnante subjacentes a essas correções que permita sustentar as considerações efectuadas pela Mma. Juiz em sede de discussão da questão da consideração ou não da perda registada ao abrigo do artigo 23.º do CIRC.

Com efeito e como alude a impugnante, a Mma. Juiz limita-se a ajuizar da bondade da fundamentação vertida na decisão de indeferimento do recurso hierárquico e não procedeu ao julgamento dos factos necessários e fundamentais da solução que encontrou.

Afigura-se-nos, assim, que assiste razão à Recorrente nesta parte, uma vez que a sentença é omissa quanto à especificação da matéria de facto considerada pertinente para apoiar a solução de direito sobre a indispensabilidade dos alegados custos ou perdas, o que configura o vício de nulidade da sentença previsto nos artigos 125.º, n.º 1, do CPPT, e 615.º, n.º 1, alínea b), do Código de Processo Civil, e constitui fundamento para a sua anulação.

2.3 No que respeita à nulidade por omissão de pronúncia no que respeita à questão da legalidade da imputação de lucros para efeitos do artigo 57.º-B do CIRC, o tribunal “a quo” enquadrava-nos seguintes termos: “Alegou a impugnante que o regime de imputação de lucros previsto no actual artigo 60.º do CIRC viola a liberdade de circulação de capitais conferida pelo artigo 56.º do Tratado da Comunidade Europeia (TCE) e princípios da tributação pelo lucro real previsto no artigo 104.º da Constituição da República Portuguesa (CRP)”.

E de seguida passou a pronunciar-se se ocorria ou não essa violação do direito comunitário e da Constituição, concluindo pela negativa. E por último pronunciou-se sobre os pressupostos da aplicação do artigo 57.º-B do CIRC no caso dos lucros da sociedade “A..... Finance Company, Ltd.”, concluindo pela negativa.

No entender da Recorrente “o tribunal “a quo” não se pronuncia a propósito da ilegalidade da imputação de lucros da sociedade “A..... Capital Finance, Ltd.”, a qual nem é sequer mencionada na sentença, configurando nulidade por omissão de pronúncia, nos termos do artigo 125.º, n.º, do CPPT”.

Conforme se alcança do artigo 81.º da petição inicial a Recorrente insurgiu-se contra a imputação dos referidos lucros por parte da administração tributária com base no fato de o regime previsto no artigo 57.º-B do CIRC, ao abrigo do qual a administração tributária efectuou as correções, violar o princípio da liberdade de circulação de capitais previsto no artigo 56.º do Tratado da Comunidade Europeia e do princípio da tributação pelo lucro real previsto no artigo 104.º da CRP. E só no que respeita à parte dos lucros da sociedade “A..... Finance Company, Ltd.” é que a impugnante invocou que tinha induzido em erro a administração tributária sobre o valor do capital social detido pela “A.....International II, SGPS, Lda.”, o qual era inferior ao previsto no artigo 57.º do CIRC e nessa medida não era abrangido pela disciplina deste preceito.

Ora, como referimos supra e resulta da alínea “E” do ponto IV da sentença, o tribunal “a quo” emite efectivamente pronúncia sobre a questão da conformidade do regime previsto no artigo 57.º-B do CIRC com o direito comunitário e com a Constituição, e sobre a legalidade da aplicação desta norma no caso dos lucros da sociedade “A..... Finance Company, Ltd.”. É certo que em rigor e previamente devia ter aludido ao pressupostos da aplicação do referido regime aos lucros da sociedade “A..... Capital Finance, Ltd.”. Mas também é certo que a impugnante e aqui recorrente não questionou os pressupostos da aplicação desse preceito. E nesse caso e quando muito podemos apenas considerar que houve uma deficiente apreciação da questão, a qual não configura a nulidade prevista no artigo 125.º do CPPT, a qual só se verifica quando houver omissão de pronúncia e não quanto essa pronúncia for insuficiente ou deficiente».

1.5 Colheram-se os vistos dos Conselheiros adjuntos.

1.6 As questões que cumpre apreciar e decidir, como definidas pela Recorrente, são:

(i) se se verifica a arguida nulidade processual por omissão da fase de alegações, pois a ora Recorrente não foi notificada para alegar ao abrigo do art. 120.º o CPPT antes de ter sido proferida a sentença [cfr. conclusões (a) a (g)],

(ii) se a sentença enferma de nulidade por falta de especificação dos fundamentos de facto, designadamente relativamente à questão da “desconsideração de variações patrimoniais negativas” registadas pela Recorrente, à questão dos pressupostos de que depende a aplicação do regime do art. 57.º-B do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (CIRC), na redacção então vigente, e por falta de qualquer menção à sociedade “A..... Capital Finance, Ltd.” [cfr. conclusões (h) a (n)];

(iii) se a sentença enferma de nulidade por omissão de pronúncia no que se refere à questão respeitante à peticionada anulação da correcção de que foi objecto ao abrigo do art. 57.º-B do CIRC relativamente aos lucros que lhe foram imputados com referência às duas referidas sociedades residentes nas ilhas Caimão [cfr. conclusões (o) a (s)];

(iv) se a sentença padece de erro de julgamento relativamente à indispensabilidade e consequente dedutibilidade do custo (variação patrimonial negativa) respeitante à alienação da participação social na “B....., S.A.” [cfr. conclusões (t) a (ee)];

(v) se a sentença padece de erro de julgamento relativamente à questão da imputação de lucros para efeitos do art. 57.º-B do CIRC, nomeadamente por incompatibilidade desta norma com o princípio da liberdade de circulação de capitais previsto no art. 63.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia e com a Constituição da República Portuguesa, *maxime* com o seu art. 104.º, n.º 2 [cfr. conclusões (ff) a (ddd)];

(vi) se a sentença padece de erro de julgamento relativamente à taxa de tributação autónoma aplicável [cfr. conclusões (eee) a (iii)].

2. FUNDAMENTAÇÃO

2.1 DE FACTO

2.1.1 Na sentença recorrida, o julgamento da matéria de facto foi efectuado nos seguintes termos:

«A. A impugnante para efeitos de tributação em sede de IRC para o ano de 2000, estava abrangida pelo regime geral – cfr. fls. 273/274 do PA;

B. A Impugnante foi objecto de Inspeção Tributária na sequência da Ordem de Serviço n.º 42/2002;

C. Finda a Inspeção referida em A), da qual resultaram correcções de natureza meramente aritmética à matéria colectável do exercício de 2000, no valor de € 105.425.786,97 (cento e cinco milhões e quatrocentos e vinte e cinco mil e setecentos e oitenta e seis euros e noventa e sete cêntimos) foi elaborado Relatório de Inspeção Tributária a 2 de Maio de 2003, o qual se considera aqui integralmente reproduzido, bem assim como respectivos anexos – cfr. fls. 56 a 109;

D. Pelo ofício 252, a impugnante foi notificada do Relatório de Inspeção Tributária a 29 de Maio de 2005 – cfr. fls. 55 do PA;

E. As correcções referidas em C) originaram a emissão de liquidação de IRC n.º 2003 8310010680 no montante de € 1.732.981,36 (um milhão e setecentos e trinta e dois mil e novecentos e oitenta e um euros e trinta e seis cêntimos);

F. A 20 de Outubro de 2003 foi apresentada reclamação graciosa, considerando-se aqui reproduzido todo o seu teor – cfr. fls. 2 a 53;

G. Pelo ofício 67039/0403 foi a Impugnante notificada do projecto de indeferimento parcial da reclamação graciosa para exercer o seu direito de audição – cfr. fls. 98/99 do proc. de rec. graciosa;

H. A 11 de Agosto de 2006 a Impugnante exerceu o seu direito de audição, considerando-se aqui reproduzido todo o seu teor – cfr. fls. 101 a 124 do proc. de rec. graciosa;

I. A 18 de Julho de 2007 foi proferido despacho de deferimento parcial da reclamação graciosa, considerando-se aqui reproduzido todo o seu teor, bem como a Informação n.º 24-AJT/06 e informação prestada pela DSIT que lhe subjazem – cfr. fls. 59 a 94, 133 a 143, 144 a 146;

J. Pelo ofício 61573/0403 de 20 de Julho de 2007 foi a Impugnante notificada do deferimento parcial da reclamação graciosa – cfr. fls. 147 a 149;

K. A Impugnante interpôs recurso hierárquico do despacho de deferimento parcial da reclamação graciosa a 17 de Agosto de 2007, considerando-se aqui reproduzido todo o seu teor – cfr. fls. 145 a 178 do proc. de rec. hierárquico;

L. O recurso hierárquico foi parcialmente deferido a 07 de Janeiro de 2009, considerando-se aqui integralmente reproduzido o despacho assim como informação que lhe subjaz – cfr. fls. 232 a 330 do proc. de recurso hierárquico – constando da decisão de recurso hierárquico:

“D. 4 – Despesas não documentadas – (#74 – Fornecimentos e Serviços Externos) € 166 140,23

a) Os valores corrigidos respeitam a despesas de gasolina/cheques-auto, de alojamento no país e no estrangeiro e ainda de valores pagos por serviços prestados por terceiros;

b) Relativamente às despesas com cheques-auto, remete-se para o ponto D.1 desta informação;

c) Quanto às despesas de alojamento e de serviços especializados prestados por terceiros, a fundamentação de indeferimento tecida no ponto D.2 da presente informação também é válida pois, ratam-se de despesas que devem ser tituladas por documentação externa à empresa, a factura ou documento equivalente, emitida pelo prestador do serviço ou fornecedor do bem adquirido;

d) Pelo que, devem ser mantidas as correcções recorridas e a respectiva tributação autónoma;

e) No entanto, importa aqui tecer algumas considerações à actuação do contribuinte;

f) Tal como a maior parte das correcções efectuadas, os valores aqui em crise também foram acrescidas ao resultado fiscal declarado, pelo facto de não terem sido apresentadas a competente documentação de suporte;

g) Mas, tal documentação devia ter sido apresentada no âmbito da fiscalização, a sede própria para a sua análise, de forma a comprovar-se a efectivação da despesa e a sua indispensabilidade para a obtenção de proveitos;

h) Ainda que a reclamação e o recurso sejam fases documentais, afigura-se-me que a documentação a ser apresentada nestas fases processuais será excepcional, ou seja, aquela que não foi possível obter, normalmente, no decorrer do exercício económico;

i) No caso em apreço, afigura-se que estamos perante despesas ordinárias, cuja aprovação é imediata;

j) Para efectuar os registos contabilísticos o sujeito passivo tinha, certamente, na sua posse, as facturas ou documentos equivalentes que titularam as aquisições de bens e serviços;

k) Pois, nos termos do disposto na alínea a) do n.º 3 do art. 115.º do CIRC, todos os lançamentos devem estar apoiados em documentos justificativos, datados e susceptíveis de serem apresentados sempre que necessário;

l) Não é por isso razoável que na fiscalização, sistematicamente, o contribuinte não apresente documentação, mesmo depois de ser notificado para tal,

m) Tanto mais que, a apresentação de grande quantidade de documentação nas fases da reclamação e recurso, converteria estes procedimentos em verdadeira fiscalização ao sujeito passivo;

n) E, não é essa a função destes procedimentos, já que os mesmos se destinam a confirmar ou infirmar determinada decisão tomada face a determinados pressupostos” – cfr. fls. 24/35 do despacho de deferimento parcial do recurso hierárquico.”

(...)

E – CUSTOS NÃO ACEITES NOS TERMOS DO art. 23.º DO CIRC

E.1- Perdas Extraordinárias - € 10.143 504,15

a) O valor registado na rubrica #6719 pelo Banco C..... foi deduzido pelo recorrente como variação patrimonial negativa no campo 203;

b) Tal montante respeita a perdas com a alienação de prestações acessórias e créditos efectuados à B....., cedidos ao D..... pelo valor de Exc. 1;

c) O valor não foi aceite como custo fiscal nos termos do art. 23.º, conjugado com a alínea h) do n.º 1 do art. 41.º do CIRC (actual art. 42.º), por não serem comprovadamente indispensáveis para a realização dos proveitos ou ganhos sujeitos a imposto ou para a manutenção da fonte produtora e não ter sido apresentada a devida prova para os custos referidos, e ainda por não ser enquadrável no art. 37.º (actual art. 39.º) do CIRC;

d) Em sede de reclamação e recurso, o contribuinte alega que os elementos apresentados justificam a perda registada e que tal documentação não foi analisada pela Administração Tributária;

e) Os elementos a que se referem o contribuinte constam do Anexo 3 (fls. 1 a 12) do Relatório da fiscalização, composto de Mapa de Variações patrimoniais negativas (fls. 1), esclarecimentos prestados pelo recorrente relativamente a dois valores inscritos no referido mapa (fls. 2 a 4) e cópia de um Contrato de Compra e Venda de acções (fls. 5 a 12);

f) E a fls. 3 e 4 o contribuinte prestou esclarecimentos sobre a Alienação de acções e cessão de prestações acessórias e créditos ao D....., informando que:

Sendo o Banco C..... detentor de 1 878 137 acções representativas de 37,42% do capital social da B....., SA, pelo contrato de compra e venda que anexou, as mesmas foram alienadas a 4 entidades, entre elas o Banco D....., doravante D....., que adquiriu 290 696 acções;

O preço de 319 930 300\$00 estabelecido para a venda das acções ao D....., foi influenciado pelo montante das prestações acessórias e dos créditos que o Banco C..... tinha efectuado à B..... de Esc. 1 676 192 00 e Esc. 357 398 000, respectivamente, que foram também alienados ao D..... pelo preço de Esc. 1, cada, através da celebração de um contrato de cessão de créditos e prestações acessórias;

A cessão dos créditos no montante de Esc. 357 398 000 por Esc. 1, deveu-se ao facto da B..... apresentar uma situação líquida deficitária;

A cessão das prestações acessórias no montante de Esc. 1 676 192 000, foram efectuadas sob o regime das prestações suplementares, por Esc. 1, deveu-se ao facto de à data da cessão não ser possível o seu reembolso, sob pena da situação líquida da participada ficar inferior à soma do capital e da reserva legal.

g) Percebe-se então, que está em causa o tratamento fiscal das perdas resultantes da alienação das prestações acessórias efectuadas sob o regime das prestações suplementares e de suprimentos que o Banco C..... como accionista da B....., tinha efectuado até à alienação da sua participação social;

h) No entanto, estamos perante duas situações com tratamento fiscal distinto;

i) As prestações acessórias efectuadas sob o regime das prestações suplementares, devem ter o tratamento das prestações suplementares;

j) As prestações suplementares podem ser exigidas aos sócios, mediante deliberação no contrato de sociedade, nos termos dos art. 210.º a 213.º do CSC;

k) Ou seja, as prestações suplementares são dinheiro cedido pelo sócios à sociedade, que não vence juros, e que só poderá ser restituído aos sócios, desde que a situação líquida não fique inferior à soma do capital e da reserva legal e o respectivo sócio já tenha liberado a sua quota;

l) Por isso, as prestações suplementares constituem entregas pecuniárias que satisfazem funções análogas ao capital social, conforme art. 31.º e 32.º do CSC, razão que justifica a inexigibilidade do crédito, a inexistência de qualquer remuneração e a sujeição ao mesmo risco do capital social;

m) Situação distinta dos suprimentos (regulados no art. 244.º do CSC) que, como verdadeiros empréstimos dos sócios, facultam à sociedade meios para esta desenvolver a sua actividade, mas implicam a restituição do capital mutuado, muitas vezes com juros;

n) Não sendo por acaso que, no POC, e na óptica da sociedade que recebe as prestações pecuniárias, as Prestações suplementares integrem o capital pela contabilização na conta 53 da classe 5 - Capital, reservas e resultantes transitados, enquanto os suprimentos se incluem no passivo pela contabilização na conta 25 - Accionistas (sócios);

o) Já na óptica do Sócio (accionista), as prestações suplementares revestindo a natureza de investimento financeiro, são contabilizadas na conta 41 - Investimentos financeiros/Outras aplicações financeiras;

p) Ora, o contribuinte referiu tratarem-se de “prestações acessórias sob o regime das prestações suplementares”, logo, as prestações em causa devem ter o mesmo regime fiscal das prestações suplementares aquando da sua alienação;

q) o que significa que perante Investimentos financeiros, na sua alienação deverá observar-se o regime das mais valias e menos-valias realizadas previsto no art. 43.º do CIRC, o que inclui a indisponibilidade do custo exigido pelo art. 23.º n.º 1 do CIRC;

r) Às perdas associadas à alienação de prestações acessórias sob o regime das prestações suplementares, aplica-se ainda o regime que o CIRC confere às partes de capital no art. 42.º, n.º 3 e no art. 23.º n.º 7 ambos do CIRC;

s) No entanto, como o n.º 3 do art. 42.º e n.º 7 do art. 23.º ambos do CIRC, apenas entraram em vigor em 2003, a indispensabilidade da perda associada à mais valia apurada na alienação das prestações acessórias sob o regime das prestações suplementares, deve ser aferida unicamente à luz do critério genérico da indispensabilidade consagrado no n.º 1 do art. 23.º do CIRC.

t) De acordo com o contrato de Compra e venda de acções o Banco C..... alienou as acções detidas no capital social da B..... a 4 entidades, aparentemente independentes umas das outras, por 2 067 000 000\$00;

u) Entre as entidades adquirentes encontra-se o C..... que, não adquirindo a maior parcela de títulos, mas apenas 290 696, adquiriu também, pelo preço de 1\$00, as prestações acessórias sob o regime de prestações suplementares que estavam agregadas à totalidade das acções em número de 1 878 137 unidades;

v) Sendo certo que as prestações suplementares, e por analogia as prestações acessórias efectuadas sob tal regime, equiparam-se a partes de capital indissociáveis do capital titulado pelas acções, não foi esclarecido o motivo porque o montante das prestações acessórias foi integralmente cedido ao C....., e não proporcionalmente às acções adquiridas por todos os compradores;

w) Por outro lado, o contribuinte referiu (mas sem demonstrar) que na alienação das acções, foi apurada mais-valia de aproximadamente 1 000 000 000\$00 o que significa que a aludida situação económico-financeira da participada não foi impeditiva do estabelecimento de um preço por acção correspondente ao dobro do valor de aquisição (repare-se que o valor da alienação das 1 878 137 foi de 2 067 000 000\$00 e a mais valia apurada indicada pelo contribuinte foi de, aproximadamente, 1 000 000 000\$00);

x) Nos esclarecimentos do recorrente (fls. 4 do Anexo 3 do Relatório) consta «(...) em virtude do montante de Esc. 1 676 192 000, correspondente a prestações acessórias efectuadas pelo Banco C..... à D....., não era passível de reembolso, à data da respectiva cessão, nem, tão pouco a médio prazo, o Banco C..... atribui-lhes, no âmbito do contrato de cessão realizado para o efeito, um montante próximo do nulo.»;

y) Ora, não constando dos autos do processo nenhum contrato de cessão das prestações acessórias, consta sim o contrato de compra e venda de acções que nada refere quanto à cessão das prestações acessórias realizadas sob o regime de prestações suplementares;

z) Por conseguinte, não existindo qualquer justificação para que as prestações acessórias de 1 676 192 000\$00 tenham sido cedidas ao D..... por 1\$00, a perda registada não se mostra comprovadamente indispensável à realização de proveitos, sendo de manter a correcção nos termos do n.º 1 do art. 23.º do CIRC (...)

M. Pelo ofício 9970 de 09 de Fevereiro de 2009, foi a Impugnante notificada do despacho de deferimento parcial do recurso hierárquico – cfr. fls. 280 a 282 do proc. de recurso hierárquico;

N. A 30 de Junho de 2000, foi celebrado contrato, designado de contrato de compra e venda de acções, o qual se considera aqui integralmente reproduzido – cfr. fls. 121 a 127 do processo administrativo apenso;

O. A 30 de Novembro de 1999 foi celebrado contrato designado “contrato de reformulação de dívida” o qual se considera aqui integralmente reproduzido – cfr. fls. 187 a 193;

P. A sociedade A..... Finance Company, Ltd. possuía à data de 31 de Dezembro de 2000 um capital de 930.501.027\$00 (novecentos e trinta milhões e quinhentos e um mil e vinte e sete dólares americanos), sendo detido na quantia de 189.000\$00 (cento e oitenta e nove mil dólares) pelo A..... Internacional II SGPS – documento 5 e 6 junto com petição inicial;

Q. A Impugnante é uma entidade sujeita a IRC, beneficiando unia isenção que incide sobre rendimentos da actividade exercida na zona franca da Madeira através da sua sucursal financeira exterior – artigo 138.º da petição de impugnação;

R. Consideram-se aqui reproduzidos os documentos – facturas e lançamentos internos – constantes de fls. 175 a 759;

S. A petição de impugnação judicial foi enviada a este Tribunal a 12 de Maio de 2009, considerando-se aqui reproduzido todo o seu teor».

2.1.2 Com interesse para a decisão a proferir, cumpre também ter presente o seguinte circunstancialismo processual ⁽²⁾:

a. Com a petição inicial, a Impugnante juntou diversos documentos (cfr. fls. ... a 798);

b. Em 3 de Novembro de 2009 foi apresentado pelo Representante da Fazenda Pública o processo administrativo respeitante à liquidação impugnada, bem como a reclamação graciosa e o recurso hierárquico acima referidos, que foram juntos aos autos por apenso (cfr. fls. 885 a 888);

c. Para notificação à Impugnante da apensação desses elementos, foi remetida ao respectivo Mandatário judicial carta registada em 3 de Novembro de 2009 (cfr. fls. 889);

d. Em 28 de Abril de 20011, foi ordenado pelo Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto que os autos fossem com vista ao Ministério Público, vista que foi aberta em 17 de Junho de 2011 (cfr. fls. 892 e 893);

e. O Representante do Ministério Público junto daquele Tribunal emitiu parecer em 28 de Junho de 2011 (cfr. fls. 893);

f. Para notificação desse parecer à Impugnante, foi remetida ao respectivo Mandatário judicial carta registada em 6 de Setembro de 2011 (cfr. fls. 896);

g. Em 22 de Outubro de 2014, foi proferida sentença (cfr. fls. 905 a 953);

h. Entre as datas referidas em c. e g., não foram efectuadas quaisquer outras notificações à Impugnante, nomeadamente esta não foi notificada nos termos do art. 120.º do CPPT para, querendo, alegar antes da sentença (cfr. a tramitação processual entre fls. 885 e 953).

2.2 DE DIREITO

2.2.1 AS QUESTÕES A APRECIAR E DECIDIR

As questões a apreciar e decidir são as que deixámos enunciadas supra em 1.6. Logra prioridade a apreciação da nulidade processual que, a verificar-se, poderá repercutir-se sobre a tramitação ulterior à invocada omissão, prejudicando o conhecimento das demais questões.

2.2.2 DA INVOCADA NULIDADE PROCESSUAL POR OMISSÃO DA FASE DE ALEGAÇÕES PRÉ-SENTENCIAIS

A Impugnante sustenta que não foi notificada para alegar ao abrigo do disposto no art. 120.º do CPPT e que tal omissão, porque susceptível de influir na decisão da causa, constitui nulidade – nulidade processual e não da sentença, note-se ⁽³⁾ –, a determinar a anulação dos ulteriores termos processuais, tudo como previsto nos n.ºs 1 e 2 do art. 195.º do Código de Processo Civil (CPC), aplicável *ex vi* da alínea e) do art. 2.º do CPPT.

Tem razão a Recorrente, sendo que é inequívoco que está em tempo para arguir a nulidade e que fez essa arguição pelo meio próprio, uma vez que só com a notificação da sentença teve conhecimento da omissão em causa e que arguiu a nulidade respectiva nas alegações de recurso ⁽⁴⁾.

Na verdade, no caso, junto aos autos do processo administrativo apresentado pela Fazenda Pública em obediência ao disposto no n.º 4 do art. 110.º do CPPT, o Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto, após ordenar que a Impugnante fosse notificada dessa junção – como veio a ser –, determinou que os autos fossem com vista ao Ministério Público e, depois de notificado o parecer então proferido, proferiu sentença.

Ou seja, como resulta da tramitação processual de que deixámos registo em 2.1.2, foi omitida a notificação à Impugnante e ao Representante da Fazenda Pública para, querendo e em prazo a fixar pelo juiz, entre 10 e 30 dias, alegarem por escrito, como prescreve o art. 120.º do CPPT.

Seria essa notificação dispensável, como sustenta o Representante do Ministério Público junto deste Supremo Tribunal Administrativo?

Esta questão – de sentença proferida sem que se tivesse ordenado a notificação das partes para alegarem, havendo sido junto aos autos documentos com a petição inicial e/ou processo administra-

tivo – já se colocou por diversas vezes neste Supremo Tribunal Administrativo, lhe tem vindo a responder uniformemente ⁽⁵⁾, sendo inclusive que o Pleno da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo também se pronunciou sobre a mesma, pelo acórdão de 8 de Maio de 2013, proferido no processo n.º 1230/12 ⁽⁶⁾.

Creemos que é de manter essa jurisprudência.

Recordemos as disposições legais pertinentes, que regulam a tramitação do processo de impugnação judicial: «

Artigo 113.º

Conhecimento imediato do pedido

1- Junta a posição do representante da Fazenda Pública ou decorrido o respectivo prazo, o juiz, após vista ao Ministério Público, conhecerá logo o pedido se a questão for apenas de direito ou, sendo também de facto, o processo fornecer os elementos necessários.

2- [...]

Artigo 114.º

Diligências de prova

Não conhecendo logo do pedido, o juiz ordena as diligências de produção de prova necessárias, as quais são produzidas no respectivo tribunal.

[...]

Artigo 120.º

Notificação para alegações

Finda a produção da prova, ordenar-se-á a notificação dos interessados para alegarem por escrito no prazo fixado pelo juiz, que não será superior a 30 dias.

Artigo 121.º

Vista do Ministério Público

1- Apresentadas as alegações ou findo o respectivo prazo e antes de proferida a sentença, o juiz dará vista ao Ministério Público para, se pretender, se pronunciar expressamente sobre as questões de legalidade que tenham sido suscitadas no processo ou suscitar outras nos termos das suas competências legais.

2- Se o Ministério Público suscitar questão que obste ao conhecimento do pedido, serão ouvidos o impugnante e o representante da Fazenda Pública».

No caso, foram juntos documentos com a petição inicial e o processo administrativo foi junto aos autos.

Como ficou dito no referido acórdão do Pleno, que passamos a citar ⁽⁷⁾, «tendo havido junção ao processo de documentos com relevo probatório (como é o caso dos documentos juntos pela impugnante e do PAT), os quais relevaram para a especificação da matéria de facto julgada provada, impunha-se que se concedesse às partes a possibilidade de alegarem sobre esta matéria, não só sobre a relevância factual que podem ter os elementos em questão, mas também sobre as ilações jurídicas que daí se podem retirar.

É que, por um lado, [ao invés do que muitas vezes vemos sustentado,] não vemos razões legais para limitar as alegações aos casos de produção de prova testemunhal.

Mas, por outro lado [...] o facto de cada uma das partes ter tido oportunidade de se pronunciar sobre os documentos apresentados pela parte contrária, não dispensa as alegações, designadamente porque, enquanto o prazo legal para as partes se pronunciarem sobre documentos apresentados pela parte contrária é o prazo geral de 10 dias [art. 149.º, n.º 1, do CPC, aplicável por força do disposto no art. 2.º, alínea e), do CPPT], o prazo para alegações é fixado pelo juiz, podendo estender-se até 30 dias, nos termos do transcrito art. 120.º.

Também nos acórdãos desta Secção do STA, de 11/3/2009 e de 28/3/2012, respectivamente, nos procs. n.º 01032/08 e n.º 062/12, ficou consignado que «a junção do processo administrativo impõe que, em regra, se tenha de passar à fase das alegações, não podendo haver conhecimento imediato do pedido, sob pena de violação do princípio do contraditório e da igualdade dos meios processuais ao dispor das partes (artigos 3.º, n.º 3, do CPC e 98.º da LGT)». E o Cons. Jorge Lopes de Sousa igualmente salienta que «No caso de se estar perante uma situação em que deva ocorrer o conhecimento imediato, designadamente se forem juntos documentos pelas partes após a contestação, não pode dispensar-se a notificação das partes para alegações, a fim de se poderem pronunciar sobre a relevância desses documentos para a decisão da causa. Mesmo que, na sequência da junção de documentos por cada uma das partes, a parte contrária tenha sido notificada da junção e se tenha pronunciado, não pode dispensar-se a notificação das partes para alegações ...». ⁽⁸⁾ [⁽⁸⁾ Ob. cit., volume II, p. 298 (nota 8 ao art. 120.º)] Aliás, o mesmo autor também acrescenta ⁽⁹⁾ [⁽⁹⁾ Ibidem, nota 3 ao art. 113.º, p. 249] que, nos casos em que o represen-

tante da Fazenda Pública contestar, sendo obrigatória a junção do processo administrativo, que deverá conter informações oficiais [arts. 111.º, n.º 2, alíneas a) e b), do CPPT], que são um meio de prova (art. 115.º, n.º 2), em regra não poderá haver conhecimento imediato do pedido, tendo de passar-se à fase de alegações, mesmo que não haja outra prova a produzir, por imperativo do princípio do contraditório (art. 3.º, n.º 3, do CPC), pois só assim se torna possível evitar que a administração tributária usufrua de um privilégio probatório especial na instrução do processo e se confere aos princípios do contraditório e da igualdade dos meios processuais uma verdadeira dimensão substantiva (art. 98.º da LGT)».

Acompanhamos a doutrina firmada por esta jurisprudência, que cremos ser a que faz a melhor interpretação da lei, não vendo razão para dela divergir.

E conseqüentemente concluímos que no caso dos autos, não tendo a ora Recorrente sido notificada para alegações, ocorreu no processo uma omissão susceptível de influir no exame e decisão da causa, o que determina a anulação da sentença nos termos do art. 195.º do CPC, aplicável *ex vi* da alínea e) do art. 2.º do CPPT, e tem como consequência a anulação dos termos processuais subsequentes, segundo o disposto no art. 98.º, n.º 3, do CPPT.

Assim, dando provimento ao recurso, declararemos a nulidade decorrente da omissão da notificação para os efeitos previstos no art. 120.º do CPPT, com a conseqüente anulação da sentença recorrida, e ordenaremos que os autos regressem à 1.ª instância, para aí prosseguirem, com o suprimento da nulidade, fixando-se para as alegações e notificando-se a Impugnante e o Representante da Fazenda Pública para esse efeito, e ulteriores termos processuais.

2.2.3 CONCLUSÕES

Preparando a decisão, formulamos as seguintes conclusões:

I - No processo de impugnação judicial, tendo havido junção ao processo de documentos com relevo probatório (documentos juntos pela impugnante e processo administrativo junto pela Fazenda Pública) que relevaram para a especificação da matéria de facto julgada provada, impunha-se a notificação das partes para alegarem sobre esta matéria ao abrigo do disposto no art. 120.º do CPPT, não podendo haver conhecimento imediato do pedido, sob pena de violação dos princípios do contraditório e da igualdade dos meios processuais ao dispor das partes (art. 3.º, n.º 3, do CPC e art. 98.º da LGT).

II - Não tendo o impugnante sido notificado para alegações, ocorreu no processo uma omissão susceptível de influir no exame e decisão da causa, determinante de anulação dos pertinentes termos do processo (art. 195.º do CPC e art. 98.º, n.º 3, do CPPT).

3. DECISÃO

Face ao exposto, os juízes da Secção do Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo acordam, em conferência, em conceder provimento ao recurso, declarar a nulidade decorrente da omissão da notificação para os efeitos previstos no art. 120.º do CPPT, com a conseqüente anulação da sentença recorrida, e ordenar que os autos regressem à 1.ª instância, para aí prosseguirem, com o suprimento da nulidade e ulteriores termos processuais.

Sem custas.

Lisboa, 21 de Outubro de 2015. — *Francisco Rothes* (relator) — *Aragão Seia* — *Casimiro Gonçalves*.

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

(²) As ocorrências processuais, apreensíveis por mera percepção, são do conhecimento oficiosos e, mesmo nos casos em que o Supremo Tribunal Administrativo funciona como tribunal de revista, tem-se entendido que cabem dentro dos seus poderes de cognição. Neste sentido, JORGE LOPES DE SOUSA, *Código de Procedimento e de Processo Tributário anotado e comentado*, Áreas Editora, 6.ª edição, volume IV, anotação 23 h) ao art. 279.º, pág. 369.

(³) Para a distinção entre ambas, vide JORGE LOPES DE SOUSA, *Código de Procedimento e de Processo Tributário anotado e comentado*, Áreas Editora, 6.ª edição, II volume, anotação 2 ao art. 125.º, pág. 353.

(⁴) Sobre esta questão, desenvolvidamente, vide JORGE LOPES DE SOUSA, *ob. e vol. cit.*, anotação 3 ao art. 125.º, págs. 354 a 356.

(⁵) Vide os seguintes acórdãos da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

- de 11 de Março de 2009, proferido no processo n.º 1032/08, publicado no *Apêndice ao Diário da República* de 30 de Abril de 2009 (<http://www.dre.pt/pdfgratificac/2009/32210.pdf>), págs. 399 a 402, também disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/08776ceb0fde0eb48025757b005bf3b9>;

- de 2 de Junho de 2010, proferido no processo n.º 26/10, publicado no *Apêndice ao Diário da República* de 30 de Março de 2011 (<http://www.dre.pt/pdfgratificac/2010/32220.pdf>), págs. 934 a 940, também disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/dc5c5275ea7409a38025773c004ca5bd>;

- de 28 de Março de 2012, proferido no processo n.º 62/12, publicado no *Apêndice ao Diário da República* de 18 de Abril de 2013 (<http://www.dre.pt/pdfgratificac/2012/32210.pdf>), págs. 852 a 857, também disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/16d07a69ac046216802579de004a25c9>.

(⁶) No *Apêndice ao Diário da República* de 6 de Março de 2014 (<http://www.dre.pt/pdfgratificac/2013/32420.pdf>), págs. 152 a 164, também disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/37c736e2cc76d4d780257b7b0049644a>.

(⁷) Permitindo-nos apenas introduzir as alterações requeridas pelo vigência do Código de Processo Civil, aprovado pela Lei n.º 41/2013, de 26 de Junho, rectificada pela Declaração de Rectificação n.º 36/2013, de 12 de Agosto, e, bem assim, por razões de ordem prática, passar as notas que no original estavam em rodapé para o texto, onde serão entre parêntesis rectos.

Acórdão de 21 de Outubro de 2015.**Assunto:**

Liquidação adicional. Caducidade do direito à liquidação.

Sumário:

Da conjugação do art. 92.º com o § 3.º do art. 111.º, ambos do CIMSISD, resulta que, embora os erros de facto ou de direito, ou as omissões, que se verificarem em relação a liquidações de sisa, e dos quais tenha resultado prejuízo para o Estado, possam ser reparados por liquidação adicional, esta como que fica sujeita a dois prazos: a notificação da liquidação adicional deverá ocorrer dentro do prazo de 4 anos a contar da liquidação a corrigir, e a liquidação deverá ser efectuada sempre dentro do prazo de 8 anos a contar da data transmissão.

Processo n.º 344/14-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

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

Relator: Ex.^{mo} Sr. Cons. Dr. Casimiro Gonçalves.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

RELATÓRIO

1.1. A Fazenda Pública recorre da sentença que, proferida pelo Tribunal Administrativo e Fiscal de Viseu, julgou procedente a impugnação judicial que A....., Lda., com os demais sinais dos autos, deduziu contra a liquidação de sisa no montante de € 3.000,00 e de juros compensatórios no montante de € 1.328,71.

1.2. Termina as alegações formulando as conclusões seguintes:

A. Incide o presente recurso sobre a sentença de 26-04-2013, que julga procedente, por provada, a impugnação que versa sobre liquidação adicional de sisa (e correspondentes juros compensatórios), no montante total de € 4.328,71.

B. A questão a decidir seria “a de saber se ocorreu caducidade do direito à liquidação e se, por força da declaração espontânea da impugnante para a correcção da liquidação de SISA se gerou uma obrigação natural que devia cumprir”.

C. Tendo concluído, em função dos pontos B, C e D do probatório, que “a celebração da escritura de compra e venda, que é ato translativo da propriedade do bem vendido, ocorreu em 4 de Agosto de 1999 e a impugnante apresentou-se para retificar o conhecimento de SISA pelo qual liquidou a SISA inicial em 06 de Novembro de 2007, portanto já depois de decorridos os oito anos após a transmissão do bem, encontrando-se, no momento em que ocorreu a liquidação, caducado o prazo para o efeito, mesmo considerando o prazo a que alude o artigo 92º do CIMSISD, invocado pela Fazenda Pública”.

D. Não pode a Fazenda Pública conformar-se com tal decisão, na medida em que não é devidamente relevada factualidade determinante para a dita, constante da alínea C do probatório: “Com data de 06 de Novembro de 2007, o gerente da impugnante apresentou termo de declaração para efeitos de liquidação de SISA, pela qual declarou que pretende retificar o conhecimento de SISA com o n.º 70, emitido em 4 de Agosto de 1999 e referente à aquisição pelo preço de € 74.891,81 em vez de €44.891,81 que foi este o valor indicado na compra que fez ...” (o sublinhado é nosso).

E. A rectificação é um acto administrativo secundário que visa emendar os erros de cálculo ou os erros materiais contidos no acto administrativo anterior, cuja função é meramente correctiva; podendo ser feita a todo o tempo e a pedido dos interessados (no caso, a aqui impugnante), tendo efeitos retroactivos.

F. A Administração, quando detecta um erro de cálculo ou um erro material (no caso vertente, por auto-denúncia do próprio visado) tem o dever jurídico de o rectificar (o que fez, recalculando o valor de SISA devido, conforme decorre do documento 1 anexo à PI), pois não faria sentido permitir-lhe contemporizar com o erro.

G. Numa atitude consentânea com as próprias declarações reduzidas a termo, procedeu o declarante (sócio gerente da impugnante) ao pagamento, na mesma data, da SISA liquidada pelo diferencial declarado.

H. Ou seja, apresentou-se a impugnante (na pessoa do respectivo sócio-gerente) a realizar, espontaneamente, uma prestação, sendo, como defende Galvão Telles, in Obrigações, 3ª edição, p. 41, o seu acto irretractável.

I. E, ao apresentar-se voluntariamente para regularizar a sua situação tributária, acabou a aqui impugnando por praticar acto de ordem moral ou social que corresponde a um dever de justiça, ainda que o seu cumprimento já não pudesse ser judicialmente exigível - como negar-lho?

J. Estamos, assim, perante uma obrigação natural, nos moldes definidos no art. 402º do Código Civil, com fundamento “num mero dever de ordem moral ou social, cujo cumprimento não é judicialmente exigível, mas corresponde a um dever de justiça”.

K. Configurando, nesta medida, a impugnação aqui controvertida venire contra factum proprium.

L. A previsibilidade é um elemento constitutivo do Estado de Direito, fundamental para as relações sociais e jurídicas. Estando associada à boa-fé objetiva, a proteção da confiança legítima vincula declarações e comportamentos se esses meios são aptos a gerar expectativas.

M. Não obstante, a boa-fé objetiva e a confiança legítima criam deveres anexos, cujo incumprimento implica na ilegitimidade das declarações e dos comportamentos contraditórios, causando o dever de se manter ou restaurar a situação original ou de se reparar os prejuízos causados pela incoerência.

N. Os valores fundamentais da previsibilidade, estabilidade, clareza, transparência, fiabilidade e racionalidade, que devem ser efectivados na relação jurídica obrigacional tributária, transbordam os contornos da confiança legítima, que são garantias do cidadão e contribuinte, para orientar a actuação e para também atender às expectativas da Administração Tributária.

O. Se o contribuinte é resguardado contra actos contraditórios pelas limitações constitucionais ao poder de tributar, pela confiança legítima e boa-fé objetiva, a Fazenda Pública deve exigir que as declarações e comportamentos dos particulares não configurem abuso de direito e não sejam incoerentes - o que se concretiza pela presente via.

P. A sentença “a quo”, centrando-se nos poderes de descoberta da verdade material, que assaca, em exclusivo, à Administração Tributária, descuro, contudo, que a alteração de valores aqui em causa teve origem, tão somente, em declarações do próprio contribuinte, olvidando que a ninguém é lícito voltar-se contra a própria conduta.

Q. Incorre, por isso, em erro de julgamento.

Termos em que, deve ser dado provimento ao presente recurso, ordenando-se, em consequência, a substituição da douta sentença recorrida, por outra em que se julgue improcedente, por não provada, a presente impugnação, com as legais consequências.

1.3. Não foram apresentadas contra-alegações.

1.4. Tendo o recurso sido interposto para o TCA Norte, aquele Tribunal veio, por decisão do respectivo Relator de 30/01/2014 (fls. 92/98), a declarar-se incompetente, em razão da hierarquia, para dele conhecer, por versar apenas matéria de direito, declarando, consequentemente, a competência deste STA.

1.5. O MP emite Parecer nos termos seguintes:

«Recorre a Fazenda Pública da sentença do TAF de Viseu que julgou procedente a impugnação deduzida por A....., Lda., anulando a liquidação impugnada.

Alegando o erro de julgamento pede a recorrente a revogação da sentença recorrida e a sua substituição por outra que julgue improcedente a impugnação.

Porém, salvo melhor entendimento, não se vê como não sufragar o entendimento vertido na sentença recorrida.

Vejamos:

Disponha o art. 111º do revogado CIMSISD, com a redacção introduzida pelo DL 472/99, de 8 de Nov., que “(q)uando se verificar que nas liquidações de sisa ou em processo de liquidação do imposto sobre as sucessões e doações se cometeu erro de facto ou de direito, ou houve qualquer omissão, de que resultou prejuízo para o Estado, o chefe da repartição de finanças deverá repará-lo mediante liquidação adicional”.

A liquidação adicional, diz o § 2º do preceito, será notificada ao contribuinte nos termos do art. 86º ou 114º, sendo que a notificação só poderá fazer-se, nos termos do seu § 3º, até decorridos quatro anos contados da liquidação a corrigir, excepto se for por omissão de bens à relação exigida no artigo 67.º, que então poderá ainda fazer-se posteriormente. Em todos os casos, dispõe ainda o mesmo preceito, fica ressalvado o disposto no artigo 92.º do CIMSISD.

No caso vertente, a primitiva liquidação de sisa foi emitida em 4.8.1999 (cfr. pontos A e C do probatório), pelo que, de harmonia com as normas citadas, a liquidação adicional da sisa tinha que ser notificada, sob pena de caducidade, até 4.8.2003.

Tendo a liquidação impugnada sido efectuada em 6.11.2007 (ponto D do probatório) é manifesto que nessa data já havia operado a caducidade do direito à liquidação e assim é quer se considere o prazo previsto no § 3.º do art. 111.º do CIMSISD quer se atenda ao prazo previsto no art. 92.º do mesmo corpo normativo (cfr., a propósito o recente douto Acórdão de 5-02-2014 P.01846/13].

Tendo operado a caducidade do direito à liquidação, argumento invocado como fundamento da impugnação, não podia ser outra a decisão recorrida.

Sustenta a recorrente que o pagamento efectuado pela impugnante, ora recorrida, configura o cumprimento de uma obrigação natural, nos moldes previstos no art. 402.º do CCivil. Mas, salvo o devido respeito, não se perfilha esse entendimento.

Com efeito, como anota Fernando Pessoa Jorge, in “Direito das Obrigações, I, lições policopiadas, pág. 419, “(...) é no aspecto da função que há-de procurar-se a nota característica do pagamento; este tem por objectivo dar efectividade a uma anterior regulação de interesses, seja uma auto-regulação resultante de negócio jurídico, seja uma hetero-regulação proveniente da lei ou de sentença constitutiva”. O cumprimento da obrigação tem insito a realização da prestação devida.

Ora, como resulta do ponto C) do probatório o gerente da impugnante não se dirigiu ao competente Serviço de Finanças para cumprir qualquer obrigação já definida; declarou pretender rectificar o conhecimento de sisa emitido em 04.08.99 e só na sequência dessa rectificação foi efectuada a operação de liquidação que determinou o montante da prestação de imposto devida. Contudo, a essa data, já havia caducado o direito à realização dessa operação de liquidação.

Concluo, nesta conformidade, sem mais considerações, pela improcedência do presente recurso e, consequentemente, pela manutenção do julgado.

É o meu parecer.»

1.6. Corridos os vistos legais, cabe decidir.

FUNDAMENTOS

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

A. Com data de 04 de Agosto de 1999, o gerente da impugnante apresentou termo de declaração para efeitos de liquidação de SISA que for devida com referência à compra que pelo preço de nove milhões de escudos vai fazer de um lote de terreno destinado à construção urbana, com a área de 768 m2, sito à, limite e freguesia de, omissis na matriz, ao qual foi atribuído o número 99702 - cfr. fls. 5 dos autos, que se dão por integralmente reproduzidas, tal como as demais que seguem.

B. Com data de 4 de Agosto de 1999, foi celebrada escritura pública pela qual a impugnante adquiriu o prédio antes descrito pelo preço de nove milhões de escudos - cfr. fls. 7 a 12 dos autos.

C. Com data de 06 de Novembro de 2007, o gerente da impugnante apresentou termo de declaração para efeitos de liquidação de SISA, pela qual declarou pretender retificar o conhecimento de sisa com o n.º 70, emitido em 4 de Agosto de 1999 e referente à aquisição pelo preço de € 74.891,81 em vez de € 44.891,81 que foi este o valor indicado na compra que fez do prédio antes descrito - cfr. fls. 4 dos autos.

D. Por efeito da declaração antes descrita, e pelo conhecimento de SISA n.º 3700/327/2007, de 6/11/2007, foi liquidado e pago o imposto de SISA no montante de € 3.000,00, bem como juros compensatórios no montante de 1.328,71 - cfr. fls. 4 dos autos.

E. Em 30 de Janeiro de 2008, a impugnante apresentou a petição inicial de impugnação dos presentes autos - cfr. fls. 2 dos autos.

3.1. Enunciando como questões a decidir as de saber (i) se ocorreu a caducidade do direito à liquidação da sisa e (ii) se, por força da declaração espontânea da impugnante para a correcção da liquidação de sisa, se gerou uma obrigação natural que aquela deveria cumprir, a sentença concluiu pela caducidade do direito à liquidação, fundamentando-se, em síntese, no seguinte:

- Para poder desconsiderar o preço declarado em certa escritura pública de compra/venda, a AT precisa de carrear elementos certos e seguros que demonstrem com um elevado grau de certeza que o montante do preço declarado não teve aquela dimensão quantitativa mas sim uma outra superior, o que pode ser efectuado através de indícios, desde que certos e seguros, dos quais se possa extrair tal simulação no preço, facto que é constitutivo do direito à liquidação por banda da AT por tal preço superior e cujo ónus da prova não pode deixar de recair sobre a mesma, nos termos do n.º 1 do art. 74.º da LGT.

- De todo o modo, à luz do disposto no artigo 92.º do CIMSISD, tal verificação e consequente liquidação adicional a que haja lugar deverá ocorrer no prazo estabelecido naquele normativo, ou seja oito anos, a contar do ato translativo da propriedade.

- No caso, a celebração da escritura de compra e venda, que é acto translativo da propriedade do bem vendido, ocorreu em 4/8/1999 e a impugnante apresentou-se, em 6/11/2007, para rectificar o conhecimento de sisa pelo qual liquidara inicialmente esse imposto; já decorridos, portanto, oito anos após a transmissão do bem, encontrando-se, no momento em que ocorreu a liquidação, caducado o prazo para o efeito, mesmo considerando o prazo a que alude o art. 92.º do CIMSISD, invocado pela Fazenda Pública.

- Pelo que encontrando-se caducado o direito à liquidação quando esta ocorreu, a mesma deverá ser anulada.

3.2. Discorda a Fazenda Pública alegando, como se viu, que sendo a rectificação um acto administrativo secundário que visa emendar os erros de cálculo ou os erros materiais contidos no acto administrativo anterior e cuja função é meramente correctiva e podendo ser feita a todo o tempo e a

pedido dos interessados e tendo efeitos retroactivos, então a AT, quando detecta um erro de cálculo ou um erro material (no caso vertente, por auto-denúncia do próprio visado) tem o dever jurídico de o rectificar (o que, no caso, fez, recalculando o valor de sisa devido).

Sendo que também a impugnante, ao apresentar-se (na pessoa do respectivo sócio-gerente) a realizar, espontaneamente, uma prestação (regularizando a situação tributária) acabou por praticar acto de ordem moral ou social que corresponde a um dever de justiça, ainda que o seu cumprimento já não pudesse ser judicialmente exigível, pelo que estamos perante uma obrigação natural (art. 402º do CCivil), configurando, nesta medida, a presente impugnação uma situação de “venire contra factum proprium” e sendo, igualmente que a Fazenda Pública deve exigir que as declarações e comportamentos dos particulares não configurem abuso de direito e não sejam incoerentes.

- A sentença incorre em erro de julgamento dado que, centrando-se nos poderes de descoberta da verdade material, que assaca, em exclusivo, à AT, descura que a alteração de valores aqui em causa teve origem, tão somente, em declarações do próprio contribuinte, olvidando que a ninguém é lícito voltar-se contra a própria conduta.

3.3. Vejamos, pois, se ocorre este erro de julgamento invocado.

4.1. De acordo com o que, à data, se dispunha no art. 19.º do revogado CIMSISD, a sisa incide sobre o valor por que os bens forem transmitidos, sendo que, nos casos mencionados nos §§ 2.º e 3.º, o valor dos bens será o preço convencionado pelos contratantes ou o valor patrimonial, se for maior.

Por sua vez os arts. 92.º e 111.º, ambos do mesmo Código (na redação dada pelo DL n.º 472/99, de 8/11) dispunham o seguinte:

Artigo 92.º: «*Só poderá ser liquidado imposto municipal de sisa ou imposto sobre as sucessões e doações nos oito anos seguintes à transmissão ou à data em que a isenção ficou sem efeito, sem prejuízo do disposto nos parágrafos seguintes e, quanto ao restante, no artigo 46º da lei geral tributária.*

(...)

§ 2.º *Se forem entregues ao ausente quaisquer bens por cuja aquisição não lhe tenha ainda sido liquidado imposto, os oito anos contar-se-ão desde a data da entrega.»*

Artigo 111.º: «*Quando se verificar que nas liquidações de sisa ou em processo de liquidação do imposto sobre as sucessões e doações se cometeu erro de facto ou de direito, ou houve qualquer omissão, de que resultou prejuízo para o Estado, o chefe da repartição de finanças deverá repará-lo mediante liquidação adicional.*

§ 1.º *Não poderá efectuar-se liquidação adicional da sisa quando o seu quantitativo seja inferior a 1000\$00, nem do imposto sobre as sucessões e doações quando dela resulte importância inferior a 500\$00 por cada conhecimento que for de processar.*

§ 2.º *A liquidação adicional será notificada ao contribuinte nos termos do artigo 86.º ou 114.º conforme o caso, e, tratando-se de imposto, será justificada no próprio processo.*

§ 3.º *A notificação só poderá fazer-se até decorridos quatro anos contados da liquidação a corrigir, excepto se for por omissão de bens à relação exigida no artigo 67.º, que então poderá ainda fazer-se posteriormente.*

Fica ressalvado, em todos os casos, o disposto no artigo 92.º»

Por sua vez, nos artigos 39.º e 58.º da LGT estabelece-se o seguinte:

Artigo 39.º: «*1 - Em caso de simulação de negócio jurídico, a tributação recai sobre o negócio jurídico real e não sobre o negócio jurídico simulado.*

2 - Sem prejuízo dos poderes de correcção da matéria tributável legalmente atribuídos à administração tributária, a tributação do negócio jurídico real constante de documento autêntico depende de decisão judicial que declare a sua nulidade.»

Artigo 58.º: «*A administração tributária deve, no procedimento, realizar todas as diligências necessárias à satisfação do interesse público e à descoberta da verdade material, não estando subordinada à iniciativa do autor do pedido.»*

4.2. Ora, como se vê dos supra transcritos art. 111º e 92.º, embora os erros de facto ou de direito, ou as omissões, que se verifiquem em relação a liquidações de sisa, e dos quais tenha resultado prejuízo para o Estado, possam ser reparados por liquidação adicional, esta como que fica sujeita a dois prazos: a notificação da liquidação adicional deverá ocorrer dentro do prazo de 4 anos a contar da liquidação a corrigir, e a liquidação deverá ser efectuada sempre dentro do prazo de 8 anos a contar da data transmissão (cfr., no mesmo sentido, o ac. deste STA, de 5/2/2014, proc. n.º 01846/13, bem como a demais jurisprudência nele referenciada).

No caso, a primitiva liquidação de sisa foi emitida em 4/8/1999, pelo que, de harmonia com as normas citadas, a liquidação adicional aqui controvertida e impugnada tinha que ser notificada, sob pena de caducidade, até 4/8/2003. Daí que, como bem salienta o MP, tendo essa liquidação impugnada sido efectuada em 6/11/2007 (cfr. alínea D do Probatório) é manifesto que nessa data já havia operado

a caducidade do direito à liquidação, quer se considere o prazo previsto no § 3.º do art. 111.º do CIM-SISSD, quer se atenda ao prazo previsto no art. 92.º do mesmo Código.

E tendo a caducidade do direito à liquidação sido invocada como fundamento da impugnação, não podia ser outra a decisão recorrida.

E também não colhe a argumentação da recorrente, no sentido de que o pagamento efectuado pela impugnante configura o cumprimento de uma obrigação natural, nos moldes previstos no art. 402.º do CCivil.

Com efeito, nem pode ignorar-se o princípio da legalidade do imposto, nem pode olvidar-se que o cumprimento da obrigação tem ínsita a realização da prestação devida e, no caso, como também acutilantemente nota o MP, o gerente da impugnante não se dirigiu ao competente Serviço de Finanças para cumprir qualquer obrigação já definida: declarou pretender rectificar o conhecimento de sisa emitido em 4/8/99 e só na sequência dessa rectificação foi efectuada a operação de liquidação que determinou o montante da prestação de imposto devida (cfr. Probatório). Contudo, a essa data, já havia caducado o direito à realização dessa operação de liquidação.

Improcedem pois, perante o exposto, as Conclusões do recurso.

DECISÃO

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

Custas pela recorrente.

Lisboa, 21 de Outubro de 2015. — *Casimiro Gonçalves* (relator) — *Francisco Rothes* — *Aragão Seia*.

Acórdão de 21 de Outubro de 2015.

Processo n.º 422/14-30.

Recorrente: Massa Insolvente de A..., L.^{da}

Recorrido: Fazenda Pública.

Relator: Ex.^{mo} Sr. Cons. Dr. Fonseca Carvalho.

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

Relatório

Não se conformando com a sentença do TAF de Aveiro que julgou improcedente a impugnação judicial deduzida por Massa Insolvente da A..... contra a liquidação de IVA referente ao exercício de 2012 no montante de € 242,50 veio a impugnante dele interpor recurso para a Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo por existência de contradição da decisão com o decidido nos acórdãos de que junta indicação a folhas 106 e 107 dos autos cujo teor se dá aqui por inteiramente reproduzido ao abrigo do artigo 280/5 do CPPT.

Formulou as seguintes conclusões das suas alegações:

I. Vem a recorrente notificada da sentença que “Nos termos e com os fundamentos expostos, julga-se a presente impugnação improcedente.”, com o fundamento, em súmula, de que “(...) a impugnante não cessou a actividade para efeitos de IVA, nem tão pouco apresentou a declaração periódico a que estava obrigada.” Ora,

II. A insolvente foi declarada insolvente no âmbito do Processo de Insolvência n.º 1975/11. OT2AVR, a correr termos no Juízo do Comércio de Aveiro, o que ocorreu por sentença datada de 21.02.2012.

III. Deste modo, em função daquela data, não pode a recorrente conformar-se com a decisão proferida pois que, com o devido respeito, a liquidação pretendida operar reporta-se a um período POSTERIOR à declaração de insolvência, não sendo sequer a Massa Insolvente sujeito passivo de imposto, pelo que carece de fundamento a sentença recorrida. É que;

IV. Deveras, como vem sendo entendimento maioritário da jurisprudência e doutrina, a Massa Insolvente e o Administrador da Insolvência não estão obrigados a proceder à entrega de quaisquer declarações periódicas. Assim;

V. Sufraga a sentença ora recorrida o entendimento da Administração Fiscal de que o Administrador da Insolvência / Massa Insolvente procedesse à entrega de declaração de IVA, na pendência do Processo de Insolvência, originando a liquidação que se impugna. Aliás,

VI. De facto, andou mal o Tribunal a quo ao considerar a improcedência da oposição apresentada. É que;

VII. pretende a Administração fiscal que o Administrador da Insolvência / massa insolvência procedesse à entrega de declaração do período posterior ao processo de insolvência. No entanto;

VIII. o Administrador da Insolvência é claramente parte ilegítima para se encontrar demandado, já que, na qualidade de Administrador da Insolvência, este NÃO É REPRESENTANTE da sociedade insolvente nos termos e para os efeitos consignados no CIVA. Na verdade.

IX. da mesma forma, não pode a Administração Fiscal pretender assacar à actividade e processualismo de um processo de insolvência que corre subordinado ao diploma ESPECIAL CONSUBSTANCIADO NO C.I.R.E. a factualidade processual que decorre da figura da «liquidação de sociedades» imposta pelo CIRC e pelo CPPT. De facto,

X. a Administração Fiscal insiste obsessivamente a confundir o instituto da “liquidação” de sociedades com o instituto da “Insolvência”. Ora,

XI. os mesmos não são comparáveis / compagináveis, dispensando-se o aqui exponente de discorrer longamente sobre as disparidades / conflitualidade que ostentam as situações em causa. E,

XII. Por outro lado e em primeiro lugar, a declaração de insolvência opera a DISSOLUÇÃO IMEDIATA DA SOCIEDADE - cfr. art.º 141.º, alínea e) do CSComerciais -, embora se mantenha a personalidade jurídica e

XIII. em segundo lugar, seria muito estranho que a Massa Insolvente apresentasse actividade sujeita a tributação !

XIV. Da mesma forma, as contas da agora Massa Insolvente NÃO PODEM SER FISCALIZADAS PELA ADMINISTRAÇÃO FISCAL designadamente ao nível da apresentação ou não das declarações tributárias,

XV. a actividade tributária agora dirigida contra a opositora constitui, ainda, uma violação de princípios fundamentais da relação tributária, designadamente, O PRINCÍPIO DO PROCEDIMENTO TRIBUTÁRIO, PRINCÍPIO DA DECISÃO, PRINCÍPIO DA COLABORAÇÃO e da BOA FÉ, previstos nos art.ºs 55.º, 56.º e 59.º, n.ºs 1 a 3 da LGTributária. É que,

XVI. À Massa Insolvente e ao Administrador da Insolvência não pode ser imputada qualquer obrigação adveniente dos actos próprios do exercício de qualquer actividade de GERÊNCIA da sociedade.

XVII. Dito de outra forma, o escopo do Administrador de Insolvência é, exclusivamente, a atribuição de valor aos credores, por via da liquidação do património da massa falida, não podendo assumir os deveres funcionais do T.O.C.;

XVIII. Sendo que, após a declaração de insolvência, os únicos responsáveis pelos cumprimentos das declarações de imposto são quem tem competência legal para tal, designadamente, em regra, os T.O.C. que, deixam de existir, na prática, na massa insolvente, não sendo substituídos na sua função por qualquer outro profissional.

XIX. Por seu lado, a empresa, declarada insolvente, não deixa de ser representada neste processo, para efeitos tributários, pelo seu legal representante E NÃO o AI e a respectiva Massa Insolvente;

XX. É este o princípio que releva claramente do disposto no art.º 82.º, n.º 1 do CIRE.

XXI. O Administrador da Insolvência cumpriu as suas obrigações legais e requereu atempadamente a citação pessoal dos dirigentes dos serviços centrais da administração fiscal, assim como a do Ex.mo Chefe do Serviço de Finanças da área de actividade comercial da insolvente, o que permitiu ao credor Fazenda Nacional a remessa de certidões de dívida para reclamação, através do representante do Ministério Público, e;

XXII. Com a declaração de insolvência, opera-se a “morte” da sociedade pois que a mesma não pode ser prefigurada nos mesmos moldes que a dissolução de sociedade, como pretende a Administração Tributária. Assim sendo,

XXIII. Tenta a Administração Fiscal obter dividendos de tributação e, no rateio/distribuição do produto da liquidação, ainda obter pagamentos preferenciais constituiria um duplo ónus que recairia sobre os restantes credores em benefício apenas de uma entidade;

XXIV. Significando: revelar-se-ia manifestamente desproporcional que o processo de insolvência fosse colocado em pé de igualdade com uma mera execução fiscal, servindo apenas para a Fazenda Nacional actuar na mera posição de reclamante dos seus créditos, mais a mais privilegiados, sem atender à particular condição dos demais credores e da falência.

XXV. Neste sentido, a sentença agora recorrida encontra-se em oposição com diversos Acórdãos e centenas de sentença, nomeadamente:

- Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 09.02.2011, proferido no âmbito do Processo n.º 0617/10, em foi Relator Dulce Neto, publicado em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/478991baa56b1ff78025783a003f0ebb?OpenDocument&ExpandSection=1>;

- Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 14.04.2010, proferido no âmbito do Processo n.º 051/10, em foi Relator Isabel Marques da Silva, publicado em <http://www.dgsi.pt/jsfa.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/6ef8be60395ae0988025770b0056dc05?OpenDocument&ExpandSection=1>;

- Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 27.02.2008, proferido no âmbito do Processo n.º 01057/07, em foi Relator Miranda de Pacheco, publicado em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/3sfbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/3a614987ae26fa9d80257401005952fa?OpenDocument>;
- Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça de 15.03.2007, proferido no âmbito do Processo n.º 07B436, em foi Relator Oliveira Rocha, publicado em <http://www.dgsi.pt/jstj.nsf/954f0ce6ad9dd8b980256b5f003fa814/ec2f2f223ce69bde802572aa004c0a85?OpenDocument>;
- Acórdão do Tribunal da Relação de Lisboa, proferido no âmbito do Processo n.º 74/08.4IDL5B-A.L1-3, em foi Relator Maria José Costa Pinto, publicado em <http://www.dgsi.pt/jtrl.nsf/e6e1f17fa82712ff80257583004e3ddc/9bf4b9dfb8025793500523f26?OpenDocument>;
- Acórdão do Tribunal da Relação do Porto de 26.01.2011, proferido no âmbito do Processo n.º 559/07.1TALS.D.P1, em foi Relator Cravo Roxo, publicado em <http://www.dgsi.pt/jtrp.nsf/c3fb-S3003Oea1c61802568d9005cd5bb/baaa4291c0c511c38025783b003b3c9b?OpenDocument>;
- Acórdão do Tribunal da Relação de Lisboa de 30.06.2011, proferido no âmbito do Processo n.º 178/10.5JDL5B-A.L1, em foi Relator Maria José Costa Pinto, publicado em <http://www.dgsi.pt/jtrl.nsf/e6e1f17fa82712ff80257583004e3ddc/9bf4b90a4fcacdfb8025793500523f26?OpenDocument>;
- Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 3/11/1999, proferido no âmbito do Processo n.º 24.046, publicado em <http://www.dgsi.pt>; - Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 15/06/2000, proferido no âmbito do Processo n.º 25.000, publicado em <http://www.dgsi.pt>;
- Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 21/01/2003, proferido no âmbito do Processo n.º 01895/02, publicado em <http://www.dgsi.pt>;
- Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 26/02/2003, proferido no âmbito do Processo n.º 01891/02, publicado em <http://www.dgsi.pt>;
- Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 12/01/2005, proferido no âmbito do Processo n.º 1569/03, publicado em <http://www.dgsi.pt>;
- Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 6/10/2005, proferido no âmbito do Processo n.º 715/05, publicado em <http://www.dgsi.pt>;
- Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 16/11/2005, proferido no âmbito do Processo n.º 524/05, publicado em <http://www.dgsi.pt>;
- Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 27/02/2008, proferido no âmbito do Processo n.º 1057/07, publicado em <http://www.dgsi.pt> e;
- Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 12/03/2008, proferido no âmbito do Processo n.º 1053/07, em foi Relator Brandão de Pinho, publicado em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/27c598294b7baab80257418004c1cd6?OpenDocument&ExpandSection=1>.

XXVI. Tal entendimento veio a ser clarificado para o ordenamento jurídico através da redacção dada ao art.º 65.º do C.I.R.E., introduzida pela Lei n.º 16/2012, de 20 de Abril. Na realidade,

XXVII. O art.º 65.º n.º 2 do CIRE de forma taxativa veio dispor que “obrigações declarativas a que se refere o número anterior subsistem na esfera do insolvente e dos seus legais representantes os quais se mantêm obrigados ao cumprimento das obrigações fiscais, respondendo pelo seu incumprimento.”.

XXVIII. Por outro lado, a declaração de insolvência corresponde à morte da sociedade, pelo que é, no mínimo ILEGAL a pretendida liquidação de IVA referente a período posterior à declaração de insolvência, resumindo-se a competência do Administrador da Insolvência à representação patrimonial da insolvente.

XXIX. Aliás, este entendimento tem encontrado sufrágio e ratificação nas diversas instâncias, no sentido de ver reconhecida a especificidade da prática enquanto Administrador da Insolvência e a correlação com as suas obrigações fiscais.

XXX. Ou seja, resumindo o entendimento maioritário da jurisprudência, temos;

POR UM LADO;

a. De que a declaração de falência determina a extinção/morte da sociedade, cessando, consequentemente, as respectivas obrigações declarativas e

POR OUTRO LADO;

b. Que, a manterem-se quaisquer obrigações declarativas, as mesmas são da responsabilidade dos legais representantes da insolvente e nunca do Administrador da Insolvência

XXXI. Neste contexto, com o devido respeito, no entendimento da recorrente, mal andou a sentença recorrida na interpretação que fez da lei, in caso, o CIRE, tal significando que uma sociedade declarada insolvente entra numa fase de liquidação judicial e não administrativa ou fiscal razão pela qual não pode a Administração Fiscal exigir o que o CIRE não exige, ou levantar obstáculos ao adequado desempenho das funções do Administrador da Insolvência;

XXXII. Nomeadamente impondo-lhe que entregue declarações às quais não se encontra obrigado !!!
POR TUDO ISTO;

XXXIII. Em caso de declaração de insolvência, as normas fiscais cedem perante a prevalência das normas que regulam o processo de insolvência!

XXXIV. Não existe nesta linha de entendimento qualquer divergência ou incompatibilidade entre as normas do ORE e as normas da Lei Geral Tributária/LGT e do Código de Procedimento e de Processo Tributário/CPPT já que o carácter indisponível destas normas, encontrando o seu fundamento no princípio da legalidade da administração tributária nas suas relações com os devedores, terá de se reduzir à concepção de que, atenta a especificidade do processo de insolvência e a tendencial igualdade dos credores do insolvente, NÃO devem ser invocadas de modo a postergar a auto-regulação dos credores. Isto é,

XXXV. os citados normativos têm o seu campo de aplicação na relação tributária, em sentido estrito, não encontrando apoio no contexto do processo especial como é o processo de insolvência, onde o Estado deve intervir também com o fito de contribuir para uma solução, se essa for a vontade dos credores, numa perspectiva ampla de auto-regulação e de desjudicialização.

XXXVI. A Massa Insolvente/Administrador da Insolvência cumpriu as suas obrigações legais e requereu atempadamente a citação pessoal dos dirigentes dos serviços centrais da administração fiscal, assim como a do Ex.mo Chefe do Serviço de Finanças da área de actividade comercial da insolvente, o que permitiu ao credor Fazenda Nacional a remessa de certidões de dívida para reclamação, através do representante do Ministério Público.

XXXVII. Pelo que, por tudo quanto resulta supra exposto, deverá ser julgado procedente o presente recurso, revogando-se a decisão recorrida. Assim se realizando

JUSTIÇA!

Não houve contra-alegações.

O Magistrado do Ministério Público pronunciou-se no sentido de o recurso dever ser julgado findo, conforme o parecer que se segue:

1. Os requisitos para o conhecimento do mérito do recurso das decisões dos tribunais tributários com fundamento em oposição de julgados (art.280º nº5 CPPT) são idênticos aos requisitos globais para o conhecimento dos recursos interpostos com fundamento em oposição de acórdãos (art.284º nº1 CPPT; cf. desenvolvimento em Jorge Lopes de Sousa Código de Procedimento e de Processo Tributário anotado e comentado 6ª edição 2011 Volume IV p.422 anotação 11 al.c) ao art.280º CPPT e p.466 anotação 5 ao art.284º CPPT)

São requisitos legais cumulativos do conhecimento do recurso por oposição de acórdãos:

- identidade da questão fundamental de direito
- ausência de alteração substancial da regulamentação jurídica
- identidade de situações fácticas
- antagonismo de soluções jurídicas

(art.284º CPPT; art.27º nº1 al.b) ETAF vigente; art.152º nº1 alínea a) CPTA)

A alteração substancial da regulamentação jurídica relevante para afastar a existência de oposição de julgados verifica-se «sempre que as eventuais modificações legislativas possam servir de base a diferentes argumentos que possam ser valorados para determinação da solução jurídica» (acórdãos STA Pleno secção de Contencioso Tributário 19.06.96 processo n.º 19 532; 18.05.2005 processo nº276/OS)

A oposição de soluções jurídicas pressupõe identidade substancial das situações fácticas, entendida não como uma total identidade dos factos mas apenas como a sua subsunção às mesmas normas legais (Jorge Lopes de Sousa Código de Procedimento e de Processo Tributário anotado e comentado 6ª edição 2011 Volume IV p.475809; acórdão STJ 26.04.1995 processo n.º 87 156)

A oposição de soluções jurídicas exige ainda pronúncia expressa sobre a questão, não bastando a pronúncia implícita ou a mera consideração colateral, tecida no âmbito da apreciação de questão distinta (acórdãos STA Pleno SCT 6.05.2009 processo n.º 617/08, 26.09.2007 processo n.º 452/07; acórdãos STA SCT 28.01.2009 processo n.º 981/07); 22.10.2008 processo nº224/08)

2. Aplicação das considerações precedentes ao caso concreto:

Inexiste identidade da questão fundamental de direito, porquanto as decisões em confronto pronunciaram-se sobre questões jurídicas distintas, no quadro de situações fácticas claramente diferentes

a) Sentença recorrida

Questão decidenda: obrigação de apresentação de declaração periódica para efeito de tributação em IVA e legalidade da liquidação oficiosa do imposto no caso de sociedade que, após a declaração judicial de insolvência, prossegue a sua actividade comercial

b) Acórdão fundamento

Questão decidenda: legalidade da extinção da dívida exequenda, constituída por coimas fiscais aplicadas em processo de contra-ordenação fiscal, por decisão administrativa proferida após a declaração judicial de insolvência de sociedade comercial

3. A convalidação do recurso interposto (com fundamento em oposição de julgados) em recurso com fundamento em erro de julgamento em matéria de direito está prejudicada pela circunstância de o valor fixado para a causa (€ 242,50, cf. fls.91) estar compreendido na alçada do tribunal tributário (€ 1250,00; art.24º nº1 LOFTJ; art.280º nº4 CPPT)

CONCLUSÃO

O recurso deve ser julgado findo.

Cumpra apreciar e decidir.

Fundamentação**De Facto**

A Dá-se aqui por reproduzido o teor da sentença recorrida.

B Dá-se aqui por reproduzido o teor do acórdão fundamento de folhas 157 e segs.

De direito

Decorre da factualidade dada como provada e da fundamentação da sentença recorrida que a questão decidenda se resumia a decidir se a sociedade declarada insolvente, em fase de liquidação do seu património estava obrigada à apresentação das declarações periódicas para efeito de tributação em sede de IVA e da eventual existência de actividade geradora de rendimento sujeito a tal tributação.

O M^o juiz “a quo” considerou, alicerçado nos arestos do STA referidos na sentença sob recurso que a declaração de insolvência implica a sua liquidação mas que a personalidade jurídica da mesma se mantém até partilha do produto dos seus bens mantendo-se vinculada a determinadas obrigações fiscais e ao cumprimento atempado de obrigações declarativas.

E considerando que resultava do probatório que a impugnante não cessara a actividade para efeitos de IVA impedia sobre ela o ónus de provar a inexistência de facto tributário o que não fez nem, ficou doutra forma provado.

E daí que a impugnação improcedesse.

A recorrente entende contudo que esta decisão está em contradição com o decidido no acórdão fundamento que elegera e que resumidamente doutrina que a declaração de insolvência constituindo um dos fundamentos de dissolução da sociedade equivale à morte do infractor pelo que e de harmonia com o disposto nos artigos 61 e 62 do RGIT e 176 n.º 2 alínea a) do CPPT dessa declaração decorria a extinção da obrigação de pagamento de coimas e da execução fiscal tendente à cobrança dessas coimas.

O artigo 280 do CPPT estipula que a existência de alçadas não prejudica o direito ao recurso para o STA de decisões que perfilhem solução oposta relativamente ao mesmo fundamento de direito e na ausência substancial de regulamentação jurídica com mais de três sentenças do mesmo Tribunal ou com uma decisão de tribunal de hierarquia superior.

Nessa situação face ao princípio da igualdade e à oposição da decisão dar-se-ia primazia ao decidido pelo tribunal de grau hierárquico superior evitando assim um tratamento desigual.

Todavia nos termos do preceituado no artigo 27 n.º 1 alínea b) do ETAF e 284 do CPPT o recurso de oposição de julgados seguindo as regras do recurso por oposição de acórdão implica a identidade fáctica da questão decidenda a identidade fáctica da questão fundamental de direito e a ausência de alteração substancial da regulamentação jurídica e o antagonismo das soluções em causa.

Ora no caso dos autos as questões decidendas são diferentes o que determina que o recurso não possa continuar por inexistência do pressuposto da identidade fáctica das questões a decidir.

Poder-se-ia aventar a hipótese de convalidação para recurso ordinário com fundamento em erro de julgamento em matéria de direito.

Mas a tal obsta o valor da causa face ao valor da alçada.

Por todo o exposto acordam os juízes da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em julgar findo o recurso.

Custas pela recorrente.

Lisboa, 21 de Outubro de 2015. — *Fonseca Carvalho* (relator) — *Isabel Marques da Silva* — *Pedro Delgado*.

Acórdão de 21 de Outubro de 2015.

Processo n.º 432/14-30.

Recorrente: A. . ., S. A.

Recorrido: Fazenda Pública.

Relatora: Ex.^{ma} Sr.^a Cons.^a Dr.^a Dulce Neto.

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

1. A., S.A., com os demais sinais dos autos, interpõe recurso excepcional de revista, ao abrigo do artigo 150º do CPTA, do acórdão que o TCA Sul proferiu no processo n.º 05073/11, através de negou provimento ao recurso que esta sociedade interpusera da sentença proferida no processo de

impugnação judicial instaurado contra a liquidação adicional de IRC referente ao exercício de 2002, mantendo, por conseguinte, a sentença de parcial improcedência dessa impugnação judicial.

1.1. Concluiu as suas alegações, nos termos que se seguem:

A) O presente recurso de revista tem por objecto o Acórdão proferido pelo Tribunal Central Administrativo Sul, do qual foi a Recorrente notificada em 27.09.2012, que confirmou a decisão do Tribunal Administrativo e Fiscal de Almada, a qual julgou parcialmente procedente a impugnação judicial deduzida contra o acto tributário de liquidação adicional de IRC, referente ao período de tributação de 2002, e cuja aclaração foi requerida pela Recorrente e indeferida por Acórdão daquele Tribunal;

B) Os pressupostos de que depende a admissibilidade do recurso de revista, estabelecidos no artigo 150º do CPTA, encontram-se reunidos *in casu*, pelo que deve o mesmo ser admitido;

C) Em causa encontram-se questões passíveis de se repetir num número indeterminado de casos futuros, o que toma a admissão da revista claramente necessária para a melhor aplicação do direito, nos termos do n.º 1 do artigo 150º do CPTA;

D) Por outro lado, uma das questões que a Recorrente pretende ver apreciada em sede de revista reveste uma relevância social que lhe imprime a importância fundamental a que se reporta o n.º 1 do artigo 150º do CPTA, e que se assume como um dos pressupostos que justifica a admissibilidade do recurso de revista;

E) O presente recurso de revista afigura-se tempestivo, por ter sido interposto dentro do prazo de 30 dias previsto no n.º 1 do artigo 144º do CPTA, tendo em conta ainda o disposto no n.º 3 do artigo 254º do CPC, aplicável *ex vi*, alínea e), do artigo 2º do CPPT;

F) Do Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul que confirmou a decisão do Tribunal Administrativo e Fiscal de Almada, a Recorrente interpôs igualmente recurso por oposição de acórdãos, nos termos e para os efeitos do disposto no n.º 2 do artigo 280º e do artigo 284º ambos do CPPT;

G) A interposição de ambos os recursos afigura-se legítima, porquanto, conforme tem vindo a ser entendimento uniforme do Supremo Tribunal Administrativo, inexistente qualquer incompatibilidade entre ambos os recursos, os quais assentam em fundamentos e têm âmbitos diversos, não se afigurando excludentes entre si;

H) A primeira questão e respectivas sub-questões que a Recorrente coloca a este Supremo Tribunal Administrativo são as seguintes:

i. numa operação una e indivisível, pode ou não ser cindido o resultado fiscal dessa mesma operação, aceitando o contributo desse aumento para efeitos de uma mais-valia a apurar na venda de parte das acções e ignorando a perda fiscal que resulta da alienação da totalidade das acções?

ii. caso se entenda que a resposta àquela questão se afigura positiva, qual o preceito legal que legitima tal cisão, por parte da AT?

iii. atendendo à matéria fixada como provada pelo Tribunal *a quo*, à vontade das partes reflectida no contrato e na transmissão — reconhecida no próprio Acórdão recorrido — da totalidade das participações sociais detidas na “B....., S.A.”, em que termos se afigura possível conciliar a cindibilidade do negócio jurídico em causa com as regras de interpretação das vontades das partes previstas nos artigos 224º e seguintes do Código Civil?

iv. caso se entenda possível a cindibilidade do negócio jurídico, como articular a mesma com a vontade expressa das partes no sentido de ser o negócio e o respectivo objecto um só?

I) Estas questões resultam do facto de — não obstante se reconhecer que o preço de venda das participações sociais detidas pela Recorrente na “B....., S.A.” foi determinado por referência à situação líquida da sociedade participada, que correspondia justamente ao montante de € 6.435.344 (cfr. ponto 12 do probatório, constante da p. 17 do Acórdão recorrido), e que portanto o que valia € 6.435.344, de acordo com o critério de valoração adoptado, eram as 5.000.000 acções (4.990.000 das quais ainda por emitir) representativas de 100% do capital social (e, portanto, economicamente falando, de 100% da situação líquida) — o Tribunal *a quo* ter interpretado o contrato de compra e venda como incluindo, de um lado, uma venda de 10.000 acções (representativas de 0,2% da situação líquida) por valor correspondente a 100% da situação líquida (€ 6.435.344) e, do outro lado, uma transmissão gratuita de 4.990.000 acções representativas de 99,98% dessa mesma situação líquida;

J) Tal interpretação traduziu-se na cisão do resultado fiscal dessa operação, una e indivisível, apurando uma mais-valia na venda das referidas 10.000 acções e ignorando a perda decorrente da alienação das restantes 4.990.000 acções.

K) Atendendo aos pontos constante do probatório (referentes à transmissão de todas as participações sociais) e à unidade do objecto negocial do contrato celebrado, importa ainda apurar como conciliar com os artigos 236º e 237º do Código Civil o entendimento segundo o qual um destinatário normal, colocado na posição dos reais destinatários — isto é, na posição das reais partes neste contrato —, retiraria das manifestações de vontade do acordo exteriorizado, que o mesmo foi perspectivado em duas partes distintas e autónomas;

L) De onde resultou a transformação de uma perda real de € 18.566.656 numa correcção fiscal de € 24.950.000.

M) Através da segunda questão, por seu turno, pretende a Recorrente apurar se é lícito, e em caso afirmativo em que medida, utilizar o requisito da indispensabilidade do custo em substituição, como sucedâneo, dos regimes – e respectivas exigências legais, no que em termos práticos releva em última análise –, dos preços de transferência e da cláusula geral anti-abuso, para pôr em causa um resultado negativo gerado por determinado acto ou operação.

N) A terceira questão formulada no presente recurso de revista é a de saber se é possível, à luz do ordenamento jurídico português, subtrair a detenção válida e lícita de um activo à aplicação das normas tributárias “por causa do CAE”. E em caso afirmativo, poderá tal subtracção ter lugar, selectivamente, apenas quando da alienação desse activo gerar uma perda?

O) Para análise destas questões, importa atender ao entendimento vertido no Acórdão do TCAS, de 31.01.2012, processo n.º 05097/11 — processo em que a questão controvertida decidida era substancialmente idêntica à situação fáctica subjacente à decisão recorrida — o qual entendeu que, não tendo os elementos legalmente relevantes para o cálculo que ditou o apuramento de um resultado negativo sido objecto de correcção, não pode a relevância fiscal deste resultado negativo ser afastada à partida pelo requisito da indispensabilidade do artigo 23º do Código do IRC;

P) O Acórdão em referência não permitiu – e bem – que o requisito da indispensabilidade do custo fosse utilizado com funções sucedâneas das da cláusula geral anti-abuso e do regime dos preços de transferência, não tendo permitido, designadamente, que vingasse a tese de que a liquidação de imposto em causa, assente no n.º 1 do artigo 23º do Código do IRC, se deveria manter por não poderem as menos-valias apuradas “(...) *considerar-se efectivas mas meramente fictícias ou artificiais*”;

Q) No caso concreto do Acórdão aqui recorrido, o requisito da indispensabilidade do custo foi interpretado como permitindo um acto de liquidação de imposto que desconsidera a perda por causa de um acto distinto, e anterior, de distribuição de dividendos (cuja licitude não é posta em causa), o qual, por sua vez, originou a necessidade de um aumento de capital, que por sua vez originou o correspondente aumento do custo de aquisição das partes de capital alienadas, que por sua vez levou ao apuramento de resultado negativo na transacção de alienação objecto de correcção pela AT.

R) E esta desconsideração da perda foi ainda efectuada com base no argumento, formal, atinente ao código de classificação de actividade económica (CAE) atribuído ao contribuinte;

S) Em contraste, no Acórdão de 31.01.2012, apesar de um dos impugnantes que suportou perdas com participações sociais ser também uma sociedade comercial/industrial, e das considerações que a AT teceu em redor desse facto, essa circunstância nenhuma relevância teve, e muito bem, em sede de aplicabilidade do requisito da indispensabilidade do custo;

T) É, pois, particularmente evidente que, a coberto da aplicação do requisito da indispensabilidade do custo se efectuou uma correcção ao resultado fiscal do contribuinte com fundamentos que só poderiam relevar em sede de aplicação da cláusula geral anti-abuso ou do regime dos preços de transferência, o que não se pode admitir, do ponto de vista jurídico;

U) Acresce que a existência da referida oposição jurisprudencial apenas reforça a necessidade de apreciação destas questões em sede de revista, porquanto inexistente jurisprudência unânime no que às mesmas respeita;

V) A quarta e última questão formulada no presente recurso de revista é a seguinte: poderá a dedutibilidade fiscal das perdas do accionista, verificadas aquando da liquidação do seu investimento (via alienação de participações sociais ou liquidação e dissolução da sociedade participada), ser desconsiderada pela AT, ainda que tais perdas resultem de investimentos efectuados ao longo do tempo na participada para que esta pudesse fazer face aos seus compromissos, em estrito cumprimento do disposto no artigo 501º do CISC?

W) Esta questão prende-se com a abordagem adoptada pelo Tribunal Administrativo e Fiscal de Almada, e que viria a ser confirmada pelo Tribunal *a quo*, no sentido de que não estariam aqui em causa custos da própria impugnante (accionista) mas, sim, custos da sociedade participada, e assume particular relevância social porque a indedutibilidade fiscal – ainda que fixada por via judicial – das perdas sofridas por investidores poderá potencialmente tomar-se num impedimento ao investimento em empresas residentes,

X) impedimento esse que integra uma matéria que, ultrapassando os limites do caso concreto e afectando interesses comunitários relevantes, reclama uma decisão deste Supremo Tribunal nos termos definidos para a revista pelo artigo 150º do CPTA.

Nestes termos e nos mais de Direito, se requer a V. Exas. se dignem admitir o presente recurso de revista e revogar o Acórdão recorrido, substituindo-o por outro que, com base na pronúncia acerca das questões supra identificadas, determine a anulação da liquidação adicional de IRC, referente ao exercício de 2002, com as demais consequências legais.

1.2. A Recorrida (Fazenda Pública) apresentou contra-alegações para sustentar a inadmissibilidade do recurso por falta dos requisitos previstos no artigo 150º do CPTA, e, para o caso de assim não se entender, enunciou as razões pelas quais devia, na sua óptica, ser negado provimento ao recurso e confirmado o acórdão recorrido.

1.3. O Excelentíssimo Magistrado do Ministério Público emitiu parecer no sentido da inadmissibilidade deste recurso excepcional no contencioso tributário, suscitando, para o efeito, a questão da inconstitucionalidade do artigo 150º, n.º 1, do CPTA e do artigo 26º, alínea h), do ETAF, quando interpretados no sentido dessa admissibilidade, por violação da reserva relativa de competência legislativa da Assembleia da República sobre organização e competência dos tribunais (artigo 165º, n.º 1, alínea p), da CRP).

1.4. Colhidos que foram os vistos dos Exmºs Juizes Conselheiros Adjuntos, cumpre proceder à apreciação sumária a que alude o n.º 1 do artigo 150º do CPTA.

2. Todavia, colocadas que foram as questões da inadmissibilidade do presente recurso em sede de contencioso tributário, e da inconstitucionalidade das normas apontadas pelo Ministério Público, cumpre apreciar previamente tais questões.

Relativamente à admissibilidade deste recurso no contencioso tributário, trata-se de questão que vem conhecendo decisão reiterada e uniforme no sentido afirmativo, como se pode ver pela leitura, entre outros, dos acórdãos proferidos pelo STA em 29/11/2006, no rec. n.º 729/06; em 12/12/2006, no rec. n.º 584/06; em 30/5/2007, no rec. n.º 257/07; em 30/5/2007, no rec. n.º 285/07; em 2/7/2008, no rec. n.º 173/08; em 14/7/2008, no rec. n.º 0410/08; em 16/11/2011, no rec. n.º 0740/11; em 14/12/2011, no rec. n.º 01075/11; em 12/1/2012, no rec. n.º 0899/11; em 12/1/2012, no rec. n.º 01139/11; em 7/3/2012, no rec. n.º 1108/11; em 14/3/2012, no rec. n.º 1110/11; em 21/3/2012, no rec. n.º 84/12; em 26/4/2012, nos recs. n.ºs. 1140/11, 237/12 e 284/12; em 16/5/2012, nos recs. n.ºs. 0357/12 e 083/12; em 23/5/2012, no rec. n.º 0434/12; em 30/5/2012, no rec. n.º 0415/12; em 15/5/2013, no rec. n.º 01368/12, em 7/1/2015, no rec. n.º 0285/14, em 14/1/2015, no rec. n.º 01192/14, e em 8/07/2015, no rec. n.º 0365/13, cuja fundamentação sufragamos e que aqui mais uma vez se acolhe e reitera tendo em conta a suprema importância de acatar a jurisprudência consolidada e, assim, obter uma interpretação e aplicação uniformes do direito (artigo 8º, n.º 3, do C.Civil).

Em conformidade com tal jurisprudência, julgamos que o recurso excepcional de revista é admissível no contencioso tributário por força da aplicação da norma contida no artigo 26º, alínea h), do ETAF, segundo a qual cumpre à secção de contencioso tributário do STA conhecer «*De outras matérias que lhe sejam deferidas por lei*», e da consequente aplicação do artigo 2º, alínea c), do CPPT.

Por outro lado, afigura-se-nos que não ocorre violação da reserva relativa da competência legislativa da Assembleia da República sobre organização e competência dos tribunais na interpretação e aplicação dos artigos 150º n.º 1 do CPTA e 26º, alínea h), do ETAF, porquanto tal competência encontra fundamento legal na remissão, operada pela referida alínea c) do artigo 2º do CPPT, para as normas do CPTA e, bem assim, na remissão operada pela alínea e) do mesmo preceito legal para as normas do CPC, diploma este que desde as alterações introduzidas pelo DL 303/2007, de 24 de Agosto, passou também a prever recurso excepcional de revista para o Supremo Tribunal de Justiça dos acórdãos de tribunais da Relação, não havendo, assim, razão para que este tipo de recurso excepcional encontrasse exclusão apenas no contencioso tributário (solução que, essa sim, suscitaria dúvidas quanto à sua conformidade à lei constitucional, por atentatória do direito à tutela jurisdicional efectiva e ao princípio da igualdade).

Julga-se, pois, que não ocorre a apontada inconstitucionalidade orgânica nem outros obstáculos, de ordem constitucional, à admissibilidade do presente recurso.

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

Por conseguinte, este recurso só é admissível se for *claramente necessário para uma melhor aplicação do direito* ou se estivermos perante uma questão que pela sua *relevância jurídica ou social* se revista de *importância fundamental*.

E como tem sido explicado nos inúmeros acórdãos proferidos por esta formação, a **relevância jurídica fundamental** deve ser detectada perante questões de direito (substantivo ou processual) que apresentem complexidade ou quando a sua análise suscite dúvidas sérias ao nível da jurisprudência e/ou da doutrina. Já a **relevância social fundamental** verificar-se-á quando estiverem em causa questões que apresentem contornos indiciadores de que a utilidade da decisão extravasa os limites do caso em análise e é conveniente formar uma orientação para a resolução de casos futuros, dada a existência de interesse comunitário significativo na resolução dessas questões. Finalmente, a **clara necessidade para uma melhor aplicação do direito** há-de resultar da necessidade de garantir a uniformização do direito, estando em causa matérias importantes tratadas pelas instâncias de forma pouco consistente ou contraditória, impondo-se a intervenção do órgão de cúpula da justiça como condição para dissipar dúvidas e alcançar melhor aplicação do direito. Ou quando esteja em causa uma decisão ostensivamente errada ou juridicamente absurda ou insustentável.

Vejamos se tais requisitos se verificam no caso em apreço, tendo presente que a questão que se coloca é, no fundo, a de saber se o acórdão recorrido incorreu em erro de julgamento ao confirmar a legalidade das correcções efectuadas pela administração tributária a nível da dedução de menos-valias obtidas na alienação de participações sociais que a Impugnante (A.....) detinha na sociedade “B....., S.A.” (doravante B.....).

Isto porque a Impugnante procedeu em 5/12/2002 à alienação da participação social que detinha na “B.....”, pelo valor global de € 6.435.344,00 – o que representa 100% do seu capital social e abrange não só a alienação de 10.000 acções emitidas e registadas pelo valor de € 50.000,00, como, ainda, a alienação de 4.990.000 acções provenientes do aumento de capital social da “B.....” subscrito pela A..... em 11/11/2002, no montante de € 24.950.000,00 – sendo que a administração fiscal desconsiderou as menos-valias referente à venda destas 4.990.000 acções, só aceitando, para o aludido efeito, a alienação das 10.000 acções emitidas e registadas pelo valor de € 50.000,00.

Sobre esta matéria considerou-se, além do mais, o seguinte no acórdão recorrido:

«Em sede de IRC, o legislador dispõe que são consideradas menos-valias realizadas (por contra-posição às menos-valias latentes) as perdas sofridas relativamente a elementos do activo imobilizado mediante transmissão onerosa, qualquer que seja o título por que se opere (cfr. artº 43º, n.º 1, do CIRC). As menos-valias são dadas pela diferença entre o valor de realização, líquido dos encargos que lhe sejam inerentes, e o valor de aquisição deduzido das reintegrações ou amortizações praticadas (cfr. artº 43º, n.º 2, do CIRC). (...).

(...).

Voltando ao caso dos autos, desde logo põe a Fazenda Pública em causa que as acções (4.990.000) que fundamentaram, primeiro o aumento de capital e depois a venda do mesmo, se possam enquadrar no conceito de activo imobilizado financeiro da empresa impugnante e, por consequência, que integrem o conceito de menos-valias com relevância fiscal enquanto custos, noção essa supra exposta.

O activo imobilizado das empresas é o conjunto de bens que revestem um carácter de permanência, ou seja, os bens que a empresa pretende manter por mais do que um exercício económico. Nesta perspectiva, o Plano Oficial de Contabilidade classifica o activo imobilizado de acordo com a sua natureza - imobilizações financeiras, corpóreas e incorpóreas (...).

Atenta a noção de activo imobilizado acabada de expor é óbvia a conclusão de que o conjunto de acções (4.990.000) que ingressaram na titularidade da empresa impugnante, enquanto acionista única da sociedade participada “B....., S.A.”, não se enquadram em tal concepção, desde logo devido ao curto período de tempo em que tal conjunto de títulos esteve na propriedade da recorrente (cerca de vinte dias - cfr. nºs 10 e 11 do probatório).

Face ao referido, é forçoso concordar com a A.Fiscal e o Tribunal “a quo”, ao considerar que o aumento de capital da empresa participada “B....., S.A.” para vinte e cinco milhões de euros não consubstancia uma aplicação financeira com carácter de permanência (antes tendo, eventualmente, por destino a cobertura do montante de imposto em dívida que havia sido diferido - cfr. n.º 28 da matéria de facto provada).

Em conclusão, deve dar-se razão à A.Fiscal quando decidiu não aceitar a relevância fiscal da dedução das menos-valias derivadas da venda do capital social da empresa participada “B....., S.A.”, dado que as alegadas perdas resultantes desta operação não são subsumíveis à previsão do art. 43º, n.º 1, do CIRC, visto não se poderem considerar provenientes da transacção de elementos do activo imobilizado financeiro.

Por outro lado, e também conforme defende a A.Fiscal e o Tribunal “a quo”, os custos contabilísticos em causa (derivados das alegadas menos-valias resultantes da venda do capital social da sociedade participada “B....., S.A.”, igualmente não passam pelo crivo do artº 23º, n.º 1, do CIRC, também por este motivo não podendo merecer relevo fiscal como pretende a recorrente (neste aspecto, a recorrente chama à colação a norma relativa aos preços de transferência - cfr. artº 58º do CIRC - assim tentando afastar a aplicação ao caso concreto do artº 23º do mesmo diploma, mas sem razão, visto que este último preceito se refere expressamente às menos-valias enquanto custos).

No exame deste vector da apelação remete-se para o exarado supra sobre o âmbito de aplicação do mesmo preceito. No caso concreto, deve concluir-se que tais menos-valias não se mostram, atenta a factualidade provada, indispensáveis para a realização dos proveitos ou ganhos sujeitos a imposto ou para a manutenção da fonte produtora, desde logo, levando em consideração a actividade a que se dedicava a sociedade impugnante no ano de 2002 (cfr. n.º 55 do probatório). E recorde-se que a prova do enquadramento de tal custo no âmbito do artº 23º, n.º 1, do CIRC competia à recorrente, igualmente conforme já se exarou acima.

Concluindo, é legal a correcção à matéria colectável em exame e produzida pela A.Fiscal, não consubstanciando tal conduta qualquer afronta ao princípio da tributação pelo lucro real, mais não se podendo defender que a relevância fiscal de tal encargo decorre directamente da lei e não vislumbrando o Tribunal que tal correcção possa violar o princípio da tributação pelo lucro real consagrado no artº 104º, n.º 2, da C.R.Portuguesa.

As questões que a ora Recorrente coloca e pretende ver resolvidas através do presente recurso prendem-se com (i) a interpretação e integração dos conceitos de *menos-valia* e de *elementos do activo imobilizado financeiro* previstos no n.º 1 do art. 43º do CIRC, (ii) com a legalidade da tese de exclusão, do cálculo do resultado da venda das participações sociais, do custo do reforço do investimento que a precedeu; (iii) com a legalidade da tese do aferição da indispensabilidade da perda resultante da transmissão de acções detidas numa sociedade participada apenas perante o Código de classificação da sua actividade económica (CAE), sendo que, quanto a este último aspecto, defende que não resulta da lei, da doutrina ou da jurisprudência, que a aferição do carácter de indispensabilidade possa repousar no CAE, na medida em que a ligação entre o gasto incorrido e o concreto tipo de actividade económica desenvolvida pelo sujeito passivo não tem necessariamente de ser directa, exigindo-se apenas que a operação da qual resultou a perda tenha sido realizada para cumprimento do escopo societário.

A Recorrente pretende, assim, que este Supremo Tribunal se pronuncie sobre questões jurídicas de natureza fiscal e sobre conceitos de carácter contabilístico de alguma complexidade, relacionadas com o negócio da transmissão de 100% de participações sociais detidas noutra sociedade e com a cindibilidade do resultado fiscal do negócio face ao termos em que a correcção foi realizada pela administração fiscal e cuja legalidade foi sancionada pelo tribunal, colocando, para o efeito, as questões enunciadas na conclusão H) da alegação de recurso e que resultam do facto de se ter interpretado o contrato de compra e venda realizado como incluindo, por um lado, uma *transmissão onerosa* de 10.000 acções (representativas de 0,2% da situação líquida) por valor correspondente a 100% da situação líquida, e por outro lado, uma *transmissão gratuita* de 4.990.000 acções (representativas de 99,98% dessa mesma situação líquida).

Assim como pretende que o Supremo Tribunal se pronuncie sobre a questão de saber se é lícito utilizar o requisito da indispensabilidade do custo em substituição dos regimes dos preços de transferência e da cláusula geral anti-abuso para pôr em causa um resultado negativo gerado por uma determinada operação, pois, na sua perspectiva, a coberto da aplicação do requisito da indispensabilidade do custo foi efectuada uma correcção ao resultado fiscal com fundamentos que só poderiam relevar em sede de aplicação da cláusula geral anti-abuso ou do regime dos preços de transferência. Na sua óptica, nada a pode impedir de adquirir e alienar participações sociais que detenha noutras sociedades, não se vislumbrando em que medida a transmissão onerosa dessas participações possa ser incompatível com o seu escopo principal, de obtenção de lucro, porquanto a detenção e alienação de participações sociais faz parte da sua estratégia económica de internacionalização; e que não tendo sido objecto de correcção os elementos legalmente relevantes para o cálculo que ditou o apuramento de um resultado negativo, não podia a relevância fiscal desse resultado negativo ser afastado pelo requisito da indispensabilidade, já que ele não é estranho à sua actividade.

E finaliza com a questão de saber se a dedutibilidade fiscal das perdas do accionista, verificadas aquando da liquidação do seu investimento, pode ser desconsiderada, ainda que tais perdas resultem de investimentos efectuados ao longo do tempo na sociedade participada para que esta pudesse fazer face aos seus compromissos em estrito cumprimento do disposto no artigo 501º do CSC.

Tais questões assumem, de forma clara e inequívoca, uma dificuldade jurídica superior à comum e envolvem operações exegética de algum melindre, sobretudo pela necessidade de convocar, na aplicação concreta, conceitos próprios e específicos de carácter contabilístico e natureza fiscal, como o de *menos-valia* e de *transmissão onerosa de elementos do activo imobilizado financeiro*, exigindo que se leve a cabo a interpretação do regime fiscal de um resultado negativo suportado com a alienação de participações sociais.

Questões que, carentes de esclarecimento jurisprudencial por parte desta instância suprema, levaram mesmo à elaboração e junção aos autos (a fls. 278 e segs. e a fls. 394 e segs.) de três desenvolvidos pareceres produzidos por ilustres académicos e fiscalistas. E como flui desses pareceres, é inegável o melindre e complexidade de algumas das problematizadas questões, bem como a sua capacidade de se replicarem num indeterminado número de casos, pelo que não podem deixar de se assumir como questões jurídicas e sociais de relevância fundamental.

Neste cenário, e face ao modo pouco consistente como o acórdão recorrido tratou as enunciadas questões, importa que o Supremo Tribunal Administrativo intervenha, conhecendo da revista, até para que a pronúncia que venha a emitir poderá servir como orientação para os tribunais de que é órgão de cúpula, assim contribuindo para uma melhor aplicação do direito.

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

Lisboa, 21 de Outubro de 2015. — *Dulce Neto* (relatora) — *Isabel Marques da Silva* — *Casimiro Gonçalves*.

Acórdão de 21 de Outubro de 2015.**Assunto:**

Imposto de selo. Matéria colectável.

Sumário:

- I — O artigo 9.º, n.º 4, do Código do Imposto de Selo dispõe que a tributação do acto de compra de bens imóveis em sede de imposto do selo obedece, no que respeita à determinação da matéria colectável, às normas contidas no Código do IMT.*
- II — Face às previsões contidas nos n.ºs 2 e 3 do artigo 18.º do Código do IMT, ocorrendo a caducidade da isenção prevista no artigo 7.º desse Código, o VPT a que se refere o artigo 12.º, n.º 1, será o vigente à data da caducidade no caso de o imóvel não ter sofrido alteração, e será o que se verificar na data da transmissão do imóvel no caso de ocorrerem, após a aquisição, factos que alterem a natureza deste.*

Processo n.º 506/15-30.

Recorrente: A..., S. A.

Recorrido: Fazenda Pública.

Relatora: Ex.^{ma} Sr.^a Cons.^a Dr.^a Dulce Neto.

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

1. A....., S.A., com os demais sinais dos autos, recorre para o Supremo Tribunal Administrativo da sentença proferida pelo Tribunal Tributário de Lisboa que julgou improcedente a impugnação judicial que deduziu contra o acto de liquidação adicional de Imposto do Selo, no montante de € 7.490,50.

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

1 - A ora impugnante adquiriu o prédio em causa em 26 de Abril de 2006, beneficiou de isenção de IMT ao abrigo do art. 7º do Código do IMT e não conseguiu revender o imóvel no prazo de 3 anos que a lei lhe confere.

2 - A isenção caducou, portanto, em 26 de Abril de 2009, em face do estatuído no n.º 5 do art. 11º do Código do IMT.

3 - Assim, a taxa a aplicar e o valor patrimonial a considerar para efeitos de liquidação são os que estiverem em vigor em 26 de Abril de 2009.

4 - No que concerne à taxa a aplicar aquela que constar na tabela, inserta no art. 17º do Código do IMT naquela data.

5 - Quanto ao valor patrimonial tributário aquele que se encontrar inscrito na matriz naquela data — 184.798,47 €.

6 - Ora de facto, a liquidação de Imposto de Selo emitida pelo serviço de finanças de Lisboa-2, aqui colocada em crise, não teve em atenção tal desiderato, ao desconsiderar os preceitos legais em vigor a aplicar ao caso concreto.

7 - Não aplicou as taxas em vigor ao tempo da exigibilidade do imposto, na data em que caducou a isenção — 26 de Abril de 2009, constantes do art. 17º do Código do IMT, na redacção do art. 97º da Lei n.º 64-A/2008.

8 - Não considerou o valor patrimonial tributário inscrito na matriz naquela data de 184.798,47 €.

9 - Nos termos do n.º 1 do art. 12.º do respectivo Código, o IMT incidirá sobre o valor constante do acto ou do contrato ou sobre o valor patrimonial tributário dos imóveis, consoante o que for maior.

10 - O valor do contrato, o preço, foi de 648.437,30 €, portanto, superior ao valor patrimonial tributário inscrito na matriz na data da exigibilidade do imposto, sendo este valor, que terá de servir de base à liquidação e, não outro.

11 - No entanto, a Administração Fiscal, assim não procedeu e, à revelia dos preceitos legais atrás elencados pela ora impugnante efectuou uma liquidação que enferma de vício sobre os pressupostos de direito, o ato tributário de liquidação vai contra o comando legal, ao efetuar uma errónea interpretação da lei e da sua aplicação aos factos.

12 - Houve violação de lei, uma vez que o acto tributário determinou a aplicação de uma taxa de imposto a um valor, que resultou numa tributação e correspondente liquidação de imposto — IMPOSTO DE SELO.

13 - Por isso, a atuação da Administração Tributária se traduziu numa errónea qualificação e quantificação do imposto- IS, no vício da fundamentação utilizada, o que são causa de anulação do ato tributário ora impugnado.

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

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

16 - Porquanto, entende a ora recorrente que a douda sentença padece de erro de julgamento quanto à matéria de direito, ao interpretar e aplicar erroneamente as disposições do Código do IMT designadamente os n.º 2 e 3 do seu art. 18º e do Imposto do Selo e, ainda do art. 266º, n.º 2 da CRP.

17 - Ao aplicar esse entendimento o Tribunal a quo, que não pode ser mantido e, concomitantemente ser revogado, viola as disposições ínsitas nas disposições legais em vigor, uma vez que o VPT resultou de obras efetuadas pelo recorrente e, esse valor tem reflexos em sede de IMI e nunca em IMPOSTO DE SELO.

18 - Nesta esteira, as obras realizadas pela impugnante, ora recorrente, concorreram para a valorização do imóvel e consequentemente para o aumento do seu valor patrimonial tributário, ou seja o investimento efectuado não se pode consubstanciar num benefício para a Autoridade Tributária.

19 - A não ser assim, a Autoridade Tributária estaria a ter um enriquecimento sem causa, donde resultaria a subversão em termos de direito tributário, comprometendo a neutralidade fiscal dos tributos.

20 - Não podendo a recorrente ser onerada com uma carga fiscal, que se reconduz à ilegalidade da liquidação do imposto.

21 - Ora a fundamentação de direito em que o tribunal “a quo” se baseia para propalar a sentença recorrida não é possível à luz das regras interpretativas próprias do Estado de Direito. A sentença recorrida assim ao decidir, fez tábua rasa desses comandos legais, e o doudo Tribunal “a quo”, nos presentes autos obnubilou a sua função.

1.2. A Fazenda Pública não apresentou contra-alegações.

1.3. O Exmo. Procurador-Geral Adjunto neste Supremo Tribunal emitiu parecer no sentido de que devia ser negado provimento ao recurso e mantida a sentença recorrida, por entender, em suma, que o valor patrimonial do imóvel na data da caducidade da isenção corresponde àquele que resultou da avaliação, uma vez que esta produz efeitos a partir da data do pedido de actualização da matriz.

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

2. Na sentença recorrida consta como provada a seguinte factualidade:

1) Foi outorgada, no Cartório Notarial de, a 26 de Abril de 2006, escritura de compra e venda e mútuo com hipoteca e fiança, na qual a impugnante, na posição de segunda outorgante, declarou comprar aos primeiros outorgantes, pelo preço de 648.437,30 €, o prédio urbano, sito na Rua, ..., .. e, da freguesia de, concelho de Lisboa, descrito na 5ª Conservatória do registo predial de Lisboa sob o número 174 da referida freguesia, inscrito na matriz respectiva sob o artigo 516, com o valor patrimonial de 179.415,99 €, declarando tratar-se de prédio destinado a revenda (cfr. fls. 27 a 36).

2) Foi liquidado, a 26 de Abril de 2006, imposto de selo relativo ao contrato mencionado em 1), no valor de 5.212,50 € (cfr. fls. 35).

3) Foi outorgada, no Cartório Notarial de, a 28 de Janeiro de 2009, escritura de constituição de propriedade horizontal, rectificada a 28 de Maio de 2009, na qual a impugnante declarou que o prédio urbano mencionado em 1), com o VPT de 184.798,47 €, satisfazia os requisitos para nele ser constituído o regime da propriedade horizontal, individualizando as respectivas fracções (cfr. fls. 38 a 51).

4) Na sequência do mencionado em 3), a impugnante apresentou, junto dos serviços da AT, a 09 de Fevereiro de 2009, declarações para inscrição ou actualização de prédios urbanos na matriz, indicando como motivo “Prédio Melhorado/Modificado” e respeitando às fracções mencionadas em 3 – (cfr. fls. 53 a 67).

5) Na sequência das declarações mencionadas em 4), foram objeto de avaliação, as fracções às mesmas respeitantes, tendo, nessa sequência, sido fixado um VPT total de 1.584.750,00 €, dado a conhecer à impugnante através de ofícios datados de Março e de Abril de 2010 (cfr. fls. 69 a 80).

6) Até Abril de 2009, a impugnante não revendeu o prédio mencionado em 1).

7) Na sequência do mencionado em 6), a impugnante requereu, junto dos serviços da AT, a 31 de Agosto de 2011, a liquidação de IMT relativa à aquisição a que respeita o contrato referido em 1. – (cfr. fls. 24 e 25).

8) Na sequência do mencionado em 7), foi liquidado, em Setembro de 2011, imposto de selo, no valor de 7.490,50 €, com base na seguinte fórmula de cálculo:

a) Matéria coletável: 936.312,70 € = (1.584.750,00 € – 648.437,30 €);

b) TAXA: 0,008%

c) Coleta: 7.490,50 € (cfr. fls. 25).

9) Na sequência do mencionado em 7) e 8), foi elaborado ofício, pelos serviços da At, dirigido e remetido à impugnante e por esta recebido, datado de 22 de Setembro de 2011, do qual consta designadamente o seguinte:

“ ...

Fica notificado(a) nos termos do artigo 36º do Código do Procedimento e Processo Tributário (CPPT), da liquidação do Imposto Municipal sobre as Transmissões (IMT), solicitada neste Serviço de Finanças em 2011-08-31, ao abrigo do n.º 5 do artigo 11º do CIMT, respeitante ao prédio urbano sito em Lisboa na Rua n.º ..., destinado a serviços e habitação, inscrito sob o art.º 516, da freguesia da, concelho de Lisboa e com o valor patrimonial tributário de € 1.584.750,00, (já avaliado na vigência do Imposto Municipal sobre Imóveis).

O imóvel anteriormente descrito foi adquirido pelo preço de € 648.437,30, em 2006-04-26, conforme escritura lavrada no Cartório Notarial a cargo de, exarado de folhas (88) verso do livro de notas de escrituras diversos 82-A, tendo-lhe sido reconhecida isenção de I.M.T., nos termos do artigo 7.º do mesmo, não tendo efectuado a revenda no prazo de três anos.

Apuramento do imposto devido:

Sujeito Passivo/Adquirente

A....., SA – NIF:

Quota-parte: 1/1

Demonstração da Liquidação

Fracção A – Valor Aquisição - € 52.885,65 VPT IMI - € 129.250,00

Colecta - € 129.250,00 X 6,5% = € **8.401,25**

Fracção B – Valor Aquisição - € 1.358,45 VPT IMI - € 3.320,00

Colecta - € 3.320,00 X 6,5% = € **215,80**

Fracção C – Valor Aquisição - € 1.149,78 VPT IMI - € 2.810,00

Colecta - € 2.810,00 X 6,5% = € **182,65**

Fracção D – Valor Aquisição - € 1.149,78 VPT IMI - € 2.810,00

Colecta - € 2.810,00 X 6,5% = € **182,65**

Fracção E – Valor Aquisição - € 965,64 VPT IMI - € 2.360,00

Colecta - € 2.360,00 X 6,5% = € **153,40**

Fracção F – Valor Aquisição - € 98.938,10 VPT IMI - € 241.800,00

Colecta - € 241.800,00 X 7% = € 16.926,00 - € 7.567,00 = € **9.359,00**

Fracção G – Valor Aquisição - € 113.512,84 VPT IMI - € 277.420,00

Colecta - € 277.420,00 X 8% = € 22.193,60 - € 10.231,00 = € **11.962,60**

Fracção H – Valor Aquisição - € 112.657,67 VPT IMI - € 275.330,00

Colecta - € 275.330,00 X 8% = € 22.026,40 - € 10.231,00 = € **11.795,40**

Fracção I – Valor Aquisição - € 112.620,84 VPT IMI - € 275.240,00

Colecta - € 275.240,00 X 8% = € 22.019,20 - € 10.231,00 = € **11.788,20**

Fracção J – Valor Aquisição - € 107.694,40 VPT IMI - € 263.200,00

Colecta - € 263.200,00 X 7% = € 18.424,00 - € 7.567,00 = € **10.857,00**

Fracção K – Valor Aquisição - € 45.504,15 VPT IMI - € 111.210,00

Colecta - € 111.210,00 X 2% = € 2.224,20 - € 855,00 = € **1.369,20**

Colecta: € 68.894,50

Juros compensatórios

$€ 68.894,50 \times 4\% \times 857 = € 6.470,42$

365

Colecta = € 6.470,42

Total da Colecta: € 75.364,92

Imposto de Selo Verba 1.1 da TG

APURAMENTO DA MATÉRIA COLECTÁVEL

Matéria Colectável: € 936.312,70 = (€ 1.584.750,00 – 648.437,30); Taxa: 0,008%” - cfr. fls. 24 e 25.

3. Vem o presente recurso interposto da sentença que julgou improcedente a impugnação judicial que a ora Recorrente deduziu contra o acto de liquidação adicional de Imposto do Selo, realizada na sequência da caducidade da isenção de IMT prevista no artigo 7º do CIMT, referente à compra realizada em 26/04/2006 do prédio urbano inscrito na matriz da freguesia de, do concelho de Lisboa, sob o artigo 516, por não ter ocorrido a revenda do prédio no prazo de três anos.

A liquidação adicional de Imposto de Selo foi calculada com base no VPT determinado na avaliação sequente à constituição da propriedade horizontal, titulada pela escritura pública celebrada em 28 de Janeiro de 2009, nos termos da declaração Modelo 1 apresentada pela impugnante em 09/02/2009, e a impugnação teve por fundamento a ilegalidade dessa liquidação, no entendimento de que tal VPT, resultando da constituição da propriedade horizontal, levada a efeito pela impugnante após a aquisição do imóvel, não podia fundar a tributação da transmissão em causa.

O tribunal recorrido não acolheu, contudo, a tese da impugnante, e manteve o acto de liquidação de imposto.

Inconformada, a Recorrente continua a insistir que, não obstante a isenção de IMT ter caducado em 26/04/2009, o imposto de selo devido pela transmissão do imóvel não podia ser calculado com base no VPT fixado na avaliação motivada pela constituição da propriedade horizontal, sustentando que a sentença errou na interpretação e aplicação, designadamente, do artigo 18º, n.ºs 2 e 3 do CIMT, das normas do CIS, bem como do artigo 266º, n.º 2, da Constituição, razão por que pede a sua revogação e a anulação do acto de liquidação impugnado.

A questão que se coloca neste recurso é, assim, a de saber se a sentença recorrida errou na interpretação e aplicação da lei, particularmente, do artigo 18º, n.ºs 2 e 3 do CIMT, das normas do CIS, e do artigo 266º, n.º 2, da CRP, ao julgar que, tendo a isenção de IMT caducado em 26/04/2009, por o prédio adquirido em 26/04/2006 não ter sido revendido no prazo de três anos, o Imposto de Selo respectivo devia ser determinado com base no VPT fixado em avaliação desencadeada em 9/02/2009 na sequência da constituição da propriedade horizontal titulada por escritura pública de 28/01/2009.

Vejamos.

O artigo 9º, n.º 4, do CIS dispõe que a tributação do acto de compra de bens imóveis em sede de Imposto do Selo obedece, no que respeita à determinação da matéria colectável, às normas contidas no CIMT, e, nos termos do artigo 12º, n.º 1, do CIMT a base de incidência objectiva do imposto é o valor constante do contrato, ou o valor patrimonial tributário do imóvel, consoante o que for maior.

Por regra, o Imposto de Selo e o IMT são liquidados no momento e por força do acto de alienação do imóvel, pelo que têm por referência o valor patrimonial tributário do imóvel nessa data.

Todavia, no caso vertente, a impugnante beneficiou da isenção de IMT prevista no artigo 7º do CIMT, razão por que, à data da aquisição, em 26/04/2006, apenas foi liquidado o Imposto de Selo que, por aplicação da regra contida no artigo 12º, n.º 1, do CIMT, incidiu sobre o valor do contrato.

Tal isenção caducou, porém, em 26/04/2009, por o prédio não ter sido revendido no prazo de três anos, de acordo com a disciplina contida no artigo 11º, n.º 5, do CIMT, facto este que é determinante da liquidação do imposto (¹). E, contemplando esta situação, o artigo 18º do CIMT estabelece, no seu n.º 2, que «*Se ocorrer caducidade da isenção, a taxa e o valor a considerar na liquidação serão os vigentes à data da liquidação*», determinando no seu n.º 3 que «*Quando, no caso referido no número anterior e após a aquisição dos bens, tenham ocorrido factos que alterem a sua natureza, o imposto será liquidado com base nas taxas e valores vigentes à data da transmissão*».

Significa isto, em suma, que face às previsões contidas nos n.ºs 2 e 3 do artigo 18º do CIMT, ocorrendo a caducidade da isenção prevista no artigo 7º do CIMT, o VPT a que se refere o artigo 12º, n.º 1, do CIMT, será o vigente à data da caducidade no caso de o imóvel não ter sofrido alteração, ou será o que se verificar na data da transmissão do imóvel na hipótese de ocorrerem, após a aquisição, factos que alterem a natureza deste. Ou seja, no primeiro caso, previsto no n.º 2 do artigo 18º, o imposto incidirá sobre o valor do contrato ou sobre o VPT vigente à data da caducidade da isenção, consoante o que for maior, e, no segundo caso, previsto no n.º 3 do mesmo artigo, o imposto incide sobre o valor do contrato ou sobre o VPT vigente na data da aquisição, também consoante o que for maior.

Ora, tal como se deixou já explicado no acórdão proferido por esta Secção do STA em 9/09/2015, no processo n.º 0244/15 – em que se apreciou a questão da legalidade da liquidação adicional relativa ao IMT no mesmo enquadramento fáctico que ora se coloca, tendo por referência a mesma situação fáctica e o mesmo Impugnante/Recorrente, «[...] a situação *sub judice* cai sob alçada do disposto no seu n.º 3, isto é, o imposto será liquidado com base nas taxas e valores vigentes à data da transmissão porque durante o período de isenção ocorreram factos que alteraram a natureza do bem – a constituição de propriedade horizontal.[...]»

A caducidade da isenção ocorreu em Abril de 2009 (3 anos depois de celebrada a escritura de compra e venda), sendo que, entretanto o prédio fora sujeito a constituição de propriedade horizontal, a impugnante apresentou, junto dos serviços da AT, a 09/02/2009, declarações para inscrição ou actualização de prédios urbanos na matriz, (Modelo 1), indicando como motivo “Prédio Melhorado / Modificado”, vindo as fracções assim individualizadas a ser objecto de avaliação, tendo, nessa sequência, sido fixado um VPT total de € 1.584.750,00.

Não há dúvida que o imóvel sofreu alterações na sua natureza entre o momento em que foi adquirido pela impugnante e a queloutro em que cessou a isenção, com repercussões muito significativas no valor patrimonial. Mas, apesar disso, nos termos da lei, como vimos, o valor da aquisição - 648.437,30 €, será o que deve ser tido em conta na liquidação do IMT.»

E, assim sendo, tendo em conta o estatuído no artigo 9º, n.º 4, do CIS, é patente que a liquidação do Imposto do Selo referente à compra do identificado imóvel incide, do mesmo modo, sobre o valor de aquisição. O que conduz, necessariamente, à anulação da liquidação impugnada.

Razão por que se impõe revogar a sentença recorrida, que assim não entendeu, e determinar a anulação da liquidação adicional ora impugnada.

4. Pelo exposto, acordam os juizes da Secção Tributária do Supremo Tribunal Administrativo em conceder provimento ao recurso, revogar a sentença recorrida e julgar procedente a impugnação judicial, com a consequente anulação da liquidação impugnada.

Sem custas, por a recorrida não ter contra-alegado.

Lisboa, 21 de Outubro de 2015. — *Dulce Neto* (relatora) — *Ascensão Lopes* — *Ana Paula Lobo*.

(¹) Cfr. artigo 34.º, do CIMT.

Acórdão de 21 de Outubro de 2015.

Assunto:

Extinção do procedimento contra-ordenacional. Sociedade. Insolvência.

Sumário:

A declaração de insolvência constitui um dos fundamentos de dissolução das sociedades e essa a dissolução equivale à morte do infractor; em harmonia com o disposto nos artigos 61.º e 62.º do Regime Geral das Infracções Tributárias (RGIT) e no artigo 176.º, n.º 2, alínea a) do Código de Procedimento e de Processo Tributário, daí decorrendo a extinção do procedimento contra-ordenacional, da obrigação do pagamento de coimas e da execução fiscal instaurada tendente à sua cobrança coerciva.

Processo n.º 610/15-30.

Recorrente: Ministério Público.

Recorridos: A..., S. A. e Fazenda Pública.

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

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

I – Vem o Ministério Público recorrer para este Supremo Tribunal da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra, que julgou improcedente o recurso da decisão administrativa de aplicação de coima no valor de € 440,00, tomada pelo Chefe do Serviço de Finanças da Amadora-2 no âmbito do processo de contra-ordenação n.º 3140200906042791, recurso esse que fora apresentado pelo Administrador da Insolvência da firma “A....., SA.”

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

I — *Recorre o Ministério Público da aliás douta sentença proferida na data de 28.11.2014, de fls. 75 a 82 do suporte de papel do processo, e mediante a qual foi determinada a improcedência do recurso da decisão de aplicação de coima no valor de € 440,00, e ainda de custas processuais, apresentado pelo Administrador da Insolvência da firma “A....., SA.” (em liquidação), que fora tomada pelo Chefe do Serviço de Finanças da Amadora-3, na data de 08.10.2010, e com a consequente manutenção da respectiva decisão.*

II — *No caso presente, muito embora a disposição do artigo 83º, do RGIT, limite o recurso a casos em que o valor da coima ultrapasse um quarto da alçada fixada para os tribunais judiciais de 1ª instância, o que não é o caso dos autos, mas ainda assim o recurso será de enquadrar na disposição do artigo 73º, n.º 2, do RGC, aplicável ex vi do artigo 3º, alínea d), do RGIT, quer por se afigurar ser ele manifestamente necessário à melhoria da aplicação do direito, desde logo porque a decisão recorrida configura uma posição jurisprudencialmente inadmissível, que se não poderá manter na ordem jurídica, e, por outro lado, quer ainda por nos parecer ser o mesmo de aceitar em função do critério da promoção da uniformidade da jurisprudência, neste caso porque a decisão recorrida vem em sentido contrário ao tomado nalguns arestos do STA.*

III — *A sociedade infractora fora declarada insolvente por sentença proferida na data de 30.01.2006 e averbada na competente Conservatória do Registo Predial da Amadora na data de 23.02.2006.*

IV — *Pois bem, de acordo com o disposto nos artigos 61º, alínea a), e 62º, ambos do RGIT, a declaração de insolvência de uma sociedade constitui um dos fundamentos de dissolução da mesma*

e equivale à morte do arguido, que, nos termos do disposto nas mencionadas normas, extingue o procedimento por contra-ordenação e a eventual obrigação de pagamento de coima. Essa morte do arguido, assim ficcionada para as pessoas colectivas, corresponde ao momento da declaração judicial de insolvência com a inerente extinção da personalidade jurídica, pois que a partir daí entra em liquidação mas tal é já inserido na fase pos-mortem.

V — Nesse sentido se tem pronunciando a jurisprudência do STA, sendo de conferir; e de entre vários, o Acórdão de 09.02.2011, relatado pela Conselheira Dulce Neto, no processo n.º 0617/10, ou o Acórdão de 02.07.2014 (relatado pelo Conselheiro Casimiro Gonçalves, no processo n.º 0638/14). Em igual sentido se pronunciam Jorge Lopes de Sousa e Manuel Simas Santos (RGJT, Anotado, Áreas Editora, 2001, págs. 362/370).

VI — A decisão referida infringiu pois as mencionadas disposições dos artigos 61.º, alínea a), e 62.º, ambos do RGIT, pelo que deve ser substituída por outra que, e após prévia admissão do recurso, determine a anulação da coima e das custas processuais aplicadas pela decisão administrativa do Chefe do Serviço de Finanças da Amadora-3 no âmbito do processo de contra-ordenação referenciado nos autos.

2 — Não foram apresentadas contra-alegações.

3 — Neste Supremo Tribunal Administrativo o Ministério Público não emitiu parecer.

4 — Colhidos os vistos, cumpre apreciar e decidir.

5. Questão prévia da admissibilidade do recurso.

Como questão prévia importa decidir da admissibilidade do recurso, pois que este foi interpostos de decisão proferida em processo cujo valor da coima é de € 440,00 e o despacho de admissão do recurso proferido pelo tribunal “a quo” não vincula este Supremo Tribunal.

Vejamos então.

Estabelecem os números 1 e 2 do artigo 83.º do Regime Geral das Infracções Tributárias (RGIT) que o arguido e o Ministério Público podem recorrer da decisão do tribunal tributário de 1.ª instância para o Tribunal Central Administrativo, ou para a Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo se o fundamento exclusivo do recurso for matéria de Direito, excepto se o valor da coima aplicada não ultrapassar um quarto da alçada fixada para os tribunais judiciais de 1.ª instância e não for aplicada sanção acessória.

No caso dos autos não foi aplicada qualquer sanção acessória e tendo sido fixada pela autoridade administrativa coima valor de € 440,00, acrescida de custas no valor de 51,00€, ou seja claramente inferior à alçada dos tribunais tributários (correspondente a um quarto da alçada estabelecida para os tribunais judiciais de 1.ª instância – ou seja, 1250,00 euros – cfr. o artigo 24.º n.º 1 da Lei de Organização e Funcionamento dos Tribunais Judiciais, na redacção do Decreto-Lei n.º 303/2007 de 24 de Agosto).

Admite-se, contudo, que em casos justificados se receba o recurso com base em fundamentos previstos no artigo 73.º do Regime Geral das Contra-ordenações (RGCO), aplicável *ex vi* da alínea b) do artigo 3.º do RGIT, designadamente *quando tal se afigure manifestamente necessário à melhoria da aplicação do direito ou à promoção da uniformidade da jurisprudência* (cfr. o n.º 2 do artigo 73.º da RGCO).

Invoca o Ministério Público que o recurso é manifestamente necessário à melhoria da aplicação do direito, desde logo porque «a decisão recorrida configura uma posição jurisprudencialmente inadmissível, que se não poderá manter na ordem jurídica», e, por outro lado, alega ser o mesmo de aceitar em função do critério da promoção da uniformidade da jurisprudência, neste caso porque «a decisão recorrida vem em sentido contrário ao tomado nalguns arestos do Supremo Tribunal Administrativo».

E, efectivamente, assim é porquanto a decisão recorrida se mostra desconforme ao que vem sendo decidido pela Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo em recursos de contra-ordenação tributários em que se suscitava a questão de saber se a insolvência de uma sociedade, decorrente da sentença proferida no respectivo processo, é equiparável à morte do infractor (cf. Acórdãos de 09.02.2011, recurso 617/10, de 02.07.2014, recurso 638/14, e de 09.07.2014, recurso 1107/12, todos in www.dgsi.pt)

Estamos, pois, perante questão controversa, idêntica à que vem sendo suscitada, e decidida em sentido contrário, noutros processos semelhantes, o que justifica que seja apreciada, a título excepcional por um novo grau de jurisdição, com vista à promoção da uniformidade de jurisprudência.

Nestes termos considera-se justificada a admissão deste recurso ao abrigo do n.º 2 do artigo 73.º do RGCO, em ordem à promoção da uniformidade da jurisprudência e à melhoria da aplicação do direito.

6. Apreciando e decidindo

6.1 - Em sede factual apurou-se em primeira instância seguinte matéria de facto:

«A) A 23.02.2006 foi averbada na Conservatória do Registo Predial da Amadora a sentença de declaração de insolvência e nomeação de administrador judicial em processo de insolvência, relativamente à sociedade A....., S.A. [cf. fls. 49 dos autos].

B). A 18.12.2009, foi levantado à arguida o auto de notícia n.º P000000541, pela prática de infracção ao disposto no artigo 109., n.º 1, alínea a) e 110., n.º 6, ambos do CIRC, e artigo 29º, n.º 1,

alínea a) e 33., ambos do CIVA, por apresentação fora do prazo de declaração de cessação de actividade, cujo prazo terminou em 2006.03.02, punível nos termos dos artigos 117.º, n.º 2 e 26.º, n.º 4, ambos do RGIT [cf. fls. 2 dos autos].

C). Com base no auto de notícia indicado em B) dos factos assentes, foi instaurado contra a arguida, a 18.12.2009, o processo de contra-ordenação n.º 3140200906042791, a correr termos no Serviço de Finanças de Amadora 2 [cf. fls. 1 e 2 dos autos].

D). Por despacho do Sr. Chefe de Finanças de Amadora 2, de 08.10.2010, foi aplicada à arguida a coima de €440,00 (acto recorrido), que aqui consideramos integralmente reproduzido, onde consta, nomeadamente:

«Identificação do(a) Arguido(a)

Nome A..... EM LIQUIDAÇÃO

Morada TV

NIPC

Descrição Sumária dos Factos

Ao(À) arguido(a) foi levantado Auto de Notícia pelos seguintes factos: artº 109 la), 110 6 CIRC; 29 1 a) e 33 CIVA - Apresentação fora do prazo de dec. cessação actividade; Data da Infracção: 2006-03-02; Período de Tributação: 2006, os quais se dão como provados.

Normas Infringidas e Punitivas

Os factos relatados constituem violação do(s) artigos(s) abaixo indicados, punido(s) pelo(s) artigo(s) do RGIT referidos no quadro, aprovado pela Lei n. 15/2001, de 05/07, constituindo contra-ordenação.

Normas Infringidas	Normas Punitivas	Período	I
Artigo	Código Artigo	Tributação	Inf
Art.º 109 1a), 110 6 CIRC; 29 1 a) e 33 CIVA - Apresentação fora prazo de dec. cessação actividade	RGIT Art.117 n.º2 e 26 n.º 4 do RGIT – Apresentação fora do prazo dec. cessação	200908	200

Responsabilidade contra-ordenacional

A responsabilidade própria do(s) arguido(s) deriva do art. 7º do Dec.Lei n.º 433/82, de 27/10, aplicável por força do art. 3º do RGIT concluindo-se dos autos a prática, pelo(s) arguido(s) e como autor(es) da(s) contra-ordenação(ões) identificada(s) supra.

Medida da coima

Em abstracto, a medida da coima aplicável ao(s) arguido(s), em relação à(s) contra -ordenação(ões) tem como limite mínimo o valor de Eur.400,00 e limite máximo o montante de Eur.5.000,00, dado tratar(em)se de pessoa(s) colectiva(s)

Para a fixação da coima em concreto deve ter-se em conta a gravidade objectiva e subjectiva da(s) contraordenação(ões) praticada(s) para tanto importa ter presente o seguinte quadro (art.27º do RGIT)

Requisitos/Contribuintes

	A..... SA EM LIQUIDAÇÃO
Actos de Ocultação	Não
Benefício Económico	0,00
Frequência da prática	Acidental
Negligência	Simplex
Obrigaçãõ de não cometer infracção	Não
Situaçãõ Económica e Financeira	Baixa

Tempo decorrido desde a >6 meses

prática da infracção

(...)

Despacho

Assim, tendo em conta estes elementos para a gradação da coima e de acordo com o disposto no Art.79º do RGIT aplico ao arguido a coima de Eur.440,00 cominada no(s) Art.(s) 117 n. 2 e 26 n.º 4º, do

RGIT, com respeito pelos limites do Art.26º do mesmo diploma, sendo ainda devidas custas (Eur.51,00) nos termos do n. 2 do Dec-Lei n. 29/96, de 11 de Fevereiro.

Notifique-se o arguido dos termos da presente decisão, juntando-se cópia, para efectuar o pagamento da coima com benefício de redução no prazo de 15 dias (78./2 RGIT) ou sem benefício de redução no prazo de 20 dias, podendo neste ultimo prazo recorrer judicialmente (79.º/2), sob pena de cobrança coerciva, advertindo-o de que vigora o Princípio de “Reformatio in Pejus” (em caso de recurso não é susceptível de agravamento, excepto se a situação económica e financeira tiver melhorado de forma sensível). (...)

[cf. fls. 34 e 35 dos autos].

E). A decisão identificada no ponto anterior foi notificada à arguida a 11.10.2010 [cf. fls. 36 dos autos].

F). O presente recurso foi apresentado a 22.10.2010 [cf. fls. 40 dos autos].

6.2 Do objecto do recurso

Da análise do segmento decisório da sentença e dos fundamentos invocados pelo Ministério Público para pedir a sua alteração, podemos concluir que a questão objecto do recurso consiste em saber se incorre em erro de julgamento a decisão recorrida ao sufragar o entendimento de que a sociedade arguida, mesmo depois de declarada insolvente, continua a ser susceptível de responsabilidade contra-ordenacional, com a consequente possibilidade aplicação de coimas, uma vez que nessa fase ainda está vinculada ao cumprimento de diversas obrigações de natureza fiscal, e só se considera extinta pelo registo do encerramento da liquidação.

A sentença do TAF de Sintra julgou improcedente o recurso da decisão administrativa de aplicação de coima no valor de € 440,00, por infracção ao disposto no artigo 109., n. 1, alínea a) e 110º, n.º 6, ambos do CIRC, e artigos 29, n.º 1, alínea a) e 33., ambos do CIVA (apresentação fora do prazo de declaração de cessação de actividade, cujo prazo terminou em 2006.03.02), punível nos termos dos artigos 117º, n.º 2 e 26º, n.º 4, do RGIT, no entendimento de que os efeitos da dissolução da sociedade na sequência da declaração de insolvência se repercutem essencialmente sobre o funcionamento dos seus órgãos sociais, cujos poderes ou ficam severamente limitados ou são transferidos para o administrador da insolvência.

Contudo, ponderou a decisão recorrida que a sociedade mantém a sua personalidade jurídica e continuam a ser-lhe aplicáveis as disposições que regem as sociedades não dissolvidas - artigo 146, n.º 2, do Código das Sociedades Comerciais.

No prosseguimento de tal discurso argumentativo considerou a sentença recorrida que, não obstante a declaração de falência, os órgãos da sociedade mantém-se, podendo a sociedade continuar a exercer a sua actividade, ainda que sob apertada vigilância do administrador de falência- artigo 226 do CIRE.

Para concluir que, não obstante a Administração Tributária poder ter conhecimento da situação de insolvência da sociedade, revelado na reclamação de créditos alegadamente apresentada, impendiam sobre o administrador de insolvência determinadas obrigações declarativas, quer em sede de IVA, quer em sede de IRC, como a entrega de declaração de cessação de actividade, que não foram cumpridas, considerando desta forma que se encontravam preenchidos os pressupostos da infracção tributária imputada à arguida.

Não conformado vem o Ministério Público interpor o presente recurso.

A base da sua argumentação assenta nas seguintes proposições:

- De acordo com o disposto nos artigos 61º, alínea a), e 62º, ambos do RGIT, a declaração de insolvência de uma sociedade constitui um dos fundamentos de dissolução da mesma e equivale à morte do arguido, que, nos termos do disposto nas mencionadas normas, extingue o procedimento por contra-ordenação e a eventual obrigação de pagamento de coima.

- Essa morte do arguido, assim ficcionada para as pessoas colectivas, corresponde ao momento da declaração judicial de insolvência com a inerente extinção da personalidade jurídica, pois que a partir daí entra em liquidação mas tal é já inserido na fase pos-mortem.

Tem razão o Ministério Público.

Este Supremo Tribunal Administrativo já se pronunciou por diversas vezes sobre questão similar à ora suscitada e no sentido de que a declaração de insolvência constitui um dos fundamentos de dissolução das sociedades e essa a dissolução equivale à morte do infractor, em harmonia com o disposto nos artigos 61.º e 62.º do Regime Geral das Infracções Tributárias (RGIT) e no artigo 176.º, n.º 2, alínea a) do Código de Procedimento e de Processo Tributário, daí decorrendo a extinção do procedimento contra-ordenacional, da obrigação do pagamento de coimas e da execução fiscal instaurada tendente à sua cobrança coerciva - cf., neste sentido, para além dos supra citados acórdãos 617/10, 1107/12 e 638/14, os proferidos em 3/11/1999, 15/06/2000, 21/01/2003, 26/02/2003, 12/01/2005, 6/10/2005, 16/11/2005, 27/02/2008, 12/03/2008 e 21.05.2014, nos recursos nºs 24.046, 25.000, 01895/02, 01891/02, 1569/03, 715/05 e 524/05, 1057/07, 1053/07 e 457/14, respectivamente, todos in www.dgsi.pt.

Concordamos com esta jurisprudência cuja fundamentação jurídica tem plena aplicação também no caso vertente, e que aliás, colhe apoio da doutrina, nomeadamente de Alfredo José

de Sousa e Silva Paixão (Código de Processo Tributário, 4ª ed., p. 425.), António Tolda Pinto e Jorge Manuel dos Reis Bravo (Regime Geral das Infracções Tributárias, Coimbra Editora, pag. 195) e de Jorge Lopes de Sousa, (Código de Procedimento e Processo Tributário, Anotado e Comentado, Vol. III, 6ª ed., Anotações 6 a 8 ao art. 176º, pp. 306 a 308.), obra esta em que salienta que «...é essa a única solução que se harmoniza com os fins específicos que justificam a aplicação de sanções, que são de repressão e prevenção e não de obtenção de receitas para a administração tributária».

Efectivamente de acordo com o disposto nos arts. 61º e 62º do RGIT, o procedimento por contra-ordenação extingue-se com a morte do arguido, sendo que também a obrigação de pagamento da coima e de cumprimento das sanções acessórias se extingue com a morte do infractor.

Ora à morte do infractor deve ser equiparada a extinção da pessoa colectiva arguida no processo de contra-ordenação, sendo que a sociedade se considera extinta pelo encerramento da liquidação (artº 160º do CSC).

Como sublinha Jorge Lopes de Sousa, no seu Código de Procedimento e Processo Tributário, Áreas Edit., 6ª edição, Volume 3º, pag. 307, ««mantendo embora a sociedade dissolvida, em liquidação, a sua personalidade jurídica - art. 146º, n.º 2 do CSC - são, com a declaração de falência, apreendidos todos os seus bens, passando a constituir um novo património, a chamada “massa falida”: um acervo de bens e direitos retirados da disponibilidade da sociedade e que serve exclusivamente, depois de liquidado, para pagar, em primeiro lugar, as custas processuais e as despesas de administração e, depois, os créditos reconhecidos.

Pelo que, então, já não encontrará razão de ser a aplicação de qualquer coima.»

Acresce que, como ficou dito no Acórdão 638/14 de 02.07.2015, «pese embora o diverso enquadramento que sobre esta matéria os tribunais da jurisdição comum têm vindo a adoptar, em face do disposto nos arts. 141º, 146º, n.º 2 e 160º, n.º 2, todos do Código das Sociedades Comerciais, (.....) crê-se que a especificidade das relações jurídico-tributárias continua a justificar um diverso enquadramento jurídico quanto ao momento em que se deverá ficcionar «a morte da pessoa colectiva», sendo que neste sentido parece apontar o entendimento legislativo substanciado na Lei n.º 16/2012, de 20/4 [diploma que introduziu diversas alterações ao Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas (CIRE)], nomeadamente em face da redacção introduzida no art. 65º: «[...]— (Anterior corpo do artigo.) 2 — *As obrigações declarativas a que se refere o número anterior subsistem na esfera do insolvente e dos seus legais representantes, os quais se mantêm obrigados ao cumprimento das obrigações fiscais, respondendo pelo seu incumprimento.*

3 — *Com a deliberação de encerramento da actividade do estabelecimento, nos termos do n.º 2 do artigo 156º, extinguem -se necessariamente todas as obrigações declarativas e fiscais, o que deve ser comunicado oficiosamente pelo tribunal à administração fiscal para efeitos de cessação da actividade.*

4 — *Na falta da deliberação referida no número anterior, as obrigações fiscais passam a ser da responsabilidade daquele a quem a administração do insolvente tenha sido cometida e enquanto esta durar.*

5 — *As eventuais responsabilidades fiscais que possam constituir -se entre a declaração de insolvência e a deliberação referida no n.º 3 são da responsabilidade daquele a quem tiver sido conferida a administração da insolvência, nos termos dos números anteriores.»*

No caso em apreço resulta do probatório que o despacho de fixação de coima no valor de € 440,00 data de 08.10.2010, sendo que a arguida havia sido declarada insolvente por decisão de 30.01.2006 (Alínea A), do probatório, e documento junto a fls. 49), averbada na Conservatória do Registo Predial da Amadora em 23.02.2006.

Daí que se conclua que à data em que foi proferida a decisão de fixação de coima o procedimento de contra-ordenação já se encontrava extinto.

A decisão recorrida, que assim não entendeu, padece, pois, do erro de julgamento que lhe é imputado pelo Ministério Público.

7. Decisão:

Termos em que, face ao exposto, acordam os juízes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em conceder provimento ao recurso, revogar a decisão recorrida e, julgando procedente o recurso da decisão administrativa do Chefe do Serviço de Finanças da Amadora-3, anular a decisão de fixação da coima e das custas processuais.

Sem custas.

Lisboa, 21 de Outubro de 2015. — *Pedro Delgado* (relator) — *Fonseca Carvalho* — *Isabel Marques da Silva*.

Acórdão de 21 de Outubro de 2015.

Assunto:

Lei das Comunicações Electrónicas. Taxa de ocupação da via pública (TOVP).

Sumário:

A partir da entrada em vigor da Lei das Comunicações Electrónicas, aprovada pela Lei n.º 5/2004, de 10 de Fevereiro, apenas se consente aos Municípios taxar as utilidades decorrentes da ocupação e utilização do domínio público municipal com a implementação e funcionamento de estruturas necessárias às redes de comunicações daquela natureza acessíveis ao público através da Taxa Municipal de Direitos de Passagem prevista naquela lei, não lhes sendo lícito taxá-las através de tributos ou encargos de outra espécie ou natureza.

Processo n.º 691/15-30.

Recorrente: Município de Almada.

Recorrido: A..., S. A.

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

1-Relatório:

A ora recorrida deduziu oposição à execução fiscal n.º 7270/2012 e apensos instaurada para cobrança da quantia de 119.835,95 Euros liquidada pelo Município de Almada a título de taxa de ocupação da via pública (T.O.V.P.) referente ao ano de 2005.

Por sentença do TAF de Almada de 22/09/2014 foi julgada procedente a oposição e determinada a extinção da execução fiscal.

Desta decisão recorreu o Município de Almada para o TCA- Sul que por acórdão de 23/04/2015 se julgou incompetente em razão da hierarquia e indicou como competente este STA por apenas estar em causa matéria de direito.

O Município recorrente apresentou alegações com as seguintes conclusões:

«A taxa de ocupação do Domínio público não foi substituída pela TMDP, ambas as taxas são devidas e compatíveis, porque assentam em prestações distintas, sendo diferentes os fatores geradores de uma e de outra;

-II. A TMDP não substituiu a taxa de ocupação do domínio público prevista no Regulamento Municipal de Taxas e Licenças do Município de Almada;

III. As TOVP, respeitantes a ocupação do espaço público com as obras necessárias para a implantação das redes (abertura de valas, caixas de visita e colocação de cabos) não se encontram englobadas na taxa de direitos de passagem prevista no artigo 106º da Lei das Comunicações eletrónicas

IV. Os sujeitos passivos nas duas taxas são bem distintos, sendo que na TMDP, o sujeito passivo é o cliente final, na TOVP o sujeito passivo é a empresa prestadora de serviços.

V. A cobrança da TOVP não coincide com a cobrança da TMDP, porquanto esta última ocorre apenas quando se mostra concluída a intervenção na via pública e o serviço em condições de ser prestado;

VI. Os Municípios têm património e finanças próprios, sendo que o regime da autonomia financeira das autarquias locais assenta, designadamente nos poderes de elaborar, aprovar e alterar planos de atividades e orçamentos, de dispor de receitas próprias, que por lei se lhe encontrem destinadas e constituem receitas dos municípios entre outras o produto da cobrança de taxas;

VII. A pretensa impossibilidade de cobrança da taxa de Ocupação do Domínio Público pelos Municípios, por via da aplicação da Lei 5/2004, de 10 de fevereiro, viola a Lei das Autarquias Locais, assim como a Lei das Finanças Locais;

VIII. A ocupação do solo municipal para a implantação de infraestruturas, durante um determinado período de tempo, implica o pagamento de Taxas por essa ocupação, até porque essa intervenção impossibilita a utilização desse espaço para outros fins e satisfaz a necessidade individual das operadoras de obter lucro (neste sentido o AC. Do TCA Sul de 29/06/2010);

IX. A tese defendida na douda sentença recorrida, faz com que as operadoras fiquem isentas de todo e qualquer encargo adveniente da ocupação do espaço público, uma vez que a TMDP é suportada pelo cliente final;

X. De todo modo a admitir-se que a Lei n.º 5/2004, de 10 de Fevereiro, veio afastar qualquer outra taxa, que não a TMDP em contrapartida da concessão dos direitos previstos no artigo 24º da LCE. Este regime só seria aplicável após a entrada em vigor do DL n.º 123/2009, de 21 de Maio, alterado pelo DL n.º 258/2009, de 25 de Setembro, e nunca antes.

XI. Pelo que sempre as taxas cobradas no caso vertente teriam que ser consideradas legais.

XII. A douda sentença recorrida, faz assim uma errada interpretação e aplicação das disposições contidas na Lei n.º 5/2004, de 10 de Fevereiro, violando em consequência a Lei das autarquias locais, assim como a Lei das Finanças Locais.

Nestes termos e nos melhores de direito que V. Exas doutamente suprirão, deve o presente recurso ser julgado procedente por provado com a consequente revogação da douda sentença recorrida.»

Foram apresentadas contra-alegações com as seguintes conclusões.

«1. O presente recurso foi interposto pelo MUNICÍPIO DE ALMADA da Sentença proferida no âmbito do processo de Oposição à Execução n.º 864/12.5BEALM do Tribunal Administrativo e Fiscal de Almada em que a RECORRIDA deduziu oposição ao processo de execução fiscal n.º 7270/2012 e Apensos, instaurados pelo Município de Almada para cobrança coerciva de dívidas respeitantes a Taxas de Ocupação da Via Pública, referentes ao ano de 2005, no valor global de € 119.835,95, alegando assim, a inexigibilidade da dívida exequenda.

2. Estando em causa, apenas, a discussão de matéria de direito, a competência em razão da hierarquia, para o conhecimento do presente recurso é conferido ao Supremo Tribunal Administrativo.

3. A douda Sentença recorrida considerou totalmente procedente a oposição à execução deduzida pela ora RECORRIDA, com fundamento no facto de existir entre a Taxa Municipal de Direitos de Passagem (TMDP) e a Taxa de Ocupação do Espaço Público uma sobreposição de normas de incidência que visam a tributação da mesma realidade e com idêntica finalidade, estando assim verificado o fundamento previsto no artigo 204.º, n.º 1, alínea a) do CPPT, uma vez que a impossibilidade de subsistência das taxas previstas no Regulamento de Ocupação do Espaço Público do Município de Almada, com as taxas previstas na Lei n.º 5/2004, de 10 de Fevereiro, gera a ilegalidade em abstracto das mesmas.

4. Sustenta, a RECORRENTE não existir qualquer dupla tributação, dado entender que a TMDP e a Taxa Municipal de Ocupação do Espaço Público têm naturezas diferentes, e incidem, por sua vez, em situações diversas (cf. página 8 das alegações de recurso da Recorrente).

5. Neste contexto, perfilha ainda a RECORRENTE, nas suas alegações de recurso, o entendimento segundo qual a TMDP é uma taxa que tem por fundamento legal a Lei n.º 5/2004, de 10 de Fevereiro, que estabelece o regime jurídico aplicável às redes e serviços de comunicações, enquanto a Taxa de Ocupação do Espaço Público tem por fundamento o Regulamento e Tabela das Taxas, Licenças e outras Receitas Municipais, que por sua vez se legitima na Lei das Finanças Locais.

6. Sucede, porém, que o âmbito de aplicação subjectivo da Lei das Finanças Locais é mais amplo do que da Lei das Comunicações Electrónicas, pois, enquanto esta apenas se aplica às empresas autorizadas a oferecer redes públicas de comunicações, a Lei das Finanças Locais é aplicável a um conjunto mais amplo de empresas.

7. As taxas de Ocupação da Via Pública são ilegais (em abstracto) por violação do direito comunitário e do regime jurídico aprovado pela Lei n.º 5/2004, de 10 de Fevereiro - Lei das Comunicações Electrónicas, uma vez que para além da Taxa Municipal de Direitos de Passagem (TMDP) mais nenhuma taxa municipal pode ser liquidada às empresas autorizadas a oferecer redes públicas de comunicações pelo direito de instalação dos seus recursos e equipamentos no domínio público e privado municipal.

8. A dívida em cobrança coerciva é, consequentemente, inexigível, uma vez que a partir da entrada em vigor da Lei das Comunicações Electrónicas que aprovou a Taxa Municipal de Direitos de Passagem - não se consente aos Municípios taxar, às empresas que oferecem redes e serviços de comunicações electrónicas acessíveis ao público, as utilidades decorrentes da ocupação e utilização do domínio público municipal com a implementação e funcionamento de estruturas necessárias às respectivas redes de comunicações, através de tributos ou encargos de outra espécie ou natureza (como é o caso da RECORRIDA).

9. Ora, a ilegalidade abstracta da liquidação é precisamente o primeiro dos fundamentos de oposição à execução fiscal. Dispõe o artigo 204.º, n.º 1, alínea a), do Código de Procedimento e de Processo Tributário, que constitui fundamento de Oposição Judicial, a Inexistência do imposto, taxa ou contribuição nas leis em vigor à data dos factos a que respeita a obrigação ou, se for o caso, não estar autorizada a sua cobrança à data em que tiver ocorrido a respectiva liquidação”.

10. Prevê-se, assim, como fundamento de oposição a ilegalidade abstracta do próprio tributo, ou seja na ilegalidade abstracta a ilegalidade reside directamente na própria lei cuja aplicação é feita, como se verifica no caso vertente.

11. Com efeito, cabem neste conceito de ilegalidade abstracta todos os casos de actos qua aplicam normas que violam regras de hierarquia superior, designadamente, as de direito comunitário ou internacional vigente em Portugal ou mesmo normas legislativas de direito ordinário quando é feita aplicação de normas regulamentares.

12. A regulamentação das redes e serviços de comunicações electrónicas, incluindo os serviços de distribuição de televisão por cabo, e, bem assim, a regulamentação dos denominados direitos de passagem”, encontra-se enquadrada, entre mais, na directiva autorização - a Directiva n.º 2002/20/CE e, na directiva-quadro a Directiva n.º 2002/21/CE, que visam garantir às empresas e cidadãos europeus o acesso a uma infra-estrutura de comunicações de grande qualidade, com uma vasta gama de serviços,

a baixo custo, mediante a harmonização e simplificação da legislação que regula o acesso ao mercado de serviços e redes de comunicações electrónicas (cf. Considerando 3 e 4 da Directiva 2002/21/CE e Considerando 1 e artigo 1.º da Directiva 2002/20/CE).

13. De acordo com o disposto no artigo 11.º da directiva-quadro, os direitos de passagem” correspondem aos direitos atribuídos às empresas autorizadas a oferecer redes públicas de comunicações de instalação de recursos em, sobre ou sob propriedade pública ou privada, sendo conferido aos Estados- Membros a possibilidade de imporem taxas sobre estes “direitos de passagem” às empresas autorizadas a oferecer redes públicas de comunicações que procedam à instalação de tais recursos (e não aos clientes destas ou a quaisquer outras entidades).

14. Ora, estas taxas, previstas especificamente no artigo 13.º da directiva autorização são as únicas que podem ser cobradas em contrapartida dos referidos direitos de instalação, conforme, aliás, se depreende do objectivo expresso no Considerando (3) da directiva autorização, de criação “de um quadro jurídico que garanta a liberdade de oferta de serviços e redes de comunicações electrónicas, apenas sujeitos às condições previstas na presente directiva e a restrições de acordo com o n.º 1 do artigo 46.º do Tratado (...)”

15. Em face deste enquadramento jurídico comunitário, resulta manifesto que para além das taxas a que alude o artigo 13.º da directiva autorização, mais nenhum encargo ou condição pode ser imposto às entidades autorizadas a oferecer redes públicas de comunicações pela atribuição de direitos de passagem.

16. Em concretização destes preceitos comunitários, foi aprovada a Lei n.º 5/2004, de 10 de Fevereiro — Lei das Comunicações Electrónicas, diploma em cujo artigo 24.º sob a epígrafe “Direitos de Passagem” se reconhece às empresas que oferecem redes e serviços de comunicações electrónicas acessíveis ao público, o direito de utilização do domínio público, em condições de igualdade, para a implantação, a passagem ou o atravessamento necessários à instalação dos respectivos sistemas e equipamentos.

17. Com efeito, dispõe o artigo 24.º da Lei n.º 5/2004, de 10 de Fevereiro, sob a epígrafe “Direitos de Passagem” que às “empresas que oferecem redes e serviços de comunicações electrónicas acessíveis ao público é garantido”: o “direito de utilização do domínio público, em condições de igualdade, para a implantação, a passagem ou o atravessamento necessários à instalação de sistemas, equipamentos e demais recursos” (cf. artigo 24.º, n.º 1, alínea b) da Lei n.º 5/2004).

18. Mas mais: dispõe o artigo 106.º, n.º 2, da Lei n.º 5/2004, de 10 de Fevereiro que, a TMDP em contrapartida dos “direitos e encargos relativos à implantação, passagem e atravessamento de sistemas, equipamentos e demais recursos das empresas que oferecem redes e serviços de comunicações electrónicas acessíveis ao público, em local fixo, dos domínios público e privado municipal.”.

19. Deverá, pois, concluir-se que os sujeitos passivos da TMDP são as empresas autorizadas a oferecer redes públicas de comunicações que instalem ou tenham instalados em, sobre ou sob, propriedade pública ou privada, recursos que permitam ou suportem a prestação de serviços de comunicações electrónicas e, não os clientes finais.

20. No sentido propugnado pela Oponente foi, aliás, aprovado o Decreto-Lei n.º 123/2009, de 21 de Maio, de cujo Preâmbulo e artigo 12.º resulta, expressamente, que é clarificado que neste âmbito não podem ser exigidas outras taxas, encargos ou remunerações pelos direitos de passagem, evitando -se, assim, a duplicação de taxas relativas ao mesmo facto”.

21. Sendo jurisprudência pacífica do Supremo Tribunal Administrativo que pese embora este Diploma só tenha entrado em vigor em Maio de 2009, a partir da entrada em vigor da Lei das Comunicações Electrónicas, aprovada pela Lei n.º 5/2004, de 10 de Fevereiro, apenas se consente aos Municípios taxar as utilidades decorrentes da ocupação e utilização do domínio público municipal com a implementação e funcionamento de estruturas necessárias às redes de comunicações através da TMDP prevista naquela lei, não lhes sendo lícito taxá-las através de tributos ou encargos de outra espécie ou natureza (cf. Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, no Processo n.º 0864/11, de 06-06-2012).

22. Em suma, com a entrada em vigor da TMDP, foram tacitamente revogadas as disposições dos regulamentos camarários que, em conformidade com o estabelecido na Lei das Finanças Locais prevêm a cobrança de outras taxas que tributem a mesma realidade visadas pela TMDP às empresas que prestem serviços de comunicações electrónicas.

23. Com efeito, se a TMDP não excluísse a aplicação da Taxa de Ocupação da Via Pública quando a mesma tributa a ocupação do domínio público decorrente da implantação, passagem e atravessamento de sistemas, e equipamentos e demais recursos das empresas que oferecem redes e serviços de comunicações electrónicas” frustrar-se-iam os objectivos prosseguidos pelo legislador, comunitário e nacional, quando se determinou que a TMDP deve reflectir a necessidade de garantir a utilização óptima dos recursos, ser objectivamente justificada, transparente, não discriminatória e proporcional relativamente ao fim a que se destina e, que a mesma não pode exceder 0,25% do valor de cada factura (cf. artigo 106.º, n.º 1 e 2, alínea b) da Lei n.º 5/2004).

24. Assim, tendo o legislador português optado por criar a TMDP para comutar os benefícios decorrentes dos “direitos de passagem”, é porque, forçosamente, abdicou, no que se refere especificamente à

ocupação do espaço do domínio municipal por empresas autorizadas a oferecer redes de comunicações electrónicas acessíveis ao público, da tributação desses benefícios através de outras taxas municipais, nomeadamente das Taxas de Ocupação da Via Pública.

25. Em face do exposto, deve necessariamente, como já o fez o Tribunal a quo, concluir-se pela ilegalidade abstracta da taxa de ocupação em apreço, devendo, em consequência a douta Sentença proferida ser mantida nos seus exactos termos.»

O Ministério Público neste STA emitiu parecer do seguinte teor:

«Recurso interposto pelo Município de Almada em processo de oposição sendo recorrida B....., S.A.:

Está em causa a exigibilidade de dívidas exequendas, taxas, respetivos juros e custas.

Todas as taxas são referentes ao ano de 2005.

Invoca o recorrente serem as mesmas devidas ao Município de Almada, pela ocupação do espaço público do subsolo para o que a oponente está licenciada, e só terem deixado de ser devidas após a entrada em vigor do DL 123/09, de 21/5, alterado pelo DL n. 258/09, de 25/9.

Contudo, segundo jurisprudência reiterada do S.T.A., a respeito da licitude da taxa de ocupação de espaço público, “a partir da entrada em vigor da Lei das Comunicações Electrónicas, aprovada pela Lei n. 5/2004, de 10 de Fevereiro, apenas se consente aos Municípios taxar as utilidades decorrentes da ocupação e utilização da domínio público municipal com a implementação e funcionamento de estruturas necessárias às redes de comunicações daquela natureza acessíveis ao público através da Taxa Municipal de Direitos de Passagem prevista naquela lei, não lhes sendo lícito taxá-las através de tributos ou encargos de outra espécie ou natureza”- cfr., para além dos acórdãos do S.T.A. já citados a fls. 440, o proferido a 22-4-15, no proc. 0192/15, acessível em www.dgsi.pt.

Tal entendimento radica no respeito devido não só às normas comunitárias contidas nas referidas Directivas Quadro e de Autorização, respetivamente n.ºs 2002/20/CE e 2001/20/CE, de transparência e de não discriminação sem demora, como à que veio a ser fixada no art. 106.º da referida Lei, segundo a qual o seu montante é “percentual sobre cada factura”.

Tratando-se de taxas referentes a 2005, ou seja, posteriores a 10/5/2004, data em que a referida Lei n.º 5/2004 entrou em vigor, é ao previsto nesta Lei que há que dar prevalência, como lei especial que é, relativamente à Lei em que colhe suporte o previsto no Regulamento Municipal de Taxas e Licenças do dito Município.

Ocorre ainda a ilegalidade abstracta das taxas objeto de oposição, conforme já anteriormente defendido também a fls. 440, pois, a entender-se de outro modo, resultaria a violação do previsto nas ditas Directivas que, como direito comunitário, são também aplicáveis na ordem interna, nos termos do art. 8.º n.º 4 da C.R.P..

Concluindo:

Parece que o recurso é de improceder.»

2- FUNDAMENTAÇÃO:

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

A) A Oponente dedica-se, designadamente, à distribuição de televisão por cabo, satélite ou qualquer outra plataforma (facto alegado no artigo 7.º da petição inicial e não contestado);

B) A prossecução da sua actividade implica que possua equipamentos e redes de distribuição por cabo, designadamente, na área geográfica do Município de Almada (facto alegado no artigo 8.º da p.i e não contestado);

C) A Oponente é titular de licenças para a ocupação do espaço público subsolo com construções ou instalações no solo em diversos pontos da cidade de Almada, emitidas pela respectiva Câmara Municipal (facto alegado no artigo 9.º da pi e não contestado);

D) Contra a Oponente, foram instaurados pelo Gabinete de Execuções Fiscais do Município de Almada os processos de execução fiscal que infra se descrevem e respeitantes a dívidas de taxas de ocupação do espaço público de subsolo, referentes ao ano de 2005, no montante total de €119.835,95, e que infra se enumeram:

Processo nº	Ofício de Notificação	Quantia Exequenda	Juros	Custas	Total
7270/12	15570	75,95€	26,20€	21,39 €	123,54€
7271/12	15571	623,49 €	215,09 €	24,34€	862,92 €
7272/12	15572	199,75€	68,91 €	21,39 €	290,05€
7273/12	15573	2.154,89 €	743,39 €	45,64€	2.943,92 €
7274/12	15574	998,53€	344,47€	30,99€	1.373,99 €

Processo nº	Ofício de Notificação	Quantia Exequenda	Juros	Custas	Total
7275/12	15575	864,99 €	298,40 €	27,67€	1.191,06 €
7276/12	15576	75,95€	26,20€	21,39 €	123,54€
7277/12	15577	3.195,17 €	1.102,26 €	58,95€	4.356,38€
7278/12	15578	1.182,79 €	408,03€	32,34€	1.623,16 €
7279/12	15579	792,53 €	273,40€	27,67 €	1.093,60 €
7280/12	15580	2.076,94€	716,49€	45,64 €	2.839,07€
7281/12	15581	1.311,87 €	452,56€	35,67 €	1.800,10 €
7282/12	15582	864,99 €	298,40 €	27,67 €	1.191,06€
7283/12	15583	89,75€	30,96€	21,39€	142,10€
7284/12	15584	110,45€	38,10 €	21,39 €	169,94 €
7285/12	15585	78,79 €	27,18 €	21,39 €	127,36€
7286/12	15586	1.812,73 €	625,35 €	42,32€	2.480,40 €
7287/12	15587	75,95€	26,20 €	21,39 €	123,54€
7288/12	15588	1.623,59€	560,10 €	38,99€	2.222,68€
7289/12	15589	1.560,27 €	538,26 €	38,99€	2.137,52 €
7290/12	15590	2.309,13 €	796,59 €	48,97€	3.154,69 €
7291/12	15591	1.505,07 €	519,21 €	38,99 €	2.063,27 €
7292/12	15592	199,75 €	68,91 €	21,39 €	290,05 €
7293/12	15593	1.679,59 €	579,42 €	38,99€	2.298,00 €
7294/12	15594	216,79 €	74,79 €	21,39 €	312,97€
7295/12	15595	1.453,93 €	501,57€	35,67€	1.991,17 €
7296/12	15596	1.146,27 €	395,44 c	32,34€	1.574,05 €
7297/12	15597	1.026,13 €	353,99€	32,34€	1.412,46 €
7298/12	15598	144,95 €	50,00€	21,39 €	216,34€
7299/12	15599	946,17 €	326,41€	27,67 €	1.300,25€
7300/12	15600	144,95€	50,00€	21,39 €	216,34€
7301/12	15601	169,71€	58,55€	21,39 €	249,65€
7302/12	15602	75,95€	26,20 €	21,39 €	123,54€
7303/12	15603	1.727,09 €	595,80€	38,99€	2.361,88 €
7304/12	15604	3.596,59 €	1.240,74 €	65,60€	4.902,93 €
7305/12	15605	889,75€	306,94€	27,67€	1.224,36 €
7306/12	15606	935,21 €	322,63 €	27,67 €	1.285,51 €
7307/12	15607	1.325,67 €	457,32 €	35,67€	1.818,66 €
7308/12	15608	176,61 €	60,93€	21,39 €	258,93€
7309/12	15609	179,45 €	61,91 €	21,39 €	262,75 €
7310/12	15610	110,45€	38,10 €	21,39 €	169,94€
7311/12	15611	1.448,25 €	499,61 €	35,67€	1.983,53 €
7312/12	15612	2.116,33 €	730,08€	45,64€	2.892,05€
7313/12	15613	968,49€	334,11€	27,67€	1.330,27€

Processo nº	Ofício de Notificação	Quantia Exequenda	Juros	Custas	Total
7314/12	15614	155,91€	53,79€	21,39€	231,09€
7315/12	15615	587,77€	202,77€	24,34€	814,88€
7316/12	15616	1.510,35€	521,03€	38,99€	2.070,37€
7317/12	15617	2.386,65€	823,34€	48,97€	3.258,96€
7318/12	15618	1.801,77€	621,57€	42,32€	2.465,66€
7319/12	15619	1.714,91€	591,60€	38,99€	2.345,50€
7320/12	15620	1.252,61€	432,12€	35,67€	1.720,40€
7321/12	15621	2.161,79€	745,77€	45,64€	2.953,20€
7322/12	15622	321,51€	110,91€	21,39 €	453,81€
7323/12	15623	183,51 €	63,31 €	21,39 €	268,21€
7324/12	15624	1.093,91€	377,37€	32,34€	1.503,62€
7325/12	15625	75,95 €	26,20 €	21,39 €	123,54€
7326/12	15626	1.139,37€	393,06€	32,34€	1.564,77€
7327/12	15627	1.325,67€	457,32€	35,67€	1.818,66€
7328/12	15628	1.389,79€	479,44€	35,67€	1.904,90€
7329/12	15629	1.339,47€	462,09€	35,67€	1.837,23€
7330/12	15630	1.262,75€	435,62€	35,67€	1.734,04€
7331/12	15631	1.226,23€	423,02€	32,34€	1.681,59€
7332/12	15632	1.367,07€	471,61€	35,67€	1.874,35€
7333/12	15633	1.995,89€	688,94€	45,64€	2.730,47€
7334/12	15634	1.067,53€	368,27€	32,34€	1.468,14€
7335/12	15635	1.525,77€	526,35€	38,99 €	2.091,11€
7336/12	15636	1.180,77€	407,34€	32,34€	1.620,45€
7337/12	15637	625,11 €	215,65€	24,34€	865,10 €
7338/12	15638	1.789,19€	617,23€	42,32 €	2.448,74€
7339/12	15639	466,41 €	160,90€	21,39 €	648,70 €
7340/12	15640	713,19€	246,03 €	24,34€	983,56€
7341/12	15641	55,25€	19,06 €	21,39 €	95,70€
7342/12	15642	1.700,71€	586,70€	38,99 €	2.326,40€
7343/12	15643	700,61€	241,69 €	24,34€	966,64€
7344/12	15644	1.540,79€	531,54€	38,99 €	2.111,32€
7345/12	15645	75,95€	26,20 €	21,39 €	123,54€
7346/12	15646	3.278,03€	1.130,84€	62,27 €	4.471,14€
7347/12	15647	110,45€	38,10 €	21,39 €	169,94€
7348/12	15648	110,45€	38,10 €	21,39 €	169,94€
7349/12	15649	218,01€	75,21€	21,39 €	314,61€
7350/12	15650	179,45€	61,91 €	21,39 €	262,75€
7351/12	15651	1.042,77€	359,73€	32,34€	1.434,84€
7352/12	15652	623,49€	215,09€	24,34€	862,92€

7353/12	15653	1.576,09€	543,71€	38,99€	2.158,79€
---------	-------	-----------	---------	--------	-----------

(cfr. doc. 1 junto com a p.i. a fls. 39 a 250 dos autos)

E) Os processos de execução fiscal descritos na alínea antecedente, foram apensos ao processo de execução fiscal n.º 7270/12, eleito processo principal (cfr. ofício de deferimento da apensação a fls. 251 dos autos);

F) A Oponente foi citada para os processos de execução fiscal n.º 7270/12 e respectivos apensos em Agosto de 2012 (facto não controvertido-facto alegado no artigo 1.º da pi e não contestado);

3- DO DIREITO:

A decisão de 1ª Instância para julgar procedente a oposição considerou a seguinte fundamentação de direito:

A Oponente vem sindicar a inexigibilidade da dívida exequenda atenta a impossibilidade de subsistência da taxa prevista no Regulamento de Ocupação do Espaço Público do Município de Almada com a prevista na Lei das Comunicações Electrónicas, subsumindo a que estão no artigo 204.º, n.º 1, alínea a), do CPPT.

A oposição à execução fiscal funciona como contestação ‘a pretensão do exequente e respeita aos fundamentos supervenientes que podem tornar ilegítima ou injusta a execução, devido a falta de correspondência com a situação material subjacente no momento em que se adoptam as providências executivas, tendo por efeito paralisar a eficácia do acto tributário corporizado no processo executivo.

Os fundamentos da execução fiscal são os taxativamente indicados nas várias alíneas do n.º 1 do artigo 204.º do CPPT.

A alínea a) do mencionado artigo 204.º, n.º 1, prevê como fundamento de oposição a “do imposto, taxa ou contribuição nas leis em vigor à data dos factos a que respeita a obrigação ou, se for o caso, não estar autorizada a sua cobrança à data em que tiver ocorrido a respectiva liquidação”.

Está neste fundamento em causa a legalidade abstracta da dívida, por oposição à legalidade concreta, que se discute por meio da impugnação judicial ou, não se tratando de acto de liquidação de tributo, através da competente acção administrativa especial.

Como aponta Jorge Lopes de Sousa, em anotação à alínea a), do artigo 204.º do CPPT.:

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

No caso vertente discute-se se o Município de Almada aprovou taxas de ocupação do domínio público que não podem subsistir legalmente, por não serem permitidas outras taxas para além das previstas na Lei das Comunicações Electrónicas, o que integra, desde logo, o fundamento de oposição da alínea a) do n.º 1 do art.º 204.º do CPPT (vide neste sentido o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo proferido no recurso n.º 0864/11, de 6 de Junho de 2012, disponível para consulta em www.dgsi.pt).

Importa, assim, aferir da inexigibilidade da dívida exequenda.

A Oponente sustenta que a Lei n.º 5/2004, de 10 de Fevereiro, criou a T.M.D.P, o que obsta à tributação da mesma realidade através das T.O.V.P, devendo considerar-se tacitamente revogados os regulamentos camarários que possibilitavam tal tributação, em conformidade com a Lei das Finanças Locais.

Por sua vez a Entidade Exequente defende que o regime invocado pela Oponente só será passível de aplicação após a entrada em vigor do D.L. n.º 123/2009, de 21 de Maio, alterado pelo DL n.º 258/2009, de 25 de Setembro.

Mais alegando que, a T.M.D.P não afasta o pagamento das taxas devidas pela realização de operações urbanísticas e ocupação do domínio público municipal, em solo e subsolo.

Vejam, então, a quem assiste a razão.

Referindo, desde já, que o Tribunal entende que a razão está do lado da Oponente.

De harmonia com o disposto no artigo 238.º da Constituição da República Portuguesa (CRP), as autarquias locais têm património e finanças próprios (n.º 1), podendo dispor de poderes tributários, nos casos e nos termos previstos na lei (n.º 4).

Reforçando, por sua vez, o artigo 254.º, n.º 2, da CRP que os municípios dispõem de receitas tributárias próprias, nos termos da lei.

De facto, antes da entrada em vigor da Lei n.º 5/2004, de 10 de Fevereiro, dúvidas não haviam de que as empresas como a Oponente, que se dedicam à distribuição de televisão por cabo, satélite ou qualquer outra plataforma, implicando que possua equipamentos e redes de distribuição por cabo, estavam sujeitas à referida taxa de ocupação da via pública.

E tal conclusão advinha, desde logo, da letra do artigo 19.º, alínea c), da Lei n.º 42/98, de 6 de Agosto (Lei das Finanças Locais), segundo o qual “municípios podem cobrar taxas por (...) (o)cupação

ou utilização do solo, subsolo e espaço aéreo do domínio público municipal e aproveitamento dos bens de utilidade pública”.

Porém, com a entrada em vigor da Lei n.º 5/2004, de 10 de Fevereiro, foi aprovado o regime jurídico aplicável às redes e serviços de comunicações electrónicas e aos recursos e serviços conexos, transpondo para o direito nacional as Directivas comunitárias com os números 2002/19/CE, 2002/20/CE, 2002/21/CE, 2002/22/CE e 2002/77/CE.

De sublinhar, desde já, que contrariamente ao defendido pela Entidade Exequente, o aludido regime jurídico é aplicável às dívidas exequendas que remontam a 2005, uma vez que entrou em vigor em 1 de Fevereiro de 2004.

Acresce que a doutrina e a jurisprudência vêm entendendo, conforme se demonstrará de seguida, que não obstante o Decreto-Lei n.º 123/2009, de 21 de Maio - que de forma expressa e inequívoca sanciona o entendimento que no domínio das comunicações electrónicas acessíveis ao público a utilização do domínio público municipal para instalação e funcionamento de infra-estruturas necessárias ao funcionamento de tais serviços apenas pode ser taxada através da Taxa Municipal de Direitos de Passagem, com exclusão de quaisquer outras (cfr. os seus artigos 1 e 2, 13.º n.º 4 e 34.º) -, apenas ter entrado em vigor no dia 22 de Maio de 2009 (cfr. o seu artigo 110.º), o intérprete deve entender, desde logo porque o legislador assim o evidencia, que tais normas, nesta matéria, apenas vêm clarificar (nas palavras do legislador), o entendimento que o n.º 2 do artigo 106.º da Lei das Comunicações Electrónicas já comportava e que melhor se adequava, aliás, à sua ratio legis.

Dispõe, neste particular, o artigo 24.º, n.º1, da Lei n.º5/2004 que: “empresas que oferecem redes e serviços de comunicações electrónicas acessíveis ao público é garantido (...) b) (o) direito de utilização do domínio público, em condições de igualdade, para a implantação, a passagem ou o atravessamento necessários à instalação de sistemas, equipamentos e demais recursos.”

Preceituando o artigo 106.º do citado diploma legal que:

“1 - As taxas pelos direitos de passagem devem refletir a necessidade de garantir a utilização óptima dos recursos e ser objectivamente justificadas, transparentes, não discriminatórias e proporcionadas relativamente ao fim a que se destinam, devendo, ainda, ter em conta os objectivos de regulação fixados no artigo 5.º.

2 - Os direitos e encargos relativos à implantação, passagem e atravessamento de sistemas, equipamentos e demais recursos das empresas que oferecem redes e serviços de comunicações electrónicas acessíveis ao público, em local fixo, dos domínios público e privado municipal podem dar origem ao estabelecimento de uma taxa municipal de direitos de passagem (T.M.D.P), a qual obedece aos seguintes princípios:

a) A T.M.D.P é determinada com base na aplicação de um percentual sobre cada factura emitida pelas empresas que oferecem redes e serviços de comunicações electrónicas acessíveis ao público, em local fixo, para todos os clientes finais do correspondente município;

b) O percentual referido na alínea anterior é aprovado anualmente por cada município até ao fim do mês de Dezembro do ano anterior a que se destina a sua vigência e não pode ultrapassar os O,

3 - Nos municípios em que seja cobrada a T.M.D.P, as empresas que oferecem redes e serviços de comunicações electrónicas acessíveis ao público em local fixo incluem nas facturas dos clientes finais de comunicações electrónicas acessíveis ao público em local fixo, e de forma expressa, o valor da taxa a pagar.

4 - O Estado e as Regiões Autónomas não cobram às empresas que oferecem redes e serviços de comunicações electrónicas acessíveis ao público taxas ou quaisquer outros encargos pela implantação, passagem ou atravessamento de sistemas, equipamentos e demais recursos físicos necessários à sua actividade, à superfície ou no subsolo, dos domínios público e privado do Estado e das Regiões Autónomas.”

Visto o direito, importa, então, aplica-lo à factualidade dos autos.

Dúvidas não se suscitam que a actividade da Oponente se enquadra no citado artigo 24.º da Lei n.º 5/2004.

E igualmente se afigura não suscitar dúvidas que a passagem de sistemas, equipamentos e demais recursos das empresas que oferecem redes e serviços de comunicações electrónicas no domínio público municipal configura o facto constitutivo da relação jurídica da T.M.D.P.

Sendo que as taxas de ocupação da via pública e a taxa municipal de direito de passagem, tomam por referência as empresas que oferecem redes e serviços de comunicações electrónicas acessíveis ao público.

Tributando inequivocamente a mesma realidade, pois está em causa um aproveitamento especial do domínio público municipal, a que corresponde o pagamento de determinado montante por parte da empresa utilizadora.

Logo, há uma sobreposição de normas de incidência que visam a tributação da mesma realidade e com idênticos fins.

Sendo que: “(A)dupla tributação é, em geral, admitida, em matéria de impostos, quando o mesmo facto tributário se insere em mais que uma norma de incidência objectiva, mas não o é em matéria de taxas devidas pela ocupação de bens de domínio público pois sendo aquelas a contrapartida do benefício obtido, não se pode justificar um duplo pagamento pelo mesmo benefício.” (sublinhado nosso).

Acrescenta-se que a questão da (i)legalidade desta taxa por violação do artigo 106º da Lei 5/2004, encontra-se hoje resolvida pela doutrina e por abundante jurisprudência, aqui se citando, por todos, os Acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo, proferidos nos processos n.º 0363/10, de 6 de Outubro de 2010 e n.º 0179/11, em 1 de Junho de 2011 (que cita outros no mesmo sentido), e mais recentemente os Acórdãos proferidos nos processos 0864/11, de 6 de Junho de 2012, 01397/12, de 3 de Abril de 2013 e 01321/12, de 30 de Abril de 2013, todos disponíveis para consulta em que defendem que:

“I - A partir da entrada em vigor da Lei das Comunicações Electrónicas, aprovada pela Lei n.º 5/2004, de 10 de Fevereiro, apenas se consente aos Municípios taxar as utilidades decorrentes da ocupação e utilização do domínio público municipal com a implementação e funcionamento de estruturas necessárias às redes de comunicações daquela natureza acessíveis ao público através da Taxa Municipal de Direitos de Passagem prevista naquela lei, não lhes sendo lícito taxá-las através de tributos ou encargos de outra espécie ou natureza;

II - Consequentemente, é ilegal a liquidação de Taxa Municipal de Ocupação da Via Pública sindicada nos presentes autos, cuja contraprestação específica consiste na utilização do domínio público municipal com instalações e equipamentos necessários à ampliação de redes de televisão por cabo”.

Atenta a fundamentação expendida nos doutos acórdãos e demais jurisprudência citada, tendo ainda em vista uma interpretação e aplicação uniformes do direito, em conformidade como preceituado no artigo 8º, n.º 3 do Código Civil, eximimo-nos de expender novas considerações, reproduzindo aqui o raciocínio jurídico vertido no Aresto de 6 de Outubro de 2010 segundo o qual:

“nos termos do n.º 2 do artigo 106.º da Lei das Comunicações Electrónicas, na origem da possibilidade do estabelecimento da taxa municipal de direitos de passagem (T.M.D. estão os direitos e encargos relativos à implementação, passagem e atravessamento de sistemas, equipamentos e demais recursos das empresas que oferecem redes e serviços de comunicações electrónicas acessíveis ao público em local fixo, dos domínios público e privado municipal, ou seja, a contraprestação correspondente ao direito de utilização do domínio público (...) para a implementação, passagem ou atravessamento necessários à instalação de sistemas, equipamentos e demais recursos (cfr. a alínea b) do n.º 1 do artigo 24.º da Lei Das Comunicações Electrónicas) necessários ao fornecimento ao público de serviços de comunicações electrónicas.

O facto gerador da Taxa Municipal de Direitos de Passagem está, pois, legislativamente definido (aliás, em transposição das normas comunitárias sobre a matéria - cfr. o artigo 1.0 da Lei das Comunicações Electrónicas e, em especial, o artigo 11.º da Directiva 2002 e o artigo 13.º da Directiva 2002/20/CE), consistindo precisamente na utilização do domínio público para a implementação, passagem ou atravessamento necessários à instalação de sistemas, equipamentos e demais recursos necessários ao fornecimento ao público de serviços de comunicações electrónicas.

Ora, a Taxa de Ocupação da Via Pública liquidada à ora recorrida e sindicada nos presentes autos respeita precisamente à ocupação de parcelas do Domínio Público Municipal com a instalação de equipamentos necessários à ampliação da rede de distribuição de televisão por cabo, justificando-se a sua cobrança, no caso concreto, como contrapartida do aproveitamento especial de bens do domínio público municipal através da respectiva ocupação com infra-estruturas de rede (cfr. SUZANA TAVARES DA SILVA, *As Taxas e a Coerência do Sistema Tributário*, CEJUR, Coimbra, 2008, p. 35).

Assim, o respectivo facto tributário não pode deixar de considerar-se como subsumível no conceito de “direitos de passagem”, cuja contrapartida municipal - pois que da nacional e regional houve renúncia legal expressa, como decorre do n.º 4 do artigo 106º da Lei das Comunicações Electrónicas — é assegurada pela cobrança da Taxa Municipal de Direitos de Passagem, nos municípios que, em obediência aos princípios fixados na lei, a decidam criar e cobrar (pois que a sua criação ou cobrança constitui uma faculdade dos Municípios, e não um dever jurídico (cfr. o teor do n.º 2 e 3 do artigo 106.º da Lei das Comunicações Electrónicas).

Conclui-se, pois, que bem decidiu a sentença recorrida ao considerar “haver sobreposição de normas de incidência” entre a taxa liquidada e a Taxa Municipal de Direitos de Passagem, não merecendo igualmente censura a decisão tomada no sentido da ilegalidade da liquidação à recorrida da Taxa de Ocupação da Via Pública pela instalação de infra-estruturas necessárias ao fornecimento de serviços de televisão por cabo.”

‘Na verdade, embora a dupla incidência/dupla tributação não seja, em geral, constitucional e legalmente proibida quando estão em causa tributos com natureza de impostos, há que reconhecer que conflitua com a natureza bilateral ou sinalagmática da taxa que a mesma utilidade possa constituir facto gerador de mais do que um tributo dessa natureza, pois que pelo menos a um deles faltará a contraprestação específica que o legitimará materialmente (cfr. SÉRGIO VASQUES, «Acórdãos do

Tribunal Constitucional n.º 652/2005 e n.º 52/2006 (Dupla Tributação por Taxas Locais CTF, n.º 418, 2006, pp. 449/454).

Daí que, como diz SÉRGIO VASQUES (op. cit., p. 453) ocorre muitas vezes ser o próprio legislador a tomar as precauções necessárias a evitar a dupla tributação.

Ora, a Lei das Comunicações Electrónicas, relativamente à Taxa Municipal de Direitos de Passagem, o legislador tomou tal precaução, pois que dispõe o n.º 2 do artigo 106.º da Lei n.º 5/2004 de 10 de Fevereiro, que os direitos e encargos relativos à implantação passagem e atravessamento de sistemas equipamentos e demais recursos das empresas que oferecem redes e serviços de comunicações electrónicas acessíveis ao público, de local fixo, dos domínios público e privado municipal podem dar origem ao estabelecimento de uma taxa municipal de direitos de passagem (T.M.D.P), a qual obedece aos seguintes princípios: (sublinhados nossos).

A letra da lei permite, desde logo, que se interprete a transcrita disposição legal como disposição permissiva do estabelecimento de uma única taxa municipal remuneratória dos direitos de passagem, excluindo outras, taxa esta que obedecerá necessariamente ao figurino legal.

Esta interpretação, que a letra da lei permite ou mesmo postula, sai reforçada atendendo a que a Lei das Comunicações Electrónicas procede à transposição de directivas comunitárias (cfr. o seu artigo 1.0) que procuram a “criação de um quadro jurídico que garanta a liberdade de oferta de serviços e rede de comunicações electrónicas, apenas sujeitos às condições previstas na presente Directiva e a restrições de acordo com o n.º 1 do artigo 46.º do Tratado (...)” - cfr. o considerando (3) da Directiva 2002/20/CE.

Ora, que a interpretação que propugnamos do n.º 2 do artigo 104.º da Lei das Comunicações Electrónicas foi a que o legislador teve em vista, confirma-o o próprio legislador através do Decreto-Lei n.º 123/2009, de 21 de Maio, em cujo preâmbulo se lê:

«No que respeita às taxas devidas pelos direitos de passagem nos bens do domínio público e privado municipal, o presente decreto-lei remete para a Lei das Comunicações Electrónicas, aprovada pela Lei n.º 5/2004, de 10 de Fevereiro, a qual prevê a taxa municipal de direitos de passagem (T.M.D.P). Porém, e em cumprimento dos princípios constitucionais aplicáveis, é clarificado que neste âmbito não podem ser exigidas outras taxas, encargos ou remunerações pelos direitos de passagem evitando-se, assim, a duplicação das taxas relativas ao mesmo facto» (sublinhados nossos).

Assim, embora o disposto no Decreto-Lei n.º 123/2009, de 21 de Maio - que expressa e inequivocamente sanciona o entendimento segundo o qual no domínio das comunicações electrónicas acessíveis ao público a utilização do domínio público municipal para instalação e funcionamento de infra-estruturas necessárias ao funcionamento de tais serviços apenas pode ser taxada através da Taxa Municipal de Direitos de Passagem, com exclusão de quaisquer outras (cfr. os seus artigos 12.º números 1 e 2, 13.º n.º 4 e 34º) -, apenas tenha entrado em vigor no dia 22 de Maio de 2009 (cfr. o seu artigo 110º), há-de entender-se, pois que o legislador assim o determina, que tais normas, nesta matéria, vêm clarificar (nas palavras do legislador), tornando inequívoco, o entendimento que o n.º 2 do artigo 106.º da Lei das Comunicações Electrónicas já comportava e que melhor se adequava, aliás, ao seu espírito (de promoção e incentivo ao desenvolvimento de redes de comunicações desta natureza).

Resulta do exposto que a partir da entrada em vigor da Lei das Comunicações Electrónicas, aprovada pela Lei n.º 5/2004, de 10 de Fevereiro, apenas se consente aos Municípios taxar as utilidades decorrentes da ocupação e utilização do domínio público municipal com a implementação e funcionamento de estruturas necessárias às redes de comunicações daquela natureza acessíveis ao público através da Taxa Municipal de Direitos de Passagem prevista naquela lei, deixando de lhes ser lícito taxá-las através de tributos ou encargos de outra espécie ou natureza, cuja cobrança se deve, pois, ter por ilegal como bem decidiu a sentença recorrida.” (sublinhados e destaques nossos).

Em face da fundamentação jurídica doutrinada pelo STA, à qual se adere, não subsistem dúvidas que, no âmbito da actividade de telecomunicações, e quanto à taxa que, a propósito podia ser aplicada no ano de 2005 pelo Município de Almada, era a Taxa Municipal de Direitos de Passagem a única que podia ser exigida a partir de 11 de Fevereiro de 2004, data em que, como visto, entrou em vigor a Lei n.º 5/2004.

Tudo visto e ponderado, acolhendo-se na íntegra a doutrina emanada do Aresto citado e demais jurisprudência nele citada, cuja fundamentação é válida para o presente caso, uma vez que não obstante estarmos em sede de oposição os fundamentos invocados integram-se na citada alínea a) do n.º 1 do art.º 204º do CPPT conclui-se que assiste razão a Oponente quando syndica a inexigibilidade da cobrança da T.O.V.P., visto que sendo devida T.M.D.P nos termos acima referidos e citados, não podem, para além dessas taxas, ser impostos e cobrados outros tributos ou encargos às entidades autorizadas a oferecer redes públicas de comunicações.

A impossibilidade de subsistência das taxas previstas no dito Regulamento de Ocupação do Espaço Público do Município de Almada, com as taxas previstas na Lei n.º 5/2004, de 10 de Fevereiro, gera a ilegalidade em abstracto das mesmas o que leva a que se considere estar verificado o fundamento da alínea a) do n.º 1 do art.º 204 do CPPT e determina a inexigibilidade da dívida exequenda.

IV - DISPOSITIVO

Nestes termos e no das disposições legais citadas:

Julgo procedente a presente oposição à execução fiscal e em consequência determino a extinção do processo de execução fiscal n.º 7270/12 e respectivos apensos, do Gabinete de Execuções Fiscais do Município de Almada, no valor global de €119.835,95, instaurado contra A....., SA.

DECIDINDO NESTE STA:

Suscitam-se nos presentes autos duas questões. Uma a de saber se a designada Taxa Municipal de Direitos de Passagem (TMDP) substituiu ou não a taxa de ocupação da via pública (TOVP).

Outra, Se, ainda que a lei das comunicações electrónicas (lei 5/2004 de 10/02) tenha afastado qualquer outra taxa que não a TMDP, tal regime só seria de aplicar após a entrada em vigor do D.L. n.º 123/2009 de 21 de Maio alterado pelo D.L. 258/2009 de 25/09 e nunca antes, designadamente ao caso dos autos que é de 2005.

Desde já se adianta que não assiste razão ao recorrente.

Concordamos com o parecer do Sr. Procurador – Geral - Adjunto neste STA para o qual com a devida vénia se remete.

Acresce referir que este STA de forma reiterada vem respondendo a estas questões no sentido apontado pela decisão recorrida que por ter seguido jurisprudência consolidada não merece reparo.

Com efeito sobre a primeira questão pronunciou-se já por diversas vezes esta Secção do Supremo Tribunal Administrativo, designadamente nos acórdãos proferidos em 6/10/2010, em 30/11/2010, em 12/01/2012, em 29/06/2011, em 1/06/2011, em 2/05/2012, e em 14/07/2012 nos recursos n.ºs 363/10, 513/10, 751/10, 450/11, 179/11, 693/11 e 0281/12, respectivamente, sustentando, em todos eles, idêntica posição doutrinária e que igualmente sufragamos face à sua proficiente fundamentação e à qual nada se nos oferece acrescentar.

Razão por que nos limitaremos a transcrever o que ali foi dito, tendo, aliás, em vista uma interpretação e aplicação uniformes do direito, em conformidade com o preceituado no artigo 8.º, n.º 3 do Código Civil.

Nos dois últimos arestos, proferidos no recurso n.º 693/11 e 0281/12 (neste o ora relator interveio como 1º Juiz Adjunto), decidiu-se que não merecia censura a decisão que julgara ilegal e anulara a liquidação da TOVP por sobreposição de normas de incidência, com a seguinte motivação:

«(...) dispõe o art. 106.º da Lei das Comunicações Electrónicas (Lei n.º 5/2004, de 10 de Fevereiro) o seguinte:

«1 - As taxas pelos direitos de passagem devem reflectir a necessidade de garantir a utilização óptima dos recursos e ser objectivamente justificadas, transparentes, não discriminatórias e proporcionadas relativamente ao fim a que se destinam, devendo, ainda, ter em conta os objectivos de regulação fixados no artigo 5.º

2 - Os direitos e encargos relativos à implantação, passagem e atravessamento de sistemas, equipamentos e demais recursos das empresas que oferecem redes e serviços de comunicações electrónicas acessíveis ao público, em local fixo, dos domínios público e privado municipal podem dar origem ao estabelecimento de uma taxa municipal de direitos de passagem (TMDP), a qual obedece aos seguintes princípios:

a) A TMDP é determinada com base na aplicação de um percentual sobre cada factura emitida pelas empresas que oferecem redes e serviços de comunicações electrónicas acessíveis ao público, em local fixo, para todos os clientes finais do correspondente município;

b) O percentual referido na alínea anterior é aprovado anualmente por cada município até ao fim do mês de Dezembro do ano anterior a que se destina a sua vigência e não pode ultrapassar os 0,25%;

3 - Nos municípios em que seja cobrada a TMDP, as empresas que oferecem redes e serviços de comunicações electrónicas acessíveis ao público em local fixo incluem nas facturas dos clientes finais de comunicações electrónicas acessíveis ao público em local fixo, e de forma expressa, o valor da taxa a pagar.

4 - O Estado e as Regiões Autónomas não cobram às empresas que oferecem redes e serviços de comunicações electrónicas acessíveis ao público taxas ou quaisquer outros encargos pela implantação, passagem ou atravessamento de sistemas, equipamentos e demais recursos físicos necessários à sua actividade, à superfície ou no subsolo, dos domínios público e privado do Estado e das Regiões Autónomas.

Como se constata do n.º 2 do normativo atrás referido, e também do estatuído no art.º 24º da Lei 5/2004, a Taxa Municipal de Direitos de Passagem tem como contrapartida o direito de acesso e utilização do domínio público para a implementação, a passagem e o atravessamento necessários à instalação de sistemas, equipamentos e demais recursos das empresas que fornecem redes e serviços de comunicações electrónicas acessíveis ao público.

Por outro lado o facto gerador da Taxa de Ocupação da Via Pública liquidada é precisamente a ocupação da via pública com a instalação de uma instalação de postos de transferência /cabines eléctricas

e tubos e condutas para distribuição de TV por cabo (Vide, com referência ao facto gerador da taxa devida pela ocupação da via pública, o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 27.11.2009, recurso 670/09), equipamentos esses que se incluem no conceito de «equipamentos e demais recursos das empresas que fornecem redes e serviços de comunicações electrónicas acessíveis ao público» adoptado no referido n.º 2 do art.º 106.º da Lei 5/2004.

Verifica-se assim a sobreposição de normas de incidência em causa poderá integrar uma situação de dupla tributação.

É certo que a dupla tributação não integra em si mesmo um vício do acto tributário.

Trata-se de situações em que legislativamente se pretendeu que o mesmo facto tributário fosse objecto de incidência de mais do que um tributo (cf. Código de Procedimento e Processo Tributário anotado de Jorge Lopes de Sousa, vol. II, pag. 396).

Como sublinha o Prof. JOSÉ CASALTA NABAIS, DIREITO FISCAL, 2ª edição, pág. 230/231 a dupla tributação “configura uma situação em que o mesmo facto tributário se integra na hipótese de incidência de duas normas tributárias diferentes, o que implica, de um lado, a identidade do facto tributário e, do outro, a pluralidade de normas tributárias”.

Porém, no caso subjudice estão em causa taxas.

Ora, em matéria de taxas devidas pela ocupação de bens de domínio público é de excluir a admissibilidade de dupla tributação, pois sendo aquelas a contrapartida do benefício obtido, não se pode justificar um duplo pagamento pelo mesmo benefício - cf. Acórdão deste Supremo Tribunal Administrativo de 20.11.2010, recurso 513/10, in www.dgsi.pt.

Tendo em conta esta realidade e a possibilidade de sobreposição de normas de incidência que visam a tributação do mesmo facto e com idêntica finalidade, parece claro poder concluir-se, até com recurso ao elemento sistemático, que o legislador expressou intenção de obviar a que o acesso e utilização do domínio público para a implementação de redes e serviços de comunicações electrónicas acessíveis ao público fosse objecto de incidência de mais do que um tributo.

Isto mesmo foi sublinhado no DL 123/2009 de 21 de Maio, que define o regime jurídico da construção, do acesso e da instalação de redes e infra-estruturas de comunicações electrónicas, e em cujo art.º 12.º do refere expressamente que «pela utilização e aproveitamento dos bens do domínio público e privado municipal, que se traduza na construção ou instalação, por parte de empresas que ofereçam redes e serviços de comunicações electrónicas acessíveis ao público, de infra-estruturas aptas ao alojamento de comunicações electrónicas, é devida a taxa municipal de direitos de passagem, nos termos do artigo 106.º da Lei das Comunicações Electrónicas, aprovada pela Lei n.º 5/2004, de 10 de Fevereiro, não sendo permitida a cobrança de quaisquer outras taxas, encargos ou remunerações por aquela utilização e aproveitamento».

Sendo que tal intuito do legislador é também patente nos arts. 13.º, n.º 4 e 34.º do mesmo diploma legal e ainda o respectivo preâmbulo, onde expressamente se refere que «no que respeita às taxas devidas pelos direitos de passagem nos bens do domínio público e privado municipal, o presente decreto-lei remete para a Lei das Comunicações Electrónicas, aprovada pela Lei n.º 5/2004, de 10 de Fevereiro, a qual prevê a taxa municipal de direito de passagem (TMDP). Porém, e em cumprimento dos princípios constitucionais aplicáveis, é clarificado que neste âmbito não podem ser exigidas outras taxas, encargos ou remunerações pelos direitos de passagem, evitando-se, assim, a duplicação de taxas relativas ao mesmo facto».

Pese embora o referido diploma só tenha entrado em vigor em Maio de 2009, será pertinente invocá-lo na apreciação do caso subjudice pois que na análise dos preceitos legais aplicáveis forçoso é recorrer ao subsídio interpretativos do elementos sistemático e também à ratio legis, tendo sempre como presente que a captação do sentido de uma norma não pode fazer-se de uma forma isolada.

Acresce dizer que esta questão foi já objecto de jurisprudência consolidada deste secção do Supremo Tribunal Administrativo a qual vem decidindo, de forma unânime, que a partir da entrada em vigor da Lei das Comunicações Electrónicas, aprovada pela Lei n.º 5/2004, de 10 de Fevereiro, apenas se consente aos Municípios taxar as utilidades decorrentes da ocupação e utilização do domínio público municipal com a implementação e funcionamento de estruturas necessárias às redes de comunicações daquela natureza acessíveis ao público através da Taxa Municipal de Direitos de Passagem prevista naquela lei, não lhes sendo lícito taxá-las através de tributos ou encargos de outra espécie ou natureza (...).»

Em suma, para além da TMDP não podem ser cobradas às empresas que oferecem redes e serviços de comunicações electrónicas acessíveis ao público quaisquer outras taxas pela instalação de sistemas, equipamentos e demais recursos em terrenos do domínio público municipal e que tenham como contrapartida a utilização desses terrenos, sob pena de se estar a tributar duplamente a mesma realidade. Dupla tributação que é inadmissível em matéria de taxas, na medida em que elas constituem, por natureza, a contrapartida pela obtenção de um determinado benefício (relação de bilateralidade ou de sinalagmaticidade que caracteriza as taxas) e não se poder justificar um duplo pagamento pelo mesmo benefício.

Uma última nota para esclarecer que o regime actualmente vigente se deverá ter como tendo entrado em vigor e, portanto, plenamente eficaz a partir da entrada em vigor da Lei das Comunicações Electrónicas e em consequência aplicável ao caso dos autos em que estão em causa taxas liquidadas em 2005, porquanto, o DL n.º 123/2009, de 21/5 apenas, clarificou o regime plasmado na Lei n.º 5/2004, de 10/2, e mais propriamente o seu artigo 106º n.º 2 que passou a proibir a cobrança pelas autarquias locais de qualquer outra taxa, encargo ou remuneração pela utilização ou aproveitamento dos bens do domínio público e privado municipal, para além da taxa municipal de direitos de passagem ali prevista, por forma a evitar a duplicação de taxas relativas ao mesmo facto tributário (cfr. o Preâmbulo do diploma e os arts. 2º alínea a) e 12º n.º 1). Neste sentido o acórdão deste STA de 22/04/2015 tirado no recurso n.º 0192/15.

4. DECISÃO:

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

Custas pelo Município recorrente.

Lisboa, 21 de Outubro de 2015. — *Ascensão Lopes* (relator) — *Ana Paula Lobo* — *Dulce Neto*.

Acórdão de 21 de Outubro de 2015.

Assunto:

Contra-ordenação fiscal. Portagens. “Recurso para a melhoria da aplicação do direito e para uniformização de jurisprudência”. Lei n.º 50/2015, de 8 de Junho.

Sumário:

- I — Justifica-se a admissão do recurso ao abrigo do n.º 2 do artigo 73.º do RGCO – para melhoria da aplicação do direito e promoção da uniformidade da jurisprudência -, de decisão proferida em processo de contra-ordenação tributário no qual se suscite questão nova, sobre a qual ainda não houve oportunidade de fixar orientação jurisprudencial superior; ou quando o decidido contrarie a orientação jurisprudencial superior já fixada.*
- II — Estando em causa nos presentes autos decisão de aplicação de coima por não pagamento ou pagamento viciado de taxas de portagem em infra-estruturas rodoviárias, p.p. pela Lei n.º 25/2006, de 30 de Junho, e, sendo do conhecimento público que esta lei foi objecto de recente alteração pela Lei n.º 50/2015, de 8 de Junho, concluindo-se que esta Lei se repercute necessária e inelutavelmente na decisão de aplicação de coima questionada nos autos – por imposição constitucional e legal do princípio da aplicação retroactiva da lei nova mais favorável - haverá que oficiosamente ordenar a baixa dos autos à autoridade administrativa para que esta reveja ou renove tal decisão em conformidade com o disposto na Lei n.º 50/2015, de 8 de Junho.*

Processo n.º 719/15-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrida: A....., Lda.

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

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

- Relatório -

1 – A Fazenda Pública recorre para este Supremo Tribunal da decisão do Tribunal Administrativo e Fiscal de Penafiel, de 3 de Dezembro de 2014, que julgou procedente o recurso de contra-ordenação interposto por A....., Lda, com os sinais dos autos, contra decisão de aplicação de coima no valor de €356,40, acrescida de custas no valor de €76,50, por uma infracção prevista e punida pelos arts. 5.º, n.º 1, alínea a), e 7.º da lei n.º 25/2006, de 30 de Junho, por falta de pagamento duma taxa de portagem, anulando a decisão impugnada e os ulteriores termos do processo, por ter julgado verificada *nulidade insuprível* de tal decisão em razão da “falta de notificação desta à recorrente”, na pessoa do

seu mandatário, bem como pelo facto de a decisão de aplicação da coima não ter procedido à realização do cúmulo material com as decisões dos outros processos e dela não constarem os procedimentos e operações que para tal se impunham, o que julgou determinante da nulidade de tal decisão nos termos do arts. 63.º, n.ºs 1, alínea d), 3 e 5 do RGIT.

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

A. *Vem o presente recurso interposto da douda decisão final por simples despacho que julgou procedente o recurso apresentado pelo arguido, e, em consequência, anulou a decisão de aplicação da coima destes autos e os ulteriores termos do processo, o qual se circunscreve às questões de direito da nulidade insuprível da decisão administrativa, por falta de notificação ao mandatário do arguido/recorrente, bem como pela falta de realização do cúmulo material com as decisões de outros processos de contra-ordenação, apreciadas pelo douto Tribunal a quo.*

B. *Para assim decidir, considerou o Tribunal a quo, na sua douda Fundamentação de direito que, “No caso em apreço, a recorrente exerceu o direito de audição em requerimento subscrito por advogado. (...) a recorrente não juntou procuração forense (...) a autoridade administrativa estava obrigada a suprir a irregularidade (...). Concluindo, com base no art. 47º, n.º 2 do RGCO, que “a decisão de aplicação da coima não foi notificada ao mandatário da recorrente, ocorreu a nulidade insuprível da falta de notificação da decisão de aplicação da coima à recorrente (art. 63º, n.º 1, alínea d) do RGIT);*

C. *Quanto à falta de realização do cúmulo material das sanções aplicadas às contra-ordenações em concurso, nos termos do art. 25.º do RGIT, considerou o Tribunal a quo, na sua douda Fundamentação de direito que, “... a decisão de aplicação da coima não procedeu à realização do cúmulo material com as decisões de outros processos de contra-ordenação apesar de se estarem em concurso, porquanto ainda não transitou em julgado a decisão de aplicação das coimas e à data da sua decisão a autoridade administrativa tinha conhecimento da instauração e pendência dos processos de recurso de contra-ordenação, pelo que tinha de ter procedido à instauração dum único processo de contra-ordenação, ou no caso de terem sido instaurados processos diferentes tinha que ter procedido à apenação dos processos que se encontrassem na mesma fase, nos termos dos arts. 25º, 28º e 29º do Código de Processo Penal (CPP)...”;*

D. *Concluindo, face ao exposto, que a omissão destes procedimentos e operações determinam a sua nulidade nos termos do art. 63º, n.º 1, alínea d), 3 e 5 do RGIT.*

E. *Quanto à legitimidade da Fazenda Pública para interpor o presente recurso, importa ter em conta que, com a proposta de Lei n.º 496/2012, de 10 de Outubro de 2012, de aprovação do Orçamento do Estado para 2013, foi alterada a redacção do art. 83º do RGIT, passando o representante da Fazenda Pública, por força do n.º 1 da referida norma, a ter legitimidade para interpor recurso da decisão proferida pelo tribunal, ampliando-se, deste modo, a sua possibilidade de intervenção no processo de contra-ordenação, que antes se limitava à produção de prova, nos termos do art. 81º, n.º 2 do RGIT, passando a Fazenda Pública a ter também legitimidade para recorrer nos recursos de processos de contra-ordenação tributária, ao abrigo do n.º 2 do art. 73º do RGCO - cfr. Conselheiros Jorge Lopes de Sousa e Simas Santos em “Regime Geral das Infracções Tributárias anotado”, 4ª edição, 2010, em anotação ao art. 83º, página 562 e seguintes.*

F. *Quanto ao efeito do presente recurso, entende a Fazenda Pública que, no regime previsto nos artigos 83º e 84º, ambos do R.G.I.T., complementado pelo R.G.C.O., mormente os artigos 70º, 73º, 74º, 75º, 79º, 88º e 89º, de aplicação subsidiária, não é possível a execução das coimas e sanções acessórias antes do trânsito em julgado ou de se ter tornado definitiva a decisão administrativa que as aplicar, sendo esta a única interpretação que assegura a constitucionalidade material deste art. 84º, do R.G.I.T., nos casos em que o recurso é interposto de decisão condenatória, assim não sendo necessário a prestação de garantia para que o mesmo recurso goze de efeito suspensivo da decisão recorrida - conforme se doutrinou no Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, de 15-11-2011, processo n.º 04847/11; e na esteira do entendimento dos Conselheiros Jorge Lopes de Sousa e Simas Santos em “Regime Geral das Infracções Tributárias anotado”, 4ª edição, 2010, em anotação ao art. 84º, página 582 e seguintes.*

G. *Neste sentido, não deverá ser considerada exequível para efeitos de decisão de instauração de processo de execução fiscal, a decisão judicial proferida nestes autos que decidiu pela anulação das decisões de aplicação das coimas destes autos e dos processos apensados e os ulteriores termos do processo, face à pendência do presente recurso, sob pena de se afectar o efeito útil do mesmo.*

H. *Quanto às nulidades insupríveis determinada pelo douto Tribunal a quo, entende a Fazenda Pública, salvo melhor opinião, que não podem proceder os argumentos expendidos na douda decisão final por simples despacho a quo, não se conformando a Fazenda Pública com a mesma e considerando que tal decisão final por simples despacho padece de erro de direito, urgindo assim, a promoção da uniformização da jurisprudência face ao inerente perigo de repetição e desigualdade na aplicação entre os diversos tribunais tributários de 1ª instância, tudo nos termos do disposto no art. 83º do RGIT, em conformidade com o art. 73º, n.º 2 do RGCO, aplicável por força da alínea b) do art. 3º do RGIT - cfr. Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 07-11-2012, proc. 0704/12; Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 17-01-2007, proc. 01124/06 (in www.dgsi.pt).*

I. Considerou o douto Tribunal a quo, estar verificada a nulidade insuprível das decisões de aplicação das coimas determinadas pelo Chefe do Serviço de Finanças de Marco de Canaveses, concretamente a prevista na alínea d), do n.º 1 do art. 63.º do RGIT, por força da imposição legal estabelecida no n.º 1 do art. 47.º do RGCO, certo é que o seu n.º 2 estabelece que “A notificação será dirigida ao defensor escolhido cuja procuração conste do processo...”, o que, conforme facto provado B) da douda Sentença a quo, não era o caso.

J. Incorre o Tribunal a quo em erro na aplicação do direito, porquanto as nulidades insupríveis a ocorrer no âmbito do processo de contra-ordenação tributário, são taxativas e têm a sua previsão no art. 63º do RGIT.

K. No âmbito do regime geral das contra-ordenações, onde nos movemos, as consequências da omissão de notificação ao mandatário terão de ser tratadas pelas disposições legais previstas nos artigos 118.º a 123.º do Código de Processo Penal, aplicáveis por força do art. 41.º do RGCO.

L. Ao abrigo do disposto no art. 118.º do CPP, n.ºs 1 e 2, que determina que «a violação ou a inobservância das disposições da lei do processo penal só determina a nulidade do acto quando esta for expressamente cominada na lei», a falta de notificação pela autoridade administrativa, consubstancia uma mera irregularidade, que, não obstante ter sido arguida pela parte interessada, tem de ter-se como sanada, uma vez que o arguido/recorrente interpôs efectivamente o recurso, subscrito pelo seu mandatário, dentro do prazo estabelecido, ou seja, prevaleceu-se da faculdade a cujo exercício o acto anulável se dirigia (cfr. o n.º 2 do art. 123º e alínea c) do n.º 1 do artigo 121.º (aplicável às nulidades sanáveis) ambos do CPP) – acompanhamos neste âmbito o entendimento do Venerando Tribunal da Relação de Lisboa, nos seus Acórdãos, de 03-12-2003, proc. n.º 5612/2003-3 e de 26-05-2010, proc. n.º 81/07.6TTFUN-A.L1-4, in www.dgsi.pt.

M. Considerou ainda o douto Tribunal a quo, estar verificada a nulidade insuprível da decisão de aplicação da coima, igualmente a prevista na alínea d), do n.º 1 do art. 63.º do RGIT, por não ter a autoridade administrativa, procedido à realização do cúmulo material nos termos do art. 25º do RGIT, aplicando uma coima única.

N. Incorre, mais uma vez, o Tribunal a quo, em erro na aplicação do direito, porquanto, reitera-se, as nulidades insupríveis a ocorrer no processo de contra-ordenação tributário, são taxativas e têm a sua previsão no art. 63º do RGIT.

O. Desde logo, os “requisitos legais” [cfr. art. 63º, n.º 1, alínea d)], da decisão de aplicação das coimas que possam estar em falta e que se reportam à fase administrativa do processo de contra-ordenação tributário, são os constantes do art. 79º do RGIT, os quais foram integralmente respeitados pela entidade administrativa competente em todas as decisões de aplicação de coimas presentes nestes autos.

P. A falta de aplicação do regime do concurso, previsto no art. 25.º, não constitui um requisito legal da decisão, susceptível de configurar uma nulidade insuprível.

Q. É competência exclusiva da autoridade administrativa, a apreciação e decisão pela existência ou não do concurso de infracções e subsequente aplicação do art. 25º do RGIT, na fase administrativa, pressupondo, a montante, a verificação do elemento de conexão entre os processos nos termos do art. 36º do RGCO, o que consubstancia um acto exclusivamente administrativo, face ao disposto no art. 33º do RGCO, aplicável ex vi art. 3º, alínea b) do RGIT.

R. A imposição judicial de análise e tramitação conjunta de processos na fase administrativa, consubstancia a violação do **princípio da separação de poderes**, limitando a actuação da administração fiscal, o seu conhecimento e apreciação dos processos que são da sua competência, sem prejuízo da necessária apreciação dos elementos invocados na defesa, mas que também não constitui nulidade insuprível – como já apreciou este Venerando Supremo Tribunal Administrativo em 07-07-2010, proc. n.º 0356/10 – no sentido em que, o Tribunal “não pode ofender a autonomia do poder administrativo [o núcleo essencial da sua discricionariedade], enquanto medida definida pela lei daquilo que são os poderes próprios de apreciação ou decisão conferidos aos órgãos da Administração”, porquanto, “os poderes dos tribunais administrativos abarcam apenas as vinculações da Administração por normas e princípios jurídicos, ficando de fora da sua esfera de sindicabilidade o ajuizar sobre a conveniência e oportunidade da actuação da Administração, mormente o controlo actuação ao abrigo de regras técnicas ou as escolhas/opções feitas pela mesma na e para a prossecução do interesse público, salvo ofensa dos princípios jurídicos enunciados no art. 266º, n.º 2 da CRP”- conforme Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte de 01-10-2010, proc. n.º 00514/08.4BEPNF, in www.dgsi.pt.

S. No caso de processos de contra-ordenação tributários, é aplicável o RGIT e subsidiariamente o RGCO, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 433/82, de 27 de Outubro, que contém norma específica no seu art. 3º, alínea b), todavia, não há neste âmbito nenhuma omissão legal que justifique e fundamente a aplicação subsidiária dos artigos 25º, 28º e 29º do CPP, conforme consta da Motivação de direito da douda decisão final por simples despacho a quo.

T. E seria ilegal a aplicação do cúmulo jurídico no presente caso, dado que todos os factos em apreço, são posteriores à alteração ocorrida na norma do art. 25º do RGIT, com a Lei do Orçamento para 2011 (Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro).

U. Conforme o douto entendimento dos Conselheiros Jorge Lopes de Sousa e Simas Santos em “Regime Geral das Infracções Tributárias anotado”, 4ª edição, 2010, em anotação ao art. 25º, página 291, “no regime do cúmulo material, a coima única a aplicar é a soma das coimas aplicadas a cada uma das contra-ordenações, não havendo lugar a qualquer redução”, salvaguardando claramente que, “estando a regra do cúmulo material expressamente estabelecida na redacção inicial deste art. 25º do RGIT e na introduzida Lei do Orçamento para 2011 não há lacuna de regulamentação sobre a forma de efectuar o cúmulo das coimas, pelo que não há suporte para fazer apelo ao RGCO, pois este diploma, como legislação subsidiária que é [art. 3º, alínea b) do RGIT], apenas é de aplicação em matérias em que o RGIT não contenha normas próprias.”

V. E portanto, nunca poderia a autoridade administrativa tributária, “aférir a existência de eventual contra-ordenação continuada”, cujo preceituado no art. 30º e 79º do Código Penal, subsidiariamente aplicável nos termos do art. 32º do RGCO, não têm aplicação face à actual redacção do art. 25º do RGIT, seguindo-se neste âmbito, de perto, as decisões do Tribunal Central Administrativo Sul de 27-11-2007, processo n.º 01804/07 e de 23-09-2008, proc. n.º 01767/07, ambas consultáveis in www.dgsi.pt.

W. Limita-se o actual regime, em caso concurso, sempre ao cúmulo material, valendo a máxima, “quot delicia tot poenae”, sendo que a cada infracção é imputada a coima correspondente, ou seja, as sanções são aritmeticamente somadas, depois de se ter procedido à determinação individualizada de cada uma.
X. Releva a decisão do Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de 19/06/2007, proc. n.º 01768/07 (in www.dgsi.pt), no sentido em que “no actual RGIT não há lugar ao concurso de infracções com a cominação de uma coima única” e que “deixou de existir a principal característica que enforma o regime do concurso de crimes - a aplicação de uma pena única em cúmulo jurídico - desta forma se perdendo o principal interesse no concurso, a não ser de indole de eventual economia processual”.

Y. Não existe no RGIT, nem no RGCO, norma legal que preveja a apensação de processos de contra-ordenação, contudo, o artigo 36º do RGCO, aplicável subsidiariamente ao RGIT, prevê a “competência por conexão” em caso de concurso efectivo de contra-ordenações.

Z. Por sua vez, o art. 25º do RGIT, aplicando-se na fase administrativa, pressupõe necessariamente a apreciação e decisão sobre a conexão entre os processos a que se aplicará o regime do cúmulo material, por conjugação do disposto no art. 36º do RGCO e 25º do RGIT, inclusivamente, se os processos administrativos se encontram na mesma fase e se são da mesma competência territorial.
AA. Neste âmbito importa observar o entendimento do Ilustre Juiz do TEDH Paulo Pinto de Albuquerque, in “Comentário do Regime Geral das Contra-Ordenações à luz da Constituição da República e da Convenção Europeia dos Direitos do Homem”, Universidade Católica Editora, 2011, em anotação ao art. 36º, p. 128: “O critério do artigo 36º só opera relativamente aos processos que se encontrem na fase administrativa. (...) Na fase judicial, a conexão rege-se pelo disposto nos artigos 24º e seguintes do CPP.”

BB. Assim, por força desta norma, quanto à unidade e apensação de processos, nunca poderia a autoridade administrativa competente proceder “à apensação dos processos que se encontrassem na mesma fase, nos termos dos artigos 25º, 28º e 29º do CPP...”, incorrendo o Meritíssimo Juiz a quo, mais uma vez, em erro na aplicação do direito, por não se aplicarem, na fase administrativa, os preceitos reguladores do processo criminal, ou seja, as normas do Código de Processo Penal (CPP), invocadas na douta decisão final por simples despacho a quo.

CC. Não houve nenhuma apensação de processos do arguido/recorrente, pela autoridade tributária, tendo sido este processo de contra-ordenação tramitado separadamente.

DD. Com todo o respeito que nos merece a fundamentação expendida pelo douto Tribunal a quo, entende a Fazenda Pública que a decisão que determina a nulidade insuprível da decisão da coima aplicada, por falta de notificação ao mandatário e por falta de realização do cúmulo material, é ilegal por carecer de previsão no competente art. 63.º do RGIT, cujo elenco é taxativo;

EE. Sendo ainda ilegal a aplicação, no que concerne à falta de realização do cúmulo material, dos normativos do CPP, concretamente os artigos 25º, 28º e 29º que fundamentaram a douta decisão final por simples despacho a quo.

FF. Face ao exposto, entende a Fazenda Pública, com a ressalva do devido respeito, que é muito, que a douta decisão final por simples despacho sob recurso enferma de erro na aplicação do direito, fazendo errónea interpretação e aplicação do disposto nas normas legais aplicáveis, mais concretamente, quanto à falta de notificação ao mandatário, dos artigos 63º do RGIT e 47º do RGCO, bem como as disposições do CPP, artigos 118.º a 123.º, aplicáveis subsidiariamente por força do art. 41.º do RGCO; e quanto às que regem a aplicação do cúmulo material às contra-ordenações em concurso, concretamente os artigos 25º, 63º e 79º, todos do RGIT e ainda o artigo 36º do RGCO, norma esta por sua vez aplicável ao abrigo do disposto na alínea b) do art. 3º do RGIT, atendendo a que, a autoridade administrativa competente não procedeu à apensação de processos de contra-ordenação do arguido/recorrente.

Termos em que,

Deve ser concedido provimento ao presente recurso jurisdicional e, em consequência, ser revogada a douta decisão final por simples despacho recorrida, com as legais consequências.

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

1ª - *Excepção feita às questões prévias da legitimidade e efeito da interposição do presente recurso, não assiste razão ao/à recorrente/R., nem os argumentos pelo/a mesmo/a aduzidos poderiam fundamentar a revogação da douta decisão/sentença posta em crise, a qual não merece reparo, pois que não enferma do alegado “erro na aplicação do direito,” (sic), nem aliás de qualquer outro e não faz “errónea interpretação e aplicação do disposto nas normas legais aplicáveis, mais concretamente, quanto à falta de notificação ao mandatário, dos artigos 63.º do RGIT e 47.º do RGCO, bem como das disposições do CPP, artigos 118.º a 123.º, aplicáveis subsidiariamente por força do art. 41.º do RGCO; e quanto às que regem a aplicação do cúmulo material às contra-ordenações em concurso, concretamente (d)os artigos 25.º, 63.º e 79.º, todos do RGIT e ainda (d)o artigo 36.º do RGCO, norma esta por sua vez aplicável ao abrigo do disposto na alínea b) do art. 3.º do RGIT”, (sic).*

2ª - *Relativamente às questões prévias, da legitimidade, mormente na vertente da admissibilidade do presente recurso, atentos os invocados fundamentos legais (n.º 1, do art.º 83º do RGIT e art.º 73º, n.º 2 do RGIMOS, aplicável ex vi alínea b) do art.º 3º daquele RGIT), além de o/a R. deter legitimidade como invoca, também se nos afigura admissível a interposição do presente recurso para melhoria da aplicação do direito e tendo em vista, sobretudo, a promoção da uniformidade da jurisprudência; e da requerida e judicialmente determinada subida imediata, visto o objecto do presente recurso e as citadas disposições legais aplicáveis, julga-se adequado o fixado regime de subida.*

3.ª – *No que concerne ao alegado acerca **Da falta de notificação do mandatário** obnubila o/a R. que, sendo embora os preceitos reguladores do processo criminal, (devidamente adaptados) subsidiariamente aplicáveis, nos termos legais que cita, face à norma expressa do art. 63.º, n.º 1, alínea d) do RGIT, que comina com nulidade insuprível a falta de requisitos legais da decisão de aplicação das coimas, não é então aplicável à falta destes (requisitos), a disciplina das nulidades dependentes de arguição do CPP.*

4ª - *A argumentação do/a R. acerca **Da falta de realização do cúmulo material** baseia-se no errado e infundamentado pressuposto, erigido em conclusão de que “A falta de aplicação do regime do concurso, previsto no art. 25.º, não constitui um requisito legal da decisão, susceptível de configurar uma nulidade insuprível” (sic conclusão P).*

4ª – *Da mera leitura da douta fundamentação de direito da decisão sub judice, resulta ter a mesma fundada e claramente explicado esta, além da anterior, também invocada nulidade insuprível, prevista no art. 63.º. do RGIT, - alínea d), do respectivo n.º 1 -, por não conter a decisão administrativa em referência todos os **requisitos legais**, especificamente, por da mesma, “apesar de estarem em concurso”, não constarem os “procedimentos e operações” descritos, relativos “à realização do cúmulo material”, bem como a “aférir a existência de eventual contra-ordenação continuada ou do concurso de contra-ordenações, aplicando subsequentemente e em conformidade, ou uma única coima ou tantas quantas as contra-ordenações em concurso, a final materialmente cumuladas numa coima única.*

6ª – *A realização do cúmulo material e a prévia apensação dos processos, mercê do concurso de contra-ordenações em causa, nos termos explanados na douta decisão em recurso e a necessária consequente indicação, na decisão de aplicação de coima, então da coima única, além do mais, da norma do art. 25º do RGIT e dos elementos determinantes da conexão/apensação e consequente fixação da coima (única), cabem nas alíneas b) e c) do n.º 1 do citado pelo/a R. art. 79.º do RGIT, cujos requisitos, face ao exposto e ao contrário do pugnado pelo/a R., não foram integralmente respeitados nas decisões de aplicação de coimas presentes nestes autos.*

7.ª – *Ao contrário do alegado pelo/a R. “A falta de aplicação do regime do concurso, .../...constitui um requisito legal da decisão” (cfr: conclusão P) e consubstancia a apontada nulidade insuprível.*

8ª – *Pugna, ainda que enviesadamente o/a R., que a decisão recorrida viola o “**princípio da separação de poderes**”, sendo certo todavia que confunde manifestamente, por um lado, a questão jurídico-material do concurso de contra-ordenações com a questão processual da competência por conexão – como resulta da sintomática invocação do disposto nos arts. 36º e 33º do RGCO/RGIMOS; e, por outro lado, mais grave ainda, confunde legalidade com critérios de conveniência e normas e princípios jurídicos com regras técnicas e escolhas/opções, em suma, justiça com oportunidade.*

9ª – *Não explica e muito menos fundamenta o/a R. porque “nunca poderia a autoridade administrativa tributária, “aférir da existência de eventual contra-ordenação continuada” (sic), nem por que razão o “preceituado no art. 30º e 79º do Código Penal, subsidiariamente aplicável nos termos do art. 32º do RGCO, não têm aplicação face à actual redacção do art. 25º do RGIT”, (sic); sendo que, o cúmulo material legalmente previsto neste, tendo em conta os conceitos jurídicos de crime continuado e concurso real de crimes, não contende com a eventual existência de contra-ordenação continuada.*

9ª. - *Remata paradoxalmente o/a R. que “nunca poderia a autoridade administrativa competente proceder “à apensação dos processos que se encontrassem na mesma fase, nos termos dos artigos 25º,*

28º e 29º do CPP..”,.../..., por não se aplicarem na fase administrativa, os preceitos reguladores do processo criminal, ou seja, as normas do Código de Processo Penal (CPP)” (sic conclusão **BB.**), tanto mais quanto o/a R., quanto à questão **Da falta de notificação do mandatário**, conforme supra exposto, defende inequivocamente a aplicabilidade, na fase administrativa, precisamente de normas do CPP – cfr. conclusão K. supra citada; sendo, nessa medida, as presentes **ALEGACÕES de RECURSO** contraditórias nos seus próprios termos.

10ª. - Remete-se para a douda argumentação constante do Acórdão do STA de 04.03.2015, no Recurso n.º 1396/14-30.

11ª. - Entende-se, talqualmente entendeu o/a Mmo/a Juiz a quo que como a decisão de aplicação de coima em causa não foi notificada ao mandatário, ocorreu a nulidade insuprível da falta de notificação e que, por não conter todos os requisitos legais, mormente a realização do cúmulo material (com a prévia apensação dos processos, mercê do concurso de contra-ordenações em causa) e a fixação/indicação da coima única está, face ao prescrito no art. 63º, n.º 1, alínea d) do RGIT, também ferida de nulidade insuprível.

11ª. - Concluindo a final o/a R. “que a douda decisão final por simples despacho sob recurso enferma de erro na aplicação do direito, fazendo errónea interpretação e aplicação do disposto nas normas legais aplicáveis,.../..., atendendo a que, a autoridade administrativa competente não procedeu à apensação de processos de contra-ordenação do arguido/recorrente (sic conclusão FF.), mais se dirá então, por um lado que, não tendo sido, de facto, o mandatário do/a recorrente notificado, como aliás expressamente admitido pelo/a R. é inegável a verificação da alegada nulidade insuprível expressamente p. no citado art. 63.º (al d) do respectivo n.º 1); e por outro que, verificando-se, como inquestionavelmente se verificava no caso, conexão, a não determinação, por parte da autoridade administrativa, nos termos legais, da apensação dos processos de contra-ordenação, constitui de per si, ilegalidade por violação/incumprimento dos preceitos legais aplicáveis relativos ao concurso de contra-ordenações e respectiva punição.

12ª. - Não se verificando o invocado erro na aplicação do direito, nem aliás qualquer outro, bem ao contrário, mostrando-se a determinada anulação válida e legal, a douda decisão recorrida deve ser confirmada/mantida.

NESTES TERMOS

E nos demais que V. EXCIAS doutamente suprirão, deve a douda decisão recorrida ser confirmada/mantida, negando-se provimento ao interposto recurso.

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

3 – O Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto junto deste STA emitiu o parecer de fls. 117 a 122 dos autos, pronunciando-se no sentido da admissão do recurso ao abrigo do disposto no n.º 2 do artigo 73.º do Regime Geral das Contra-Ordenações (RGCO) - atento a que há notícia pública de inúmeras situações semelhantes às dos autos de recursos de aplicação de coimas pendentes nos tribunais tributários de 1.ª instância e resultando igualmente que no TAF de Penafiel têm sido proferidas diversas decisões de conteúdo similar à dos presentes autos, das quais tem sido apresentado recurso para o STA (...) justificando-se a intervenção deste tribunal, em razão da melhoria da aplicação do direito, já que se nos afigura que a sentença padece de manifesto erro de julgamento, e, quanto ao mérito, no sentido de que o recurso merece provimento, sendo de revogar a decisão recorrida que julgou nula a decisão de aplicação da coima e ordenar a baixa dos autos ao tribunal recorrido a fim de, ampliada a matéria de facto, serem apreciadas as demais questões suscitadas pela recorrida.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

- Fundamentação –

4 – Questões a decidir

Haverá previamente que decidir da admissibilidade do recurso, interposto ao abrigo do disposto no n.º 2 do artigo 73.º do Regime Geral do Ilícito de Mera Ordenação Social (RGIMOS) subsidiariamente aplicável – para melhoria da aplicação do direito ou promoção da uniformidade da jurisprudência -, porquanto o valor da causa é inferior ao da alçada (cfr. o artigo 83.º, n.º 1 do RGIT) e este STA não se encontra vinculado pela decisão de admissão do recurso com este fundamento proferida pelo tribunal a quo.

Caso seja de admitir, importa decidir se a decisão recorrida incorreu em erro de julgamento ao declarar nula a decisão de aplicação da coima por falta de notificação do mandatário, bem como por não ter sido efectuado o cúmulo material das coimas aplicadas às contra-ordenações em concurso.

Não obstante, estando em causa recurso de decisão de aplicação de coima por não pagamento ou pagamento viciado de taxas de portagem em infra-estruturas rodoviárias – matéria primariamente regulada pela Lei n.º 25/2006, de 30 de Junho –, importa, como questão prévia à do conhecimento do mérito do recurso, oficiosamente decidir das consequências da entrada em vigor da Lei n.º 50/2015, de 8 de Junho nos recursos de decisões de aplicação de coimas por contra-ordenações daquela natureza pendentes nos tribunais tributários, porquanto a questão de aplicação no tempo de lei mais favorável constitui uma questão prévia de conhecimento oficioso, que prejudica, imediatamente, a apreciação das

restantes questões objecto do recurso, dado que a apreciação da situação da recorrida, à luz da nova Lei poderá envolver a repetição do que tiver sido anteriormente processado (cfr. artigo 608.º, n.º 2, do CPC, aplicável “ex vi” artigo 4.º do CPP, aplicável “ex vi” artigo 41.º do Decreto-Lei n.º 433/83, aplicável “ex vi” artigo 3.º, alínea b), do RGIT, aplicável “ex vi” artigo 18.º da Lei n.º 25/2006, de 30 de Junho).

As questões da legitimidade da Fazenda Pública para o recurso e do efeito deste não são questões controvertidas nos presentes autos, pois que foi reconhecida legitimidade à recorrente e o recurso foi admitido com subida imediata (cfr. despacho de admissão, a fls. 85 dos autos), pelo que sobre tais questões não há que emitir pronúncia.

5. Da admissibilidade dos recursos ao abrigo do artigo 73.º, n.º 2 do RGCO, subsidiariamente aplicável

Constitui jurisprudência pacífica deste STA a possibilidade de, independentemente do valor da coima aplicada, poder ser admitido recurso de contra-ordenação tributária ao abrigo do n.º 2 do artigo 73.º do RGCO, aplicável subsidiariamente *ex vi* da alínea b) do artigo 3.º do RGIT, «quando tal se afigure manifestamente necessário à melhoria da aplicação do direito ou à promoção da uniformidade da jurisprudência».

A recorrente justifica a admissão do recurso no facto da mesma padecer de *erro de direito, urgindo, assim, a promoção da uniformização da jurisprudência face ao inerente perigo de repetição e desigualdade na aplicação entre os diversos tribunais tributários de 1.ª instância* (cfr. o n.º 10. das suas alegações de recurso, a fls. 73 dos autos), pronunciando-se o Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto junto deste STA igualmente no sentido da admissão do recurso, *atento a que há notícia pública de inúmeras situações semelhantes às dos autos de recursos de aplicação de coimas pendentes nos tribunais tributários de 1.ª instância e resultando igualmente que no TAF de Penafiel têm sido proferidas diversas decisões de conteúdo similar à dos presentes autos, das quais tem sido apresentado recurso para o STA (...) justificando-se a intervenção deste tribunal, em razão da melhoria da aplicação do direito, já que se lhe afigura que a sentença padece de manifesto erro de julgamento* (cfr. parecer, a fls. 118 dos autos).

Ora, atendendo a que há notícia de que estão pendentes nos tribunais tributários milhares de processos de contra-ordenação tributários, justifica-se a admissão do recurso para este STA quando em causa esteja questão nova, sobre a qual não houve ainda oportunidade de fixar orientação jurisprudencial superior, ou quando o decidido contrarie a orientação jurisprudencial superior já fixada, pois que, nestes casos, o recurso visará indubitavelmente *a melhor aplicação do direito e a promoção da uniformização de jurisprudência*, como postulado pelo n.º 2 do artigo 73.º do RGCO, subsidiariamente aplicável *ex vi* da alínea b) do artigo 3.º do RGIT.

É o que sucede no caso dos autos, em que a primeira questão a decidir – a de saber se enferma de nulidade insuprível a decisão de aplicação da coima que não foi objecto de notificação ao mandatário da recorrente que subscreveu a sua defesa no processo de contra-ordenação, embora não tivesse juntado procuração forense -, não foi ainda objecto de pronúncia por este STA -, e a segunda - a de saber se enferma de nulidade insuprível a decisão de aplicação da coima que não indica a coima única aplicada às várias contra-ordenações em concurso -, foi decidida pelo tribunal “a quo” em sentido desconforme ao que tem vindo a ser assumido na jurisprudência deste STA em casos semelhantes (cfr. os Acórdãos de 17 de Junho de 2015, rec. n.º 369/15, de 9 de Setembro de 2015, rec. n.º 70/15 e de 7 de Outubro de 2015, rec. n.º 766/15), razões pelas quais se julga justificada a admissão do recurso ao abrigo do n.º 2 do artigo 73.º do RGCO, em ordem à *promoção da uniformidade da jurisprudência e à melhoria da aplicação do direito*, havendo, pois, que dele conhecer.

6 – Na decisão recorrida encontram-se fixados os seguintes factos:

A) *A recorrente exerceu o direito de audição em requerimento subscrito por advogado, em que refere juntar procuração (fls. 33).*

B) *Com o requerimento não foi junta procuração forense (fls. 33 e seguintes).*

C) *A recorrente foi condenada numa coima (fls. 44 e 45).*

D) *A decisão de aplicação da coima não foi notificada ao mandatário subscritor do direito de audição (dos autos).*

E) *A recorrente é arguida nos processos de contra-ordenação n.ºs 18132014060533055 e 18132014060633047.*

7 – Apreciando.

7.1 Questão prévia: Consequências da entrada em vigor da Lei n.º 50/2015, de 8 de Junho nos recursos de decisões de aplicação de coimas por não pagamento ou pagamento viciado de taxas de portagem em infra-estruturas rodoviárias

Estando em causa nos presentes autos decisão de aplicação de coimas *por não pagamento ou pagamento viciado de taxas de portagem em infra-estruturas rodoviárias*, p.p. pela Lei n.º 25/2006, de 30 de Junho, e, sendo do conhecimento público que esta lei foi objecto de recente alteração pela Lei n.º 50/2015, de 8 de Junho que, além do mais, aprovou um *regime excepcional de regularização de dívidas resultantes do não pagamento de taxas de portagem e coimas associadas, por utilização*

de infra-estrutura rodoviária, importa como questão prévia e de conhecimento oficioso ajuizar das consequências da entrada em vigor da nova lei nos recursos de decisões de aplicação de coimas por contra-ordenações daquela natureza pendentes nos tribunais tributários, porquanto a questão de aplicação no tempo de lei mais favorável constitui uma questão prévia de conhecimento oficioso, que prejudica, imediatamente, a apreciação das restantes questões objecto do recurso, dado que a apreciação da situação dos autos, à luz da nova Lei poderá envolver a repetição do que tiver sido anteriormente processado (cfr. artigo 608.º, n.º 2, do CPC, aplicável “ex vi” artigo 4.º do CPP, aplicável “ex vi” artigo 41.º do Decreto-Lei n.º 433/83, aplicável “ex vi” artigo 3.º, alínea b), do RGIT, aplicável “ex vi” artigo 18.º da Lei n.º 25/2006, de 30 de Junho), prejudicando o conhecimento do mérito do recurso.

Isto porque, em matéria penal, como em matéria contra-ordenacional, vigora por imperativo constitucional e legal a regra da aplicação retroactiva da lei mais favorável – cfr. artigos 29.º, n.º 4 da CRP, 2.º, n.º 4 do Código Penal e 3.º, n.º 2 do Decreto-Lei n.º 433/82, aplicável “ex vi” artigo 3.º, alínea b) do RGIT, aplicável “ex vi” artigo 18.º da Lei n.º 25/2006, de 30 de Junho) – daí que o facto de em causa nos autos estar contra-ordenação praticada em data anterior à da entrada em vigor da Lei nova não constitui obstáculo a essa aplicação se esta lei se revelar mais favorável.

E é precisamente isso que sucede.

Em primeiro lugar, porque o artigo 7.º da Lei n.º 50/2015, de 8 de Junho, ao dar nova redacção ao n.º 1 do artigo 7.º da Lei n.º 25/2006, procedeu à alteração dos limites mínimo e máximo das coimas aplicáveis às contra-ordenações previstas naquela lei no sentido da sua redução, pois que estas passaram a ser sancionadas com coima *de valor mínimo correspondente a 7,5 vezes o valor da respectiva taxa de portagem, mas nunca inferior a €25 e de valor máximo correspondente ao quádruplo do valor mínimo da coima, com respeito pelos limites máximos previstos no Regime Geral das Infracções Tributárias*, ao invés de serem sancionadas com coima *de valor mínimo correspondente a 10 vezes o valor da respectiva taxa de portagem, mas nunca inferior a (euro) 25, e de valor máximo correspondente ao quintuplo do valor mínimo da coima, com respeito pelos limites máximos previstos no Regime Geral das Infracções Tributárias*. Ora, tendo sido reduzidos os limites mínimo e máximo das coimas aplicáveis às contra-ordenações em causa, impõe-se necessariamente nova graduação da coima aplicada, que os tenha agora em conta, o que necessariamente implica uma nova decisão administrativa de aplicação da coima.

Em segundo lugar porque o artigo 7.º da Lei n.º 50/2015, de 8 de Junho, ao aditar ao artigo 7.º da Lei n.º 25/2006 os seus (novos) números 4 e 5, procedeu à unificação legal das infracções previstas naquela lei *praticadas pelo mesmo agente, no mesmo dia, através da utilização do mesmo veículo e que ocorram na mesma infra-estrutura rodoviária*, entendendo-se como tal as ocorridas *em estrada cuja exploração está concessionada ou subconcessionada à mesma entidade*, determinando que esta contra-ordenação única seja sancionada com coima cujo *valor mínimo a que se refere o n.º 1 é o correspondente ao cúmulo das taxas de portagem*. Ora, esta unificação legal a que procedeu a lei nova, porque prescinde da averiguação das circunstâncias de que depende a contra-ordenação continuada, pode revelar-se, em concreto, mais favorável ao agente, daí que, verificados os respectivos pressupostos legais haverá que proceder à respectiva unificação da conduta delituosa e aplicar-lhe a cominação legalmente estabelecida, nos novos limites fixados pela nova lei, o que também necessariamente implica uma nova decisão administrativa de aplicação da coima.

Em terceiro lugar, porque a Lei n.º 51/2015 aprovou um *regime excepcional de regularização de dívidas resultantes do não pagamento de taxas de portagem e coimas associadas, por utilização de infra-estrutura rodoviária efetuada até ao último dia do segundo mês anterior* ao da sua publicação – que consta dos seus artigos 1.º a 6.º -, no qual se prevê que o pagamento pelo agente da infracção da taxa de portagem e custos administrativos efectuado *até 60 dias a contar da entrada em vigor* da lei, determina, além do mais, a *atenuação da coima associada ao incumprimento do dever de pagamento*, atenuação especial esta que há-de efectuar-se *ope legis* e em termos diversos e mais favoráveis do que os que decorrem das regras gerais sobre a atenuação especial da coima (cfr. o artigo 3.º da Lei n.º 51/2015 com o artigo 18.º, n.º 3 do Decreto-Lei n.º 433/82, aplicável subsidiariamente).

Finalmente, porque o mesmo regime excepcional, aprovado por aquela lei, prevê a redução legal das coimas *não aplicadas ou não pagas (...) cuja regularização ocorreu antes da entrada em vigor* da Lei n.º 51/2015, que venham a ser pagas *até 60 dias a contar da entrada em vigor da lei* (artigo 4.º, n.ºs 2 e 3 da Lei n.º 51/2015), havendo, obviamente, que apurar, neste caso como no anterior, se houve ou não adesão do agente da infracção ao regime excepcional e, em caso afirmativo, proceder à atenuação/redução da coima em causa nos termos legais, o que implica também nova decisão administrativa de aplicação da coima.

Pelas razões expostas, a decisão administrativa de aplicação de coima sindicada nos presentes autos não podem manter-se - desde logo, porque há que graduar a coima aplicada dentro dos novos limites legais e eventualmente retirar as legais consequências do pagamento ao abrigo do *regime excepcional das taxas de portagem e/ou das coimas* -, o que apenas poderá ser feito de modo adequado e eficiente pelos próprios Serviços, que não pelos Tribunais, a quem não cabe substituir-se à Administração nas

decisões de aplicação coimas, antes escrutinar, se para tal solicitados, se tais decisões são conformes à Lei e ao Direito.

A decisão de aplicação de coima que está na origem dos presentes autos – como, aliás, a decisão recorrida –, foi tomada em momento anterior ao da entrada em vigor da nova Lei, mas esta repercutiu-se inelutavelmente nela, como supra demonstrado, impedindo que possa subsistir nos termos em que foi proferida.

Impõe-se, em consequência, a baixa dos autos à Autoridade Administrativa para que esta tenha a oportunidade de a rever ou renovar, em conformidade com o novo quadro legal, o que se determina.

Prejudicado fica o conhecimento do objecto do recurso.

Neste sentido, o Acórdão deste STA do passado dia 14 de Outubro, rec. n.º 766/15, por nós relatado.

- Decisão -

8 - Termos em que, face ao exposto, acordam os juízes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em conceder provimento ao recurso e, procedendo questão prévia e de conhecimento oficioso, revogar a decisão recorrida e determinar a baixa dos autos à autoridade administrativa para que esta reveja ou renove a decisão de aplicação da coima em conformidade com a Lei n.º 50/2015, de 8 de Junho, nos termos supra expostos.

Sem custas.

Lisboa, 21 de Outubro de 2015. — *Isabel Marques da Silva* (relatora) — *Pedro Delgado* — *Fonseca Carvalho*.

Acórdão de 21 de Outubro de 2015.

Processo n.º 797/14-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: A....., SA.

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

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

A....., SA, recorrida nos presentes autos, inconformada com o acórdão constante de fls. 624 a 652 dos presentes autos, vem arguir nulidades do mesmo, decorrentes de omissão de pronúncia.

Alega, no essencial, que no acórdão relatado nos presentes autos se omitiu pronúncia quanto a duas questões que havia suscitado na petição inicial, uma vez que em primeira instância, e face ao teor da sentença recorrida, se havia considerado prejudicado o seu conhecimento.

Tais questões prendem-se, no essencial, com o (I) vício de forma por falta de fundamentação e (II) vício de violação de Lei Constitucional, por a interpretação e aplicação Verba 2.15 da Tabela I anexa ao Código do IVA, subjacente àquelas liquidações, atentar contra os princípios constitucionais da legalidade, da confiança, da justiça e da boa-fé.

É certo que este Supremo Tribunal não se pronunciou expressamente sobre tais questões enunciadas pela recorrente na sua petição inicial, porque se entendeu que relativamente à primeira a recorrente havia-a deixado cair tacitamente na sua contra-alegação de recurso, apesar de ainda aí lhe fazer referência, e quanto à segunda entende-se que a mesma não se configura como uma verdadeira questão, mas antes como “mais” um argumento que suporta a questão da não incidência do IVA à taxa normal sobre os “green fees”.

Quanto à primeira.

Nos pontos 56. e ss. das contra-alegações, a recorrida refere-se expressamente a determinada interpretação legal das normas em apreço que foi feita pela Administração Tributária em sede de inspecção tributária, lançando mão do teor do Ofício-circulado n.º 30124.

Além de que, aceita o facto provado n.º 2 onde se reproduz o teor do segmento do relatório da inspecção tributária em que se faz referência à interpretação da referida Verba 2.15.

É certo que na petição inicial a recorrida alegou que tal falta de fundamentação resultava da não consideração de todos os argumentos por si apresentados em sede de audição prévia e da falta de consideração de todos os factos relevantes para a decisão.

Ou seja, conjugada toda a argumentação por si expendida em sede de contra-alegações, com o que alegou a propósito de tal ilegalidade formal do acto tributário impugnado, podemos constatar que não faz qualquer sentido agora o Tribunal debruçar-se sobre tal questão.

Efectivamente, e face aos argumentos expendidos pela recorrida, tanto nos seus articulados, como nas suas alegações e contra-alegações, não há dúvida que tal ilegalidade formal, apesar de ter sido por

si invocada, perde qualquer sentido face à concreta questão que se encontrava em discussão nos autos e aos vastos argumentos e contra-argumentos trazidos ao Tribunal pela recorrida, o que sai reforçado por toda a argumentação por si expendida em sede de contra-alegações deste recurso, que revela de forma manifesta que conseguiu apreender com clareza os fundamentos do acto tributário que vinha sindicado.

Em suma, entrando a recorrida na discussão do mérito do acto tributário impugnado, desde logo assacando-lhe vício de violação de Lei Constitucional, e discutindo as razões aí aduzidas para ter sido praticado com determinado sentido, não restam dúvidas que a recorrida, ainda que tacitamente, acabou por abandonar tal questão, de onde resulta a desnecessidade da sua apreciação.

Quanto à segunda.

Ao contrário do alegado pela recorrida, a questão de conformidade Constitucional que invoca não se trata de uma verdadeira questão, mas antes de um argumento que invoca em defesa da sua tese.

Pretende a recorrida que a interpretação feita pela AT da dita Verba 2.15 ofende os princípios constitucionais da legalidade, da confiança, da justiça e da boa-fé.

Ora, quanto à não violação do princípio da legalidade já a mesma resulta do decidido no acórdão constante de fls. 624 a 652, uma vez que aí se concluiu pela conformidade legal da interpretação feita pela AT.

Quanto à violação dos restantes princípios os mesmos não são de considerar nos presentes autos uma vez que a sua violação apenas poderia resultar de um comportamento errático da AT, o que nunca a impediria de praticar o acto tributário a qualquer momento de acordo com a melhor interpretação da Lei (desde logo a prática dos actos tributários encontra-se sujeita ao princípio da legalidade nas suas várias vertentes, não sendo concedida à AT margem de manobra ou qualquer grau de discricionariedade na prática de tais actos).

Na verdade, a violação de tais princípios apenas poderia servir de fundamento a uma eventual acção de indemnização contra a AT, mas nunca poderia servir de meio invalidante do acto tributário, precisamente porque este apenas é conformado pelo princípio da legalidade e não pela oportunidade, razão pela qual se entendeu e entende que a invocação da violação de tais princípios mais não é que um argumento adjuvante da procedência das questões suscitadas.

Improcede, assim, na totalidade a arguição das nulidades suscitadas pela recorrida.

Face ao exposto, os juízes da Secção do Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo acordam, em conferência, em julgar totalmente improcedente a arguição das referidas nulidades.

Custas pela recorrida, fixando-se a tj. em 3 Ucs.

D.n.

Lisboa, 21 de Outubro de 2015. — *Aragão Seia* (relator) — *Casimiro Gonçalves* — *Francisco Rothes*.

Acórdão de 21 de Outubro de 2015.

Assunto:

Contra-ordenação fiscal. Portagens. «Recurso para a melhoria da aplicação do direito e para uniformização de jurisprudência». Nulidade insuprível.

Sumário:

- I — *A norma do art.º 73.º do RGCO visa evitar que o tribunal superior seja colocado em situação de resolver inúmeros casos de pouca importância, com prejuízo da sua disponibilidade para a apreciação de outros casos de maior relevo. Assim de acordo com o n.º 2 daquele normativo, o recurso só deverá ser admitido quando tal se afigure manifestamente necessário à melhoria da aplicação do direito ou à promoção da uniformidade da jurisprudência.*
- II — *Não se justifica a admissão do recurso de contra-ordenação tributária de valor inferior ao da alçada, ao abrigo do n.º 2 do artigo 73.º do RGCO aplicável subsidiariamente, de despacho que ordenou a apensação aos autos de vários processos de contra-ordenação da mesma natureza e distribuídos ao mesmo juiz, se tal despacho decidiu em conformidade com o entendimento jurisprudencial da Secção de Contencioso Tributário do STA no sentido da legalidade de tal procedimento à luz do disposto no artigo 25.º do Código de Processo Penal,*

III — *Justifica-se, porém, a admissão do recurso ao abrigo do n.º 2 do artigo 73.º do RGCO – para melhoria da aplicação do direito e promoção da uniformidade da jurisprudência –, da decisão final que julgou verificada nulidade insuprível da decisão de aplicação da coima por esta não conter o cúmulo material das coimas aplicadas às infracções em concurso e a descrição das operações que contribuíram para a sua fixação, porquanto tal decisão se afigura desconforme à jurisprudência deste STA em casos semelhantes.*

IV — *Estando em causa nos presentes autos decisões de aplicação de coimas por não pagamento ou pagamento viciado de taxas de portagem em infra-estruturas rodoviárias, p.p. pela Lei n.º 25/2006, de 30 de Junho, e, sendo do conhecimento público que esta lei foi objecto de recente alteração pela Lei n.º 50/2015, de 8 de Junho, concluindo-se que esta Lei se repercute necessária e inelutavelmente nas decisões de aplicação de coimas questionadas nos autos – por imposição constitucional e legal do princípio da aplicação retroactiva da lei nova mais favorável – haverá que oficiosamente ordenar a baixa dos autos à autoridade administrativa para que esta reveja ou renove as decisões de aplicação da coima em conformidade com o disposto na Lei n.º 50/2015, de 8 de Junho.*

Processo n.º 808/15-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrida: A.....

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

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

I – Vem a Fazenda Pública, recorrer para este Supremo Tribunal:

a) do despacho do Mº Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Penafiel, proferido a fls. 305 dos autos de recurso de contra-ordenação n.º 1072/14.6 BEPNF, decisão essa que admitiu liminarmente o recurso de contra-ordenação deduzido por A..... de decisão de aplicação de coima por falta de pagamento de taxas de portagens e ordenou a apensação de todos os processos de recurso de contra-ordenação instaurados pela mesma recorrente naquele Tribunal Administrativo e Fiscal de Penafiel;

b) - da decisão do mesmo Tribunal Administrativo e Fiscal de Penafiel, de 3 de Março de 2015, proferida a fls. 333 e seguintes, que, ao abrigo do disposto nos artigos 63.º, n.ºs 1, d), 3 e 5 e 79.º, n.ºs 1, alínea b) e 2 do RGIT, julgou verificada nulidade insuprível do processo de contra-ordenação, anulando as decisões de aplicação das coimas dos autos e dos processos apensados, bem como os ulteriores termos do processo.

Termina as suas alegações de recurso **do despacho de fls. 305** formulando as seguintes conclusões:

A. *Vem o presente recurso interposto do duto despacho que admitiu liminarmente o recurso apresentado pelo arguido, o qual se circunscreve à questão de direito da decisão de apensação, determinada pelo Meritíssimo Juiz a quo, de todos os processos de recurso de contra-ordenação que lhe foram distribuídos, do mesmo recorrente, o que resultou na apensação de 46 processos de contra-ordenação aos presentes autos.*

B. *Para assim decidir, considerou o Tribunal a quo, que “Este tribunal tem conhecimento que lhe foram distribuídos inúmeros processos de recurso de contra-ordenação pela mesma recorrente. Todos esses recursos são legais, tempestivos e obedecem às exigências legais, pelo que admito liminarmente esses recursos (arts. 63º, n.º 1, do RGIMOS, 3º, alínea b), e 80º, n.º 1 do RGIT) e determino a sua apensação a estes autos”, determinando consequentemente, a apensação de 46 processos a estes autos.*

C. *Quanto à legitimidade da Fazenda Pública para interpor o presente recurso, importa ter em conta que, com a proposta de Lei n.º 496/2012, de 10 de Outubro de 2012, de aprovação do Orçamento do Estado para 2013, foi alterada a redacção do art. 83.º do RGIT, passando o representante da Fazenda Pública, por força do n.º 1 da referida norma, a ter legitimidade para interpor recurso da decisão proferida pelo tribunal, ampliando-se, deste modo, a sua possibilidade de intervenção no processo de contra-ordenação, que antes se limitava à produção de prova, nos termos do art. 81º, n.º 2 do RGIT.*

D. *Deste modo, e tendo em conta a unidade do sistema jurídico e a aplicação subsidiária do RGCO neste âmbito, por força do art. 3º, alínea b) do RGIT, com a alteração legislativa ocorrida, a Fazenda Pública tem também legitimidade para recorrer nos recursos de processos de contra-ordenação tributária, ao abrigo do n.º 2 do art. 73º do RGCO.*

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

“Porém, em matéria de direito sancionatório, não será compreensível que não exista também uma válvula de segurança do sistema de alçadas que permita assegurar a realização da justiça pelo

menos em casos em que se esteja perante uma manifesta violação do direito, sendo esta possibilidade uma exigência do direito de defesa constitucionalmente consagrado.

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

F. Quanto à subida imediata do presente recurso, entende a Fazenda Pública que, no regime previsto no art.º 84, do R.G.I.T., complementado pelo R.G.C.O., não é possível a execução das coimas e sanções acessórias antes do trânsito em julgado ou de se ter tornado definitiva a decisão administrativa que as aplicar, sendo esta a única interpretação que assegura a constitucionalidade material deste art.º 84, do R.G.I.T., nos casos em que o recurso é interposto de decisão condenatória, assim não sendo necessário a prestação de garantia para que o mesmo recurso goze de efeito suspensivo da decisão recorrida — conforme se doutrinou no Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, de 15-11-2011, processo n.º 04847/11; e na esteira do entendimento dos Conselheiros Jorge Lopes de Sousa e Simas Santos em “Regime Geral das Infracções Tributárias anotado”, 40 edição, 2010, em anotação ao art. 84º, página 582 e seguintes.

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

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

I. A decisão subjacente o douto despacho a quo, de apensação de 46 processos de contra-ordenação distribuídos ao Meritíssimo Juiz a quo, aos presentes autos, tem unicamente em conta, quanto ao elemento de conexão existente entre os mesmos, a identidade do arguido.

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

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

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

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

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

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

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

Q. O elemento subjectivo por si só não sustenta a conexão de processos, impondo a lei a verificação de algum dos elementos taxativos no art. 24º do CPP.

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

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

T. Sucede que, os 47 processos de contra-ordenação em apreço, não foram apensados pela autoridade tributária, mantendo autonomia entre si.

U. Com todo o respeito que nos merece a fundamentação expendida pelo douto Tribunal a quo, entende a Fazenda Pública que a apensação dos processos determinada pelo Meritíssimo Juiz a quo, não tem sustentação legal, pelo que não poderá a decisão do tribunal de 1ª instância versar numa única sentença sobre os 47 recursos dos processos de contra-ordenação.

V. Pelo que, concluímos ser ilegal a apensação de processos por despacho do douto Tribunal a quo.

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

Por sua vez, no que respeita ao **recurso da decisão de fls. 333 e segs.**, que julgou verificada nulidade insuprível do processo de contra-ordenação, conclui a Fazenda Pública da seguinte forma:

«A. Vem o presente recurso interposto da douda decisão final por simples despacho que julgou procedente o recurso apresentado pelo arguido, e, em consequência, anulou as decisões de aplicação das coimas destes autos e dos processos apensados por decisão judicial em anterior despacho, do qual foi igualmente interposto recurso para este Venerando Tribunal, e os ulteriores termos do processo, o qual se circunscreve à questão de direito da nulidade insuprível da decisão administrativa, apreciada oficiosamente pelo douto Tribunal a quo.

B. Para assim decidir, considerou o Tribunal a quo, na sua douda Fundamentação de direito que, no caso em apreço, a decisão de aplicação da coima do processo principal e do apenso não procedeu à realização do cúmulo material apesar de estarem em concurso, porquanto ainda não transitou em julgado a decisão de aplicação das coimas e à data da sua decisão a autoridade administrativa tinha conhecimento da instauração e pendência dos processos de recurso de contra-ordenação, pelo que tinha de ter procedido à instauração dum único processo de contra-ordenação, ou no caso de terem sido instaurados processos diferentes tinha que ter procedido à apensação dos processos que se encontrassem na mesma fase, nos termos dos arts. 25º, 28º e 29º do CPP

C. Concluindo que a omissão destes procedimentos e operações determinam a sua nulidade nos termos do art. 63º, no i, alínea d), 3 e 5 do RGIT.

D. Quanto à legitimidade da Fazenda Pública para interpor o presente recurso, importa ter em conta que, com a proposta de Lei n.º 496/2012, de 10 de Outubro de 2012, de aprovação do Orçamento do Estado para 2013, foi alterada a redacção do art. 83º do RGIT, passando o representante da Fazenda Pública, por força do n.º 1 da referida norma, a ter legitimidade para interpor recurso da decisão proferida pelo tribunal, ampliando-se, deste modo, a sua possibilidade de intervenção no processo de contra-ordenação, que antes se limitava à produção de prova, nos termos do art. 81º, n.º 2 do RGIT, passando a Fazenda Pública a ter também legitimidade para recorrer nos recursos de processos de contra-ordenação tributária, ao abrigo do n.º 2 do art. 73º do RGCO — cfr: Conselheiros Jorge Lopes de Sousa e Simas Santos em “Regime Geral das Infracções Tributárias anotado”, 4ª edição, 2010, em anotação ao art. 83º, página 562 e seguintes.

E. Quanto ao efeito do presente recurso, entende a Fazenda Pública que, no regime previsto nos artigos 83º e 84º, ambos do R.G.I.T., complementado pelo R.G.C.O., mormente os artigos 70º, 73º, 74º, 75º, 79º, 88 e 89º, de aplicação subsidiária, não é possível a execução das coimas e sanções acessórias antes do trânsito em julgado ou de se ter tornado definitiva a decisão administrativa que as aplicar, sendo esta a única interpretação que assegura a constitucionalidade material deste art.º 84, do R.G.I.T., nos casos em que o recurso é interposto de decisão condenatória, assim não sendo necessário a prestação de garantia para que o mesmo recurso goze de efeito suspensivo da decisão recorrida - conforme se doutrinou no Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, de 15-11-2011, processo n.º 04847/11; e na esteira do entendimento dos Conselheiros Jorge Lopes de Sousa e Simas Santos em “Regime Geral das Infracções Tributárias anotado”, 4ª edição, 2010, em anotação ao art. 84º, página 582 e seguintes.

F. Neste sentido, não deverá ser considerada exequível para efeitos de decisão de instauração de processo de execução fiscal, a decisão judicial proferida nestes autos que decidiu pela anulação das decisões de aplicação das coimas destes autos e dos processos apensados e os ulteriores termos do processo, face à pendência do presente recurso, sob pena de se afectar o efeito útil do mesmo.

G. Quanto à nulidade insuprível determinada pelo douto Tribunal a quo, entende a Fazenda Pública, salvo melhor opinião, que não pode proceder o argumento expendido na douta decisão final por simples despacho a quo, não se conformando a Fazenda Pública com a mesma e considerando que tal decisão final por simples despacho padece de erro de direito, urgindo assim, a promoção da uniformização da jurisprudência face ao inerente perigo de repetição e desigualdade na aplicação entre os diversos tribunais tributários de 1ª instância, tudo nos termos do disposto no art. 83º do RGIT, em conformidade com o art. 73º, n.º 2 do RGCO, aplicável por força da alínea b) do art. 3º do RGIT — cfr. Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 07-11-2012, proc. 0704/12; Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 17-01-2007, proc. 01124/06 (in www.dgsi.pt).

H. Considerou o douto Tribunal a quo, estar verificada a nulidade insuprível das decisões de aplicação das coimas determinadas pelo Chefe do Serviço de Finanças competente, unicamente por não ter procedido à realização do cúmulo material nos termos do art. 25º do RGIT, aplicando uma coima única.

Incorre o Tribunal a quo em erro na aplicação do direito, porquanto as nulidades insupríveis a ocorrer no âmbito do processo de contra-ordenação tributário, são taxativas e têm a sua previsão no art. 63º do RGIT, o qual não abarca, salvo melhor opinião, o regime do cúmulo material, a aplicar em caso de concurso de contra-ordenações.

J. Desde logo, os “requisitos legais” [cfr. artº 63º, n.º 1, alínea d)], da decisão de aplicação das coimas que possam estar em falta e que se reportam à fase administrativa do processo de contra-ordenação tributário, são os constantes do art. 79º do RGIT, os quais foram integralmente respeitados pela entidade administrativa competente em todas as decisões de aplicação de coimas presentes nestes autos.

K. Por outro lado, é competência exclusiva da autoridade administrativa, a apreciação e decisão pela existência ou não do concurso de infracções e subsequente aplicação do art. 25º do RGIT, na fase administrativa, pressupondo, a montante, a verificação do elemento de conexão entre os processos nos termos do art. 36º do RGCO, o que consubstancia um acto exclusivamente administrativo, face ao disposto no art. 33º do RGCO, aplicável ex vi art. 3º, alínea b) do RGIT.

L. A imposição judicial de análise e tramitação conjunta de processos na fase administrativa, consubstancia a violação do princípio da separação de poderes, limitando a actuação da administração fiscal, o seu conhecimento e apreciação dos processos que são da sua competência, salvaguardando, claro está, o facto de a questão do concurso de infracções nem sequer ter sido suscitada pelo próprio arguido, no sentido em que, o Tribunal não pode ofender a autonomia do poder administrativo (o núcleo essencial da sua discricionariedade), enquanto medida definida pela lei daquilo que são os poderes próprios de apreciação ou decisão conferidos aos órgãos da Administração”, porquanto, “os poderes dos tribunais administrativos abarcam apenas as vinculações da Administração por normas e princípios jurídicos, ficando de fora da sua esfera de sindicabilidade o ajuizar sobre a conveniência e oportunidade da actuação da Administração, mormente o controlo actuação ao abrigo de regras técnicas ou as escolhas/opções feitas pela mesma na e para a prossecução do interesse público, salvo ofensa dos princípios jurídicos enunciados no art. 266.º, n.º 2 da CRP.”- conforme Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte de 01-10-2010, proc. n.º 00514/08.4BEPNF, in www.dgstpt.

M. No caso de processos de contra-ordenação tributários, é aplicável o RGIT e subsidiariamente o RGCO, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 433/82, de 27 de Outubro, que contém norma específica no seu art. 3º, alínea b), todavia, não há neste âmbito nenhuma omissão legal que justifique e fundamente a aplicação subsidiária dos artigos 25º, 28º e 29º do CPP, conforme consta da Motivação de direito da douta decisão final por simples despacho a quo.

N. E seria ilegal a aplicação do cúmulo jurídico no presente caso, dado que todos os factos em apreço, são posteriores à alteração ocorrida na norma do art. 25º do RGIT, com a Lei do Orçamento para 2011 (Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro).

O. Conforme o douto entendimento dos Conselheiros Jorge Lopes de Sousa e Simas Santos em “Regime Geral das Infracções Tributárias anotado”, 4ª edição, 2010, em anotação ao art. 25º, página 291, “no regime do cúmulo material, a coima única a aplicar é a soma das coimas aplicadas a cada uma das contra-ordenações, não havendo lugar a qualquer redução”, salvaguardando claramente que, “estando a regra do cúmulo material expressamente estabelecida na redacção inicial deste art. 25º do RGIT e na introduzida Lei do Orçamento para 2011 não há lacuna de regulamentação sobre a forma de efectuar o cúmulo das coimas, pelo que não há suporte para fazer apelo ao RGCO, pois este diploma, como legislação subsidiária que é [art. 3º, alínea b) do RGIT], apenas é de aplicação em matérias em que o RGIT não contenha normas próprias.”

P. E portanto, nunca poderia a autoridade administrativa tributária, “aferir a existência de eventual contra-ordenação continuada”, cujo preceituado no art. 30º e 79º do Código Penal, subsi-

diariamente aplicável nos termos do art. 32º do RGCO, não têm aplicação face à actual redacção do art. 25º do RGIT, seguindo-se neste âmbito, de perto, as decisões do Tribunal Central Administrativo Sul de 27-11-2007, processo n.º 01804/07 e de 23-09-2008, proc. n.º 01767/07, ambas consultáveis in www.dgsi.pt.

Q. Limita-se o actual regime, em caso concurso, sempre ao cúmulo material, valendo a máxima, “quot delicta tot poenae”, sendo que a cada infracção é imputada a coima correspondente, ou seja, as sanções são aritmeticamente somadas, depois de se ter procedido à determinação individualizada de cada uma.

R. Releva a decisão do Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de 19/06/2007, proc. n.º 01768/07 (in www.dgsi.pt), no sentido em que “no actual RGIT não há lugar ao concurso de infracções com a cominação de uma coima única” e que “deixou de existir a principal característica que enforma o regime do concurso de crimes - a aplicação de uma pena única em cúmulo jurídico - desta forma se perdendo o principal interesse no concurso, a não ser de índole de eventual economia processual”.

S. Não existe no RGIT, nem no RGCO, norma legal que preveja a apensação de processos de contra-ordenação, contudo, o artigo 36º do RGCO, aplicável subsidiariamente ao RGIT, prevê a “competência por conexão” em caso de concurso efectivo de contra-ordenações.

T. Por sua vez, o art. 25º do RGIT, aplicando-se na fase administrativa, pressupõe necessariamente a apreciação e decisão sobre a conexão entre os processos a que se aplicará o regime do cúmulo material, por conjugação do disposto no art. 36º do RGCO e 25º do RGIT, inclusivamente, se os processos administrativos se encontram na mesma fase e se são da mesma competência territorial.

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

V. Assim, por força desta norma, quanto à unidade e apensação de processos, nunca poderia a autoridade administrativa competente proceder “à apensação dos processos que se encontrassem na mesma fase, nos termos dos artigos 25º, 28º e 29º do CPP, incorrendo o Meritíssimo Juiz a quo, mais uma vez, em erro na aplicação do direito, por não se aplicarem, na fase administrativa, os preceitos reguladores do processo criminal, ou seja, as normas do Código de Processo Penal (CPP), invocadas na douta decisão final por simples despacho a quo.

W. Os processos de contra-ordenação em apreço, não foram apensados pela autoridade tributária, tendo sido tramitados separadamente,, sem prejuízo da posterior apensação por despacho do douto Tribunal a quo, na fase judicial, contra o qual a Fazenda Pública apresentou já recurso para este Venerando Tribunal, pugnando igualmente pela sua ilegalidade por errónea interpretação e aplicação do disposto nos artigos 24º 25º, 28º e 29º do CPP, aplicáveis por força do art. 41º do RGCO, norma esta por sua vez aplicável ao abrigo do disposto na alínea b) do art. 3º do RGIT.

X. Com todo o respeito que nos merece a fundamentação expendida pelo douto Tribunal a quo, entende a Fazenda Pública que a decisão que determina a nulidade insuprível das decisões das coimas aplicadas, por falta de realização do cúmulo material, é ilegal por falta de previsão no competente art. 63º do RGIT, cujo elenco é taxativo;

Y. Sendo ainda ilegal a aplicação, neste âmbito dos normativos do CPP, concretamente os artigos 25º, 28º e 29º que fundamentaram a douta decisão final por simples despacho a quo.

Z. Face ao exposto, entende a Fazenda Pública, com a ressalva do devido respeito, que é muito, que a douta decisão final por simples despacho sob recurso enferma de erro na aplicação do direito, fazendo errónea interpretação e aplicação do disposto nas normas legais aplicáveis, mais concretamente as que regem a aplicação do cúmulo material às contra-ordenações em concurso, concretamente os artigos 25º, 63º e 79º, todos do RGIT e ainda o artigo 36º do RGCO, norma esta por sua vez aplicável ao abrigo do disposto na alínea b) do art. 3º do RGIT, atendendo a que, a autoridade administrativa competente não procedeu à apensação de processos de contra-ordenação do arguido/recorrente.»

2. O Ministério Público no Tribunal Administrativo e Fiscal de Penafiel apresentou contra-alegações, quanto ao recurso do despacho **de fls. 305** que concluiu da seguinte forma:

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

2ª - *Relativamente às questões prévias, da legitimidade, mormente na vertente da admissibilidade do presente recurso, atentos os invocados fundamentos legais (n.º 1, do art.º 83º do RGIT e art.º 73º, n.º 2 do RGIMOS, aplicável ex vi alinea b) do art.º 30 daquele RGIT), além de o/a R. deter legitimidade como invoca, também se nos afigura admissível a interposição do presente recurso para melhoria da aplicação do direito e tendo em vista, sobretudo, a promoção da uniformidade da jurisprudência; e da/o requerida/o subida imediata e efeito suspensivo, tendo sido contudo judicialmente determinada a subida a final e com efeito meramente devolutivo, de acordo com as citadas disposições conjugadas, que todavia não vincula esse Venerando STA, visto o objecto do presente recurso e as citadas disposições legais aplicáveis, julgam-se adequados os fixados regime de subida e efeito.*

3ª - *Subscreve-se, na íntegra, a douda argumentação constante do Acórdão do STA de 04.03.2015, no Recurso n.º 1396/14-30, para a qual se remete.*

4ª - *A argumentação do/a R. baseia-se no, se não errado, pelo menos infundamentado pressuposto de que “A decisão subjacente o doudo despacho a quo, de apensação de 46 processos de contra-ordenação.../..., aos presentes autos, tem unicamente em conta, quanto ao elemento de conexão existente entre os mesmos, a identidade do arguido.” (sic conclusão 1.).*

5ª - *Sendo inegável a identidade do/a arguido/a/recorrente em todos os processos de contra-ordenação e subsequentes recursos apresentados em causa e constituindo embora esta, nos termos que de seguida melhor se exporão, fundamento bastante e suficiente para a determinada apensação dos referidos 46 (quarenta e seis) processos ao presente (bem como, ulteriormente mas entretanto, ainda, de outro), inquestionável é todavia também, que da/o douda/o decisão/despacho sub judice não consta que tenha sido tal fundamento o único para decidir a determinada respectiva apensação.*

6ª - *Sendo factio que apenas discorre e argumenta o/a R. com base em tal pressuposto e tendo ainda em conta a suficiência do pressuposto em causa, não cabe aqui cuidar dos demais (eventuais) fundamentos da decidida apensação, que sempre extravasariam o objecto do interposto recurso, delimitado, nos termos legais, pelas conclusões do/a R..*

7ª - *O/A R. apresenta interpretação, absolutamente inovadora mas, salvo melhor entendimento, inaceitável, do disposto nos citados preceitos legais do CPP, mormente no respectivo art.º 25º.*

8ª - *Pretende o/a R. que “quanto aos casos de conexão inerentes à apensação de processos, as situações são exclusivamente as previstas no seu art. 24” (sic conclusão N.) e “Quanto à conexão subjectiva./... que o art. 25º do Código de Processo Penal, limita-se a ampliar o critério de conexão subjectivo determinado no art. 24º, .../... “(sic conclusão P.).*

9ª - *Porém, ao contrário do que, aparentemente defende o/a R., o art.º 25º do CPP dispõe quanto à conexão de processos, não só da competência de tribunais com sede na mesma comarca mas, desde logo, naturalmente, também do mesmo tribunal, prescrevendo a conexão subjectiva, sendo indiscutível, face ao respectivo teor que, independentemente da existência, ou não, de conexão objectiva nos termos previstos nas diversas alíneas do n.º 1 do art.º 24º, há conexão, quando o mesmo agente tiver cometido vários crimes (neste contexto, várias contra-ordenações), cujo conhecimento seja da competência de tribunais com sede na mesma comarca e logo, por maioria de razão, também do mesmo tribunal.*

10ª - *A própria letra do art.º 25º afasta a interpretação pugnada pelo/a R. de que o mesmo apenas “amplia” “o critério de conexão subjectivo determinado no art. 24º” (sic).*

11ª - *A expressão “Para além dos casos previstos no artigo anterior” constante do art.º 25º em análise significa inequivocamente que aos casos previstos no artigo anterior, se acrescentam/adicionam/aditam/juntam outros, não se reportando por conseguinte, manifestamente, apenas aos mesmos casos quando o respectivo conhecimento seja da competência de tribunais com sede na mesma comarca.*

12ª - *A conclusão do/a R. - “O elemento subjectivo por si só não sustenta a conexão de processos, impondo a lei a verificação de algum dos elementos taxativos no art. 24º do CPP.” (cfr. conclusão Q.) -, resulta, além de indemonstrada, inaceitável face à letra e espírito da lei.*

13ª - *Sendo embora a economia processual e a uniformidade de julgados os critérios que presidem à conexão de processos, sendo certo que, no ao último concretamente concerne, a ausência de apensação pode implicar decisões contrárias quanto à mesma situação, em última instância, o princípio que subjaz à conexão/apensação, é o do direito ao devido processo legal que constitui direito fundamental consagrado na DUDH (cfr: art.º 8º), que se concretiza, entre outros, nos princípios da justiça material, da equidade e do direito de defesa, constitucionalmente consagrados (cfr: art.º.s 200, 32º, no. 10 e 202º, n.º 2 da CRP).*

14ª - *A não determinação de apensação dos processos, quando (como no caso) entre os mesmos se verificar qualquer das situações de conexão previstas na lei, (de conexão objectiva ou subjectiva, portanto e no caso então, pelo menos subjectiva), e não se verificando as excepções legalmente previstas para a separação de processos (cfr. art.º 30º do CPP) - aplicáveis mutatis mutandis para a manutenção da autonomia de processos conexos entre si - constitui ilegalidade, por errada aplicação do direito, mormente, do citado/analizado pelo/a R., art.º 25º do CPP.*

15ª - *Pretendendo o R. “que não poderá a decisão do tribunal de 1ª instância versar numa única sentença sobre os 47 recursos dos processos de contra-ordenação.” (sic parte final da conclusão U.)*

contrapõe-se que não só pode como aliás deve, sob pena de ilegalidade por violação das prescrições dos art.ºs 25º e 29º do CPP.

16ª - Concluindo a final o/a R. “ser ilegal a apensação de processos por despacho do douto Tribunal a quo.” (sic conclusão V.), conclui ao contrário o MP que, verificando-se como inquestionavelmente se verifica no caso, conexão subjectiva, ilegal seria não determinar a apensação.

17ª - Não se verificando o invocado erro na aplicação do direito, nem aliás qualquer outro, bem ao contrário, mostrando-se a determinada apensação válida e legal, o douto despacho recorrido deve ser confirmado/mantido.

E quanto à motivação do **recurso da decisão de fls. 333 e segs.**, apresentou a Ilustre Magistrada do Ministério Público no Tribunal Administrativo e Fiscal de Penafiel resposta, a fls. 402 e segs., que finalizou com as seguintes conclusões:

1ª - Excepção feita às questões prévias da legitimidade e efeito da interposição do presente recurso, não assiste razão ao/à recorrente/R., nem os argumentos pelo/a mesmo/a aduzidos poderiam fundamentar a revogação da/o douda decisão posta em crise, a qual não merece reparo, pois que não enferma do alegado “erro na aplicação do direito,” (sic), nem aliás de qualquer outro e não faz “errônea interpretação e aplicação do disposto nas normas legais aplicáveis,” (sic), designadamente das “que regem a aplicação do cúmulo material às contra-ordenações em concurso, concretamente (d)os artigos 25º, 63º e 79º, todos do RGIT e ainda (d)o artigo 36º do RGCO, norma esta por sua vez aplicável ao abrigo do disposto na alínea b) do art. 30 do RGIT,” (sic).

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

3ª - A argumentação do/a R. baseia-se no errado e infundamentado pressuposto, erigido em conclusão de que “(n)o art. 63º do RGIT,.../... não abarca,.../..., o regime do cúmulo material a aplicar em caso de concurso de contra-ordenações.” (sic conclusão 1).

4ª - Da mera leitura da douda fundamentação de direito da decisão sub judice, resulta ter a mesma fundada e claramente explicitado a invocada nulidade insuprível, prevista no citado art.º 63º, do RGIT, - alínea d), do respectivo nº. 1 -, por não conter/em as decisão/ões administrativas em referência (do processo principal e dos apensos) todos os requisitos legais, especificamente, por das mesmas, “apesar de estarem em concurso, “, não constarem os “procedimentos e operações” descritos, relativos “à realização do cúmulo material,”, bem como a “aferir a existência de eventual contra--ordenação continuada ou do concurso de contra-ordenações”, aplicando subsequentemente e em conformidade, ou uma única coima ou tantas quantas as contra- ordenações em concurso, a final materialmente cumuladas numa coima única.

5ª - A realização do cúmulo material e a prévia apensação dos processos, mercê do concurso de contra-ordenações em causa, nos termos explanados na douda decisão em recurso e a necessária consequente indicação, na decisão de aplicação de coima, então da coima única, além do mais, da norma do art.º 25º do RGIT e dos elementos determinantes da conexão/apensação e consequente fixação da coima (única), cabem nas alíneas b) e c) do no. 1 do citado pelo/a R. art.º 79º do RGIT cujos requisitos, face ao exposto e ao contrário do pugnado pelo/a R., não foram integralmente respeitados nas decisões de aplicação de coimas presentes nestes autos.

6ª - Pugna, ainda que enviesadamente o/a R., que a douda decisão recorrida viola o “princípio da separação de poderes”, sendo certo todavia que confunde manifestamente, por um lado, a questão jurídico-material do concurso de contra-ordenações com a questão processual da competência por conexão - como resulta da sintomática invocação do disposto nos art.ºs 36º e 33º do RGCO/RGIMOS; e, por outro lado, mais grave ainda, confunde legalidade com critérios de conveniência e normas e princípios jurídicos com regras técnicas e escolhas/opções, em suma, justiça com oportunidade.

7ª - Não explica e muito menos fundamenta o/a R. porque “nunca poderia a autoridade administrativa tributária, “aferir da existência de eventual contra- -ordenação continuada “(sic), nem por que razão o “preceituado no art. 30º e 79º do Código Penal, subsidiariamente aplicável nos termos do art. 32º do RCCO, não têm aplicação face à actual redacção do art, 25º do RGIT,” (sic); sendo que, o cúmulo material legalmente previsto neste, tendo em conta os conceitos jurídicos de crime continuado e concurso real de crimes, não contende com a eventual existência de contra-ordenação continuada.

8ª - Remata paradoxalmente o/a R. que “nunca poderia a autoridade administrativa competente proceder “à apensação dos processos que se encontrassem na mesma fase, nos termos dos artigos 25º, 28º e 29º do CPP.. “,.../..., por não se aplicarem na fase administrativa, os preceitos reguladores do processo criminal, ou seja, as normas do Código de Processo Penal (CPP),” (sic conclusão 14), tanto mais quanto, em recursos que anteriormente apresentou e ao/s qual/is aliás faz referência na

conclusão *W.* discorreu profusamente sobre a aplicabilidade de tais preceitos legais, apresentando aliás interpretação absolutamente inovadora, (que oportunamente já se consignou reputar-se contudo inaceitável), do disposto naqueles, mormente no art. 25º, consubstanciando as presentes ALEGAÇÕES de RECURSO, nessa medida, verdadeiro venire contra factum proprium.

9ª - Subscreeve-se, na íntegra, a douda argumentação constante dos Acórdãos do STA de 04 e 11.03.2015, nos Recursos n.ºs 01396/14-30 e 074/15, para a qual se remete.

10ª - Entende-se, tal qualmente entendeu o/a Mmo/a Juiz a quo que as decisões de aplicação de coima em causa, por não conterem todos os requisitos legais, mormente a realização do cúmulo material (com a prévia apensação dos processos, mercê do concurso de contra-ordenações em causa) e a fixação/indicação da coima única estão, face ao prescrito no art.º 63º, n.º 1, alínea d) do RGIT, feridas de nulidade insuprível.

11ª - Concluindo a final o/a R. “que a douda decisão final por simples despacho sob recurso enferma de erro na aplicação do direito, fazendo errónea interpretação e aplicação do disposto nas normas legais aplicáveis,... /..., atendendo a que, a autoridade administrativa competente não procedeu à apensação de processos de contra-ordenação do arguido/recorrente.” (sic conclusão Z.), apenas mais se dirá que, verificando-se como inquestionavelmente se verificava no caso, conexão, a não determinação, por parte da autoridade administrativa, nos termos legais, da apensação dos processos de contra-ordenação, constitui de per si, ilegalidade por violação/incumprimento dos preceitos legais aplicáveis relativos ao concurso de contra -ordenações e respectiva punição.

12ª - Não se verificando o invocado erro na aplicação do direito, nem aliás qualquer outro, bem ao contrário, mostrando-se a determinada anulação válida e legal, a douda decisão recorrida deve ser confirmada/mantida».

3. Neste Supremo Tribunal Administrativo o Magistrado do Ministério Público emitiu doudo parecer com a fundamentação que sintetiza da seguinte forma:

«a) A decisão judicial que determina a apensação de vários processos de recurso de decisão de aplicação de coima interpostos pela mesma arguida não padece de qualquer ilegalidade, antes se impõe por razões de economia processual e uniformidade de decisões, caso não haja razões ponderosas que obstem a tal, ao abrigo do disposto nos artigos 25 e 29, n.º 2, do CPP, aplicável subsidiariamente ao processo contra-ordenacional, nos termos do artigo 41 do RGCO;

b) A falta de apensação de vários processos de contra-ordenação pendentes contra a mesma arguida no serviço de finanças não integra nulidade insuprível das decisões administrativas que nesses processos venham a ser proferidas, ao abrigo do disposto na alínea d) do n.º 1 do artigo 63 do Regime Geral das Infrações Tributárias, por não estar em falta qualquer dos requisitos legais da decisão previstos no artigo 79º do mesmo compêndio legal;

c) A sentença recorrida ao declarar nula a decisão de aplicação de coima, incorreu em erro de julgamento, por errónea interpretação e aplicação do disposto nos artigos 25, 63, n1, alínea d) e 79º, n1, alínea c), do RGIT, motivo pelo qual deve ser revogada, determinando-se a baixa dos autos à 1 instância, a fim de, ampliada a matéria de facto, serem apreciadas as questões suscitadas pela arguida.»

4. Colhidos os vistos dos Exmos. Adjuntos, cumpre decidir

5. Do objecto dos recursos e da sua admissibilidade

Como se viu a Fazenda Pública interpôs dois recursos: o primeiro vem interposto da decisão de fls. 305, que determinou a apensação de todos os processos de recurso de contra-ordenação relativos à mesma arguida/recorrente — requerimento de fls. 317 e seguintes; o segundo da decisão de fls. 333 a 335 que julgou procedente o recurso interposto pela arguida e declarou a nulidade da decisão de aplicação de coima por falta de requisitos legais — requerimento de fls. 381 e seguintes.

5.1 Questão prévia da admissibilidade dos recursos.

Como questão prévia importa decidir da admissibilidade dos recursos, pois que estes foram interpostos de decisões proferidas em processo cujo valor da coima é de € 26,25 e o despacho de admissão do recurso proferido pelo tribunal “a quo” não vincula este Supremo Tribunal.

Vejamos então.

Estabelecem os números 1 e 2 do artigo 83.º do Regime Geral das Infracções Tributárias (RGIT) que o arguido e o Ministério Público podem recorrer da decisão do tribunal tributário de 1.ª instância para o Tribunal Central Administrativo, ou para a Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo se o fundamento exclusivo do recurso for matéria de Direito, excepto se o valor da coima aplicada não ultrapassar um quarto da alçada fixada para os tribunais judiciais de 1.ª instância e não for aplicada sanção acessória.

No caso dos autos não foi aplicada qualquer sanção acessória e a coima fixada pela autoridade administrativa era no valor de € 26,25, acrescida de custas no valor de 76,50, ou seja claramente inferior à alçada dos tribunais tributários (correspondente a um quarto da alçada estabelecida para os tribunais judiciais de 1.ª instância – ou seja, 1250,00 euros – cfr. o artigo 24.º n.º 1 da Lei de Organização e Funcionamento dos Tribunais Judiciais, na redacção do Decreto-Lei n.º 303/2007 de 24 de Agosto).

Admite-se, contudo, que em casos justificados se receba o recurso com base em fundamentos previstos no artigo 73.º do Regime Geral das Contra-ordenações (RGCO), aplicável *ex vi* da alínea b) do artigo 3.º do RGIT, designadamente *quando tal se afigure manifestamente necessário à melhoria da aplicação do direito ou à promoção da uniformidade da jurisprudência* (cfr. o n.º 2 do artigo 73.º da RGCO).

5.2 Da admissibilidade do recurso do despacho de fls. 305:

No que concerne ao recurso do despacho de fls. 305 a Fazenda Pública invoca como fundamento da admissibilidade do recurso ao abrigo do artº 73º n.º 2 da Lei a “*unidade do sistema jurídico*” e uma “*manifesta violação do direito*”, (cfr. o requerimento de interposição do recurso a fls. 318 dos autos).

Afigura-se-nos, porém, que, no caso subjudice não se verificam os referidos pressupostos do artº 73º, n.º 2 do RGCO pelo que o presente recurso não preenche os requisitos legais para ser submetido à apreciação deste Supremo Tribunal Administrativo.

Com efeito a razão de ser da norma do artº 73º do RGCO é evitar que o tribunal superior seja colocado em situação de resolver inúmeros casos de pouca importância, com prejuízo da sua disponibilidade para a apreciação de outros casos de maior relevo ⁽¹⁾.

Assim de acordo com o n.º 2 daquele normativo, o recurso só deverá ser admitido quando tal se afigure manifestamente necessário à melhoria da aplicação do direito ou à promoção da uniformidade da jurisprudência.

Nesta perspectiva desde já se adiantará que tendo sido interpostos já diversos recursos em casos muito semelhantes, a jurisprudência da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo confirmou, de forma reiterada e pacífica, a legalidade dos despachos que determinaram a apensação judicial dos processos de contra-ordenação interpostos pelo mesmo recorrente e distribuídos ao mesmo juiz, por tal se afigurar conforme ao disposto no artigo 25.º do Código de Processo Penal, subsidiariamente aplicável (cfr., neste sentido, os Acórdãos deste STA de 4 de Março de 2015, rec. n.º 1396/14, de 11 de Março de 2015, recs. n.ºs 75/15 e 1557/14, de 8 de Abril de 2015, rec. n.º 73/15, de 29 de Abril de 2015, rec. n.º 124/15, de 17 de Junho de 2015, rec. n.º 137/15, de 9 de Setembro de 2015, rec. n.º 70/15 e de 7 de Outubro de 2015, rec. n.º 645/15).

Sucedeu que o despacho recorrido decidiu em conformidade com este entendimento jurisprudencial e não padece, pois, de qualquer erro clamoroso que importe corrigir.

Daí que se entenda que não está demonstrado que o conhecimento do presente recurso seja manifestamente necessário à promoção da uniformidade da jurisprudência ou à melhoria da aplicação do direito.

Nestes termos é de concluir que não se verificam, *in casu*, os requisitos de que depende a aceitação deste recurso - artº. 73.º, n.º 2, da LQC - pelo que o mesmo não será admitido.

5.3 Da admissibilidade do recurso da decisão que declarou a nulidade insuprível do processo de contra-ordenação.

Invoca a Fazenda Pública a necessidade de «*promoção da uniformização da jurisprudência face ao inerente perigo de repetição e desigualdade na aplicação entre os diversos tribunais tributários de 1ª instância*».

Também o Ministério Público neste Supremo Tribunal Administrativo se pronuncia no sentido da admissão do recurso, em razão da melhoria da aplicação do direito, atendendo que «há notícia pública de inúmeras situações semelhantes às dos autos de recursos de decisões de aplicação de coima pendentes nos tribunais de 1ª instância e resultando igualmente que no TAF de Penafiel têm sido proferidas diversas decisões de conteúdo similar à dos presentes autos, das quais tem sido apresentado recurso para o Supremo Tribunal Administrativo».

E efectivamente é o que sucede já que a decisão recorrida se mostra desconforme ao que vem sendo decidido por este STA em recursos de contra-ordenação tributários por não pagamento de Imposto Único de Circulação - IUC (cfr. os Acórdãos de 17 de Junho de 2015, rec. n.º 369/15, de 9 de Setembro de 2015, rec. n.º 70/15 e de 7 de Outubro de 2015, rec. n.º 645/14).

Estamos, pois, perante questão controversa, idêntica à que vem sendo suscitada em inúmeros outros processos semelhantes, o que justifica que seja apreciada, a título excepcional por um novo grau de jurisdição, com vista à promoção da uniformidade de jurisprudência.

Nestes termos considera-se justificada a admissão deste recurso ao abrigo do n.º 2 do artigo 73.º do RGCO, em ordem à promoção da uniformidade da jurisprudência e à melhoria da aplicação do direito.

Cumpra, pois, apreciar os respectivos fundamentos.

6. Do recurso da decisão de fls. 333 a 335 que julgou procedente o recurso interposto pela arguida e declarou a nulidade da decisão de aplicação de coima por falta de requisitos legais.

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

«A) A recorrente foi condenada na decisão de aplicação de coima de fls. 7 e 8, cujo teor aqui se dá por reproduzido.

B) A recorrente foi ainda condenada nas decisões de aplicação de coima dos processos apensos, cujo teor aqui se dá por reproduzido (apensos).

C) As decisões de aplicação das coimas foram proferidas em 14/08/2014 e 15/11/2014 (dos autos e apensos).»

6.2 Questão prévia resultante das consequências da entrada em vigor da lei 50/2015 de 8 de Junho.

A Recorrente insurge-se contra a decisão do tribunal a quo por considerar que a mesma padece de erro de julgamento, uma vez que as nulidades insupríveis previstas no artigo 63º do Regime Geral das Infrações Tributárias são taxativas e nelas não está compreendida o regime de cúmulo material a aplicar em caso de concurso de contra-ordenações.

Mais sustenta que a falta de aplicação do regime do concurso previsto no artigo 25º do RGIT não constitui um requisito legal da decisão, susceptível de configurar uma nulidade insuprível.

No caso em apreço estão em causa decisões de aplicação de coimas por não pagamento ou pagamento viciado de taxas de portagem em infra-estruturas rodoviárias, p.p. pela Lei n.º 25/2006, de 30 de Junho

Sucede que esta lei foi objecto de alteração pela Lei n.º 50/2015, de 8 de Junho que, além do mais, aprovou um regime excepcional de regularização de dívidas resultantes do não pagamento de taxas de portagem e coimas associadas, por utilização de infra-estrutura rodoviária.

Daí que, como se sublinhou no recente Acórdão desta Secção de Contencioso Tributário de 14.10.2015, proferido no recurso 766/15, num caso idêntico ao dos presentes autos e cuja fundamentação vimos seguindo de perto, se suscite questão prévia resultante das consequências da entrada em vigor desta lei 50/2015.

Como ficou dito naquele aresto, impõe-se «*como questão prévia e de conhecimento oficioso ajuizar das consequências da entrada em vigor da nova lei nos recursos de decisões de aplicação de coimas por contra-ordenações daquela natureza pendentes nos tribunais tributários, porquanto a questão de aplicação no tempo de lei mais favorável constitui uma questão prévia de conhecimento oficioso, que prejudica, imediatamente, a apreciação das restantes questões objecto do recurso, dado que a apreciação da situação dos autos, à luz da nova Lei poderá envolver a repetição do que tiver sido anteriormente processado (cfr. artigo 608.º, n.º 2, do CPC, aplicável “ex vi” artigo 4.º do CPP, aplicável “ex vi” artigo 41.º do Decreto-Lei n.º 433/83, aplicável “ex vi” artigo 3.º, alínea b), do RGIT, aplicável “ex vi” artigo 18.º da Lei n.º 25/2006, de 30 de Junho), prejudicando o conhecimento do mérito do recurso.*

Isto porque, em matéria penal, como em matéria contra-ordenacional, vigora por imperativo constitucional e legal a regra da aplicação retroactiva da lei mais favorável – cfr. artigos 29.º, n.º 4 da CRP, 2.º, n.º 4 do Código Penal e 3.º, n.º 2 do Decreto-Lei n.º 433/82, aplicável “ex vi” artigo 3.º, alínea b) do RGI, aplicável “ex vi” artigo 18.º da Lei n.º 26/2006, de 30 de Junho) – daí que o facto de em causa nos autos estarem contra-ordenações praticadas em data anterior à da entrada em vigor da Lei nova não constitui obstáculo a essa aplicação se esta lei se revelar mais favorável.

E é precisamente isso que sucede.

Em primeiro lugar, porque o artigo 7.º da Lei n.º 50/2015, de 8 de Junho, ao dar nova redacção ao n.º 1 do artigo 7.º da Lei n.º 25/2006, procedeu à alteração dos limites mínimo e máximo das coimas aplicáveis às contra-ordenações previstas naquela lei no sentido da sua redução, pois que estas passaram a ser sancionadas com coima de valor mínimo correspondente a 7,5 vezes o valor da respectiva taxa de portagem, mas nunca inferior a €25 e de valor máximo correspondente ao quádruplo do valor mínimo da coima, com respeito pelos limites máximos previstos no Regime Geral das Infrações Tributárias, ao invés de serem sancionadas com coima de valor mínimo correspondente a 10 vezes o valor da respectiva taxa de portagem, mas nunca inferior a (euro) 25, e de valor máximo correspondente ao quádruplo do valor mínimo da coima, com respeito pelos limites máximos previstos no Regime Geral das Infrações Tributárias. Ora, tendo sido reduzidos os limites mínimo e máximo das coimas aplicáveis às contra-ordenações em causa, impõe-se necessariamente nova graduação da coima aplicada, que os tenha agora em conta, o que necessariamente implica uma nova decisão administrativa de aplicação da coima.

Em segundo lugar porque o artigo 7.º da Lei n.º 50/2015, de 8 de Junho, ao aditar ao artigo 7.º da Lei n.º 25/2006 os seus (novos) números 4 e 5, procedeu à unificação legal das infracções previstas naquela lei praticadas pelo mesmo agente, no mesmo dia, através da utilização do mesmo veículo e que ocorram na mesma infra-estrutura rodoviária, entendendo-se como tal as ocorridas em estrada cuja exploração está concessionada ou subconcessionada à mesma entidade, determinando que esta contra-ordenação única seja sancionada com coima cujo valor mínimo a que se refere o n.º 1 o correspondente ao cúmulo das taxas de portagem. Ora, esta unificação legal a que procedeu a lei nova, porque prescinde da averiguação das circunstâncias de que depende a contra-ordenação continuada, pode revelar-se, em concreto, mais favorável ao agente, daí que, verificados os respectivos pressupostos legais haverá que proceder à respectiva unificação da conduta delituosa e aplicar-lhe a cominação legalmente estabelecida, nos novos limites fixados pela nova lei, o que também necessariamente implica uma nova decisão administrativa de aplicação da coima.

Em terceiro lugar, porque a Lei n.º 51/2015 aprovou um regime excepcional de regularização de dívidas resultantes do não pagamento de taxas de portagem e coimas associadas, por utilização de

infra-estrutura rodoviária efetuada até ao último dia do segundo mês anterior ao da sua publicação – que consta dos seus artigos 1.º a 6.º -, no qual se prevê que o pagamento pelo agente da infracção da taxa de portagem e custos administrativos efectuado até 60 dias a contar da entrada em vigor da lei, determina, além do mais, a atenuação da coima associada ao incumprimento do dever de pagamento, atenuação especial esta que há-de efectuar-se ope legis e em termos diversos e mais favoráveis que os que decorrem das regras gerais sobre a atenuação especial da coima (cfr. o artigo 3.º da Lei n.º 51/2015 com o artigo 18.º, n.º 3 do Decreto-Lei n.º 433/82, aplicável subsidiariamente).

Finalmente, porque o mesmo regime excepcional, aprovado por aquela lei, prevê a redução legal das coimas não aplicadas ou não pagas (...) cuja regularização ocorreu antes da entrada em vigor da Lei n.º 51/2015, que venham a ser pagas até 60 dias a contar da entrada em vigor da lei (artigo 4.º, n.ºs 2 e 3 da Lei n.º 51/2015), havendo, obviamente, que apurar, neste caso como no anterior, se houve ou não adesão do agente da infracção ao regime excepcional e, em caso afirmativo, proceder à atenuação/redução das coimas em causa nos termos legais, o que implica também novas decisões de aplicação das coimas. (fim de citação)

Em face do exposto, as decisões administrativas de aplicação das coimas em causa nos presentes autos, tomadas em momento anterior ao da entrada em vigor da nova Lei, não podem subsistir, já que há que graduar as coimas aplicadas dentro dos novos limites legais, mais favoráveis ao agente da infracção e, por isso de a aplicação retroactiva.

E, por outro lado, há que eventualmente retirar as legais consequências do pagamento ao abrigo do regime excecional das taxas de portagem e/ou das coimas -, o que apenas poderá ser feito de modo adequado e eficiente pelos próprios Serviços, que não pelos Tribunais, a quem não cabe substituir-se à Administração nas decisões de aplicação coimas.

Nestes termos impõe-se ordenar a baixa dos autos à Autoridade Administrativa para que esta tenha a oportunidade de rever ou renovar as decisões de aplicação das coimas, em conformidade com o novo quadro legal.

7. -DECISÃO

Termos em que, face ao exposto, acordam os juízes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em:

- não admitir o recurso interposto do despacho que ordenou a apensação dos processos de contra-ordenação;

- admitir o recurso da decisão final e, quanto a este, revogar a decisão recorrida, procedendo questão prévia e de conhecimento oficioso, e anular a decisão administrativa sindicada, determinando a baixa dos autos à autoridade administrativa para que esta reveja ou renove as decisões de aplicação da coima em conformidade com a Lei n.º 50/2015, de 8 de Junho, nos termos supra expostos.

Sem custas.

Lisboa, 21 de Outubro de 2015. — *Pedro Delgado* (relator) — *Isabel Marques da Silva* — *Fonseca Carvalho*.

(¹) Neste sentido *Contra-ordenações, Anotações ao Regime Geral*, Jorge Lopes de Sousa e Simas Santos, 6ª edição, pag. 535.

Acórdão de 21 de Outubro de 2015.

Assunto:

Contra-ordenação fiscal. Portagens. «Recurso para a melhoria da aplicação do direito e para uniformização de jurisprudência». Lei n.º 50/2015, de 8 de Junho.

Sumário:

I — Justifica-se a admissão do recurso ao abrigo do n.º 2 do artigo 73.º do RGCO – para melhoria da aplicação do direito e promoção da uniformidade da jurisprudência -, de decisão proferida em processo de contra-ordenação tributário no qual se suscite questão nova, sobre a qual ainda não houve oportunidade de fixar orientação jurisprudencial superior, ou quando o decidido contrarie a orientação jurisprudencial superior já fixada.

II — *Estando em causa nos presentes autos decisão de aplicação de coima por não pagamento ou pagamento viciado de taxas de portagem em infra-estruturas rodoviárias, p.p. pela Lei n.º 25/2006, de 30 de Junho, e, sendo do conhecimento público que esta lei foi objecto de recente alteração pela Lei n.º 50/2015, de 8 de Junho, concluindo-se que esta Lei se repercute necessária e inelutavelmente na decisão de aplicação de coima questionada nos autos – por imposição constitucional e legal do princípio da aplicação retroactiva da lei nova mais favorável – haverá que oficiosamente ordenar a baixa dos autos à autoridade administrativa para que esta reveja ou renove tal decisão em conformidade com o disposto na Lei n.º 50/2015, de 8 de Junho.*

Processo n.º 833/15-30.

Recorrentes: Ministério Público e Fazenda Pública.

Recorrido: A.....

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

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

- Relatório -

1 – Da decisão do Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto, de 5 de Fevereiro de 2015, que, no recurso de contra-ordenação interposto por A..... contra decisão de aplicação de coima por falta de pagamento de taxa de portagem, anulou a *decisão administrativa que condenou a arguida e ordenou a remessa dos autos à Autoridade Administrativa – Serviço de Finanças de Vila Nova de Gaia – 3, para que proceda à apensação dos processos de contra-ordenação ou organize um único processo, do qual resulte a aplicação de uma coima única*, interpuseram recurso para este Supremo Tribunal o Ministério Público e a Fazenda Pública, rematando as respectivas alegações de recurso com as seguintes conclusões:

1.1 Recurso do Ministério Público:

1.^a *No processo de contra-ordenação tributária, por força do disposto no art. 3.º b) e 81.º do RGIT, remetidos os autos ao tribunal competente e apresentados ao juiz pelo MºPº, nos termos do artº 62º do RGCO o juiz ou não aceita o recurso nos termos do art. 63.º do RGCO, ou o decide, em conformidade com o art. 64.º do RGCO.*

2.^a *Nos termos do artº 25º do CPP – aplicável por força do art. 3.º b) do RGIT e 41.º, n.º 1 do RGCO, há conexão de processos quando o mesmo agente tiver cometido várias contra-ordenações e para todas elas organiza-se um só processo ou procede-se à apensação de todos no caso de terem sido instaurados vários – art. 29º 1 e 2 do CPP.*

3.^a *A falta de apensação dos processos de contra-ordenação pela autoridade administrativa não integra qualquer das nulidades elencadas no art. 118.º e 119.º do CPP porque estas, com excepção do emprego da forma de processo especial fora dos casos previstos na lei, não são aplicáveis ao processo de contra-ordenação.*

4.^a *Assim, face ao teor do art. 118.º n.º 1 e 2 do CPP, porque não está expressamente cominada a falta de apensação como nulidade, o acto é irregular.*

5.^a *Uma vez que os autos comprovam a existência de uma situação de conexão subjectiva de processos, que estão todos na fase do julgamento, nada impede que se proceda agora à sua apensação, nos termos dos artigos 24º n.º 2 e 25º do CPP, àquele que respeitar à contra-ordenação determinante da competência por conexão nos termos do art. 29.º n.º 2 do CPP proferindo-se depois o despacho previsto no art. 64.º do RGCO (cfr, neste sentido, Ac STA de 04.03.2015, proc. n.º 01396/14)*

6.^a *Esta parece ser a melhor solução a dar ao caso sendo certo que será ela a única que pode beneficiar a recorrente. Pelo facto do Tribunal estar vinculado ao princípio da proibição da “reformatio in pejus” previsto no art. 72º-A do RGCO pelo que não poderá aplicar uma coima superior à aplicada pela autoridade administrativa.*

7.^a *O mesmo pode não ocorrer se for mantida a anulação da decisão recorrida pois a autoridade administrativa, na determinação da medida da coima nos termos do art. 7.º da Lei 25/2006 de 30 de Junho, pode vir a aplicar uma coima de valor superior*

8.^a *Uma vez que no âmbito do RGIT vigora o regime do cúmulo material das penas, a pena única é a que resultar da soma de todas as coimas concretas*

9.^a *A decisão recorrida, ao anular a decisão que aplicou a coima e ao determinar a remessa dos autos à autoridade administrativa para apensação dos processos e aplicação de uma coima única, violou por erro de interpretação o disposto nos artigos 63.º e 64.º do RGCO, 3º b) e 81.º do RGIT e, 24º n.º 2 e 29º do CPP*

10.^a *O presente recurso é admissível nos termos do art. 73.º n.º 2 do RGCO, por tal se afigurar manifestamente necessário à melhoria da aplicação do direito e a promoção da uniformização das decisões judiciais e das autoridades administrativas.*

Termos em que deve ser dado provimento ao presente recurso, revogando-se a decisão recorrida e substituída por outra que determine o prosseguimento dos autos com a identificação de todos os processos de contra-ordenação instaurados contra a arguida, remetidos a juízo e que se encontram na mesma fase processual e, determinando a sua apensação, com prolação de decisão nos termos do art. 64.º do RGCO, como é de lei e JUSTIÇA

1.2 Recurso da Fazenda Pública:

QUESTÃO PRÉVIA – Requerimento (art. 74.º, n.º 2 do RGCO)

A. *Vem o presente recurso interposto da sentença que decidiu pela existência de uma questão prévia que obsta ao conhecimento da causa e, em consequência, decidiu “anular a decisão administrativa” que condenou o(a) arguido (a), “ordenando a remessa dos presentes autos à Autoridade Administrativa (...) para que proceda à apensação dos processos de contra-ordenação ou organize um único processo, do qual resulte a aplicação de uma coima única”, o qual se circunscreve à questão de direito da anulação da decisão administrativa, apreciada pelo douto Tribunal a quo.*

B. *Para assim decidir, considerou o Tribunal a quo, em síntese que, “impunha-se à Autoridade Administrativa que organizasse um único processo administrativo ou procedesse à apensação dos processos que se encontrassem na mesma fase, para efeitos de aplicação de uma coima única – nos termos do supra referido artigo 25.º do Regime Geral das Infracções Tributárias”, concluindo que a omissão destes procedimentos e operações determinam a anulação da decisão administrativa.*

C. *Quanto à anulação da decisão administrativa determinada pelo douto Tribunal a quo, entende a Fazenda Pública, salvo melhor opinião, que não pode proceder o argumento expendido na dita decisão a quo, não se conformando a Fazenda Pública com a mesma e considerando que tal decisão judicial padece de erro de direito, urgindo assim, a promoção da uniformização da jurisprudência face ao inerente perigo de repetição e desigualdade na aplicação entre os diversos tribunais tributários de 1ª instância, tudo nos termos do disposto no art. 83º do RGIT, em conformidade com o art. 73º, n.º 2 do RGCO, aplicável por força da alínea b) do art. 3º do RGIT - cfr. Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 07-11-2012, proc. 0704/12; Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 17-01-2007, proc. 01124/06 (in www.dgsi.pt).*

D. *A questão da legalidade da apensação e da subsequente anulação da decisão por falta de realização do cúmulo material não é pacífica, aliás, como já constatou o Venerando Supremo Tribunal Administrativo nos recentes acórdãos n.ºs 074/15, de 11-03-2015, n.º 01557/14 de 11-03-2015 e 01396/14 de 04-03-2015, nos seguintes termos: “Este Supremo Tribunal tem conhecimento, por dever de ofício, que a questão que aqui vem colocada, e outras semelhantes, se colocam, e virão a colocar-se, em centenas ou milhares de processos que já se encontram pendentes nos TAFS e outros ainda que se encontram na fase procedimental administrativa, pelo que, havendo a necessidade premente de definir o direito aplicável a todas a estas situações, sendo certo que nos vários Tribunais se tem decidido de forma diferente, com esse fundamento admite-se o recurso que nos vem dirigido, nos termos do artigo 73º, n.º 2 do RGIMOS – in Ac. STA n.º 074/15, de 11-03-2015.*

E. *O recurso que se pretende interpor ao abrigo do n.º 2 do art. 73º do RGCO, ex vi art. 3.º, alínea b) do RGIT, respeitando a uma questão que não é pacífica na jurisprudência, configura-se como manifestamente necessário à melhoria da aplicação do direito por forma a garantir a eficácia do princípio da igualdade dos cidadãos nesta questão, visando-se assim alcançar a sua uniformidade e estabilidade no nosso ordenamento jurídico, pelo que o seu conhecimento realiza interesses de ordem pública, motivo pelo qual, desde já se requer a sua admissão, conforme disposto nos n.ºs 2 e 3 do art. 74º do RGCO.*

QUESTÃO PRINCIPAL

F. *Quanto à legitimidade da Fazenda Pública para interpor o presente recurso, importa ter em conta que, com a proposta de Lei n.º 496/2012, de 10 de Outubro de 2012, de aprovação do Orçamento do Estado para 2013, foi alterada a redacção do art. 83º do RGIT, passando o representante da Fazenda Pública, por força do n.º 1 da referida norma, a ter legitimidade para interpor recurso da decisão proferida pelo tribunal, ampliando-se, deste modo, a sua possibilidade de intervenção no processo de contra-ordenação, que antes se limitava à produção de prova, nos termos do art. 81º, n.º 2 do RGIT.*

G. *Deste modo, e tendo em conta a unidade do sistema jurídico e a aplicação subsidiária do RGCO neste âmbito, por força do art. 3.º, alínea b) do RGIT, com a alteração legislativa ocorrida, a Fazenda Pública tem também legitimidade para recorrer nos recursos de processos de contra-ordenação tributária, ao abrigo do n.º 2 do art. 73º do RGCO.*

H. *Quanto ao efeito do presente recurso, entende a Fazenda Pública que, no regime previsto nos artigos 83º e 84º, ambos do R.G.I.T., complementado pelo R.G.C.O., mormente os artigos 70º, 73º, 74º, 75º, 79º, 88º e 89º, de aplicação subsidiária, não é possível a execução das coimas e sanções acessórias antes do trânsito em julgado ou de se ter tornado definitiva a decisão administrativa que as aplicar, sendo esta a única interpretação que assegura a constitucionalidade material deste art. 84º, do R.G.I.T., nos casos em que o recurso é interposto de decisão condenatória, assim não sendo necessário a prestação de garantia para que o mesmo recurso goze de efeito suspensivo da decisão recorrida*

- conforme se doutrinou no Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, de 15-11-2011, processo n.º 04847/11; e na esteira do entendimento dos Conselheiros Jorge Lopes de Sousa e Simas Santos em “Regime Geral das Infracções Tributárias anotado”, 4ª edição, 2010, em anotação ao art. 84º, página 582 e seguintes.

I. Neste sentido, não deverá ser considerada exequível para efeitos de decisão de instauração de processo de execução fiscal, a decisão judicial proferida nestes autos que decidiu pela anulação das decisões de aplicação das coimas destes autos e dos processos apensados e os ulteriores termos do processo, face à pendência do presente recurso, sob pena de se afectar o efeito útil do mesmo.

QUESTÃO PRINCIPAL

J. Considerou o douto Tribunal a quo, estar verificado um vício da decisão de aplicação da coima, determinada pelo Chefe do Serviço de Finanças competente, que obsta ao conhecimento do mérito, unicamente por não ter procedido à apensação dos processos de contra-ordenação que correm contra o (a) mesmo (a) arguido(a) e que estejam na mesma fase, nos termos do art. 25º do RGIT, procedendo de seguida à fixação de uma coima única.

K. As nulidades insupríveis a ocorrer no âmbito do processo de contra-ordenação tributário, são taxativas e têm a sua previsão no art. 63º do RGIT, o qual não abarca, salvo melhor opinião, o regime do cúmulo material, a aplicar em caso de concurso de contra-ordenações.

L. Os “requisitos legais” [cfr. art. 63º, n.º 1, alínea d)], da decisão de aplicação das coimas que possam estar em falta e que se reportam à fase administrativa do processo de contra-ordenação tributário, são os constantes do art. 79º do RGIT, os quais foram integralmente respeitados pela entidade administrativa competente em todas as decisões de aplicação de coimas presentes nestes autos.

M. A falta de aplicação do regime do concurso, previsto no art. 25º, não constitui um requisito legal da decisão, susceptível de configurar uma nulidade conducente à anulação da decisão.

N. A revelar-se a sua falta, o que não se concede, como se desenvolverá, sempre seria uma mera nulidade dependente de arguição dos interessados, na fase administrativa, conforme estabelece o art. 120.º do Código de Processo Penal – CPP, aplicável por força do preceituado na alínea b) do art. 3º do RGIT e do n.º 1 do art. 41.º do RGCO, entendendo-se contudo, pelos motivos explanados, que se está perante uma mera irregularidade a arguir pelos interessados, a contar da notificação para apresentação de defesa (cfr. art. 70.º e 76.º do RGIT), fazendo-se assim a aplicação do invocado art. 123.º do CPP, com as necessárias adaptações ao processo de contra-ordenação tributário, porquanto,

O. É competência exclusiva da autoridade administrativa, a apreciação e decisão pela existência ou não do concurso de infracções e subsequente aplicação do art. 25º do RGIT, na fase administrativa, pressupondo, o montante, a verificação do elemento de conexão entre os processos nos termos do art. 36º do RGCO, o que consubstancia um acto exclusivamente administrativo, face ao disposto no art. 33º do RGCO, aplicável ex vi art. 3º, alínea b) do RGIT.

P. A imposição judicial de análise e tramitação conjunta de processos na fase administrativa, consubstancia a violação do **princípio da separação de poderes**, limitando a actuação da administração fiscal, o seu conhecimento e apreciação dos processos que são da sua competência, salvaguardando, claro está, o facto de a questão do concurso de infracções nem sequer ter sido suscitada pelo próprio arguido, no sentido em que, o Tribunal “não pode ofender a autonomia do poder administrativo [o núcleo essencial da sua discricionariedade], enquanto medida definida pela lei daquilo que são os poderes próprios de apreciação ou decisão conferidos aos órgãos da Administração”, porquanto, “os poderes dos tribunais administrativos abarcam apenas as vinculações da Administração por normas e princípios jurídicos, ficando de fora da sua esfera de sindicabilidade o ajuizar sobre a conveniência e oportunidade da actuação da Administração, mormente o controlo actuação ao abrigo de regras técnicas ou as escolhas/opções feitas pela mesma na e para a prossecução do interesse público, salvo ofensa dos princípios jurídicos enunciados no art. 266º, n.º 2 da CRP” - conforme Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte de 01-10-2010, proc. n.º 00514/08.4BEPNF, in www.dgsi.pt.

Q. Não há nenhuma omissão legal que justifique e fundamente a aplicação subsidiária dos artigos 24º, 25º e 29º do CPP, na fase administrativa, conforme consta da douta decisão a quo, atento o disposto no art. 36.º do RGCO.

R. A douta sentença, ao fazer apelo ao Acórdão deste Venerando Supremo Tribunal, de 30-03-2011, processo n.º 0757/10, desconsidera a relevante alteração legislativa ocorrida com a Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro, que aprovou o orçamento de estado para 2011, e que veio **repor a regra do cúmulo material**, em detrimento do regime do cúmulo jurídico, sem prejuízo, claro está, da aplicação do regime abstractamente mais favorável ao contribuinte, no caso de actos praticados ainda na vigência da lei anterior, o que claramente não é o caso, pelo que o invocado Acórdão assenta integralmente em pressupostos diversos face ao actual regime legal.

S. In casu, seria ilegal a aplicação do cúmulo jurídico, dado que todos os factos em apreço, são posteriores à alteração ocorrida na norma do art. 25º do RGIT, com a Lei do Orçamento para 2011 (Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro).

T. Conforme o douto entendimento dos Conselheiros Jorge Lopes de Sousa e Simas Santos em “Regime Geral das Infracções Tributárias anotado”, 4ª edição, 2010, em anotação ao art. 25º, página 291, “no regime do cúmulo material, a coima única a aplicar é a soma das coimas aplicadas a cada uma das contra-ordenações, não havendo lugar a qualquer redução”, salvaguardando claramente que, “estando a regra do cúmulo material expressamente estabelecida na redacção inicial deste art. 25º do RGIT e na introduzida Lei do Orçamento para 2011 não há lacuna de regulamentação sobre a forma de efectuar o cúmulo das coimas, pelo que não há suporte para fazer apelo ao RGCO, pois este diploma, como legislação subsidiária que é [art. 3º, alínea b) do RGIT], apenas é de aplicação em matérias em que o RGIT não contenha normas próprias.”

U. Não há nenhuma omissão legal que justifique e fundamente a aplicação subsidiária do RGCO, quanto ao regime do concurso, através do qual se aplicaria subsidiariamente o CPP, ao contrário do douto entendimento vertido na decisão a quo, desde logo, porque neste âmbito, o legislador optou no RGCO por manter a aplicação de um regime de cúmulo jurídico, vertido no seu art. 19.º, distanciando-se assim de forma clara e deliberada no actual regime jurídico aplicável às contra-ordenações tributárias.

V. Não pode igualmente a autoridade administrativa tributária, aferir a existência de eventual contra-ordenação continuada, cujo preceituado no art. 30º e 79º do Código Penal, subsidiariamente aplicável nos termos do art. 32º do RGCO, não têm aplicação face à actual redacção do art. 25º do RGIT, seguindo-se neste âmbito, de perto, as decisões do Tribunal Central Administrativo Sul de 27-11-2007, processo n.º 01804/07 e de 23-09-2008, proc. n.º 01767/07, ambas consultáveis in www.dgsi.pt.

W. Conforme refere o Professor Germano Marques da Silva, in “Direito Penal Português”, Parte Geral II – Teoria do Crime, 1998, pág. 315 e seguintes, “o crime continuado constitui realmente uma pluralidade de crimes, apenas unificados para efeitos de punição e parece-nos ser esta a construção que convém à face da lei portuguesa... (cfr. pág. 319).

X. Em caso concurso, o actual regime limita-se sempre ao cúmulo material, valendo a máxima, “quot delicia tot poenae”, sendo que a cada infracção é imputada a coima correspondente, ou seja, as sanções são aritmeticamente somadas, depois de se ter procedido à determinação individualizada de cada uma. **Y.** Neste âmbito, releva a decisão do Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de 19/06/2007, proc. n.º 01768/07 (in www.dgsi.pt), no sentido em que “no actual RGIT não há lugar ao concurso de infracções com a cominação de uma coima única” e que “deixou de existir a principal característica que enforma o regime do concurso de crimes - a aplicação de uma pena única em cúmulo jurídico - desta forma se perdendo o principal interesse no concurso, a não ser de índole de eventual economia processual”.

Z. Importa ainda ter em conta, para compreensão dos regimes em apreço, a análise do Professor Doutor Taipa de Carvalho, in “Direito Penal Parte Geral – Questões Fundamentais”, Publicações Universidade Católica, Porto, 2003, pág. 172, que se transcreve: “Também não parece aceitável o regime do **cúmulo jurídico** estabelecido, no art. 19.º, para o **concurso de contra-ordenações**. As razões subjacentes ao regime do cúmulo jurídico, no caso de concurso de crimes (CP, art. 77º), não procedem no caso das coimas. Essas razões são, especialmente, as seguintes: a um determinado aumento de duração da pena de prisão corresponderá um aumento muito maior do sofrimento que é conatural a esta pena de privação da liberdade (...); sendo conatural à pena de prisão um efeito de dessocialização (...) Mas, como nenhuma destas razões se verifica em relação à aplicação de coimas, é meu entendimento que, aqui, deveria vigorar o regime do **cúmulo material**, em que a coima final seria igual à soma das coimas concretamente aplicadas ao conjunto das contra-ordenações praticadas.”

AA. Não existe no RGIT, nem no RGCO, norma legal que preveja a apensação de processos de contra-ordenação, todavia, o artigo 36º do RGCO, aplicável subsidiariamente ao RGIT, prevê a “competência por conexão” em caso de concurso efectivo de contra-ordenações.

BB. E o art. 25º do RGIT, sendo de aplicação na fase administrativa, pressupõe necessariamente a apreciação e decisão sobre a conexão entre os processos a que se aplicará o regime do cúmulo material, por conjugação do disposto no art. 36º do RGCO e 25º do RGIT, inclusivamente, se os processos administrativos se encontram na mesma fase e se são da mesma competência territorial.

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

DD. Sucede que, não houve nenhuma apensação de processos do(a) arguido(a)/recorrente, pela autoridade tributária, tendo sido este processo de contra-ordenação tramitado autonomamente.

EE. Com todo o respeito que nos merece a fundamentação expendida pelo douto Tribunal a quo, entende a Fazenda Pública que a decisão que determina a anulação da decisão da coima aplicada, por falta de apensação dos processos do mesmo contribuinte e por falta de fixação de uma coima única, é ilegal por falta de previsão legal.

FF. Face a todo o exposto, entende a Fazenda Pública, com a ressalva do devido respeito, que é muito, que a douda sentença sob recurso enferma de erro na aplicação do direito, fazendo errônea

*interpretação e aplicação do disposto nas normas legais aplicáveis, mais concretamente as que regem a aplicação do cúmulo material às contra-ordenações em concurso, concretamente os artigos 25.º, 63.º e 79.º, todos do RGIT e ainda o artigo 36.º do RGCO, norma esta por sua vez aplicável ao abrigo do disposto na alínea b) do art. 3.º do RGIT, atendendo a que, a autoridade administrativa competente não procedeu à apensação de quaisquer processos de contra-ordenação do(a) arguido(a)/recorrente, o que não constitui um vício que possa afectar o valor da decisão administrativa, que deva ser conhecido officiosamente (cfr. artigos 120.º a 123.º do CPP, aplicáveis por força do preceituado na alínea b) do art. 3.º do RGIT e do n.º 1 do art. 41.º do RGCO), atendendo ao actual regime em vigor do **cúmulo material**, aplicável aos processos de contra-ordenação tributária.*

Termos em que,

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

2 – O Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto junto deste STA emitiu o parecer de fls. 97/98 dos autos, concluindo no sentido de que *deve ser dado provimento aos recursos, revogar-se a sentença recorrida, baixando os autos à 1.ª instância para apreciação das questões suscitadas pela recorrida.*

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

- Fundamentação –

3 – Questões a decidir

Haverá previamente que decidir da admissibilidade dos recursos, interpostos ao abrigo do disposto no n.º 2 do artigo 73.º do Regime Geral do Ilícito de Mera Ordenação Social (RGIMOS) subsidiariamente aplicável – para *melhoria da aplicação do direito ou promoção da uniformidade da jurisprudência* –, porquanto o valor da causa é inferior ao da alçada (cfr. o artigo 83.º, n.º 1 do RGIT) e este STA não se encontra vinculado pela decisão de admissão do recurso proferida pelo tribunal *a quo*.

Caso sejam de admitir, suscita-se a questão de saber se a decisão recorrida enferma de erro de julgamento ao ter anulado a decisão administrativa de aplicação da coima que condenou a arguida e ordenou a remessa dos autos à Autoridade Administrativa – Serviço de Finanças de Vila Nova de Gaia – 3, para que proceda à apensação dos processos de contra-ordenação ou organize um único processo, do qual resulte a aplicação de uma coima única.

Não obstante, estando em causa recurso de decisão de aplicação de *coima por não pagamento ou pagamento viciado de taxas de portagem em infra-estruturas rodoviárias* – matéria primariamente regulada pela Lei n.º 25/2006, de 30 de Junho –, importa, como questão prévia à do conhecimento do mérito dos recursos, officiosamente decidir das consequências da entrada em vigor da Lei n.º 50/2015, de 8 de Junho nos recursos de decisões de aplicação de coimas por contra-ordenações daquela natureza pendentes nos tribunais tributários, porquanto a questão de aplicação no tempo de lei mais favorável constitui uma questão prévia de conhecimento officioso, que prejudica, imediatamente, a apreciação das restantes questões objecto do recurso, dado que a apreciação da situação da recorrida, à luz da nova Lei poderá envolver a repetição do que tiver sido anteriormente processado (cfr. artigo 608.º, n.º 2, do CPC, aplicável “*ex vi*” artigo 4.º do CPP, aplicável “*ex vi*” artigo 41.º do Decreto-Lei n.º 433/83, aplicável “*ex vi*” artigo 3.º, alínea b), do RGIT, aplicável “*ex vi*” artigo 18.º da Lei n.º 26/2006, de 30 de Junho).

As questões da legitimidade da Fazenda Pública para o recurso e do efeito destes, suscitadas pela recorrente Fazenda Pública (conclusões F a I das suas alegações de recurso) não são questões controvertidas nos presentes autos, pois que foi reconhecida legitimidade à recorrente e os recursos foram admitidos com subida imediata (cfr. despacho de admissão a fls. 87 dos autos), pelo que sobre tais questões não há que emitir pronúncia.

5. Da admissibilidade dos recursos ao abrigo do artigo 73.º, n.º 2 do RGCO, subsidiariamente aplicável

Constitui jurisprudência pacífica deste STA a possibilidade de, independentemente do valor da coima aplicada, poder ser admitido recurso de contra-ordenação tributária ao abrigo do n.º 2 do artigo 73.º do RGCO, aplicável subsidiariamente *ex vi* da alínea b) do artigo 3.º do RGIT, «*quando tal se afigure manifestamente necessário à melhoria da aplicação do direito ou à promoção da uniformidade da jurisprudência*».

Os recorrentes justificam a admissão do recurso no facto da mesma padecer de *erro de direito, urgindo, assim, a promoção da uniformização da jurisprudência face ao inerente perigo de repetição e desigualdade na aplicação entre os diversos tribunais tributários de 1.ª instância*, pronunciando-se o Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto junto deste STA igualmente no sentido da admissão do recurso.

Ora, atendendo a que há notícia de que estão pendentes nos tribunais tributários milhares de processos de contra-ordenação por falta de pagamento ou pagamento viciado de taxas de portagem, justifica-se à admissão do recurso para este STA quando em causa esteja questão nova, sobre a qual não houve ainda oportunidade de fixar orientação jurisprudencial superior, ou quando o decidido contrarie a orientação jurisprudencial superior já fixada, pois que, nestes casos, o recurso visará indubitavelmente *a melhor aplicação do direito e a promoção da uniformização de jurisprudência*, como postulado pelo n.º 2 do artigo 73.º do RGCO, subsidiariamente aplicável *ex vi* da alínea b) do artigo 3.º do RGIT.

É o que sucede no caso dos autos, em que a decisão recorrida se afigura desconforme ao que vem sendo decidido por este STA em recursos de contra-ordenação tributários por não pagamento de Imposto Único de Circulação - IUC (cfr. os Acórdãos de 17 de Junho de 2015, rec. n.º 369/15, de 9 de Setembro de 2015, rec. n.º 70/15 e de 7 de Outubro de 2015, rec. n.º 645/14), daí que se julgue justificada a admissão do recurso ao abrigo do n.º 2 do artigo 73.º do RGCO, em ordem à *promoção da uniformidade da jurisprudência* e à *melhoria da aplicação do direito*, havendo, pois, que dele conhecer, designadamente por se afigurar necessário ajuizar se este entendimento jurisprudencial é igualmente válido quando em causa estejam, como nos autos, coimas por falta de pagamento ou pagamento viciado de taxas de portagem em infra-estruturas rodoviárias.

6 – Apreciando.

6.1 Questão prévia: Consequências da entrada em vigor da Lei n.º 50/2015, de 8 de Junho nos recursos de decisões de aplicação de coimas por não pagamento ou pagamento viciado de taxas de portagem em infra-estruturas rodoviárias

Estando em causa nos presentes autos decisões de aplicação de coimas *por não pagamento ou pagamento viciado de taxas de portagem em infra-estruturas rodoviárias*, p.p. pela Lei n.º 25/2006, de 30 de Junho, e, sendo do conhecimento público que esta lei foi objecto de recente alteração pela Lei n.º 50/2015, de 8 de Junho que, além do mais, aprovou um *regime excepcional de regularização de dívidas resultantes do não pagamento de taxas de portagem e coimas associadas, por utilização de infra-estrutura rodoviária*, importa como questão prévia e de conhecimento oficioso ajuizar das consequências da entrada em vigor da nova lei nos recursos de decisões de aplicação de coimas por contra-ordenações daquela natureza pendentes nos tribunais tributários, porquanto a questão de aplicação no tempo de lei mais favorável constitui uma questão prévia de conhecimento oficioso, que prejudica, imediatamente, a apreciação das restantes questões objecto do recurso, dado que a apreciação da situação dos autos, à luz da nova Lei poderá envolver a repetição do que tiver sido anteriormente processado (cfr. artigo 608.º, n.º 2, do CPC, aplicável “ex vi” artigo 4.º do CPP, aplicável “ex vi” artigo 41.º do Decreto-Lei n.º 433/83, aplicável “ex vi” artigo 3.º, alínea b), do RGIT, aplicável “ex vi” artigo 18.º da Lei n.º 25/2006, de 30 de Junho), prejudicando o conhecimento do mérito do recurso.

Isto porque, em matéria penal, como em matéria contra-ordenacional, vigora por imperativo constitucional e legal a regra da aplicação retroactiva da lei mais favorável – cfr. artigos 29.º, n.º 4 da CRP, 2.º, n.º 4 do Código Penal e 3.º, n.º 2 do Decreto-Lei n.º 433/82, aplicável “ex vi” artigo 3.º, alínea b) do RGI, aplicável “ex vi” artigo 18.º da Lei n.º 26/2006, de 30 de Junho) – daí que o facto de em causa nos autos estarem contra-ordenações praticadas em data anterior à da entrada em vigor da Lei nova não constitui obstáculo a essa aplicação se esta lei se revelar mais favorável.

E é precisamente isso que sucede.

Em primeiro lugar, porque o artigo 7.º da Lei n.º 50/2015, de 8 de Junho, ao dar nova redacção ao n.º 1 do artigo 7.º da Lei n.º 25/2006, procedeu à alteração dos limites mínimo e máximo das coimas aplicáveis às contra-ordenações previstas naquela lei no sentido da sua redução, pois que estas passaram a ser sancionadas com coima *de valor mínimo correspondente a 7,5 vezes o valor da respectiva taxa de portagem, mas nunca inferior a €25 e de valor máximo correspondente ao quádruplo do valor mínimo da coima, com respeito pelos limites máximos previstos no Regime Geral das Infracções Tributárias*, ao invés de serem sancionadas com coima *de valor mínimo correspondente a 10 vezes o valor da respectiva taxa de portagem, mas nunca inferior a (euro) 25, e de valor máximo correspondente ao quádruplo do valor mínimo da coima, com respeito pelos limites máximos previstos no Regime Geral das Infracções Tributárias*. Ora, tendo sido reduzidos os limites mínimo e máximo das coimas aplicáveis às contra-ordenações em causa, impõe-se necessariamente nova graduação da coima aplicada, que os tenha agora em conta, o que necessariamente implica uma nova decisão administrativa de aplicação da coima. E nem se diga que, tendo sido aplicada uma coima cujo valor mínimo corresponde ao mínimo legal, não haverá que efectuar nova graduação, pois que a decisão de aplicação da coima considerou que os limites mínimo e máximo da coima aplicável eram de idêntico valor - 25€ -, o que, em matéria sancionatória corresponde a um absurdo jurídico, incompatível com os princípios da culpa, da necessidade e da proporcionalidade.

Em segundo lugar porque o artigo 7.º da Lei n.º 50/2015, de 8 de Junho, ao aditar ao artigo 7.º da Lei n.º 25/2006 os seus (novos) números 4 e 5, procedeu à unificação legal das infracções previstas naquela lei *praticadas pelo mesmo agente, no mesmo dia, através da utilização do mesmo veículo e que ocorram na mesma infra-estrutura rodoviária*, entendendo-se como tal as ocorridas *em estrada cuja exploração está concessionada ou subconcessionada à mesma entidade*, determinando que esta contra-ordenação única seja sancionada com coima cujo *valor mínimo a que se refere o n.º 1 é o correspondente ao cúmulo das taxas de portagem*. Ora, esta unificação legal a que procedeu a lei nova, porque prescinde da averiguação das circunstâncias de que depende a contra-ordenação continuada, pode revelar-se, em concreto, mais favorável ao agente, daí que, verificados os respectivos pressupostos legais haverá que proceder à respectiva unificação da conduta delituosa e aplicar-lhe a cominação legalmente estabelecida, nos novos limites fixados pela nova lei, o que também necessariamente implica uma nova decisão administrativa de aplicação da coima.

Em terceiro lugar, porque a Lei n.º 51/2015 aprovou um *regime excepcional de regularização de dívidas resultantes do não pagamento de taxas de portagem e coimas associadas, por utilização de infra-estrutura rodoviária efectuada até ao último dia do segundo mês anterior* ao da sua publicação – que consta dos seus artigos 1.º a 6.º -, no qual se prevê que o pagamento pelo agente da infracção da taxa de portagem e custos administrativos efectuado *até 60 dias a contar da entrada em vigor* da lei, determina, além do mais, a *atenuação da coima associada ao incumprimento do dever de pagamento*, atenuação especial esta que há-de efectuar-se *ope legis* e em termos diversos e mais favoráveis do que os que decorrem das regras gerais sobre a atenuação especial da coima (cfr. o artigo 3.º da Lei n.º 51/2015 com o artigo 18.º, n.º 3 do Decreto-Lei n.º 433/82, aplicável subsidiariamente).

Finalmente, porque o mesmo regime excepcional, aprovado por aquela lei, prevê a redução legal das coimas *não aplicadas ou não pagas (...)* cuja regularização ocorreu antes da entrada em vigor da Lei n.º 51/2015, que venham a ser pagas *até 60 dias a contar da entrada em vigor da lei* (artigo 4.º, n.ºs 2 e 3 da Lei n.º 51/2015), havendo, obviamente, que apurar, neste caso como no anterior, se houve ou não adesão do agente da infracção ao regime excepcional e, em caso afirmativo, proceder à atenuação/redução das coimas em causa nos termos legais, o que implica também nova decisão de aplicação da coima.

Pelas razões expostas, a decisão administrativa de aplicação da coima sindicada nos presentes autos não podem manter-se - desde logo, porque haverá que graduar a coima aplicada atendendo aos novos limites legais e eventualmente retirar as legais consequências do pagamento ao abrigo do *regime excepcional das taxas de portagem e/ou das coimas* -, o que apenas poderá ser feito de modo adequado e eficiente pelos próprios Serviços, que não pelos Tribunais, a quem não cabe substituir-se à Administração nas decisões de aplicação coimas, antes escrutinar, se para tal solicitados, se tais decisões são conformes à Lei e ao Direito.

A decisão de aplicação de coima que está na origem dos presentes autos – como, aliás, a decisão recorrida -, foi tomada em momento anterior ao da entrada em vigor da nova Lei, mas esta repercutiu-se inelutavelmente nela, como supra demonstrado, impedindo que possa subsistir nos termos em que foi proferida.

Impõe-se, em consequência, a baixa dos autos à Autoridade Administrativa para que esta tenha a oportunidade de a rever ou renovar, em conformidade com o novo quadro legal, o que se determina.

Prejudicado fica o conhecimento do objecto dos recursos.

Neste sentido, o Acórdão deste STA do passado dia 14 de Outubro, rec. n.º 766/15, por nós relatado.

- Decisão -

7 - Termos em que, face ao exposto, acordam os juízes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em conceder provimento aos recursos e, procedendo questão prévia e de conhecimento oficioso, revogar a decisão recorrida e determinar a baixa dos autos à autoridade administrativa para que esta reveja ou renove a decisão de aplicação da coima em conformidade com a Lei n.º 50/2015, de 8 de Junho, nos termos supra expostos.

Sem custas.

Lisboa, 21 de Outubro de 2015. — *Isabel Marques da Silva* (relatora) — *Pedro Delgado* — *Fonseca Carvalho*.

Acórdão de 21 de Outubro de 2015.

Assunto:

IRS. Reclamação para a Comissão de Revisão. Correções Técnicas.

Sumário:

I — De acordo com o disposto no artigo 66.º, n.º 2, alínea c) e 3 do CIRS, na redacção do Decreto-Lei n.º 7/96 de 7 de Fevereiro, a Direcção-Geral das Contribuições e Impostos procedia à fixação do conjunto dos rendimentos líquidos sujeitos a tributação quando os rendimentos declarados não correspondessem aos efectivos ou se afastassem dos legalmente presumidos, sendo que nesses casos o sujeito passivo seria previamente notificado para, no prazo de 15 dias, apresentar a declaração em falta ou substituir a declaração apresentada, sem prejuízo das sanções aplicáveis.

- II — Não há lugar a tal notificação se contribuinte apresentou as declarações de rendimentos anuais, que, na sequência de acção inspectiva da Administração Fiscal foram submetidas a correcções técnicas decorrentes de divergência na qualificação de factos ou documentos com relevância para a liquidação do imposto.
- III — Por força da redacção que ao artigo 68.º do CIRS foi dada pelo Decreto-Lei n.º 472/99, de 8/11, a admissibilidade da reclamação para a revisão da matéria tributável ficou cingida aos casos em que essa matéria tivesse sido fixada por métodos indirectos, em consonância com regime de revisão da matéria tributável previsto no artigo 91.º e segs. da LGT.
- IV — De acordo com o n.º 4 do artigo 84.º do CPT, na redacção dada pelo Decreto-Lei n.º 47/95 de 10 de Março não havia lugar a reclamação dirigida à comissão de revisão da decisão que fixasse a matéria colectável com base em correcções meramente aritméticas resultantes de imperativo legal.

Processo n.º 873/13-30.

Recorrente: A.....

Recorrido: Fazenda Pública.

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

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo

1 – A....., melhor identificado nos autos, vem recorrer da decisão do Tribunal Administrativo e Fiscal de Aveiro que julgou improcedente a impugnação judicial por ele deduzida contra a liquidação oficiosa de IRS referente aos anos de 1995 a 1998, no montante global de €15.883,69.

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

«A) Ocorre erro de julgamento quando ao enquadramento no âmbito do CIRS dos rendimentos atinentes a Importâncias atribuídas pela utilização de automóvel próprio e ajudas de custo pois, estando sujeitas a imposto na parte “na parte em que ambas excedam os limites legais” as mesmas consubstanciaríam verdadeiras “omissões” ou rendimentos enquadráveis nas situações em que “Os rendimentos declarados não correspondam aos efectivos”- conforme assim previsto na alínea c) do n.º 2 do art.º 66º do CIRS;

B) Em consequência, o contribuinte, ora recorrente, deveria ter sido notificado nos termos previstos no n.º 3 do preceito legal antes evocado. E, como tal não acontecera, preteriram-se formalidades legais essenciais à defesa do contribuinte. Ao seguir entendimento diverso o tribunal recorrido incorre mais uma vez em erro de julgamento;

C) Atento a natureza das correcções e a legislação que temos como aplicável à data dos factos tributáveis ou mesmo à data da determinação dos rendimentos, denegara-se o direito de reclamação previsto no art.º 68º do CIRS;

D) Por último, o mesmo tribunal labora em erro de julgamento quando sustenta que aos factos tributários — rendimentos — respeitantes aos anos de 1995, 1996, 1997 e 1998 aplica-se o regime previsto na Lei Geral Tributária para o respectivo procedimento de revisão em razão deste ter acontecido no ano de 2000 pois, era-lhe aplicável sempre o regime constante do próprio CIRS ou, em alternativa, o previsto no art.º 84º do CPT.

Por todo o exposto, pelas razões aduzidas e com o mui douto suprimento de V. Exas se requer a revogação do acórdão proferido nestes autos por outra decisão que conduza à anulação do IRS dos anos de 1995, 1996, 1997 e 1998.»

2 – A Fazenda Pública não apresentou contra alegações.

3 - O Exmº Procurador Geral Adjunto emitiu fundamentado parecer que, na parte mais relevante se transcreve:

(...) A nosso ver o recurso não merece provimento.

O recorrente imputa ao acto sindicado vício de forma por alegada preterição de formalidades legais.

No que concerne à alegada omissão de prévia notificação para apresentar, em 15 dias, a declaração em falta, tal pretensa preterição de formalidade legal não ocorre, uma vez que a mesma só se impõe quando o contribuinte não apresenta declaração de rendimentos nos termos do artigo 57.º do CIRS (artigo 66.º/2/b) /3 do CIRS), o que não é, manifestamente, o caso dos autos.

De facto, como resulta do probatório, o recorrente apresentou a declaração de rendimentos dos anos de 1995 a 1998, que foram submetidas a escrutínio pela AT relativamente a verbas omitidas, do que resultou a efectivação de correcções meramente aritméticas, que estiveram na génese das sindicadas liquidações.

No que concerne à alegada preterição do direito de reclamação para a comissão de revisão, nos termos do disposto no artigo 68.º do CIRS, a mesma, a nosso ver, também, não se verifica.

De facto, como muito bem realça o MP junto da 1ª instância no seu parecer de fls. 41, a norma do artigo 68.º do CIRS, na redacção do DL 7/96, de 7/2 facultava a reclamação para a Comissão de Revisão do acto de fixação do conjunto de rendimentos líquidos sujeitos a tributação.

Nos termos do disposto no artigo 66.º/2/ a) do CIRS, na redacção vigente à data do facto tributário, a fixação do conjunto de rendimentos líquidos, apenas acontecia, nas situações previstas nos artigos 28.º, 32.º/4, 38.º e 40.º do CIRS, o que não é, manifestamente, o caso dos autos.

Efectivamente, a correcção à matéria tributável deriva da omissão de rendimentos na declaração do recorrente por via do exame à escrita da entidade patronal do recorrente, não sendo, pois, compatível com o conceito de fixação do conjunto dos rendimentos emergente das situações previstas no artigo 66.º/2 do CIRS, na redacção vigente à data do facto tributário.

Ao caso em análise, contudo, parece ser aplicável a redacção do artigo 68.º do CIRS, na redacção do DL 472/99, de 8/11, atento o disposto nos artigos 12.º/1/3 da LGT e 12.º do CC, que consagrava a possibilidade de revisão da matéria tributável fixada por métodos indirectos, ao abrigo do disposto no artigo 91.º da LGT, salvo em caso de aplicação do regime simplificado de tributação.

Ora, no caso em análise a matéria tributável não foi determinada por métodos indirectos, mas sim por métodos directos, por via de meras correcções aritméticas.

Termos em que, pelas razões apontadas, deve negar-se provimento ao presente recurso jurisdiccional, mantendo-se a sentença recorrida na ordem jurídica.»

4 - Colhidos os vistos legais, cabe decidir.

5- Em sede factual apurou-se em primeira instância a seguinte matéria de facto:

A) Na sequência de inspecção à “B....., Lda., a Administração Fiscal apurou que foram pagas por aquela ao impugnante, seu trabalhador, a título de subsídio de deslocação, relativamente aos anos de 1995, 1996, 1997 e 1998, os montantes de Esc. 1.034.245\$00 e Esc. 2.373.609\$00 Esc. 2.535.022\$00 e Esc. 2.788.822\$00, respectivamente, concluindo que tais “subsídios de deslocação que funcionam com um complemento de vencimento, devendo ser incluídos na declaração de rendimentos”;

B) O impugnante apresentou as declarações de rendimentos referentes a 1995 a 1998, sem incluir os montantes referidos em A).

C) Em 21 e 28 de Janeiro de 2000, a Administração Tributária procedeu a liquidação adicional, com inclusão dos montantes referidos em A), da qual resultou IRS em falta nos exercícios de 1995 a 1998 nos montantes de Esc. 393.768\$00 (€1 964,11), Esc. 1.074.395\$00 (€ 5 359,06), Esc. 958.151\$00 (€ 4 779,24) e Esc. 758.078\$00 (€ 3 781,28) respectivamente, com data limite de pagamento voluntário de 22/03/2000;

D) Em 06/07/2000 o impugnante apresentou no Serviço de Finanças de Anadia, reclamação contra as liquidações de IRS n.º 4320024841, 4320027371, 4320029573 e 4320022284, alegando preterição de formalidades legais pela denegação do direito de reclamar para a comissão de revisão, e que as meras irregularidades nos documentos de suporte não permitem retirar a prova de que se esteja perante rendimentos tributáveis na Categoria A do CIRS, vindo a reclamação a ser indeferida por despacho de 20/02/2002;

E) Em 27/03/2002 o impugnante interpôs recurso hierárquico da decisão proferida, referida em D), tendo sido negado provimento por decisão de 18/11/2002, notificada em 19/12/2002, considerando na sua fundamentação que os elementos recolhidos em sede de Inspeção, incompletude dos boletins itinerários, e periodicidade subjacente permitem extrair conclusão no sentido de tais montantes serem qualificados como rendimentos da categoria A), e que a correcção efectuada não originou fixação de matéria colectável por recurso a métodos indirectos, antes meras correcções aritméticas insusceptíveis de originarem pedido de revisão daquela, estando em causa apenas a qualificação de montantes e não a sua quantificação;

F) A presente impugnação foi apresentada em 29/01/2003.

6. Do objecto do recurso

A sentença recorrida julgou improcedente a impugnação judicial interposta da decisão de indeferimento de recurso hierárquico interposto da decisão de indeferimento de reclamação graciosa, por sua vez deduzida das liquidações adicionais de IRS dos anos de 1995 a 1998, no entendimento de que não havia que notificar o recorrente para apresentar a declaração em falta, nem havia que o notificar para, querendo, reclamar para a comissão de revisão, uma vez que a matéria tributável não foi determinada pelo recurso a métodos indirectos, face ao disposto no art.º 68º do CIRS, na redacção do DL 472/99 de 8 de Novembro.

Vistos o segmento decisório da sentença e os fundamentos invocados pelo recorrente para pedir a sua alteração, podemos concluir que a questão objecto do recurso consiste em saber se incorre em erro de julgamento a decisão recorrida ao considerar que não houve preterição de formalidade legal, quanto à ausência de prévia notificação nos termos do n.º 3, do art.º 66º, do CIRS (em vigor à data do facto tributário) e quanto à omissão de notificação para a possibilidade de reclamação para a comissão distrital de revisão, nos termos do, art.º 68º, do CIRS, nomeadamente

por considerar, quanto a este normativo, ser aplicável a redacção dada pelo artº 1º do DL 472/99 de 8 de Novembro.

Vejam os pois.

6.1. Da alegada preterição de formalidade legal por ausência de notificação nos termos do nº3, do art.º 66º, do CIRS.

No caso em apreço estava em causa a legalidade da liquidação adicional de IRS de 1995/1996/97 e 98, na sequência de acção inspectiva que considerou como rendimentos de trabalho dependente os montantes recebidos pelo recorrente sob a forma de “importâncias atribuídas pela utilização de automóvel próprio”, e, portanto, sujeitas a tributação por força do artº2 nº1 alínea a) e nº2 do CIRS (conjugado com o nº3 alínea e) deste preceito).

O recorrente alega que tais importâncias atribuídas pela utilização de automóvel próprio e ajudas de custo, estando sujeitas a imposto na parte “*na parte em que ambas excedam os limites legais*”, consubstanciariam verdadeiras “*omissões*” ou rendimentos enquadráveis nas situações em que “*Os rendimentos declarados não correspondam aos efectivos*” - conforme previsto na alínea c) do nº2 do artº 66º do CIRS.

E conclui que, consequentemente, deveria ter sido notificado nos termos previstos no n.º 3 do referido normativo.

Para análise da questão suscitada importa ter em conta que o artº 66º do CIRS, que dispõe sobre as “Bases para o apuramento, fixação ou alteração dos rendimentos” foi objecto de várias redacções no período a que se reportam os factos geradores do imposto em causa nos presentes autos (anos de 1995 a 1998).

Assim a redacção do DL 141/92 de 17 de Julho era a seguinte:

«*Bases para a determinação do rendimento*

1 - O apuramento do rendimento colectável far-se-á, de harmonia com as regras estabelecidas nas secções precedentes, com base na declaração do sujeito passivo e noutros elementos de que a Direcção-Geral das Contribuições e Impostos disponha.

2 - A Direcção-Geral das Contribuições e Impostos procederá à fixação dos rendimentos colectáveis quando:

- a) Ocorra alguma das situações ou factores previstos nos artigos 28.º, 32.º, n.º 4, 38.º ou 50.º;*
- b) Não tendo sido apresentada a declaração prevista no artigo 57.º quando o deva ser, o sujeito passivo a não apresente no prazo de quinze dias após notificação da Direcção-Geral das Contribuições e Impostos;*

c) Os rendimentos declarados não correspondam aos efectivos ou se afastem dos presumidos por lei.

3 - A competência referida no número anterior para fixar o rendimento colectável é exercida pelo director distrital de finanças do domicílio fiscal do sujeito passivo.

4 - A competência estabelecida no número anterior poderá ser atribuída a outros funcionários, sempre que o elevado número de sujeitos passivos o justifique».

Posteriormente com o DL 7/96 de 7 de Fevereiro, o referido normativo passou a ter a seguinte redacção:

“*Bases para o apuramento, fixação ou alteração dos rendimentos*”

«*1 - O rendimento colectável de IRS apurar-se-á de harmonia com as regras estabelecidas nas secções precedentes e com as regras relativas a benefícios fiscais a que os sujeitos passivos tenham direito, com base na declaração anual de rendimentos apresentada em prazo legal e noutros elementos de que a Direcção-Geral das Contribuições e Impostos disponha.*

2 - A Direcção-Geral das Contribuições e Impostos procederá à fixação do conjunto dos rendimentos líquidos sujeitos a tributação quando:

- a) Ocorra alguma das situações ou factos previstos nos artigos 28.º, 32.º, n.º 4, 38.º ou 50.º;*
- b) Não tenha sido apresentada a declaração prevista no artigo 57.º, quando o deva ser;*
- c) Os rendimentos declarados não correspondam aos efectivos ou se afastem dos legalmente presumidos.*

3 - Nos casos previstos nas alíneas b) e c) do número anterior¹, o sujeito passivo será previamente notificado para, no prazo de 15 dias, apresentar a declaração em falta ou substituir a declaração apresentada, sem prejuízo das sanções aplicáveis.

4 - A Direcção-Geral das Contribuições e Impostos procederá à alteração dos elementos declarados sempre que, não havendo lugar à fixação a que se refere o n.º 2, devam ser efectuadas correcções decorrentes de erros evidenciados nas próprias declarações ou correcções decorrentes de divergência na qualificação de actos, factos ou documentos com relevância para a liquidação do imposto.

5 - A competência para a prática dos actos de apuramento, fixação ou alteração referidos no presente artigo é exercida pelo director distrital de finanças em cuja área se situe o domicílio fiscal dos sujeitos passivos, podendo ser delegada noutros funcionários sempre que o elevado número daqueles o justifique.»

E em 1998, por força do DL 45/98 de 3 de Março, foi eliminada a alínea c) do n.º 2, e os n.ºs 3 e 4 daquele normativo passaram a ter a seguinte redacção:

«3 - No caso previsto na alínea b) do número anterior, o sujeito passivo será previamente notificado para, no prazo de 15 dias, apresentar a declaração em falta, sem prejuízo das sanções aplicáveis.

4 - A Direcção-Geral dos Impostos procederá à alteração dos elementos declarados sempre que, não havendo lugar à fixação a que se refere o n.º 2, devam ser efectuadas correcções decorrentes de erros evidenciados nas próprias declarações, de omissões nelas praticadas ou correcções decorrentes de divergência na qualificação dos actos, factos ou documentos com relevância para a liquidação do imposto.

Ou seja a partir de 1996 (DL 7/96 de 7 de Fevereiro) e até à entrada em vigor do DL 45/98 de 3 de Março a Direcção-Geral das Contribuições e Impostos procederá à fixação do conjunto dos rendimentos líquidos sujeitos a tributação quando os rendimentos declarados não correspondessem aos efectivos ou se afastassem dos legalmente presumidos, sendo que nesses casos o sujeito passivo seria previamente notificado para, no prazo de 15 dias, apresentar a declaração em falta ou substituir a declaração apresentada, sem prejuízo das sanções aplicáveis (artº 66º, nº2, al.c) e 3 do CIRS, na redacção então vigente)

É a esta redacção do preceito que o recorrente se refere quando alega que deveria ter sido notificado nos termos previstos no n.º 3, do artº 66º e que, como tal não aconteceu, foram preteridas formalidades essenciais à sua defesa.

Carece no entanto de razão legal.

É que no caso não estamos perante acto de fixação do conjunto de rendimentos líquidos sujeitos a tributação, situação a que se referem os ns. 2 e 3 do artº 66º, na redacção do DL 7/96, e em que haveria lugar à notificação reivindicada, mas sim perante correcções à matéria colectável decorrentes de divergência na qualificação de actos, factos ou documentos com relevância para a liquidação do imposto - n.º 4 do artº 66º, na redacção do DL 7/96 (*A Direcção-Geral das Contribuições e Impostos procederá à alteração dos elementos declarados sempre que, não havendo lugar à fixação a que se refere o n.º 2, devam ser efectuadas correcções decorrentes de erros evidenciados nas próprias declarações ou correcções decorrentes de divergência na qualificação de actos, factos ou documentos com relevância para a liquidação do imposto*).

São as chamadas correcções técnicas que a administração tributária faz à matéria tributável determinada no âmbito da avaliação directa, isto é, quando visa determinar o valor real dos rendimentos sujeitos a tributação sem recorrer a indícios ou presunções.

Estas correcções são quantitativas e, simultaneamente, qualitativas: quantitativas porque alteram a matéria colectável, qualitativas porque esta alteração é mera consequência da diferente qualificação jurídica dada aos elementos que o contribuinte apresentou².

No caso em apreço, como resulta do probatório, a Administração Fiscal apurou, na sequência de inspecção à “B....., Lda., que foram pagas por aquela ao recorrente, a título de subsídio de deslocação, relativamente aos anos de 1995, 1996, 1997 e 1998, os montantes de Esc. 1.034.245\$00 e Esc. 2.373.609\$00 Esc. 2.535.022\$00 e Esc. 2.788.822\$00, respectivamente, concluindo que tais “subsídios de deslocação que funcionam com um complemento de vencimento, devendo ser incluídos na declaração de rendimentos”, e procedeu de seguida às correcções técnicas que estiveram na génese das liquidações sindicadas.

Tais correcções, porque decorrentes da diferente qualificação jurídica dada aos elementos que o contribuinte apresentou, têm cabimento na previsão do n.º 4 do artº66º do CIRS, pelo que não haveria que proceder à notificação a que alude o n.º 3 do mesmo normativo, não ocorrendo assim a alegada preterição de formalidade legal.

A sentença recorrida, que julgou improcedente a invocada irregularidade, não merece pois, censura.

6.2 Da alegada preterição de formalidade legal, quanto à omissão de notificação para a possibilidade de reclamação para a comissão distrital de revisão, nos termos do então vigente art.º 68º, do CIRS.

Sobre tal questão considerou a sentença recorrida que, o DL 472/99, de 8/11³, alterou significativamente o artigo 68º do CIRS, no sentido de que “o sujeito passivo pode, salvo em caso de aplicação de regime simplificado de tributação, solicitar a revisão da matéria tributável fixada por métodos indirectos, nos termos dos artigos 91º e seguintes da lei geral tributária”.

E que tal alteração delimitou a admissibilidade de reclamação para revisão da matéria tributável às situações em que esta matéria tivesse sido fixada por métodos indirectos.

No prosseguimento deste discurso argumentativo concluiu a sentença ser este o regime aplicável ao caso dos Autos e não o invocado pelo Impugnante, dado a que já se encontrava em vigor à data da fixação dos rendimentos pela Administração Tributária, de acordo com o artigo 12º, n.ºs 1 e 3, da Lei Geral Tributária.

E por isso concluiu que, sendo patente não ter a Administração recorrido à utilização de métodos indirectos, antes tendo efectuado mera correcção aritmética dos valores declarados pelo impugnante, de acordo com as normas do CIRS que obrigavam à sua declaração com vista a tribu-

tação por força do disposto no artigo 2º, n.º 1, alínea a), e n.º 2 do CIRS, não ocorria a preterição de tal formalidade legal nem haveria lugar à diminuição de garantias que impusesse a aplicação dos preceitos revogados.

Contra o assim decidido se insurge o recorrente alegando que «*tribunal labora em erro de julgamento quando sustenta que aos factos tributários — rendimentos — respeitantes aos anos de 1995, 1996, 1997 e 1998 aplica-se o regime previsto na Lei Geral Tributária para o respectivo procedimento de revisão em razão deste ter acontecido no ano de 2000 pois, era-lhe aplicável sempre o regime constante do próprio CIRS ou, em alternativa, o previsto no artº 84º do CPT.*»

Também aqui entendemos que não lhe assiste razão.

Como se extrai do probatório (pontos C e D)) em 21 e 28 de Janeiro de 2000, a Administração Tributária procedeu às liquidações adicionais impugnadas, com inclusão dos montantes pagos ao recorrente, a título de subsídio de deslocação, e especificados no ponto A.

À data estava já em vigor a redacção que ao artº 68º do CIRS foi dada pelo DL DL 472/99, de 8/11, e segundo a qual o sujeito passivo podia, salvo em caso de aplicação de regime simplificado de tributação, solicitar a revisão da matéria tributável fixada por métodos indirectos, nos termos dos artigos 91º e seguintes da lei geral tributária.

Por força daquela alteração legal a admissibilidade da reclamação para a revisão da matéria tributável ficou cingida aos casos em que essa matéria tivesse sido fixada por métodos indirectos, em consonância com regime de revisão da matéria tributável previsto no artº 91º e segs, da LGT.

Ora no caso em apreço a Administração Tributária não recorreu à utilização de métodos indirectos mas sim a correcções técnicas dos valores declarados pela impugnante de acordo com as normas do CIRS que obrigavam à sua declaração (artº 2º, n.º 1, alínea a) e n.º 2 do CIRS).

Sendo tal redacção de aplicação imediata uma vez que estamos perante normas sobre procedimento (artº 12º, n.º 1 e 3 da LGT).

É certo que, por força do n.º 3 do referido artº 12º da LGT esta aplicação imediata das normas de procedimento e processo se faria sempre sem prejuízo das garantias, direitos e interesses legítimos anteriormente constituídos dos contribuintes.

O que significaria, por exemplo, que o contribuinte poderia optar pelo recurso à comissão distrital de revisão da matéria colectável prevista no CPT ou pelo recurso ao procedimento da revisão da determinação indirecta, previsto na LGT quanto aos factos geradores anteriores à entrada em vigor desta Lei⁴, se se verificassem os requisitos legais para tal.

Não é porém esse o caso dos autos já que mesmo ao abrigo do anterior regime legal não se verificavam os pressupostos para a reclamação para a Comissão de Revisão, não estando assim em causa a ofensa a quaisquer direitos e interesses legítimos anteriormente constituídos do recorrente.

Com efeito, como bem nota o Exmº Procurador-Geral Adjunto, a norma do artigo 68.º do CIRS, na redacção do DL 7/96, de 7/2 facultava apenas a reclamação para a Comissão de Revisão do acto de fixação do conjunto de rendimentos líquidos sujeitos a tributação.

Ora, como vimos nos termos do disposto no artigo 66.º/2/ do CIRS, na redacção do artº 2º do DL 7/96, a fixação do conjunto de rendimentos líquidos, apenas acontecia, nas situações previstas nas alíneas a) a c) daquele n.º 2, em que não cabe a hipótese subjudice.

Na verdade a correcção à matéria tributável deriva da diferente qualificação jurídica dada aos elementos que o contribuinte apresentou, na sequência do exame à escrita da entidade patronal do recorrente, não integrando, assim o conceito de fixação do conjunto dos rendimentos emergente das situações previstas no artigo 66.º/2 do CIRS.

Por outro lado o próprio artº 84º n.º 4 do CPT⁵, normativo que revogou tacitamente o artº 68º do CIRS⁶, afastava da reclamação para a Comissão de revisão as “correcções meramente aritméticas da matéria tributável resultantes de imperativo legal”, conceito que integra as correcções que não se limitam a garantir a exactidão, tout court, das liquidações, antes dimanam da previsão, nas leis tributárias, de métodos directos de fixação da matéria tributável – as chamadas correcções técnicas.

Trata-se, como se sublinhou no Acórdão desta Secção de Contencioso Tributário de 26.04.2007, recurso 37/07, de correcções que normativamente se impõem à Administração e aos contribuintes de modo estritamente vinculado.

Se o contribuinte erra no preenchimento da respectiva declaração a Administração corrige tecnicamente tais erros.

Assim sendo, forçoso é concluir, que, mesmo ao abrigo do regime do artº 84º do CPT, não havia lugar, no caso dos autos, à referida reclamação para a Comissão de Revisão, devendo tais correcções, se ilegais, ser postas em causa, de acordo com o princípio da impugnação unitária, na reclamação graciosa e/ou em impugnação judicial da subsequente liquidação, como aliás aconteceu.

Não merece também censura a sentença recorrida, no segmento em que julgou não se verificar preterição de formalidade legal por omissão de notificação relativa à possibilidade de reclamação para a comissão distrital de revisão.

Pelo exposto, im procedem todos os fundamentos do recurso.

7. Decisão:

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

Lisboa, 21 de Outubro de 2015. — *Pedro Delgado* (relator) — *Fonseca Carvalho* — *Isabel Marques da Silva*.

(¹) Sublinhado nosso.

(²) Vide Acórdão da Secção de Contencioso Tributário de 26.04.2007, recurso 37/07, in www.dgsi.pt

(³) Diploma que adaptou vários códigos e leis tributárias à LGT.

(⁴) Neste sentido Lei Geral Tributária Anotada, Diogo Leite Campos, Benjamim Silva Rodrigues e Jorge Lopes de Sousa, 4ª edição, Encontro da Escrita, pag. 132.

(⁵) Na redacção dada pelo DL 47/95 de 10 de Março.

(⁶) Vide o citado Acórdão 37/07, in www.dgsi.pt e Alfredo de Sousa e José Paixão, Código de Processo Tributário comentado e anotado, 3.ª edição, nota 7 ao artigo 84º.

Acórdão de 21 de Outubro de 2015

Processo n.º 889/14-30.

Recorrente: A....., SA.

Recorrido: B....., Lda.

Relator: Exm.º Sr. Cons.º Dr. Fonseca Carvalho.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo**I. Relatório**

1. B....., Lda., identificada nos autos, intentou oposição no TAF de Almada, ao processo de execução fiscal n.º 2194201201024841 que corre termos no Serviço de Finanças da Moita, por dívidas referentes a taxas de publicidade cobradas pela A....., no montante de € 1.400,64.

Naquele Tribunal, a oposição foi julgada procedente, uma vez que a liquidação e execução de taxas de publicidade devidas pela instalação de anúncios junto a estradas, são da competência das Câmaras Municipais e não da A....., S.A..

2. Não se conformando, a A..... veio interpor recurso para o STA, formulando as seguintes conclusões das suas alegações:

1 — O Tribunal a quo decidiu que a taxa sub judice não é devida e julgou procedente a oposição à execução fiscal, para tanto considerou que a A..... deixou de ter competência para licenciar a afixação de publicidade, sendo tal competência única e exclusiva das Câmaras Municipais, de acordo com a Lei n.º 97/88, de 17 de Agosto.

2 — Resulta da actual legislação que:

a) Fora dos aglomerados urbanos o legislador não permite a afixação de publicidade, pelo que a questão do licenciamento só se coloca nos casos de excepção ao regime de proibição (alínea a) do artigo 4.º do DL 105/98);

b) Dentro dos aglomerados urbanos, existe um concurso aparente ou real das competências sobre o licenciamento da publicidade, apesar de ser evidente que os terrenos à margem das estradas nacionais estão dentro da zona de protecção sobre os quais se verificam permissões condicionadas à aprovação, autorização ou licença da JAE (faixa de respeito) (cfr. alínea b), do artigo 3.º do DL 13/71).

3 — A competência da Recorrente para conceder licença e liquidar as taxas devidas pela implantação de publicidade decore da conjugação das disposições do Decreto-Lei n.º 13/71 e da Lei n.º 97/88, isto é:

a) O Decreto-Lei n.º 13/71 no seu artigo 10.º, n.º 1, alínea b) estabelece que depende de aprovação ou licença da A..... a implantação de tabuletas ou objectos de publicidade, comercial ou não, numa faixa de 100m para além da zona non aedificandi respectiva, contando que não ofendam a moral pública e não se confundam com a sinalização da estrada;

b) O artigo 15.º, n.º 1, alínea j) do mesmo diploma legal determina que para cada autorização ou licença emitida pela implantação de tabuletas ou objectos de publicidade é devida uma taxa de €56,79, por cada metro quadrado ou fracção dos mesmos;

c) A Lei n.º 97/88 no artigo 1.º, n.º 1, prevê que a afixação de mensagens publicitárias obedece às regras gerais sobre publicidade e depende do licenciamento prévio das autoridades competentes;

d) No n.º 2, daquele artigo 1.º, é dito que “sem prejuízo de intervenção necessária de outras entidades, compete às câmaras municipais...”;

e) A Lei n.º 97/88 (tal como o anterior Decreto-Lei n.º 637/76) não revogou o Decreto-Lei n.º 13/71 quanto ao poder concedido à JAE, hoje A....., para licenciar a oposição de publicidade

na denominada zona de protecção à estrada e cobrar a respectiva taxa (cfr: artigos 1.º, 2.º, 3.º, 10.º e 15.º, todos do Decreto-Lei n.º 13/71).

4 - Mesmo que se aceite a concorrência de duas competências (duas jurisdições) com a intervenção de duas entidades distintas no mesmo procedimento, ela resulta das diferentes atribuições que cada uma destas entidades assegura.

5 — Assim, compete às Câmaras Municipais a definição dos critérios de licenciamento para salvaguarda do equilíbrio urbano e ambiental, nos termos do n.º 2, do artigo 1.º da Lei n.º 97/88, enquanto à Recorrente lhe cabe averiguar se a estrada ou a perfeita visibilidade de trânsito não são afectadas (cfr: n.º 1, do artigo 12.º do DL n.º 13/71 de 23 de Janeiro).

6 — Não há duplicação de colecta, uma vez que não existe unicidade dos factos tributários, o que justifica a cobrança de taxas distintas — que é legalmente admissível.

7 — A intenção do legislador ao publicar o DL 637/76 e depois a Lei 97/88, foi, inequivocamente, a de salvaguardar o regime especial previsto nas normas de protecção às estradas nacionais, mais propriamente no DL 13/71 de 23 de Janeiro.

8 — O regime estabelecido pelo Decreto-Lei n.º 13/71 vigora e aplica-se a todas as estradas sob jurisdição da A.....

9 — As normas do Decreto-Lei n.º 13/71, de 23 de Janeiro relativas à afixação de publicidade nos prédios confinantes com as estradas nacionais estão em vigor, pelo que, nos termos da alínea b) do n.º 1 do artigo 10.º desse diploma legal, a A..... tem competência para licenciar publicidade numa faixa de bom para além da zona de servidão non aedificandi das estradas sob sua jurisdição, liquidar a taxa prevista na alínea j) do n.º 1 do seu artigo 15.º, e proceder à respectiva cobrança por meio de execução fiscal.

10 — As regras de logística para a elaboração de actos normativos do Governo que constam do Anexo ao Regimento do Conselho de Ministros do XVI Governo Constitucional, aprovado pela Resolução do Conselho de Ministros n.º 126-A/2004, impõem que as revogações sejam expressas e discriminem as disposições revogadas (cfr. art.º 8.º, n.º 1 do Anexo relativo às Regras de Logística).

11 — Tendo as regras de logística sido aprovadas para facilitar a compreensão dos textos normativos qualquer que seja o universo dos seus destinatários e favorecer a certeza e segurança jurídicas, não é de todo plausível que a distração do legislador tenha sido tal que o conduziu a fazer tábua rasa dos mais elementares princípios que ele próprio estabeleceu.

12 — Na medida em que o artigo 9.º, n.º 3 do C.C. prevê que na fixação do sentido e alcance da lei, o intérprete deve presumir que o legislador soube exprimir o seu pensamento em termos adequados, não podemos deixar de concluir que — ao não proceder, não obstante as várias oportunidades para o efeito, à revogação expressa das normas do Decreto-Lei n.º 13/71, de 23 de Janeiro, relativas à afixação de publicidade, e apesar de a isso estar obrigado — este nunca pretendeu revogá-las.

13 — Ao julgar procedente a oposição à execução fiscal, a sentença recorrida violou o disposto, entre outros, nos artigos 1.º, 3.º, alínea b); 10.º, n.º 1, alínea b); 12.º, e alínea j), do n.º 1, do artigo 15.º, todos do DL 13/71 de 23 de Janeiro.

Nestes termos, e nos mais de direito, que V. Exas. doutamente suprirão, deve ser revogada a sentença recorrida e consequentemente julgada improcedente a oposição à execução fiscal.

3. A recorrida veio contra-alegar, concluindo nos seguintes termos:

I - Vem o presente recurso da sentença, de 30.03.2014, pela qual a oposição à execução fiscal foi julgada procedente, por provada, tendo o tribunal a quo considerado que a competência para a liquidação e execução de taxas de publicidade devidas pela instalação de anúncios — no caso, um cartaz publicitário afixado junto à EN379-2, km, lado esquerdo — pertence às Câmaras Municipais e não à A....., S.A..

II - O Decreto-Lei n.º 13/71, de 23 de Janeiro, contendo normas destinadas a proteger as estradas nacionais, em especial no que à segurança do trânsito diz respeito, atribui, ainda hoje, à A....., S.A., poderes de fiscalização que, no entanto, não se confundem com os poderes de concessão de licença, sendo, até, desejável, a não concentração de ambos os poderes numa mesma entidade.

III - Efectivamente, o Decreto-Lei n.º 13/71, de 23 de Janeiro, quando nasceu, conferia, à então JAE, hoje A....., S.A., competência para autorização a implantação de tabuletas ou objectos publicidade numa faixa de 100m para cada lado da zona non aedificandi da estrada nacional (cfr. artigo 10.º do DL n.º 13/71).

IV - Porém, a entrada em vigor da Lei n.º 97/88, de 17 de Agosto, que sucedeu ao Decreto-Lei n.º 637/76, de 29 de Julho, veio definir o enquadramento geral da publicidade exterior, sujeitando-a a licenciamento municipal prévio, com atribuição, em exclusivo, às câmaras municipais da função de definir os critérios de concessão dos licenciamentos, neste domínio, derogando, assim, tacitamente, os artigos 10.º, n.º 1, alínea b) do Decreto-Lei n.º 13/71, vendo, consequentemente, a actual A....., S.A., reduzido o seu campo de competência à emissão de parecer, obrigatório, no âmbito dos interesses específicos que esta entidade prossegue - zelar pela segurança do domínio público rodoviário.

V - E não colhe, o entendimento de que o Decreto-Lei 13/71 constituindo regime especial em face da legislação geral contida no Decreto-Lei 97/88, derogue este último, uma vez que foi intenção inequívoca do legislador regular a afixação e inscrição de mensagens publicitárias atribuindo o licenciamento de forma universal às câmaras municipais, sobejando para a actual A....., S.A. a intervenção, obrigatória, mediante emissão de parecer, no âmbito dos interesses específicos que esta entidade prossegue.

VI — Independentemente das diferentes atribuições, neste domínio, das Câmaras Municipais e da A....., S.A., a pretensão de legitimidade na exigência do pagamento da taxa de publicidade a duas entidades distintas recai sobre a mesma realidade fáctica e visa o mesmo e único resultado para o requerente da licença: permitir a afixação de mensagens publicitárias., pelo que, a admitir-se, configuraria uma situação de duplicação de colecta, proibida pelo artigo 205.º, do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

Assim, e em suma,

VII - Não dispõe a A....., S.A. de poderes para, na zona de protecção à estrada, conceder autorizações ou licenças pela implantação de tabuletas e objetos de publicidade e para liquidar e fazer cobrar a taxa prevista no artigo 15.º, alínea j) do Decreto-lei n.º 13/71, de 23 janeiro.

VIII - A sentença recorrida revela-se isenta de qualquer vício de interpretação ou de aplicação da lei, que foi integralmente observada, e, designadamente, nela não foram violadas as normas constantes dos artigos 1.º, 3.º, 10.º, n.º 1, alínea b) e artigo 15.º, n.º 1, alínea j), todos do Decreto-Lei 13/71 de 23 de Janeiro, bem como, os artigos 1.º e 2.º da Lei 97/88, de 19 de Agosto.

Nestes termos, e nos mais de direito, julgando o recurso improcedente e confirmando a sentença recorrida, V. Exas. farão a devida e sempre esperada JUSTIÇA!

4. O magistrado do Ministério Público emitiu o parecer que se transcreve de imediato:

1. O presente recurso vem interposto da sentença do TAF de Almada exarada a fls. 37 e segs. dos autos, que julgou procedente a oposição à execução fiscal deduzida pela executada e aqui recorrida, invocando a Recorrente “A....., S.A.” erro de julgamento, por errónea interpretação e aplicação das disposições conjugadas dos artigos 1º, 3º, alínea b), 10º, n.º 1, alínea b), 12º, e 15º, n.º 1, alínea j), todos do Dec.-Lei n.º 13/71, de 23 de Janeiro.

Para o efeito alega que as normas que lhe atribuem a competência para autorizar e licenciar a afixação de publicidade na zona de protecção às estradas nacionais consagradas no Dec.-Lei n.º 13/71 não foram revogadas pela Lei n.º 97/88, pelo que a taxa objecto de cobrança foi emitida no uso de poderes que a lei lhe confere e que coexistem com a competência atribuída aos municípios.

E termina pedindo a revogação da sentença e que seja julgada improcedente a oposição à execução fiscal.

2. Na sentença recorrida deu-se como assente que a oponente e aqui recorrida foi citada em 26/03/2012, no âmbito da execução fiscal n.º 2194201201024841, a correr termos no Serviço de Finanças da Moita, para efectuar o pagamento da quantia de € 1.362,96 euros, relativa a dívida de taxa de publicidade cobrada pela A....., tendo deduzido oposição em 07/05/2012.

Apreciando a oposição à execução deduzida pela executada, tendo por base o fundamento da duplicação de colecta previsto na alínea g) do n.º 1 do artigo 204º do CPPT, a Mma. Juiz “a quo”, invocando a doutrina do acórdão do STA de 26/06/2013 (rec. n.º 232/13), considerou procedente a oposição por a competência para a liquidação e execução da taxa de publicidade ser da competência da câmara municipal e não da “A....., S.A.”.

3. Como se alcança dos autos, estamos perante uma oposição apresentada na sequência da citação da recorrida em sede de execução fiscal, instaurada com base em certidão de dívida emitida pela “A....., S.A.”, tendo por base a falta de pagamento de taxa de publicidade emitida pela afixação de publicidade por parte da recorrida.

A executada e aqui recorrida ao apresentar a oposição à execução invocou como fundamento a duplicação de colecta prevista na alínea g) do n.º 1 do artigo 204º do CPPT, alegando que a competência para o licenciamento pertencia ao município da Moita e que a “A....., S.A.” não tinha competência para cobrar aquela taxa.

Como é jurisprudência pacífica, os fundamentos da oposição previstos no n.º 1 do artigo 204º do CPPT são taxativos.

Nos termos do artigo 205º do CPPT, a duplicação de colecta verifica-se quando, estando pago por inteiro um tributo, se exigir da mesma ou de diferente pessoa um outro de igual natureza, referente ao mesmo facto tributário e ao mesmo período de tempo.

O fundamento aduzido pela executada e aqui recorrida não reúne as características da figura prevista no artigo 205º do CPPT. Pese embora pareça ter subjacente a ideia de que pagou uma taxa ao município da Moita pela afixação da mesma publicidade (embora não invoque, nem faça prova de tal facto), certo é que mesmo se fosse esse o caso não estaríamos perante a figura da “duplicação de colecta”, mas sim perante uma “dupla tributação”, o que em termos tributários são coisas distintas.

Todavia, a Mma. Juiz “a quo” não apreciou tal questão, mas julgou procedente a oposição com base na incompetência da “A....., S.A.” para proceder à liquidação da taxa que integra a quantia exequenda. Ora, a eventual incompetência daquela entidade para liquidar a taxa objecto de cobrança coerciva contende com a legalidade da dívida exequenda, por ter subjacente a invalidade da taxa. Sucede que a ilegalidade da liquidação da dívida exequenda só constitui fundamento da oposição à execução fiscal se a lei não assegurar meio judicial de impugnação ou recurso contra o acto de liquidação, como resulta do disposto na alínea h) do n.º 1 do artigo 204º do CPPT. Seguramente não é este o caso, uma vez que ao ser-lhe comunicada a liquidação da taxa a Recorrida tinha ao seu dispor o meio processual de impugnação judicial para reagir contra eventuais vícios que afectassem a validade de tal acto tributário.

Assim sendo, o fundamento invocado pela executada e aqui recorrida não só não configura duplicação de colecta, como contendendo com a ilegalidade da dívida exequenda não é passível de conhecimento em sede de oposição, mas sim de impugnação judicial, por não estarem reunidos os pressupostos da alínea h) do n.º 1 do artigo 204º do CPPT. Por outro lado o mesmo fundamento não é subsumível a qualquer das demais alíneas do n.º 1 do citado preceito legal.

Como se deixou exarado no parecer do MºPº em 1ª instância, que a sentença recorrida ignorou, configurando a ilegalidade da dívida exequenda fundamento da impugnação judicial e não da oposição verifica-se erro na forma de processo. Em caso de erro na forma de processo o juiz deve verificar se é possível a convalidação do processo para a forma processual adequada. Com efeito dispõe o artigo 98º, n.º 4, do Código de Procedimento e de Processo Tributário, que «em caso de erro na forma de processo, este será convalidado na forma do processo adequada, nos termos da lei». No mesmo sentido vai o artigo 97º n.º 3 da Lei Geral Tributária, ao estabelecer: «ordenar-se-á a correcção do processo quando o meio usado não for o adequado segundo a lei».

Tem-se entendido que nada obsta à convalidação do processo de oposição em processo de impugnação se a pretensão do autor configurar um dos fundamentos de tal meio de impugnação e se encontrarem reunidos os demais pressupostos, designadamente da tempestividade e adequação. Na verdade é pacífico o entendimento na doutrina e jurisprudência de que é admissível a convalidação do processo “desde que o pedido formulado e a causa de pedir invocada se ajustem à forma adequada do processo e a “acção judicial” não esteja caducada” (v. Diogo Leite de Campos e outros, L.G.T., 1999, pág. 339).

No caso concreto dos autos a Mma. Juiz “a quo” não fixou factos que permita ao STA, que apenas conhece de direito, aferir dos requisitos dessa convalidação, pelo que devem os autos baixar à 1ª instância para esse efeito.

Em face do exposto, ainda que com outro fundamento, afigura-se-nos que a sentença recorrida deve ser revogada, por erro de julgamento sobre o fundamento que invocou para se decidir pela procedência da oposição à execução, uma vez que o mesmo não constitui qualquer um dos fundamentos taxativamente previstos no n.º 1 do artigo 204º do CPPT, o que constitui erro de interpretação e aplicação da referida norma legal. E ocorrendo erro na forma de processo deve determinar-se a baixa dos autos ao tribunal recorrido a fim de aferir da susceptibilidade da convalidação do meio processual. E caso se conclua que não há lugar à convalidação para o meio processual adequado, deve anular-se todo o processado, abstendo-se o tribunal de conhecer do mérito da acção e absolvendo a Fazenda Pública da instância — arts. 193º, n.º 1, 278º, n.º 1, alínea b), e 608º, n.º 1, todos do Código de Processo Civil (anteriores arts. 199º, n.º 1, 288º, n.º 1, alínea b) e 660º, n.º 1, do anterior CPC), ex vi da alínea e) do art. 2º do Código de Procedimento e Processo Tributário.

5. Cumpre apreciar e decidir.

II. Fundamentos

De facto

1. Em 26/03/2012 foi autuado o processo de execução fiscal n.º 2194201201024841 que corre termos no Serviço de Finanças da Moita, por dívidas referentes a taxas de publicidade cobradas pela A..... no montante de € 1.362,96. (cfr. doc. junto a fls. 1 a 4 do processo executivo junto aos autos);

2. A oponente foi citada por ofício de 26/03/2012 (cfr. doc. junto a fls. 10 a 12 do processo executivo junto aos autos);

3. A presente oposição deu entrada no Serviço de Finanças em 07/05/2012 (cfr. fl. de rosto da p.i.)

De direito

Perante a factualidade dada como provada e não questionada pelas partes o mº juiz a quo julgou procedente a oposição por a liquidação e execução de taxas de publicidade devidas pela instalação de anúncios junto a estradas serem da competência das Câmaras Municipais e não da A....., S.A.

Assim porque entendendo preenchido o fundamento de oposição previsto na alínea a) do artigo 204 do CPPT o mº juiz julgou procedente a oposição e declarou extinta a execução.

A A..... não se conforma com a decisão e considera que a sentença enferma de erro de julgamento já que não tendo sido revogado o Dec lei 13/71 de 23 de Janeiro a competência para liquidar

as taxas em causa pela A..... decorre do disposto nos artigos 10 n.º 1 alínea b) e 15 n.º 1 alínea j) deste diploma legal que assim foram violados.

A recorrida pugna pela manutenção do decidido já que concordando com a sentença recorrida reitera que a competência para liquidar e cobrar as taxas pela afixação de publicidade na zona de protecção das estradas nacionais fora da zona “non aedificandi” com a entrada em vigor da Lei 97/88 de 17 de Agosto passou a ser das câmaras municipais competindo as A..... apenas a emissão de parecer obrigatório previamente ao licenciamento de tal publicidade.

O Mº Pº refere que a recorrida invocou como fundamento de oposição a duplicação da colecta e bem assim a incompetência das A..... para liquidar e cobrar a taxa em crise.

O Tribunal “a quo” contudo não conheceu da duplicação de colecta já que decidiu a oposição procedente por considerar as A..... incompetente para proceder à liquidação e cobrança e competente a Câmara Municipal.

Mas entende que o vício da incompetência contende com a legalidade da liquidação já que se procedente é causa de anulação do acto tributário da liquidação

E assim sendo tal vício só poderia conhecer-se em sede de oposição se o oponente não tivesse meio judicial ou recurso que lhe permitisse atacar tal vício nos termos da alínea h) do artigo 204 do CPPT.

Não sendo essa a situação haveria erro na forma do processo aliás já invocado antes pelo Mº Pº mas não conhecido do tribunal a quo que importa agora que o mesmo seja conhecido.

Enfermando assim a sentença de erro de julgamento de direito deve por tal facto ser revogada e ordenada a baixa dos autos para conhecimento de possibilidade de convolação e da invocada duplicação da colecta.

Cumpre decidir.

Antes de apreciar o eventual erro na forma do processo importa decidir da invocada duplicação de colecta questão não apreciada minimamente pelo mº juiz “a quo”.

Esta omissão poderia eventualmente implicar a nulidade da sentença por omissão de pronúncia mas face ao decidido poder-se-á concluir que inexistente tal nulidade dado que o conhecimento desta questão se encontraria prejudicado pela solução dada pelo Tribunal recorrido cfr artigo do CPC.

Todavia e uma vez que o fundamento que conduziu à procedência da oposição – o vício da incompetência para a liquidação e cobrança por parte das A..... - respeita à ilegalidade da dívida exequenda - não poderia ser apreciado em sede de oposição j por não reunir os pressupostos para a sua apreciação discriminados na alínea h) do artigo 204 do CPPT importa então decidir da duplicação da colecta que está prevista na alínea g) do n.º 1 do artigo 204 do CPPT como fundamento de oposição à execução.

Dispõe o artigo 205 do CPPT que haverá duplicação de coleta quando estando pago por inteiro um tributo se exigir da mesma ou diferente pessoa um outro de igual natureza referente ao mesmo facto tributário e ao mesmo período de tempo.

No caso dos autos não existem elementos de facto que permitam a este Supremo Tribunal aferir da existência desta invocada ilegalidade.

Constituindo a duplicação de colecta ilegalidade que invalida a segunda liquidação como ilegalidade que é poderia ser objecto não só de oposição à execução fiscal como fundamento também de impugnação judicial ou reclamação graciosa e mesmo de revisão nos termos dos artigos 70 e 78 e 99 do CPPT.

Ora não comprovada a duplicação da colecta por falta de elementos e verificado que está o erro na forma do processo tem este STA de conhecer da possibilidade de convolação do processo de oposição em processo de impugnação judicial “ex vi” do disposto nos artigos 98 n.º 4 do CPPT.

Todavia não constam do probatório factos donde se possa conhecer da possibilidade de tal convolação.

Daí que haja a necessidade de ordenar a baixa dos autos ao Tribunal a quo para que tendo em conta o anteriormente referido conheça da duplicação da colecta ou sendo caso disso da eventual convolação.

Decisão

Face ao exposto acordam os juízes da Secção do Contencioso Tributário em anular a decisão recorrida e ordenar a baixa dos autos à 1.ª Instância para conhecimento das questões anteriormente referidas.

Sem custas.

Lisboa, 21 de Outubro de 2015. — *Fonseca Carvalho* (relator) — *Isabel Marques da Silva* — *Pedro Delgado*.

Acórdão de 21 de Outubro de 2015.

Assunto:

Contra-ordenação fiscal. Portagens. “Recurso para a melhoria da aplicação do direito e para uniformização de jurisprudência”. Lei n.º 50/2015, de 8 de Junho.

Sumário:

- I — Justifica-se a admissão do recurso ao abrigo do n.º 2 do artigo 73.º do RGCO – para melhoria da aplicação do direito e promoção da uniformidade da jurisprudência -, de decisão proferida em processo de contra-ordenação tributário no qual se suscite questão nova, sobre a qual ainda não houve oportunidade de fixar orientação jurisprudencial superior, ou quando o decidido contrarie a orientação jurisprudencial superior já fixada.*
- II — Estando em causa nos presentes autos decisão de aplicação de coima por não pagamento ou pagamento viciado de taxas de portagem em infra-estruturas rodoviárias, p.p. pela Lei n.º 25/2006, de 30 de Junho, e, sendo do conhecimento público que esta lei foi objecto de recente alteração pela Lei n.º 50/2015, de 8 de Junho, concluindo-se que esta Lei se repercute necessária e inelutavelmente na decisão de aplicação de coima questionada nos autos – por imposição constitucional e legal do princípio da aplicação retroactiva da lei nova mais favorável - haverá que oficiosamente ordenar a baixa dos autos à autoridade administrativa para que esta reveja ou renove tal decisão em conformidade com o disposto na Lei n.º 50/2015, de 8 de Junho.*

Processo n.º 983/15-30.

Recorrente: Ministério Público e Fazenda Pública.

Recorrido: A.....

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

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

- Relatório -

1 – Da decisão do Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto, de 2 de Fevereiro de 2015, que, no recurso de contra-ordenação interposto por A..... contra decisão de aplicação de coima por falta de pagamento de taxa de portagem, anulou a *decisão de aplicação de coima em causa nestes autos* e determinou a *baixa dos presentes autos ao Serviço Tributário competente de modo a dar cumprimento ao estatuído no artigo 29.º do CPP e artigo 25.º do RGIT, assim procedendo à apensação dos processos e bem assim à aplicação de uma única decisão de aplicação de coima, em cúmulo material das coimas aplicadas*, interpuseram recurso para este Supremo Tribunal o Ministério Público e a Fazenda Pública, rematando as respectivas alegações de recurso com as seguintes conclusões:

1.1 Recurso do Ministério Público:

1 – Não obstante ter sido aplicada uma Coima inferior a um quarto da alçada dos Tribunais Judiciais de 1.ª instância, deve ser, apesar disso, admissível o recurso nos termos do art. 73.º n.º 2 do RGCO por tal se afigurar manifestamente necessário à melhoria de aplicação do direito e por o justificar a dignidade e a dimensão da questão controvertida

2 – Nos termos do art. 3.º alínea b) do RGIT, é subsidiariamente aplicável, quanto às Contra-Ordenações e respectivo processamento, o Regime Geral do Ilícito de Mera Ordenação Social

3 – Assim, remetidos os autos ao Tribunal competente e apresentados os mesmos ao Juiz pelo Ministério Público, o Juiz ou aceita o recurso, com os fundamentos previstos no art. 63.º do RGCO – intempetividade e exigências de forma – ou o decide nos termos do art. 64.º mesmo que existam excepções dilatórias ou peremptórias de que se deva conhecer

4 – Ora, quer o recorrente, quer o Ministério Público não foram previamente notificados de que se iria decidir o recurso mediante simples despacho, facto que integra a nulidade prevista no art. 120.º n.º 2 do CPP.

5 – Nos termos do artº 25º do CPP, aplicável por força do art. 3.º b) do RGIT e 41.º, n.º 1 do RGCO, há conexão de processos quando o mesmo agente tiver cometido várias contra-ordenações e para todas elas organiza-se um só processo ou procede-se à apensação de todos no caso de terem sido instaurados vários – art. 29º 1 e 2 do CPP.

6 – Todavia, a falta de apensação dos processos de contra-ordenação não integra qualquer das nulidades elencadas no art. 118.º e 119.º do CPP porque estas, com excepção do emprego da

forma de processo especial fora dos casos previstos na lei, não são aplicáveis ao processo de Contra-Ordenação.

7 - Assim, face ao teor do art. 118.º n.º 1 e 2 do mesmo diploma legal, porque não está expressamente cominada a falta de apensação como nulidade, o acto é irregular.

8 - A irregularidade tem o regime previsto no art. 123.º n.º 1 e 2 do CPP e está sanada, ou porque não foi arguida pelo interessado no prazo legal ou porque não foi também reparada oficiosamente o momento em que se tomou conhecimento dela no despacho de fls.

9 - Uma vez que os autos comprovam a existência de uma situação de conexão subjectiva de processos, que estão todos na fase do julgamento, nada impede que se proceda agora à sua apensação nos termos dos artigos 24º n.º 2 e 25º do CPP àquele que respeitar à Contra Ordenação determinante da competência por conexão nos termos do art. 29.º n.º 2 do CPP proferindo-se depois o despacho previsto no art. 64.º do RGCO

10 - A decisão recorrida, ao anular a decisão que aplicou a Coima e ao determinar a remessa dos autos ao serviço de Finanças para apensação dos processos e aplicação de uma Coima única, violou por erro de interpretação o disposto nos artigos 63.º e 64.º do RGCO, 3.º b) e 81º do RGIT e 25º, 24º n.º 2 e 29º do CPP

11 - Esta parece ser a melhor solução a dar ao caso sendo certo que será ela a única que pode beneficiar a recorrente. Pelo facto do Tribunal estar vinculado ao princípio da proibição da “reformatio in pejus” previsto no art. 72º-A do RGCO pelo que não poderá aplicar uma Coima superior à aplicada pelo Serviço de Finanças.

12 - Uma vez que no âmbito do RGIT vigora o regime do cúmulo material das penas, a pena única é a que resultar da soma de todas as Coimas concretas não se aplicando o limite máximo da Coima prevista no art. 26.º do RGIT.

13 - Uma vez que foi aplicada em cada processo uma Coima, o Tribunal mais não tem do que proceder à soma de todas elas para aplicar uma Coima única, pelo que nos parece não ter aplicação no caso o regime previsto nos artigos 77.º e 78.º do Código Penal para o cúmulo jurídico das penas.

14 - O mesmo pode não ocorrer se for mantida a anulação da decisão recorrida pois o serviço de Finanças, na determinação da medida da Coima nos termos do art. 7.º da Lei 25/2006 de 30 de Junho, pode não voltar a aplicar uma Coima de valor mínimo.

15 - Assim sendo, deve a decisão ora recorrida ser revogada e substituída por outra que determine o prosseguimento dos autos com apensação dos processos citados e prolação da decisão nos termos do art. 64.º do RGCO, assim se fazendo a habitual JUSTIÇA

1.2 Recurso da Fazenda Pública:

A. Vem o presente recurso interposto da sentença que decidiu pela existência de uma questão prévia que obsta ao conhecimento da causa e, em consequência, decidiu “anular a decisão de aplicação de coima em causa nestes autos determinando a baixa dos presentes autos ao Serviço Tributário competente de modo a dar cumprimento ao estatuído no artigo 29.º do CPP e artigo 25.º do RGIT, assim procedendo à apensação dos processos e bem assim à aplicação de uma única decisão de aplicação de coima, em cúmulo material das coimas aplicadas”, o qual se circunscreve à questão de direito da anulação da decisão administrativa, apreciada pelo douto Tribunal a quo.

B. Para assim decidir, considerou o Tribunal a quo, em síntese que, “Na situação trazida, olhando os autos (...) constatamos que a recorrente deduziu um recurso judicial por cada decisão (individual) de aplicação de coima, desde logo porque assim se viu forçada ante o não cumprimento por banda do Serviço de Finanças/Autoridade Administrativa Tributária do normativo transcrito, que impunha a organização de um só processo e apensação ...”, concluindo que a omissão destes procedimentos e operações determinam a anulação da decisão administrativa.

C. Quanto à legitimidade da Fazenda Pública para interpor o presente recurso, importa ter em conta que, com a proposta de Lei n.º 496/2012, de 10 de Outubro de 2012, de aprovação do Orçamento do Estado para 2013, foi alterada a redacção do art. 83º do RGIT, passando o representante da Fazenda Pública, por força do n.º 1 da referida norma, a ter legitimidade para interpor recurso da decisão proferida pelo tribunal, ampliando-se, deste modo, a sua possibilidade de intervenção no processo de contra-ordenação, que antes se limitava à produção de prova, nos termos do art. 81º, n.º 2 do RGIT.

D. Deste modo, e tendo em conta a unidade do sistema jurídico e a aplicação subsidiária do RGCO neste âmbito, por força do art. 3.º, alínea b) do RGIT, com a alteração legislativa ocorrida, a Fazenda pública tem também legitimidade para recorrer nos recursos de processos de contra-ordenação tributária, ao abrigo do n.º 2 do art. 73º do RGCO.

E. Quanto ao efeito do presente recurso, entende a Fazenda Pública que, no regime previsto nos artigos 83º e 84º, ambos do R.G.I.T., complementado pelo R.G.C.O., mormente os artigos 70º, 73º, 74º, 75º, 79º, 88º e 89º, de aplicação subsidiária, não é possível a execução das coimas e sanções acessórias antes do trânsito em julgado ou de se ter tornado definitiva a decisão administrativa que as aplicar, sendo esta a única interpretação que assegura a constitucionalidade material deste art. 84º, do R.G.I.T., nos casos em que o recurso é interposto de decisão condenatória, assim não sendo necessário

a prestação de garantia para que o mesmo recurso goze de efeito suspensivo da decisão recorrida - conforme se doutrinou no Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, de 15-11-2011, processo n.º 04847/11; e na esteira do entendimento dos Conselheiros Jorge Lopes de Sousa e Simas Santos em “Regime Geral das Infracções Tributárias anotado”, 4ª edição, 2010, em anotação ao art. 84º, página 582 e seguintes.

F. Neste sentido, não deverá ser considerada exequível para efeitos de decisão de instauração de processo de execução fiscal, a decisão judicial proferida nestes autos que decidiu pela anulação das decisões de aplicação das coimas destes autos e dos processos apensados e os ulteriores termos do processo, face à pendência do presente recurso, sob pena de se afectar o efeito útil do mesmo.

G. Quanto à anulação da decisão administrativa determinada pelo douto Tribunal a quo, entende a Fazenda Pública, salvo melhor opinião, que não pode proceder o argumento expendido na dita decisão a quo, não se conformando a Fazenda Pública com a mesma e considerando que tal decisão judicial padece de erro de direito, urgindo assim, a promoção da uniformização da jurisprudência face ao inerente perigo de repetição e desigualdade na aplicação entre os diversos tribunais tributários de 1ª instância, tudo nos termos do disposto no art. 83º do RGIT, em conformidade com o art. 73º, n.º 2 do RGCO, aplicável por força da alínea b) do art. 3º do RGIT - cfr. Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 07-11-2012, proc. 0704/12; Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 17-01-2007, proc. 01124/06 (in www.dgsi.pt).

H. Considerou o douto Tribunal a quo, estar verificado um vício da decisão de aplicação da coima, determinada pelo Chefe do Serviço de Finanças competente, que obsta ao conhecimento do mérito, unicamente por não ter procedido à apensação dos processos de contra-ordenação que correm contra o (a) mesmo (a) arguido(a) e que estejam na mesma fase, nos termos do art. 25º do RGIT, procedendo de seguida à fixação de uma coima única.

I. As nulidades insupríveis a ocorrer no âmbito do processo de contra-ordenação tributário, são taxativas e têm a sua previsão no art. 63º do RGIT, o qual não abarca, salvo melhor opinião, o regime do cúmulo material, a aplicar em caso de concurso de contra-ordenações.

J. Os “requisitos legais” [cfr. art. 63º, n.º 1, alínea d)], da decisão de aplicação das coimas que possam estar em falta e que se reportam à fase administrativa do processo de contra-ordenação tributário, são os constantes do art. 79º do RGIT, os quais foram integralmente respeitados pela entidade administrativa competente em todas as decisões de aplicação de coimas presentes nestes autos.

K. A falta de aplicação do regime do concurso, previsto no art. 25º, não constitui um requisito legal da decisão, susceptível de configurar uma nulidade conducente à anulação da decisão.

L. A revelar-se a sua falta, o que não se concede, como se desenvolverá, sempre seria uma mera nulidade dependente de arguição dos interessados, na fase administrativa, conforme estabelece o art. 120.º do Código de Processo Penal – CPP, aplicável por força do preceituado na alínea b) do art. 3º do RGIT e do n.º 1 do art. 41.º do RGCO, entendendo-se contudo, pelos motivos explanados, que se está perante uma mera irregularidade a arguir pelos interessados, a contar da notificação para apresentação de defesa (cfr. art. 70.º e 76.º do RGIT), fazendo-se assim a aplicação do invocado art. 123.º do CPP, com as necessárias adaptações ao processo de contra-ordenação tributário, porquanto,

M. É competência exclusiva da autoridade administrativa, a apreciação e decisão pela existência ou não do concurso de infracções e subsequente aplicação do art. 25º do RGIT, na fase administrativa, pressupondo, a montante, a verificação do elemento de conexão entre os processos nos termos do art. 36º do RGCO, o que consubstancia um acto exclusivamente administrativo, face ao disposto no art. 33º do RGCO, aplicável ex vi art. 3º, alínea b) do RGIT.

N. A imposição judicial de análise e tramitação conjunta de processos na fase administrativa, consubstancia a violação do **princípio da separação de poderes**, limitando a actuação da administração fiscal, o seu conhecimento e apreciação dos processos que são da sua competência, salvaguardando, claro está, o facto de a questão do concurso de infracções nem sequer ter sido suscitada pelo próprio arguido, no sentido em que, o Tribunal “não pode ofender a autonomia do poder administrativo [o núcleo essencial da sua discricionariedade], enquanto medida definida pela lei daquilo que são os poderes próprios de apreciação ou decisão conferidos aos órgãos da Administração”, porquanto, “os poderes dos tribunais administrativos abarcam apenas as vinculações da Administração por normas e princípios jurídicos, ficando de fora da sua esfera de sindicabilidade o ajuizar sobre a conveniência e oportunidade da actuação da Administração, mormente o controlo actuação ao abrigo de regras técnicas ou as escolhas/opções feitas pela mesma na e para a prossecução do interesse público, salvo ofensa dos princípios jurídicos enunciados no art. 266º, n.º 2 da CRP” - conforme Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte de 01-10-2010, proc. n.º 00514/08.4BEPNF, in www.dgsi.pt.

O. Não há nenhuma omissão legal que justifique e fundamente a aplicação subsidiária dos artigos 24º, 25º e 29º do CPP, na fase administrativa, conforme consta da dita decisão a quo, atento o disposto no art. 36.º do RGCO.

P. A dita sentença, ao fazer apelo ao Acórdão deste Venerando Supremo Tribunal, de 30-03-2011, processo n.º 0757/10, desconsidera a relevante alteração legislativa ocorrida com a Lei n.º 55-A/2010,

de 31 de Dezembro, que aprovou o orçamento de estado para 2011, e que veio **repor a regra do cúmulo material**, em detrimento do regime do cúmulo jurídico, sem prejuízo, claro está, da aplicação do regime abstractamente mais favorável ao contribuinte, no caso de actos praticados ainda na vigência da lei anterior, o que claramente não é o caso, pelo que o invocado Acórdão assenta integralmente em pressupostos diversos face ao actual regime legal.

Q. In casu, seria ilegal a aplicação do cúmulo jurídico, dado que todos os factos em apreço, são posteriores à alteração ocorrida na norma do art. 25º do RGIT, com a Lei do Orçamento para 2011 (Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro).

R. Conforme o duto entendimento dos Conselheiros Jorge Lopes de Sousa e Simas Santos em “Regime Geral das Infracções Tributárias anotado”, 4ª edição, 2010, em anotação ao art. 25º, página 291, “no regime do cúmulo material, a coima única a aplicar é a soma das coimas aplicadas a cada uma das contra-ordenações, não havendo lugar a qualquer redução”, salvaguardando claramente que, “estando a regra do cúmulo material expressamente estabelecida na redacção inicial deste art. 25º do RGIT e na introduzida Lei do Orçamento para 2011 não há lacuna de regulamentação sobre a forma de efectuar o cúmulo das coimas, pelo que não há suporte para fazer apelo ao RGCO, pois este diploma, como legislação subsidiária que é [art. 3º, alínea b) do RGIT], apenas é de aplicação em matérias em que o RGIT não contenha normas próprias.”

S. Não há nenhuma omissão legal que justifique e fundamente a aplicação subsidiária do RGCO, quanto ao regime do concurso, através do qual se aplicaria subsidiariamente o CPP, ao contrário do duto entendimento vertido na decisão a quo, desde logo, porque neste âmbito, o legislador optou no RGCO por manter a aplicação de um regime de cúmulo jurídico, vertido no seu art. 19º, distanciando-se assim de forma clara e deliberada no actual regime jurídico aplicável às contra-ordenações tributárias.

T. Não pode igualmente a autoridade administrativa tributária, aferir a existência de eventual contra-ordenação continuada, cujo preceituado no art. 30º e 79º do Código Penal, subsidiariamente aplicável nos termos do art. 32º do RGCO, não têm aplicação face à actual redacção do art. 25º do RGIT, seguindo-se neste âmbito, de perto, as decisões do Tribunal Central Administrativo Sul de 27-11-2007, processo n.º 01804/07 e de 23-09-2008, proc. n.º 01767/07, ambas consultáveis in www.dgsi.pt.

U. Conforme refere o Professor Germano Marques da Silva, in “Direito Penal Português”, Parte Geral II – Teoria do Crime, 1998, pág. 315 e seguintes, “o crime continuado constitui realmente uma pluralidade de crimes, apenas unificados para efeitos de punição e parece-nos ser esta a construção que convém à face da lei portuguesa... (cfr. pág. 319).

V. Em caso concurso, o actual regime limita-se sempre ao cúmulo material, valendo a máxima, “quot delicia tot poenae”, sendo que a cada infracção é imputada a coima correspondente, ou seja, as sanções são aritmeticamente somadas, depois de se ter procedido à determinação individualizada de cada uma.

W. Neste âmbito, releva a decisão do Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de 19/06/2007, proc. n.º 01768/07 (in www.dgsi.pt), no sentido em que “no actual RGIT não há lugar ao concurso de infracções com a cominação de uma coima única” e que “deixou de existir a principal característica que enforma o regime do concurso de crimes - a aplicação de uma pena única em cúmulo jurídico - desta forma se perdendo o principal interesse no concurso, a não ser de índole de eventual economia processual”.

X. Importa ainda ter em conta, para compreensão dos regimes em apreço, a análise do Professor Doutor Taipa de Carvalho, in “Direito Penal Parte Geral – Questões Fundamentais”, Publicações Universidade Católica, Porto, 2003, pág. 172, que se transcreve: “Também não parece aceitável o regime do **cúmulo jurídico** estabelecido, no art. 19º, para o **concurso de contra-ordenações**. As razões subjacentes ao regime do cúmulo jurídico, no caso de concurso de crimes (CP, art. 77º), não procedem no caso das coimas. Essas razões são, especialmente, as seguintes: a um determinado aumento de duração da pena de prisão corresponderá um aumento muito maior do sofrimento que é conatural a esta pena de privação da liberdade (...); sendo conatural à pena de prisão um efeito de dessocialização (...) Mas, como nenhuma destas razões se verifica em relação à aplicação de coimas, é meu entendimento que, aqui, deveria vigorar o regime do **cúmulo material**, em que a coima final seria igual à soma das coimas concretamente aplicadas ao conjunto das contra-ordenações praticadas.”

Y. Não existe no RGIT, nem no RGCO, norma legal que preveja a apensação de processos de contra-ordenação, todavia, o artigo 36º do RGCO, aplicável subsidiariamente ao RGIT, prevê a “competência por conexão” em caso de concurso efectivo de contra-ordenações.

Z. É o art. 25º do RGIT, sendo de aplicação na fase administrativa, pressupõe necessariamente a apreciação e decisão sobre a conexão entre os processos a que se aplicará o regime do cúmulo material, por conjugação do disposto no art. 36º do RGCO e 25º do RGIT, inclusivamente, se os processos administrativos se encontram na mesma fase e se são da mesma competência territorial.

AA. Neste âmbito importa observar o entendimento do Ilustre Juiz do TEDH Paulo Pinto de Albuquerque, in “Comentário do Regime Geral das Contra-Ordenações à luz da Constituição da

República e da Convenção Europeia dos Direitos do Homem”, Universidade Católica Editora, 2011, em anotação ao art. 36º, p. 128: “O critério do artigo 36º só opera relativamente aos processos que se encontrem na fase administrativa. (...) Na fase judicial, a conexão rege-se pelo disposto nos artigos 24º e seguintes do CPP.”

BB. *Sucedem que, não houve nenhuma apensação de processos do(a) arguido(a)/recorrente, pela autoridade tributária, tendo sido este processo de contra-ordenação tramitado autonomamente.*

CC. *Com todo o respeito que nos merece a fundamentação expendida pelo douto Tribunal a quo, entende a Fazenda Pública que a decisão que determina a anulação da decisão da coima aplicada, por falta de apensação dos processos do mesmo contribuinte e por falta de fixação de uma coima única, é ilegal por falta de previsão legal.*

DD. *Faz a todo o exposto, entende a Fazenda Pública, com a ressalva do devido respeito, que é muito, que a dita sentença sob recurso enferma de erro na aplicação do direito, fazendo errónea interpretação e aplicação do disposto nas normas legais aplicáveis, mais concretamente as que regem a aplicação do cúmulo material às contra-ordenações em concurso, concretamente os artigos 25º, 63º e 79º, todos do RGIT e ainda o artigo 36º do RGCO, norma esta por sua vez aplicável ao abrigo do disposto na alínea b) do art. 3º do RGIT, atendendo a que, a autoridade administrativa competente não procedeu à apensação de quaisquer processos de contra-ordenação do(a) arguido(a)/recorrente, o que não constitui um vício que possa afectar o valor da decisão administrativa, que deva ser conhecido oficiosamente (cfr. artigos 120.º a 123.º do CPP, aplicáveis por força do preceituado na alínea b) do art. 3.º do RGIT e do n.º 1 do art. 41.º do RGCO), atendendo ao actual regime em vigor do cúmulo material, aplicável aos processos de contra-ordenação tributária.*

Termos em que,

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

2 – Respondeu a recorrida, nos termos de fls. 78 a 102 dos autos, pugnando por que seja negado provimento ao recurso e confirmada a decisão recorrida.

3 - O Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto junto deste STA emitiu o parecer de fls. 138/139 dos autos, concluindo no sentido de que *deve ser dado provimento aos recursos, revogar-se a sentença recorrida, baixando os autos à 1.ª instância para apreciação das questões suscitadas pela recorrida.*

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

- Fundamentação –

3 – Questões a decidir

Haverá previamente que decidir da admissibilidade dos recursos, interpostos ao abrigo do disposto no n.º 2 do artigo 73.º do Regime Geral do Ilícito de Mera Ordenação Social (RGIMOS) subsidiariamente aplicável – para *melhoria da aplicação do direito ou promoção da uniformidade da jurisprudência* –, porquanto o valor da causa é inferior ao da alçada (cfr. o artigo 83.º, n.º 1 do RGIT) e este STA não se encontra vinculado pela decisão de admissão do recurso proferida pelo tribunal *a quo*.

Caso sejam de admitir, suscitam-se as questões de saber se a decisão recorrida enferma de nulidade prevista no art. 120.º n.º 2 do CPP por falta de prévia notificação à recorrente e ao Ministério Público de que a decisão iria ser tomada mediante simples despacho (conclusão 4. do recurso do Ministério Público) e bem assim a de saber se a decisão recorrida enferma de erro de julgamento ao ter anulado a decisão administrativa de aplicação da coima por falta de pagamento de taxa de portagem e ter determinado a baixa dos autos ao Serviço Tributário competente de modo a dar cumprimento ao estatuído no artigo 29.º do CPP e artigo 25.º do RGIT, assim procedendo à apensação dos processos e bem assim à aplicação de uma única decisão de aplicação de coima, em cúmulo *material das coimas aplicadas*.

Não obstante, estando em causa recurso de decisão de aplicação de *coima por não pagamento de taxa de portagem em infra-estruturas rodoviárias* – matéria primariamente regulada pela Lei n.º 25/2006, de 30 de Junho –, importa, como questão prévia à do conhecimento do mérito dos recursos, oficiosamente decidir das consequências da entrada em vigor da Lei n.º 50/2015, de 8 de Junho nos recursos de decisões de aplicação de coimas por contra-ordenações daquela natureza pendentes nos tribunais tributários, porquanto a questão de aplicação no tempo de lei mais favorável constitui uma questão prévia de conhecimento oficioso, que prejudica, imediatamente, a apreciação das restantes questões objecto do recurso, dado que a apreciação da situação da recorrida, à luz da nova Lei poderá envolver a repetição do que tiver sido anteriormente processado (cfr. artigo 608.º, n.º 2, do CPC, aplicável “ex vi” artigo 4.º do CPP, aplicável “ex vi” artigo 41.º do Decreto-Lei n.º 433/83, aplicável “ex vi” artigo 3.º, alínea b), do RGIT, aplicável “ex vi” artigo 18.º da Lei n.º 26/2006, de 30 de Junho).

As questões da legitimidade da Fazenda Pública para os recursos e do efeito destes, suscitadas pela recorrente Fazenda Pública (conclusões C a F das suas alegações de recurso) não são questões controvertidas nos presentes autos, pois que foi reconhecida legitimidade à recorrente e os recursos foram admitidos com subida imediata e efeito suspensivo da decisão recorrida (cfr. despacho de admissão a fls. 74 dos autos), pelo que sobre tais questões não há que emitir pronúncia.

5. Da admissibilidade dos recursos ao abrigo do artigo 73.º, n.º 2 do RGCO, subsidiariamente aplicável

Constitui jurisprudência pacífica deste STA a possibilidade de, independentemente do valor da coima aplicada, poder ser admitido recurso de contra-ordenação tributária ao abrigo do n.º 2 do artigo 73.º do RGCO, aplicável subsidiariamente *ex vi* da alínea b) do artigo 3.º do RGIT, «*quando tal se afigure manifestamente necessário à melhoria da aplicação do direito ou à promoção da uniformidade da jurisprudência*».

Os recorrentes justificam a admissão do recurso no facto da mesma padecer de erro de direito, urgindo, assim, a promoção da uniformização da jurisprudência face ao inerente perigo de repetição e desigualdade na aplicação entre os diversos tribunais tributários de 1.ª instância, pronunciando-se o Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto junto deste STA igualmente no sentido da admissão do recurso.

Ora, atendendo a que há notícia de que estão pendentes nos tribunais tributários milhares de processos de contra-ordenação por falta de pagamento ou pagamento viciado de taxas de portagem, justifica-se à admissão do recurso para este STA quando em causa esteja questão nova, sobre a qual não houve ainda oportunidade de fixar orientação jurisprudencial superior, ou quando o decidido contrarie a orientação jurisprudencial superior já fixada, pois que, nestes casos, o recurso visará indubitavelmente *a melhor aplicação do direito e a promoção da uniformização de jurisprudência*, como postulado pelo n.º 2 do artigo 73.º do RGCO, subsidiariamente aplicável *ex vi* da alínea b) do artigo 3.º do RGIT.

É o que sucede no caso dos autos, em que a decisão recorrida se afigura desconforme ao que vem sendo decidido por este STA em recursos de contra-ordenação tributários por não pagamento de Imposto Único de Circulação - IUC (cfr. os Acórdãos de 17 de Junho de 2015, rec. n.º 369/15, de 9 de Setembro de 2015, rec. n.º 70/15 e de 7 de Outubro de 2015, rec. n.º 645/14), daí que se julgue justificada a admissão do recurso ao abrigo do n.º 2 do artigo 73.º do RGCO, em ordem à *promoção da uniformidade da jurisprudência* e à *melhoria da aplicação do direito*, havendo, pois, que dele conhecer, designadamente por se afigurar necessário ajuizar se este entendimento jurisprudencial é igualmente válido quando em causa estejam, como nos autos, coimas por falta de pagamento ou pagamento viciado de taxas de portagem em infra-estruturas rodoviárias.

6 – Apreciando.

6.1 Questão prévia: Consequências da entrada em vigor da Lei n.º 50/2015, de 8 de Junho nos recursos de decisões de aplicação de coimas por não pagamento ou pagamento viciado de taxas de portagem em infra-estruturas rodoviárias

Estando em causa nos presentes autos decisões de aplicação de coima *por não pagamento de taxa de portagem em infra-estruturas rodoviárias*, p.p. pela Lei n.º 25/2006, de 30 de Junho, e, sendo do conhecimento público que esta lei foi objecto de recente alteração pela Lei n.º 50/2015, de 8 de Junho que, além do mais, aprovou um *regime excepcional de regularização de dívidas resultantes do não pagamento de taxas de portagem e coimas associadas, por utilização de infra-estrutura rodoviária*, importa como questão prévia e de conhecimento officioso ajuizar das consequências da entrada em vigor da nova lei nos recursos de decisões de aplicação de coimas por contra-ordenações daquela natureza pendentes nos tribunais tributários, porquanto a questão de aplicação no tempo de lei mais favorável constitui uma questão prévia de conhecimento officioso, que prejudica, imediatamente, a apreciação das restantes questões objecto do recurso, dado que a apreciação da situação dos autos, à luz da nova Lei poderá envolver a repetição do que tiver sido anteriormente processado (cfr. artigo 608.º, n.º 2, do CPC, aplicável “*ex vi*” artigo 4.º do CPP, aplicável “*ex vi*” artigo 41.º do Decreto-Lei n.º 433/83, aplicável “*ex vi*” artigo 3.º, alínea b), do RGIT, aplicável “*ex vi*” artigo 18.º da Lei n.º 25/2006, de 30 de Junho), prejudicando o conhecimento do mérito do recurso.

Isto porque, em matéria penal, como em matéria contra-ordenacional, vigora por imperativo constitucional e legal a regra da aplicação retroactiva da lei mais favorável – cfr. artigos 29.º, n.º 4 da CRP, 2.º, n.º 4 do Código Penal e 3.º, n.º 2 do Decreto-Lei n.º 433/82, aplicável “*ex vi*” artigo 3.º, alínea b) do RGI, aplicável “*ex vi*” artigo 18.º da Lei n.º 26/2006, de 30 de Junho) – daí que o facto de em causa nos autos estarem contra-ordenações praticadas em data anterior à da entrada em vigor da Lei nova não constituir obstáculo a essa aplicação se esta lei se revelar mais favorável.

E é precisamente isso que sucede.

Em primeiro lugar, porque o artigo 7.º da Lei n.º 50/2015, de 8 de Junho, ao dar nova redacção ao n.º 1 do artigo 7.º da Lei n.º 25/2006, procedeu à alteração dos limites mínimo e máximo das coimas aplicáveis às contra-ordenações previstas naquela lei no sentido da sua redução, pois que estas passaram a ser sancionadas com coima *de valor mínimo correspondente a 7,5 vezes o valor da respectiva taxa de portagem, mas nunca inferior a €25 e de valor máximo correspondente ao quádruplo do valor mínimo da coima, com respeito pelos limites máximos previstos no Regime Geral das Infracções Tributárias*, ao invés de serem sancionadas com coima *de valor mínimo correspondente a 10 vezes o valor da respectiva taxa de portagem, mas nunca inferior a (euro) 25, e de valor máximo correspondente ao quádruplo do valor mínimo da coima, com respeito pelos limites máximos previstos no Regime Geral das*

Infracções Tributárias. Ora, tendo sido reduzidos os limites mínimo e máximo das coimas aplicáveis às contra-ordenações em causa, impõe-se necessariamente nova graduação da coima aplicada, que os tenha agora em conta, o que necessariamente implica uma nova decisão administrativa de aplicação da coima. E nem se diga que, tendo sido aplicada uma coima cujo valor mínimo corresponde ao mínimo legal, não haverá que efectuar nova graduação, pois que a decisão de aplicação da coima considerou que os limites mínimo e máximo da coima aplicável eram de idêntico valor - 25€ -, o que, em matéria sancionatória corresponde a um absurdo jurídico, incompatível com os princípios da culpa, da necessidade e da proporcionalidade.

Em segundo lugar porque o artigo 7.º da Lei n.º 50/2015, de 8 de Junho, ao aditar ao artigo 7.º da Lei n.º 25/2006 os seus (novos) números 4 e 5, procedeu à unificação legal das infracções previstas naquela lei *praticadas pelo mesmo agente, no mesmo dia, através da utilização do mesmo veículo e que ocorram na mesma infraestrutura rodoviária*, entendendo-se como tal as ocorridas *em estrada cuja exploração está concessionada ou subconcessionada à mesma entidade*, determinando que esta contra-ordenação única seja sancionada com coima cujo valor mínimo a que se refere o n.º 1 é o *correspondente ao cúmulo das taxas de portagem*. Ora, esta unificação legal a que procedeu a lei nova, porque prescinde da averiguação das circunstâncias de que depende a contra-ordenação continuada, pode revelar-se, em concreto, mais favorável ao agente, daí que, verificados os respectivos pressupostos legais haverá que proceder à respectiva unificação da conduta delituosa e aplicar-lhe a cominação legalmente estabelecida, nos novos limites fixados pela nova lei, o que também necessariamente implica uma nova decisão administrativa de aplicação da coima.

Em terceiro lugar, porque a Lei n.º 51/2015 aprovou um *regime excepcional de regularização de dívidas resultantes do não pagamento de taxas de portagem e coimas associadas, por utilização de infra-estrutura rodoviária efetuada até ao último dia do segundo mês anterior* ao da sua publicação – que consta dos seus artigos 1.º a 6.º -, no qual se prevê que o pagamento pelo agente da infracção da taxa de portagem e custos administrativos efectuado *até 60 dias a contar da entrada em vigor* da lei, determina, além do mais, a *atenuação da coima associada ao incumprimento do dever de pagamento*, atenuação especial esta que há-de efectuar-se *ope legis* e em termos diversos e mais favoráveis do que os que decorrem das regras gerais sobre a atenuação especial da coima (cfr. o artigo 3.º da Lei n.º 51/2015 com o artigo 18.º, n.º 3 do Decreto-Lei n.º 433/82, aplicável subsidiariamente).

Finalmente, porque o mesmo regime excepcional, aprovado por aquela lei, prevê a redução legal das coimas *não aplicadas ou não pagas (...)* cuja regularização ocorreu antes da entrada em vigor da Lei n.º 51/2015, que venham a ser pagas *até 60 dias a contar da entrada em vigor da lei* (artigo 4.º, n.ºs 2 e 3 da Lei n.º 51/2015), havendo, obviamente, que apurar, neste caso como no anterior, se houve ou não adesão do agente da infracção ao regime excepcional e, em caso afirmativo, proceder à atenuação/redução das coimas em causa nos termos legais, o que implica também nova decisão de aplicação da coima.

Pelas razões expostas, a decisão administrativa de aplicação da coima sindicada nos presentes autos não podem manter-se - desde logo, porque haverá que graduar a coima aplicada atendendo aos novos limites legais e eventualmente retirar as legais consequências do pagamento ao abrigo do *regime excepcional das taxas de portagem e/ou das coimas* -, o que apenas poderá ser feito de modo adequado e eficiente pelos próprios Serviços, que não pelos Tribunais, a quem não cabe substituir-se à Administração nas decisões de aplicação coimas, antes escrutinar, se para tal solicitados, se tais decisões são conformes à Lei e ao Direito.

A decisão de aplicação de coima que está na origem dos presentes autos – como, aliás, a decisão recorrida -, foi tomada em momento anterior ao da entrada em vigor da nova Lei, mas esta repercutiu-se inelutavelmente nela, como supra demonstrado, impedindo que possa subsistir nos termos em que foi proferida.

Impõe-se, em consequência, a baixa dos autos à Autoridade Administrativa para que esta tenha a oportunidade de a rever ou renovar, em conformidade com o novo quadro legal, o que se determina.

Prejudicado fica o conhecimento do objecto dos recursos.

Neste sentido, o Acórdão deste STA do passado dia 14 de Outubro, rec. n.º 766/15, por nós relatado.

- Decisão -

7 - Termos em que, face ao exposto, acordam os juízes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em conceder provimento aos recursos e, procedendo questão prévia e de conhecimento oficioso, revogar a decisão recorrida e determinar a baixa dos autos à autoridade administrativa para que esta reveja ou renove a decisão de aplicação da coima em conformidade com a Lei n.º 50/2015, de 8 de Junho, nos termos supra expostos.

Sem custas.

Lisboa, 21 de Outubro de 2015. – *Isabel Marques da Silva* (relatora) – *Pedro Delgado* – *Fonseca Carvalho*.

Acórdão de 21 de Outubro de 2015.**Assunto:**

Recurso de revista excepcional. Pressupostos.

Sumário:

Atenta a natureza excepcional do recurso de revista previsto no artigo 150.º do CPTA, (quando esteja em causa a apreciação de uma questão que, pela sua relevância jurídica ou social, se revista de importância fundamental ou quando a admissão do recurso seja claramente necessária para uma melhor aplicação do direito), não se verificam os respectivos pressupostos se apenas se invoca um abstracto erro de julgamento, inidóneo para substanciar a alegação de «claro e óbvio erro na aplicação do direito».

Processo n.º 1020/15-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: A....., S.A.

Relator: Ex.^{mo} Sr. Cons. Dr. Casimiro Gonçalves.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

RELATÓRIO

1.1. A Fazenda Pública interpõe recurso de revista excepcional, nos termos do art. 150º do CPTA, do acórdão proferido pelo Tribunal Central Administrativo Sul em 4/6/2015, no processo que aí correu termos sob o n.º 08721/15.

1.2. Termina as alegações formulando as conclusões seguintes:

i. O Acórdão recorrido, ao decidir que *o valor da garantia é o da dívida exequenda e do acréscimo que constam da citação*, viola o n.º 6 do artigo 199.º do CPPT, nos termos do qual *a garantia é prestada pelo valor da dívida exequenda, juros de mora contados até ao termo do prazo de pagamento voluntário ou à data do pedido, quando posterior, com o limite de cinco anos, e custas na totalidade, acrescida de 25% da soma daqueles valores, sem prejuízo do disposto no n.º 13 da artigo 169.º*.

ii. O artigo 199.º do CPPT, no seu n.º 6, determinando as componentes a considerar no cálculo do montante global da garantia a prestar, é expresso e imperativo, obrigando a que o valor da garantia a prestar seja equivalente à soma da dívida exequenda, de determinados, delimitados, juros de mora e custas, com o acréscimo de 25% do resultado dessa adição.

iii. O artigo 169.º do CPPT opera a remissão para os termos da prestação de garantia previstos no artigo 199.º do mesmo Código.

iv. Não sendo defensável que, ao arrepio daquela norma – n.º 6 do artigo 199.º - o valor da garantia constante da citação, mencionado no n.º 13 do artigo 169.º CPPT, corresponda à dívida exequenda e acréscidos.

v. Este recurso deverá, salvo melhor opinião, ser admitido, essencialmente, por exigência de melhor aplicação do Direito, estando perante uma decisão juridicamente insustentável por claro e óbvio erro na aplicação do Direito, que originará uma diminuição da margem de segurança mínima de cobrança efectiva que o legislador estabeleceu na previsão da norma violada, por alterar a forma de cálculo do valor da garantia a prestar nos termos que hoje constam da lei.

vi. O erro na aplicação do Direito, no caso, extravasa os limites do caso concreto, bem como a esfera jurídica dos seus sujeitos, sendo passível de perpetuação por via da sua repetição em futuros litígios.

vii. Impõe-se, assim, a intervenção desse Supremo Tribunal, por estarmos perante o tratamento de uma matéria de forma ostensivamente errada e juridicamente insustentável, bem como pela possibilidade da sua repetição num número indeterminado de casos futuros, com o prejuízo daí decorrente para interesses públicos de relevo e para dissipar dúvidas sobre tal matéria, e para a paz jurídica, havendo utilidade prática na apreciação das questões suscitadas, tendo em vista uma boa administração da justiça, nos termos do art. 150.º, do CPTA.

viii. Sendo de revogar a decisão recorrida.

Termina pedindo a procedência do recurso e a consequente anulação da decisão recorrida, em sede de reclamação de acto do órgão de execução fiscal.

1.3. A recorrida A....., S.A. apresentou contra-alegações, formulando as conclusões seguintes:

A. O presente recurso foi interposto pela Fazenda Pública do Acórdão de 04/06/2015 do TCAS, proferido no processo n.º 08721/15, que julgou o recurso por si apresentado da decisão que julgou a reclamação judicial que correu os seus termos junto do Tribunal Tributário de Lisboa sob o n.º 24/15.3BELRS.

B. Este Acórdão indeferiu o recurso apresentado pela Fazenda Pública e decidiu manter a decisão de primeira instância que determinou a anulação do despacho do *Senhor Diretor de Finanças Adjunto de Lisboa, de 25/11/2014, que exigia a necessidade de se proceder a um reforço da garantia prestada para suspender o processo de execução fiscal.*

C. No aludido recurso, invocou a Fazenda Pública *a declaração de nulidade da dita sentença recorrida por excesso de pronúncia, e ainda, padecer erro de julgamento, por violação do artigo 199.º, n.º 6 e do n.º 13 do artigo 169.º do CPPT.*

D. No entanto, o Tribunal Central Administrativo Sul através do Acórdão ora recorrido, não concedeu provimento ao requerido, por considerar não se ter verificado qualquer excesso de pronúncia, nem tão pouco existir qualquer erro de julgamento ou erro na aplicação do direito vigente.

E. Não se conformando com o Acórdão, a Fazenda Pública apresentou, nos termos do disposto no artigo 150.º do CPTA, o presente recurso de revista.

F. Segundo a Fazenda Pública *“(…) O Acórdão recorrido, ao decidir que o valor da garantia é o da dívida exequenda e do acrescido que constam da citação, viola o n.º 6 do artigo 199.º do CPPT, (…). Estamos perante uma decisão juridicamente insustentável por claro e óbvio erro na aplicação do direito”.*

G. É por isso que, justifica a utilização do recurso de revista da seguinte forma, *“(…) O erro na aplicação do direito, no caso, extravasa os limites do caso concreto, bem como a esfera jurídica dos seus sujeitos, sendo passível de perpetuação por via da sua repetição em futuros litígios. A repetição da decisão recorrida originaria uma diminuição da margem de segurança mínima de cobrança efetiva que o legislador estabeleceu na previsão da norma violada, destituindo a mesma do seu sentido. Sendo que da solução da questão emergirão importantes consequências práticas, mormente, por alterar a forma de cálculo do valor da garantia a prestar nos termos que hoje constam da lei. (…)”*

H. Para concluir que *“(…) O STA já tem acolhido para exame, outros recursos da espécie de revista, que implicavam a apreciação de decisões que se enquadravam no âmbito do cálculo do valor da garantia a prestar no âmbito do processo de execução fiscal. Nestes termos, como exposto, parece-nos de importância fundamental a admissão deste recurso ao abrigo dos n.º 1 e n.º 4, do art.º 150.º do CPTA. (…)”*

I. O n.º 1 do artigo 150.º do CPTA, dispõe que, *“Das decisões proferidas em 2.ª instância pelo Tribunal Central Administrativo pode haver, excepcionalmente, revista para o Supremo Tribunal Administrativo quando esteja em causa a apreciação de uma questão que, pela sua relevância jurídica ou social, se revista de importância fundamental ou quando a admissão do recurso seja claramente necessária para uma melhor aplicação do direito”.*

J. De acordo com este preceito legal a admissão do recurso de revista depende:

a) Da necessidade de apreciação de uma questão que, pela sua relevância jurídica ou social, se revista de importância fundamental, ou,

b) De a apreciação do recurso ser claramente necessária para uma melhor aplicação do direito.

K. Interpretando o transcrito n.º 1, tem o Supremo Tribunal Administrativo vindo a acentuar, repetidamente, o recurso de revista previsto nesta disposição, quer pela sua estrutura, quer pelos requisitos que condicionam a sua admissibilidade, quer ainda, e principalmente, pela nota de excecionalidade expressamente estabelecida na lei, não deve ser entendido como um recurso generalizado de revista, mas como um recurso que apenas poderá ser admitido num número limitado de casos previstos naquele preceito interpretado a uma luz fortemente restritiva.

L. Na situação em análise, e à luz da orientação jurisprudencial atrás enunciada, da qual não poderemos naturalmente dissociar-nos, entendemos que não se justifica a admissão da revista, porquanto as questões colocadas pela Fazenda Pública não preenchem os requisitos constantes do artigo 150.º do CPTA.

M. Com efeito, são questões que não revelam qualquer complexidade jurídica justificativa da admissão da revista, nem se vislumbra na apreciação feita pelo Tribunal recorrido qualquer erro grosseiro que imponha a revisão da decisão.

N. Não existe qualquer decisão ou doutrina conflitantes com a matéria objeto dos presentes autos.

O. Assim sendo, não deverá o presente recurso de revista ser admitido, o que desde já se requer.

P. Caso assim não se entenda, o que por mera cautela de patrocínio se admite, sempre se diga que o presente recurso não merece provimento quanto ao seu mérito.

Q. Com efeito, também aqui não existiu qualquer erro na aplicação do direito.

R. Ao contrário daquilo que defende a RFP, o montante da garantia a prestar para suspensão do processo de execução fiscal é diferente caso estejamos nos 30 dias posteriores à citação, ou em momento posterior.

S. Esta interpretação encontra correspondência com a letra e com o espírito do legislador, conforme ficou devidamente demonstrado supra e nas decisões objeto do presente recurso, em face das alterações introduzidas pela Lei que aprovou o Orçamento do Estado para 2013, *Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro.*

T. Significa isto portanto que o legislador, ao introduzir com a Lei que aprovou o Orçamento do Estado para 2013 esta parte final da frase “*sem prejuízo do disposto ao n.º 13 do artigo 169.º*”, e a parte final ao n.º 6 do artigo 199.º do CPPT, quis, claramente, prever uma diferenciação sobre o montante da garantia a prestar para os casos em que o contribuinte apresenta uma garantia nos 30 dias posteriores à data da citação, daqueles que apresentam em momento posterior.

U. Previsão esta que poderá ser confirmada nos trabalhos preparatórios e de discussão do Orçamento do Estado para 2013.

V. Aliás, nem outro entendimento é admissível, porque senão pergunta-se, qual seria a intenção do legislador ao introduzir esta referência “*sem prejuízo do disposto no artigo 169.º, n.º 13*”? Para que é que introduziu esta parte da norma do n.º 6 do artigo 199.º do CPPT e ainda o n.º 13 do artigo 169.º do CPP? Qual o efeito útil destas normas? Qual o seu sentido?

W. O legislador claramente pretendeu introduzir um regime diferenciador para os casos em que a garantia é prestada nos 30 dias subsequentes, e que deverá ser pelo valor da dívida exequenda, que é o que consta da citação.

X. É por isso que, decidiu bem o Tribunal *a quo* na interpretação dos mencionados artigos controvertidos, pelo que nenhum vício de erro de julgamento lhe deverá ser assacado.

Y. Posto isto, deverá o Acórdão recorrido ser mantido e, em consequência, julgado improcedente o presente recurso.

Termina pugnando pela não admissão do recurso de revista, por não se encontrarem verificados os requisitos legais constantes do art. 150.º do CPTA, ou, caso o mesmo venha a ser admitido, que seja julgado improcedente.

1.4. O Ministério Público emite Parecer, nos termos seguintes:

«1. O presente recurso vem interposto ao abrigo do artigo 150º do CPTA, com o fundamento de que se está perante “uma decisão juridicamente insustentável por claro e óbvio erro na aplicação do direito” sendo “passível de perpetuação por via da sua repetição em futuros litígios”.

Para tanto alega a Recorrente que o artigo 169º do CPPT opera a remissão para o termos da prestação de garantia previstos no artigo 199º do mesmo Código e que o n.º 6 deste último preceito determinando as componentes a considerar no cálculo do montante global da garantia a prestar é expresso e imperativo, obrigando a que o valor da garantia seja equivalente à soma da dívida exequenda, juros de mora e custas, com o acréscimo de 25% do resultado dessa adição.

2. Nos termos do art. 150º, n.º 1, do CPTA, das decisões preferidas em 2ª instância pelo Tribunal Central Administrativo pode haver, excepcionalmente, recurso de revista para o Supremo Tribunal Administrativo, “*quando esteja em causa a apreciação de uma questão que, pela sua relevância jurídica ou social, se revista de importância fundamental*” ou “*quando a admissão do recurso seja claramente necessária para uma melhor aplicação do direito*”.

A jurisprudência do STA, interpretando o comando legal, tem reiteradamente sublinhado a excepcionalidade deste recurso, referindo que o mesmo só pode ser admitido nos estritos limites fixados neste preceito. E como a mesma jurisprudência tem realçado, trata-se não de um recurso ordinário de revista, mas antes, como de resto o legislador cuidou de sublinhar na Exposição de Motivos das Propostas de Lei nºs 92/VIII e 93/VIII, de uma «válvula de segurança do sistema» que apenas deve ser accionada naqueles precisos termos.

Conforme se alcança do acórdão do TCA Sul de 04/06/2015 (proc. 08721/15), o mesmo confirmou o julgado na 1ª instância no sentido de que, tendo a garantia sido prestada nos 30 dias seguintes à citação da executada, o valor da garantia corresponde ao valor da quantia exequenda e acrescido constante da nota de citação, nos termos do n.º 13 do artigo 169º do CPPT. E tendo a decisão reclamada do órgão de execução fiscal fixado o montante de acordo com o disposto no n.º 6 do artigo 199º. no qual está incluído o acréscimo de 25%, entendeu o tribunal que a mesma padecia de ilegalidade, por violação do primeiro normativo.

Para o TCA, o espírito das alterações introduzidas nos artigos 169º, n.º 13, e 199º, n.º 6, ambos do CPPT, pela Lei que aprovou o Orçamento de Estado para 2013 (Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro), tem subjacente «...uma diferenciação sobre o montante da garantia a prestar para os casos em que o contribuinte apresenta uma garantia nos 30 dias posteriores à data da citação»; E acrescenta-se: «... só assim se compreende a introdução deste n.º 13 ao artigo 169º e da parte final do n.º 6 do art. 199º do CPPT. Deste modo, houve claramente uma opção legislativa de introduzir um regime diferenciado para os contribuintes que manifestem a intenção de prestar garantia nos 30 dias subsequentes à citação, daqueles que o façam em momento posterior».

A Recorrente insurge-se contra tal entendimento, considerando que é errado.

Como é evidente, a interpretação que as instâncias fizeram das alterações introduzidas pela Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro aos artigos 169º, n.º 13, e 199º, n.º 6 ambos do CPPT, são plausíveis e têm correspondência verbal na letra da lei. Por outro lado a Recorrente não esclarece qual terá sido, na sua perspectiva, o espírito do legislador ao introduzir tais alterações.

Carece, assim, de sentido a argumentação da Recorrente no sentido de que estamos perante um “claro e óbvio erro na aplicação do direito”.

Por outro lado não há notícia de que haja divergência nos tribunais sobre o entendimento sufragado nas instâncias.

Afigura-se-nos, assim, que não se mostram reunidos os pressupostos de admissibilidade do recurso de revista ao abrigo do disposto no artigo 150º do CPTA.»

1.5. Corridos os vistos legais, cabe decidir.

FUNDAMENTOS

2. No acórdão recorrido acolheram-se os factos provados constantes do Probatório da sentença, nos termos seguintes:

A) A requerida A..... S.A. é uma sociedade anónima cujo objecto principal é o comércio de ourivesaria, joalheria, relojoarias, bijuteria e artigos afins incluindo os produzidos ou comercializados pelas marcas representadas como CAE 04770 (Conforme resulta do duto acórdão de fls. 29 e segs.).

B) Em termos fiscais encontra-se enquadrada em termos de IVA no regime normal de periodicidade mensal, e em sede de IRC no regime geral.

(Conforme resulta do duto acórdão de fls. 29 e segs.).

C) É titular de um entreposto aduaneiro de Tipo A que lhe permite o depósito de mercadorias, incluindo de terceiros, com suspensão de pagamento de tributos e de controle fiscal, caso em que as mercadorias importadas e depois reexportadas não estão sujeitas à liquidação de IVA, mas procede à introdução de grande parte das mercadorias no mercado interno o que implica liquidar o correspondente IVA, cujo reembolso posteriormente pede.

(Conforme resulta do duto acórdão de fls. 29 e segs.).

D) A Coberto das ordens de serviço n.ºs 01200907422, 01200907423, 012011008206, 012011004457, 012011004457 e 012011105852, a requerida foi sujeita a acções inspectivas aos exercícios de 2007, 2008, 2009, 2010 e 2011, originadas pela permanente situação de crédito de imposto e sucessivos pedidos de reembolso efectuados.

(Conforme resulta do duto acórdão de fls. 29 e segs.).

E) Destas acções inspectivas resultou o relatório elaborado no dia 16-12-2013 e junto a folhas 24/94 cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido, no qual se concluiu, em sede de IRC pela existência de imposto a pagar no montante de €2.039.33,91 e quanto a IVA o imposto em falta ascende a €417.778,60 em 2007, €481.886,83 em 2008, €203.275,00 em 2009, €828.732,39 em 2010, e €328.152,22 em 2011, no valor global de €2 259.825,04, acrescendo juros compensatórios no valor de €354.866,29.

(Conforme resulta do duto acórdão de fls. 29 e segs.).

F) A requerida tem pendente um pedido formal de reembolso de IVA no valor de € 954.126,64 já tramitado mas ainda não concretizado e em consequência da acumulação de saldos credores nas sucessivas declarações periódicas entregues desde o período de Agosto de 2011 a sua conta corrente tem um saldo a seu favor de € 1.377.635,36, perfazendo um valor total de € 2.331.762,00.

(Conforme resulta do duto acórdão de fls. 29 e segs.).

G) Pelo duto acórdão do STA, de 21/05/2014, foi decidido “*decretar arresto dos créditos vencidos e vincendos constantes da conta-corrente de IVA da sociedade A....., S.A, no montante global de € 2.331.762,00 para garantir os créditos fiscais com origem em IVA no total de € 2.614.693,33, nos termos requeridos*”.

(Conforme resulta do duto acórdão de fls. 29 e segs.).

H) Em 23/09/2014, a Autoridade Tributária e Aduaneira instaurou o processo de execução fiscal n.º 3085201401515578, contra a Reclamante para cobrança coerciva de dívidas por IVA dos exercícios de 2007 a 2011, no montante global de € 2.277.94200.

(Conforme resulta de fls. 67 a 231 da cópia do processo de execução fiscal em apenso).

I) A Reclamante foi citada em 01/10/2014.

(Conforme resulta de fls. 232 a 242 da cópia do processo de execução fiscal em apenso).

J) Na nota de citação enviada à ora Reclamante foi indicado que o valor da dívida exequenda e do acrescido ascendiam a € 2.285.600,27.

K) Em 28/10/2014, a ora Reclamante deduziu reclamação graciosa contra os actos de liquidação adicional de IRC e de IVA, designadamente os actos de liquidação adicional de IVA subjacentes ao processo de execução fiscal n.º 3085201401515578, ora controvertido.

(Conforme resulta do requerimento de fls. 266 e segs. da cópia do processo de execução fiscal em apenso).

L) Por requerimento apresentado em 27/10/2014, a ora Reclamante requereu a suspensão do processo de execução fiscal até decisão final que venha a ser proferida no âmbito da reclamação graciosa, “*apresentando como garantia*”:

a) Os seus créditos de IVA já arrestados por decisão do Supremo Tribunal Administrativo transitada em julgado no montante global de € 2.331.76200 (...) e ainda,

b) A constituição de uma hipoteca voluntária sobre o único bem imóvel propriedade dos Administradores da sociedade, no montante global de € 3.600.000,00 (três milhões e seiscentos mil euros), valor indicado informalmente pela gestora tributária do contribuinte, Dra. B.....”.

(Conforme resulta do requerimento de fls. 245-248 da cópia do processo de execução fiscal em apenso).

M) Em 24/11/2014, em apreciação do requerimento a que se refere a alínea anterior, na Direcção de Finanças de Lisboa foi prestada a informação que suporta o despacho reclamado e donde resulta com interesse para a decisão:

A) Do pedido

Através do e-mail de 06-11-2014 do SLF de Lisboa 3, entrada 2014E004162313, foi remetido o expediente relativo à prestação de garantia para efeitos de suspensão do Pef. 3085201401515578, instaurado por dívidas de IVA's períodos de tributação 2007/01-12, 2008/02-12, 2009/01-03, 2009/05, 2009/07-12 e 2010/01-12, contraídas pelo contribuinte A....., SA - nif, sendo o requerimento subscrito pela mandatária do mesmo - Sra. Dra. C.....

O pedido de suspensão surgiu em virtude do executado ter apresentado reclamação graciosa procº 3085201404009703, instaurado em 28-10-2014, a qual se encontra em apreciação.

O referido pedido de suspensão enquadra-se no disposto no artº 169º n.º 1 do CPPT- “A execução fica suspensa até à decisão do pleito em caso de reclamação graciosa, impugnação judicial ou recurso judicial que tenham por objecto a legalidade da dívida exequenda (...), desde que tenha sido constituída garantia nos termos do artº 195º ou prestada nos termos do artº 199º ou a penhora garantida a totalidade da quantia exequenda e do acrescido.

Acresce que o pedido da mandatária refere, para além do Pef. em apreço, o Pef. 3085201401394380, instaurado por dívidas relativas a IVA 's períodos de tributação 2011/02, 0304, 05, 06, 08 e 09 com a quantia exequenda de € 314.734,58.

Contudo, afigura-se nos tratar-se de um lapso, dado que a apreciação da garantia para o referido Pef. consistindo na hipoteca voluntária unilateral a favor da Autoridade Tributária sobre o prédio urbano com o artigo matricial 1854, sito no distrito e concelho de Lisboa, freguesia de, já foi objecto de apreciação e aceitação da mesma por despacho proferido em 13-11-2014 pelo Sr. Director de Finanças Adjunto na informação 291 3/14 desta Divisão.

A referida hipoteca voluntária, celebrada em 09-10-2014, abrange igualmente os Pefs 3085201401471643, 3085201401471660, 3085201401366483, 3085201401461486 e 3085201401462865.

B) Da competência para decidir o pedido

Nos termos do artº 199º n.º 9 do CPPT, é competente para apreciar as garantias a prestar a entidade competente para autorizar o pagamento em prestações.

Assim, atendendo ao valor da quantia exequenda (€ 2.277.942,03), a entidade competente para decidir é, neste caso, o órgão periférico regional, conforme dispõe o artº 197º n.º 2 do CPPT.

C) Da garantia para suspender a execução

A garantia a prestar tem o valor de € 2.902.485,49 conforme informação do S. L. Finanças datada de 06-11-2014.

A garantia proposta pela executada consiste no arresto dos créditos vencidos e vincendos constantes da conta-corrente do IVA no montante global de € 2.331.762,00, conforme decretado por Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 21-08-2014.

A declaração periódica relativa ao período 2014/09 remetida via internet em 10-11-2014 reflecte um crédito a favor da executada no valor de € 1.395.941,71.

Contudo, a análise à conta-corrente de IVA demonstra que o valor do reembolso já solicitado e reconhecido é de € 954.126,64, único valor possível de considerar como garantia líquida e exigível.

Pelo que, do confronto destes dois valores € 954.126,64 relativo ao reembolso já reconhecido e € 2.902.485,49 relativo à garantia a prestar, apura-se de imediato uma diferença negativa de € 1.948.358,85.

Deste modo, verifica-se que a garantia prestada não cobre o valor da quantia exequenda, juros de mora e acrescido, conforme determina o artº 199º n.º 6 do CPPT, não assegurando deste modo a cobrança dos créditos tributários.

D) Da conclusão

Pelo exposto, propõe-se a remessa da presente informação ao S. L. Finanças para os devidos efeitos, contendo a aceitação da garantia oferecida, a qual atendendo à sua manifesta insuficiência, terá que ser colmatada através de reforço necessário, nos termos previstos no artº 199º n.º 5 do CPPT, aguardando-se a decisão do pleito à luz do artº 169º n.º 1 do CPPT.

À consideração superior.

(Conforme resulta de fls. 35 a 38).

N) Sobre a informação a que se refere a alínea anterior recaíram os pareceres de concordância e o despacho ora sob reclamação, do seguinte teor:

«Concordo. Face à informação e pareceres prestados e com os fundamentos neles aduzidos, aceito as garantias constituídas, compostas por hipoteca voluntária e arresto de crédito de IVA reconhecido,

oportunamente efectuado. Considerando no entanto a sua insuficiência, fica a presente aceitação condicionada ao seu reforço pelo montante aqui referido, cabendo ao serviço local, a sua verificação, em fase anterior à emissão do despacho de suspensão dos autos.

Ao serviço local para efeitos.

Lisboa, ao 25 de Novembro de 2014»

(Conforme resulta de fls. 35).

O) O despacho a que se refere a alínea anterior foi notificado à Reclamante em 2014/12/03.

(Conforme resulta da informação de fls. 66).

P) A presente reclamação foi apresentada em 2014/12/15.

(Conforme resulta do registo de fls. 62).

Q) A Administração Fiscal pronunciou-se no sentido da manutenção do acto sob reclamação e ordenou a remessa dos autos a este Tribunal.

3.1. Na parte que releva para o presente recurso (isto é quanto ao fundamento relativo à alegada ilegalidade do despacho do OEF, de 25/11/2014, que determinou a exigência de reforço da garantia prestada para suspender o processo de execução fiscal), o acórdão recorrido confirmou a decisão de 1ª instância, no sentido da ilegalidade de tal exigência, com a consequente procedência da reclamação (nos termos do art. 276º do CPPT) daquele acto.

Entendeu-se, na verdade, que tendo a decisão do OEF fixado o montante da garantia a prestar, de acordo com o disposto no n.º 6 do art. 199º do CPPT (ou seja, incluindo o acréscimo de 25% ali referido), tal decisão padece de ilegalidade, por violação do disposto no n.º 13 do art. 169º do CPPT, de acordo com o qual, tendo a garantia sido prestada nos 30 dias seguintes à citação da executada, o respectivo valor corresponde ao valor da quantia exequenda e acrescido constante da nota de citação.

Fundamentou-se o acórdão recorrido em que o espírito das alterações introduzidas nos artigos 169º, n.º 13, e 199º, n.º 6, ambos do CPPT, pela Lei que aprovou o Orçamento de Estado para 2013 (Lei n.º 66-B/2012, de 31/12), tem subjacente «...uma diferenciação sobre o montante da garantia a prestar para os casos em que o contribuinte apresenta uma garantia nos 30 dias posteriores à data da citação»; e acrescenta-se: «...só assim se compreende a introdução deste n.º 13 ao artigo 169º e da parte final do n.º 6 do art. 199º do CPPT. Deste modo, houve claramente uma opção legislativa de introduzir um regime diferenciado para os contribuintes que manifestem a intenção de prestar garantia nos 30 dias subsequentes à citação, daqueles que o façam em momento posterior».

3.2. Discordando, a recorrente Fazenda Pública sustenta que tal entendimento consubstancia uma errada aplicação do Direito, que extravasa os limites do caso concreto, bem como a esfera jurídica dos seus sujeitos, sendo passível de perpetuação por via da sua repetição em futuros litígios, impondo-se, assim, a intervenção do STA, por estarmos perante o tratamento de uma matéria de forma ostensivamente errada e juridicamente insustentável.

Vejamos.

4.1. Importa, antes de mais, apreciar se o recurso dos autos é admissível face aos pressupostos de admissibilidade contidos no próprio art. 150º do CPTA, em cujos n.ºs. 1 e 5 se estabelece:

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

(...)

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

Ora, interpretando o supra transcrito n.º 1 do art. 150º do CPTA, o STA tem vindo a acentuar a excepcionalidade deste recurso (cfr., por exemplo o ac. de 29/6/2011, rec. n.º 0569/11) no sentido de que o mesmo *«quer pela sua estrutura, quer pelos requisitos que condicionam a sua admissibilidade quer, ainda e principalmente, pela nota de excepcionalidade expressamente estabelecida na lei, não deve ser entendido como um recurso generalizado de revista mas como um recurso que apenas poderá ser admitido num número limitado de casos previstos naquele preceito interpretado a uma luz fortemente restritiva»*, reconduzindo-se como o próprio legislador sublinha na Exposição de Motivos das Propostas de Lei n.º 92/VII e 93/VIII, a uma “válvula de segurança do sistema” a utilizar apenas e só nos estritos pressupostos que definiu: quando esteja em causa a apreciação de uma questão que, pela sua relevância jurídica ou social, se revista de importância fundamental ou quando a admissão do recurso seja claramente necessária para a melhor aplicação do direito.

Na mesma linha de orientação Mário Aroso de Almeida pondera que *«não se pretende generalizar o recurso de revista, com o óbvio inconveniente de dar causa a uma acrescida morosidade na resolução final dos litígios»*, cabendo ao STA *«dosear a sua intervenção, por forma a permitir que esta via funcione como uma válvula de segurança do sistema»*. (1)

E no preenchimento dos conceitos indeterminados acolhidos no normativo em causa (relevância jurídica ou social de importância fundamental da questão suscitada e a clara necessidade da admissão do recurso para uma melhor aplicação do direito ⁽²⁾), também a jurisprudência deste STA vem sublinhando que:

- (i) só se verifica aquela relevância jurídica ou social quando a questão a apreciar for de complexidade superior ao comum em razão da dificuldade das operações exegéticas a efectuar, de enquadramento normativo especialmente complexo, ou da necessidade de compatibilizar diferentes regimes potencialmente aplicáveis, ou quando esteja em causa questão que revele especial capacidade de repercussão social, em que a utilidade da decisão extravasa os limites do caso concreto das partes envolvidas no litígio.

- e (ii) só ocorre clara necessidade da admissão deste recurso para a melhor aplicação do direito quando se verifique capacidade de expansão da controvérsia de modo a ultrapassar os limites da situação singular, designadamente quando o caso concreto revele seguramente a possibilidade de ser visto como um tipo, contendo uma questão bem caracterizada, passível de se repetir em casos futuros e cuja decisão nas instâncias seja ostensivamente errada ou juridicamente insustentável, ou suscite fundadas dúvidas, nomeadamente por se verificar divisão de correntes jurisprudenciais ou doutrinárias, gerando incerteza e instabilidade na resolução dos litígios.

Não se trata, portanto, de uma relevância teórica medida pelo exercício intelectual, mais ou menos complexo, que seja possível praticar sobre as normas discutidas, mas de uma relevância prática que deve ter como ponto obrigatório de referência, o interesse objectivo, isto é, a utilidade jurídica da revista e esta, em termos de capacidade de expansão da controvérsia de modo a ultrapassar os limites da situação singular (a «melhor aplicação do direito» deva resultar da possibilidade de repetição num número indeterminado de casos futuros, em termos de garantia de uniformização do direito: «o que em primeira linha está em causa no recurso excepcional de revista não é a solução concreta do caso subjacente, não é a eliminação da nulidade ou do erro de julgamento em que porventura caíram as instâncias, de modo a que o direito ou interesse do recorrente obtenha adequada tutela jurisdicional. Para isso existem os demais recursos, ditos ordinários. Aqui, estamos no campo de um recurso excepcional, que só mediamente serve para melhor tutelar os referidos direitos e interesses») - cfr. o ac. desta Secção do STA, de 16/6/2010, rec. n.º 296/10, bem como, entre muitos outros, os acs. de 30/5/2007, rec. n.º 0357/07; de 20/5/09, rec. n.º 295/09, de 29/6/2011, rec. n.º 0568/11, de 7/3/2012, rec. n.º 1108/11, de 14/3/12, rec. n.º 1110/11, de 21/3/12, rec. n.º 84/12, e de 26/4/12, recs. n.ºs. 1140/11, 237/12 e 284/12.

E igualmente se vem entendendo que cabe ao recorrente alegar e intentar demonstrar a verificação dos ditos requisitos legais de admissibilidade da revista, alegação e demonstração a levar necessariamente ao requerimento inicial ou de interposição – cfr. arts. 627º, n.º 2, 635º, n.ºs. 1 e 2, e 639º, n.ºs. 1 e 2 do novo CPC ⁽³⁾ - neste sentido, entre outros, os acórdãos do STA de 2/3/2006, 27/4/2006 e 30/4/2013, proferidos, respectivamente, nos processos n.ºs. 183/06, 333/06 e 0309/13.

4.2. Ora, voltendo aos requisitos de admissibilidade deste recurso de revista excepcional, afigura-se-nos que não estão, no caso, verificados.

Desde logo, porque não obstante a sentença proferida em 1ª instância, bem como o acórdão proferido no TCAS (acórdão recorrido), terem, em sede de fundamentação de direito das respectivas decisões, apelado ao espírito das alterações introduzidas nos arts. 169º, n.º 13, e 199º, n.º 6, ambos do CPPT, pela Lei que aprovou o Orçamento de Estado para 2013 (Lei n.º 66-B/2012, de 31/12) e terem considerado que essas alterações têm subjacente uma diferenciação sobre o montante da garantia a prestar para os casos em que o contribuinte apresenta uma garantia nos 30 dias posteriores à data da citação (ou seja, que houve claramente uma opção legislativa de introduzir um regime diferenciado para os contribuintes que manifestem a intenção de prestar garantia nos 30 dias subsequentes à citação, relativamente àqueles que o façam em momento posterior), e que só assim se compreende a introdução deste n.º 13 ao artigo 169º do CPPT e do segmento que passou a constituir a parte final do n.º 6 do art. 199º do mesmo CPPT, o que é verdade é que a recorrente nada alega ou contrapõe a tal fundamentação, limitando-se a invocar um abstracto erro de julgamento por considerar (cfr. Conclusões III e IV) que o art. 169º opera a remissão para os termos da prestação de garantia previstos no art. 199º e que não é defensável que ao arpejo daquele n.º 6 o valor da garantia constante da citação, mencionado no n.º 13 do art. 169º, corresponda à dívida exequenda e acrescidos.

Todavia, como bem salienta o MP, a interpretação que as instâncias fizeram das alterações introduzidas pela citada Lei n.º 66-B/2012, de 31/12 aos arts. 169º, n.º 13, e 199º, n.º 6, ambos do CPPT, são plausíveis e têm correspondência verbal na letra da lei, sendo que, como se acentuou, a recorrente também sequer esclarece qual terá sido, na sua perspectiva, o espírito do legislador ao introduzir tais alterações. Carecendo, portanto, de sentido a argumentação da recorrente no sentido de que estamos perante um “claro e óbvio erro na aplicação do direito”.

E dado que, por outro lado, também não há notícia de que haja divergência nos tribunais sobre o apontado entendimento sufragado nas instâncias, só pode concluir-se pela não verificação dos pressupostos de admissibilidade da presente revista.

Acrescendo, de todo o modo, que também não estamos perante questão juridicamente melindrosa ou socialmente relevante, cuja apreciação se revista de complexidade superior ao comum em razão da dificuldade das operações exegéticas a efectuar, de enquadramento normativo especialmente complexo, ou da necessidade de compatibilizar diferentes regimes potencialmente aplicáveis.

5. Pelo exposto, conclui-se que não se preenchem os requisitos de admissibilidade do recurso de revista excepcional, sendo que, ainda que existisse mero erro de julgamento sempre o mesmo ficaria afastado do âmbito deste recurso, que não visa - como acima se referiu - a eliminação da nulidade ou do erro de julgamento em que porventura caíram as instâncias, de modo a que o direito ou interesse do recorrente obtenha adequada tutela jurisdicional. Para isso existem os demais recursos, ditos ordinários. Aqui, estamos no campo de um recurso excepcional, que só mediatamente serve para melhor tutelar os referidos direitos e interesses.

DECISÃO

Nestes termos, acorda-se em não admitir o presente recurso, por se considerar que não estão preenchidos os pressupostos a que se refere o n.º 1 do artigo 150º do CPTA.

Custas pela recorrente, com dispensa do remanescente da taxa de justiça devida pelo presente recurso excepcional de revista, ao abrigo do disposto no n.º 7 do artigo 6.º do Regulamento das Custas Processuais, pois que a apreciação preliminar sumária dos pressupostos da sua admissibilidade se reveste de complexidade inferior à comum e a conduta processual das partes a tal não obsta.

Lisboa, 21 de Outubro de 2015. — *Casimiro Gonçalves* (relator) — *Ascensão Lopes* — *Dulce Neto*.

(¹) *Cfr. O Novo Regime do Processo nos Tribunais Administrativos, 2ª ed., p. 323 e Comentário ao Código de Processo nos Tribunais Administrativos, 2005, p. 150 e ss..*

(²) *Sobre esta matéria, cfr: Miguel Ângelo Oliveira Crespo, O Recurso de Revista no Contencioso Administrativo, Almedina, 2007, pp. 248 a 296.*

(³) *Correspondentes aos arts. 676º, n.º 2, 684º, n.ºs. 1 e 2, e 685º-A, n.ºs. 1 e 2, do anterior CPC.*

Acórdão de 21 de Outubro de 2015.

Assunto:

Contraordenação. Portagens. Aplicação retroactiva do regime mais favorável.

Sumário:

- I — A aplicação do regime legal concretamente mais favorável ao infractor constitui uma questão prévia de conhecimento oficioso, que prejudica o conhecimento das restantes questões objecto do recurso, uma vez que a aplicação do novo regime demanda o apuramento de quais as infracções que havendo sido consideradas num regime de pluralidade de infracções a lei veio a determinar como constitutivas de uma unicidade de infracções.*
- II — Tendo em conta que, como mencionamos, nos termos do disposto no artigo 15.º Lei n.º 25/2006, de 30 de Junho para a instrução dos processos de contraordenação aqui em causa, bem como para aplicação das respectivas coimas é competente o serviço de finanças da área do domicílio fiscal do agente de contraordenação, com exclusão de qualquer outra entidade, haverá que remeter o processo a esse serviço para que possa fazer aplicação da Lei n.º 51/2015 de 8 de Junho.*

Processo n.º 1043/15-30.

Recorrente: Ministério Público e Fazenda Pública.

Recorrido: A.....

Relatora: Exm^a. Sr^a. Cons^a. Dr^a. Ana Paula Lobo.

Recurso Jurisdicional

Decisão Recorrida – Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto

. 24 de Fevereiro de 2015

Anulou a decisão administrativa de aplicação de coima e ordenou a baixa dos presentes autos ao Serviço de Finanças de Vila Nova de Gaia 3, para que seja organizado um só processo, ou seja efectuada a apensação dos vários processos de contraordenação, nos termos do consignado pelo artigo 29.º do CPP, proferindo uma única decisão de aplicação de coima, atendendo ao que dispõe o artigo 79.º do CP, na situação de infracção continuada, ou aplicando o regime instituído no artigo 25.º do RGIT..

Acordam nesta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

O Magistrado do Ministério Público veio interpor o presente recurso da decisão supra mencionada, proferida no âmbito do Processo de contraordenação n.º 325/15.0BEPRT, tendo, para esse efeito formulado, a final da sua alegação, as seguintes conclusões:

1. Não obstante ter sido aplicada uma Coima inferior a um quarto da alçada dos Tribunais Judiciais de a instância, deve ser, apesar disso, admissível o recurso nos termos do art.º 73.º n.º 2 do RGCO por tal se afigurar manifestamente necessário à melhoria de aplicação do direito e por o justificar a dignidade e a dimensão da questão controvertida.

2. Nos termos do art.º 3.º alínea b) do RGIT, é subsidiariamente aplicável, quanto às Contra Ordenações e respectivo processamento, o Regime Geral do Ilícito de Mera Ordenação Social.

3. Assim, remetidos os autos ao Tribunal competente e apresentados os mesmos ao Juiz pelo Ministério Público, o Juiz ou não aceita o recurso, com os fundamentos previstos no art.º 63.º do RGCO, ou o decide nos termos do art.º 64.º mesmo que existam excepções dilatórias ou peremptórias de que se deva conhecer.

4. Ora, quer o recorrente, quer o Ministério Público não foram previamente notificados de que se iria decidir o recurso mediante simples despacho, facto que integra a nulidade prevista no art.º 120.º n.º 2 d) do CPP.

5. Nos termos do art.º 25.º do CPP, aplicável por força do art.º 3º b) do RGIT e 41.º n.º 1 do RGCO, há conexão de processos quando o mesmo agente tiver cometido várias Contra Ordenações e para todas elas organiza-se um só processo ou procede-se à apensação de todos no caso de terem sido instaurados vários — art.º 29.º 1 e 2 do CPP.

6. Todavia, a falta de apensação dos processos de contra ordenação não integra qualquer das nulidades elencadas nos artigos 118.º e 119.º do CPP porque estas, com excepção do emprego da forma de processo especial fora dos casos previstos na lei, não são aplicáveis ao processo de Contra Ordenação.

7. Assim, face ao teor do art.º 118.º n.º 1 e 2 do mesmo diploma legal, porque não está expressamente cominada a falta de apensação como nulidade, o acto é irregular.

8. A irregularidade tem o regime previsto no art.º 123.º n.º 1 e 2 do CPP e está sanada, ou porque não foi arguida pelo interessado no prazo legal ou porque não foi também reparada oficiosamente o momento em que se tomou conhecimento dela no despacho de fls.

9. Uma vez que os autos comprovam a existência de uma situação de conexão subjectiva de processos, que estão todos na fase do julgamento, nada impede que se proceda agora à sua apensação nos termos dos artigos 24.º n.º 2 e 25.º do CPP àquele que respeitar à Contra Ordenação determinante da competência por conexão nos termos do art.º 29.º n.º 2 do CPP proferindo-se depois o despacho previsto no art.º 64.º do RGCO.

10. A decisão recorrida, ao anular a decisão que aplicou a Coima e ao determinar a remessa dos autos ao Serviço de Finanças para apensação dos processos e aplicação de uma Coima única, violou por erro de interpretação o disposto nos artigos 63.º e 64.º do RGCO, 3.º b) e 81.º do RGIT e 25.º, 24.º n.º 2 e 29.º do CPP.

11. Esta parece ser a melhor solução a dar ao caso sendo certo que será ela a única que pode até beneficiar o recorrente. Pelo facto do Tribunal estar vinculado ao princípio da proibição da reformatio in pejus previsto no art.º 72.º A do RGCO pelo que não poderá aplicar uma Coima superior à aplicada pelo Serviço de Finanças.

12. O mesmo pode não ocorrer se for mantida a anulação da decisão recorrida pois o Serviço de Finanças, na determinação da medida da Coima nos termos do art.º 7.º da Lei 25/2006 de 30 de Junho, pode não voltar a aplicar uma Coima de valor igual ao inicialmente aplicado.

Requeru que dando provimento ao Recurso seja revogada e substituída por outra que determine o prosseguimento dos autos com apensação dos processos citados e prolação da decisão nos termos do art.º 64.º do RGCO.

A Representante da Fazenda Pública, veio interpor o presente recurso da decisão supra mencionada, tendo, para esse efeito formulado, a final da sua alegação, as seguintes conclusões:

A. Vem o presente recurso interposto da sentença que decidiu pela existência de uma questão prévia que obsta ao conhecimento mérito da causa e, em consequência, decidiu que, anular “a decisão administrativa de aplicação de coima” e ordenar “a remessa dos presentes autos à Autoridade administrativa, para que efectue a apensação de todos os processos de instaurados contra o mesmo arguido

e proceda à fixação de uma coima única, com prévia fixação de coimas individualmente aplicadas a cada contraordenação praticada”, o qual se circunscreve à questão de direito da anulação da decisão administrativa, apreciada pelo douto Tribunal a quo.

B. Para assim decidir, considerou o Tribunal a quo, em síntese que, “*impunha-se legalmente à Autoridade Administrativa que organizasse um único processo administrativo ou procedesse à apensação dos processos que se encontrassem na mesma fase, para efeitos de aplicação de uma coima única, nos termos do supra referido artigo 25º do RGIT*”, concluindo que a omissão destes procedimentos e operações determinam a anulação da decisão administrativa.

C. Quanto à anulação da decisão administrativa determinada pelo douto Tribunal a quo, entende a Fazenda Pública, salvo melhor opinião, que não pode proceder o argumento expendido na dita decisão a quo, não se conformando a Fazenda Pública com a mesma e considerando que tal decisão judicial padece de erro de direito, urgindo assim, a promoção da uniformização da jurisprudência face ao inerente perigo de repetição e desigualdade na aplicação entre os diversos tribunais tributários de 1ª instância, tudo nos termos do disposto no art. 83º do RGIT, em conformidade com o art. 73º, n.º 2 do RGCO, aplicável por força da alínea b) do art. 3º do RGIT — cfr. Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 07-11-2012, proc.0704/12; Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 17-01-2007, proc. 01124/06 (in www.dgsi.pt).

D. A questão da legalidade da apensação e da subsequente anulação da decisão por falta de realização do cúmulo material não é pacífica, aliás, como já constatou o Venerando Supremo Tribunal Administrativo nos recentes acórdãos n.ºs 074/15, de 11-03-2015, n.º 01557/14 de 11-03-2015 e 01396/14 de 04-03-2015, nos seguintes termos: “*Este Supremo Tribunal tem conhecimento, por dever de ofício, que a questão que aqui vem colocada, e outras semelhantes, se colocam, e virão a colocar-se, em centenas ou milhares de processos que já se encontram pendentes nos TAFS e outros ainda que se encontram na fase procedimental administrativa, pelo que, havendo a necessidade premente de definir o direito aplicável a todas a estas situações, sendo certo que nos vários Tribunais se tem decidido de forma diferente, com esse fundamento admite-se o recurso que nos vem dirigido, nos termos do artigo 73º, n.º 2 do RGIMOS*” – in Ac. STA n.º 074/15, de 11-03-2015.

E. O recurso que se pretende interpor ao abrigo do n.º 2 do art. 73º do RGCO, ex vi art. 3º, alínea b) do RGIT, respeitando a uma questão que não é pacífica na jurisprudência, configura-se como manifestamente necessário à melhoria da aplicação do direito por forma a garantir a eficácia do princípio da igualdade dos cidadãos nesta questão, visando-se assim alcançar a sua uniformidade e estabilidade no nosso ordenamento jurídico, pelo que o seu conhecimento realiza interesses de ordem pública, motivo pelo qual, desde já se requer a sua admissão, conforme disposto nos n.ºs 2 e 3 do art. 74º do RGCO.

F. Quanto à legitimidade da Fazenda Pública para interpor o presente recurso, importa ter em conta que, com a proposta de Lei n.º 496/2012, de 10 de Outubro de 2012, de aprovação do Orçamento do Estado para 2013, foi alterada a redacção do art. 83º do RGIT, passando o representante da Fazenda Pública, por força do n.º 1 da referida norma, a ter legitimidade para interpor recurso da decisão proferida pelo tribunal, ampliando-se, deste modo, a sua possibilidade de intervenção no processo de contraordenação, que antes se limitava à produção de prova, nos termos do art. 81º, n.º 2 do RGIT.

G. Deste modo, e tendo em conta a unidade do sistema jurídico e a aplicação subsidiária do RGCO neste âmbito, por força do art. 3º, alínea b) do RGIT, com a alteração legislativa ocorrida, a Fazenda Pública tem também legitimidade para recorrer nos recursos de processos de contraordenação tributária, ao abrigo do n.º 2 do art. 73º do RGCO.

H. Quanto ao efeito do presente recurso, entende a Fazenda Pública que, no regime previsto nos artigos 83º e 84º, ambos do R.G.I.T., complementado pelo R.G.C.O., mormente os artigos 70º, 73º, 74º, 75º, 79º, 88 e 89º, de aplicação subsidiária, não é possível a execução das coimas e sanções acessórias antes do trânsito em julgado ou de se ter tornado definitiva a decisão administrativa que as aplicar, sendo esta a única interpretação que assegura a constitucionalidade material deste art.º 84, do R.G.I.T., nos casos em que o recurso é interposto de decisão condenatória, assim não sendo necessária a prestação de garantia para que o mesmo recurso goze de efeito suspensivo da decisão recorrida — conforme se doutrinou no Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, de 15-11-2011, processo n.º 04847/11; e na esteira do entendimento dos Conselheiros Jorge Lopes de Sousa e Simas Santos em “*Regime Geral das Infracções Tributárias anotado*”, 4ª edição, 2010, em anotação ao art. 84º, página 582 e seguintes.

I. Neste sentido, não deverá ser considerada exequível a decisão judicial proferida nestes autos, que decidiu pela anulação da decisão administrativa e que determina que a Autoridade Administrativa proceda à apensação dos processos do(a) arguido(a)/recorrente, face à pendência do presente recurso, sob pena de se afectar o efeito útil do mesmo.

J. Considerou o douto Tribunal a quo, estar verificado um vício da decisão de aplicação da coima, determinada pelo Chefe do Serviço de Finanças competente, que obsta ao conhecimento do mérito, unicamente por não ter procedido à apensação dos processos de contraordenação que correm contra o(a) mesmo(a) arguido(a) e que estejam na mesma fase, nos termos do art. 25º do RGIT, procedendo de seguida à fixação de uma coima única.

K. As nulidades insupríveis a ocorrer no âmbito do processo de contraordenação tributário, são taxativas e têm a sua previsão no art. 63º do RGIT, o qual, salvo melhor opinião, não abarca o regime do cúmulo material, a aplicar em caso de concurso de contraordenações.

L. Os “requisitos legais” [cfr. artº 63º, n.º 1, alínea d)], da decisão de aplicação das coimas que possam estar em falta e que se reportam à fase administrativa do processo de contra-ordenação tributário, são os constantes do art. 79º do RGIT, os quais foram integralmente respeitados pela entidade administrativa competente na decisão de aplicação de coima constante nestes autos.

M. A falta de aplicação do regime do concurso, previsto no art. 25º, não constitui um requisito legal da decisão, susceptível de configurar uma nulidade conducente à anulação da decisão.

N. A relevar-se a sua falta, o que não se concede, como se desenvolverá, sempre seria uma mera nulidade dependente de arguição dos interessados, na fase administrativa, conforme estabelece o art. 120º do Código de Processo Penal - CPP, aplicável por força do preceituado na alínea b) do art. 3º do RGIT e do n.º 1 do art. 41º do RGCO, entendendo-se, contudo, pelos motivos explanados, que se está perante uma mera irregularidade a arguir pelos interessados, a contar da notificação para apresentação de defesa (cfr. art. 70º e 76º do RGIT), fazendo-se assim a aplicação do invocado art. 123º do CPP, com as necessárias adaptações ao processo de contraordenação tributário, porquanto,

O. É competência exclusiva da autoridade administrativa, a apreciação e decisão pela existência ou não do concurso de infracções e subsequente aplicação do art. 25º do RGIT, na fase administrativa, pressupondo, a montante, a verificação do elemento de conexão entre os processos nos termos do art. 36º do RGCO, o que consubstancia um acto exclusivamente administrativo, face ao disposto no art. 33º do RGCO, aplicável ex vi art. 3º, alínea b) do RGIT.

P. A imposição judicial de análise e tramitação conjunta de processos na fase administrativa, consubstancia a violação do princípio da separação de poderes, limitando a actuação da administração fiscal, o seu conhecimento e apreciação dos processos que são da sua competência, no sentido em que, o Tribunal “*não pode ofender a autonomia do poder administrativo (o núcleo essencial da sua discricionariedade), enquanto medida definida pela lei daquilo que são os poderes próprios de apreciação ou decisão conferidos aos órgãos da Administração*”, porquanto, “*os poderes dos tribunais administrativos abarcam apenas as vinculações da Administração por normas e princípios jurídicos, ficando de fora da sua esfera de sindicabilidade o ajuizar sobre a conveniência e oportunidade da actuação da Administração, mormente o controlo actuação ao abrigo de regras técnicas ou as escolhas/opções feitas pela mesma na e para a prossecução do interesse público, salvo ofensa dos princípios jurídicos enunciados no art. 266.º, n.º 2 da CRP.*”— conforme Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte de 01-10-2010, proc. n.º 00514/08.4BEPNF, in www.dgsi.pt.

Q. Não há nenhuma omissão legal que justifique e fundamente a aplicação subsidiária dos artigos 24º, 25º e 29º do CPP, na fase administrativa, conforme consta da douda decisão a quo, atento o disposto no art. 36º do RGCO.

R. A douda sentença, ao fazer apelo ao Acórdão deste Venerando Supremo Tribunal, de 30-03-2011, processo n.º 0757/10, bem como ao Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte de 15-02-2013, processo n.º 01097/08.OBEVIS, desconsidera a relevante alteração legislativa ocorrida com a Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro, que aprovou o Orçamento do Estado para 2011, e que veio repor a regra do cúmulo material, em detrimento do regime do cúmulo jurídico, sem prejuízo, claro está, da aplicação do regime abstractamente mais favorável ao contribuinte, no caso de actos praticados ainda na vigência da lei anterior, o que claramente não é o caso, pelo que os invocados Acórdãos assentam integralmente em pressupostos diversos face ao actual regime legal.

S. In casu, seria ilegal a aplicação do cúmulo jurídico, dado que todos os factos em apreço, são posteriores à alteração ocorrida na norma do art. 25º do RGIT, com a Lei do Orçamento para 2011 (Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro).

T. Conforme o doudo entendimento dos Conselheiros Jorge Lopes de Sousa e Simas Santos em “Regime Geral das Infracções Tributárias anotado”, 4ª edição, 2010, em anotação ao art. 25º, página 291, “*no regime do cúmulo material, a coima única a aplicar é a soma das coimas aplicadas a cada uma das contraordenações, não havendo lugar a qualquer redução*”, salvaguardando claramente que, “*estando a regra do cúmulo material expressamente estabelecida na redacção inicial deste art. 25º do Regime Geral das Infracções Tributárias e na introduzida Lei do Orçamento para 2011 não há lacuna de regulamentação sobre a forma de efectuar o cúmulo das coimas, pelo que não há suporte para fazer apelo ao RGCO, pois este diploma, como legislação subsidiária que é [art. 30, alínea b) do RGIT], apenas é de aplicação em matérias em que o RGIT não contenha normas próprias.*”

U. Não há nenhuma omissão legal que justifique e fundamente a aplicação subsidiária do RGCO, quanto ao regime do concurso, através do qual se aplicaria subsidiariamente o CPP, ao contrário do doudo entendimento vertido na decisão a quo, desde logo, porque neste âmbito, o legislador optou no RGCO por manter a aplicação de um regime de cúmulo jurídico, vertido no seu art. 19º, distanciando-se assim de forma clara e deliberada no actual regime jurídico aplicável às contraordenações tributárias.

V. Não pode igualmente a autoridade administrativa tributária, aferir a existência de eventual contraordenação continuada, cujo preceituado nos artigos 30º e 79º do Código Penal, subsidiariamente aplicável nos termos do art. 32º do RGCO, não têm aplicação face à actual redacção do art. 25º do RGIT, seguindo-se neste âmbito, de perto, as decisões do Tribunal Central Administrativo Sul de 27-11-2007, processo n.º 01804/07 e de 23-09-2008, proc. n.º 01767/07, ambas consultáveis in www.dgsi.pt.

W. Conforme refere o Professor Doutor Germano Marques da Silva, in “*Direito Penal Português*”, Parte Geral II - Teoria do Crime, Verbo, 1998, pág. 315 e seguintes, “*o crime continuado constitui realmente uma pluralidade de crimes, apenas unificados para efeitos de punição e parece-nos ser esta a construção que convém à face da lei portuguesa...*” (cfr. pág. 319).

X. Em caso de concurso, o actual regime limita-se sempre ao do cúmulo material, valendo a máxima, “*quot delicta tot poenae*”, sendo que a cada infracção é imputada a coima correspondente, ou seja, as sanções são aritmeticamente somadas, depois de se ter procedido à determinação individualizada de cada uma.

Y. Neste âmbito, releva a decisão do Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de 19/06/2007, proc. n.º 01768/07 (in www.dgsi.pt), no sentido em que “*no actual RGIT não há lugar ao concurso de infracções com a cominação de uma coima única*” e que “*deixou de existir a principal característica que enforma o regime do concurso de crimes - a aplicação de uma pena única em cúmulo jurídico - desta forma se perdendo o principal interesse no concurso, a não ser de índole de eventual economia processual*”.

Z. Importa ainda ter em conta, para compreensão dos regimes em apreço, a análise do Professor Doutor Taipa de Carvalho, in “*Direito Penal Parte Geral - Questões Fundamentais*”, Publicações Universidade Católica, Porto, 2003, pág. 172, que se transcreve: “*Também não parece aceitável o regime do cúmulo jurídico estabelecido, no art. 19º, para o concurso de contra-ordenações. As razões subjacentes ao regime do cúmulo jurídico, no caso de concurso de crimes (CP, art. 7º), não procedem no caso das coimas. Essas razões são, especialmente, as seguintes: a um determinado aumento de duração da pena de prisão corresponderá um aumento muito maior do sofrimento que é conatural a esta pena de privação da liberdade (...); sendo conatural à pena de prisão um efeito de dessocialização (...). Mas, como nenhuma destas razões se verifica em relação à aplicação de coimas, é meu entendimento que, aqui, deveria vigorar o regime do cúmulo material, em que a coima final seria igual à soma das coimas concretamente aplicadas ao conjunto das contraordenações praticadas.*”

AA. Não existe no RGIT, nem no RGCO, norma legal que preveja a apensação de processos de contraordenação, todavia, o artigo 36º do RGCO, aplicável subsidiariamente ao RGIT, prevê a “competência por conexão” em caso de concurso efectivo de contraordenações.

BB. E o art.25º do RGIT, sendo de aplicação na fase administrativa, pressupõe necessariamente a apreciação e decisão sobre a conexão entre os processos a que se aplicará o regime do cúmulo material, por conjugação do disposto no art. 36º do RGCO e 25º do RGIT, inclusivamente, se os processos administrativos se encontram na mesma fase e se são da mesma competência territorial.

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

DD. Sucede que, não houve nenhuma apensação de processos do(a) arguido(a)/recorrente, pela autoridade tributária, tendo sido este processo de contraordenação tramitado autonomamente.

EE. Com todo o respeito que nos merece a fundamentação expendida pelo douto Tribunal a quo, entende a Fazenda Pública que a decisão que determina a anulação da decisão da coima aplicada, por falta de apensação dos processos do mesmo contribuinte e por falta da fixação de uma coima única, é ilegal por falta de previsão legal.

FF. Face a todo o exposto, entende a Fazenda Pública, com a ressalva do devido respeito, que é muito, que a douda sentença sob recurso enferma de erro na aplicação do direito, fazendo errónea interpretação e aplicação do disposto nas normas legais aplicáveis, mais concretamente as que regem a aplicação do cúmulo material às contraordenações em concurso, concretamente os artigos 25º, 63º e 79º, todos do RGIT e ainda o artigo 36º do RGCO, norma esta por sua vez aplicável ao abrigo do disposto na alínea b) do art. 3º do RGIT, atendendo a que, a autoridade administrativa competente não procedeu à apensação de quaisquer processos de contraordenação do(a) arguido(a)/recorrente, o que não constitui um vício que possa afectar o valor da decisão administrativa, que deva ser conhecido oficiosamente (cfr. artigos 120º a 123º do CPP, aplicáveis por força do preceituado na alínea b) do art. 30 do RGIT e do n.º 1 do art. 41º do RGCO), atendendo ao actual regime em vigor do cúmulo material, aplicável aos processos de contraordenação tributária.

Requeru que dando provimento ao Recurso seja revogada a sentença recorrida com as legais consequências.

Não foram apresentadas contra-alegações.

Foi emitido parecer pelo Magistrado do Ministério Público considerando dever ser revogada a sentença recorrida.

Nos presentes autos está em causa o recurso de uma decisão que aplicou uma coima de 25,00€ pela prática de infracção contraordenacional prevista e punida pelo artigo 7º da Lei n.º 25/06 de 30.06, atenta a infracção do artigo 5º n.º 2) do mesmo diploma legal.

Pese embora o valor da coima aplicada o Magistrado do Ministério Público invocando o disposto no artº 73.º, n.º 2 do Regime Geral do Ilícito de Mera Ordenação Social, aqui aplicável, por força da alínea b) do artigo 3.º do Regime Geral das Infracções Tributárias, requereu que o mesmo fosse aceite, por tal se afigurar manifestamente necessário à melhoria do direito uma vez que, a decisão recorrida é diversa de outras tomadas em processos idênticos, que actualmente pendem na ordem das muitas centenas, nas mais diversas fases processuais.

Como é do conhecimento deste Tribunal pendem nas diversas fases processuais seja nas autoridades administrativas, seja nos Tribunais e 1ª instância, seja em fase de recurso, milhares de processos de contraordenação por falta de pagamento ou pagamento viciado de taxas de portagem, a que urge dar um tratamento uniforme de molde a que o processamento de todos e cada um deles conduza, como é imperativo legal, a uma solução justa e similar.

Tanto basta para que se possa indubitavelmente considerar, tendo em conta a repetição das questões jurídicas suscitadas, que se impõe a admissão do recurso para que se atinja uma melhor aplicação do direito e a promoção da uniformização de jurisprudência, nos termos do disposto no n.º 2 do artigo 73.º do RGCO, subsidiariamente aplicável ex vi da alínea b) do artigo 3.º do Regime Geral das Infracções Tributárias, a que ora se procede.

A análise das questões suscitadas nos dois recursos interpostos sobre a legalidade da decisão recorrida ficara, como indicaremos, prejudicada dado que a abordagem jurídica de todas e quaisquer questões que possam vir a ser suscitadas tem em primeiro lugar que obter leitura à luz da Lei n.º 51/2015 de 8 de Junho que aprovou um regime excepcional de regularização de dívidas resultantes do não pagamento de taxas de portagem e coimas associadas, por utilização de infraestrutura rodoviária, efetuada até ao último dia do segundo mês anterior à publicação deste diploma, como consta do seu artº 1º.

Tal apreciação resulta essencialmente da circunstância do artº 7º, da L. 51/2015 que artigo 7.º procedeu à alteração do artº 7º da Lei n.º 25/2006, de 30 de Junho, com a introdução do seguinte texto:

«Artigo 7.º

Determinação da coima aplicável e custas processuais

(...)

4 — *Constitui uma única contraordenação as infracções previstas na presente lei que sejam praticadas pelo mesmo agente, no mesmo dia, através da utilização do mesmo veículo e que ocorram na mesma infraestrutura rodoviária, sendo o valor mínimo a que se refere o n.º 1 o correspondente ao cúmulo das taxas de portagem.*

5 — *Para efeitos do disposto no número anterior, entende-se que as infracções são praticadas na mesma infraestrutura rodoviária quando as mesmas ocorrem em estrada cuja exploração está concessionada ou subconcessionada à mesma entidade.».*

A consideração de, nas situações indicadas na lei, existir uma unicidade de infracção quando «as infracções (...) sejam praticadas pelo mesmo agente, no mesmo dia, através da utilização do mesmo veículo e que ocorram na mesma infraestrutura rodoviária, a que a lei fixou uma diversa moldura penal, cujo valor mínimo correspondente ao cúmulo das taxas de portagem, reduzindo, também, o valor máximo para o quádruplo do valor mínimo da coima (= 4x soma das taxas de portagem quando essas taxas forem iguais ou superiores a 25,00€ e, 4 x 25,00€ quando essas taxas forem menores que 25,00€), implica que a lei estabeleceu um regime jurídico mais favorável ao infractor.

Dado estarmos em sede de ilícito de mera ordenação social, ainda que reportado a uma censura ético-jurídica de grau menor que a aplicável a ilícitos penais, tendo em conta o disposto no artº 3º, n.º 2 do Regime Geral do Ilícito de Mera Ordenação Social aplicável, neste caso, por força do disposto no artº 3º, b) do Regime Geral das Infracções Tributárias, rege, em sede de aplicação das leis no tempo, o princípio da aplicação retroactiva da lei mais favorável ao arguido, como esta declaradamente é.

Confrontada a nova redação do artº 7º com a anterior, artº 7º da Lei n.º 25/2006, de 30 de Junho:

«- *As contraordenações previstas na presente lei são punidas com coima de valor mínimo correspondente a 10 vezes o valor da respectiva taxa de portagem, mas nunca inferior a (euro) 25, (= 10 x taxa de portagem quando essa taxa for igual ou superior a 25,00€ e, 10 x 25,00€ quando a taxa for menor que 25,00€), e de valor máximo correspondente ao quintuplo do valor mínimo da coima (= 5 x taxa de portagem quando essa taxa for igual ou superior a 25,00€, e, 5 x 25,00€ quando a taxa for menor que 25,00€), com respeito pelos limites máximos previstos no Regime Geral das Infracções Tributárias (redacção dada pela Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro).*

constata-se que o legislador estabeleceu para estas situações um regime punitivo concretamente mais favorável ao infractor

Com efeito, trata-se de um regime mais favorável porque:

1. Considera uma **única infracção** o que a lei anterior entendia como sendo uma pluralidade de infracções,

2. Altera, tornando menos gravosa, a **moldura contraordenacional** de molde a que esta varie entre:

(i) **limite mínimo** - a soma do valor das portagens que há-de ser multiplicado 7,5 vezes e nunca inferior a 25,00€, que a lei anterior, artº 7º da Lei n.º 25/2006, de 30 de Junho considerava separadamente cada portagem devida e impunha que fosse multiplicada 10 vezes, nunca podendo ser inferior a 25,00€.

(ii) **limite máximo** - correspondente ao quádruplo do valor mínimo da coima, quando na lei anterior o valor máximo correspondia a 5 vezes o valor mínimo da coima com o respeito pelos limites máximos previstos no artigo 17.º do regime geral do ilícito de mera ordenação social.

3. Determina a **atenuação especial** da coima - artigos 1.º a 6.º - decorrente de um regime excepcional de regularização de dívidas originadas no não pagamento de taxas de portagem e coimas associadas, por utilização de infraestrutura rodoviária efetuada até ao último dia do segundo mês anterior ao da sua publicação quando ocorra o pagamento pelo agente da infracção da taxa de portagem e custos administrativos até 60 dias a contar da entrada em vigor da lei, em termos diversos e mais favoráveis do que os que decorrem das regras gerais sobre a atenuação especial da coima – art.º 3.º da Lei n.º 51/2015 e art.º 18.º, n.º 3 do Decreto-Lei n.º 433/82, aqui subsidiariamente aplicável.

4. Determina a **redução legal das coimas** não aplicadas ou não pagas - artigo 4.º, n.ºs 2 e 3 da Lei n.º 51/2015 - que venham a ser pagas até 60 dias a contar da entrada em vigor da lei.

A aplicação do regime legal concretamente mais favorável ao infractor constitui uma questão prévia de conhecimento officioso, que prejudica o conhecimento das restantes questões objecto do recurso, uma vez que a aplicação do novo regime demanda o apuramento de quais as infracções que havendo sido consideradas num regime de pluralidade de infracções a lei veio a determinar como constitutivas de uma unicidade de infracções, tudo, como ponto de partida para definição, em concreto, do regime punitivo a aplicar.

Nos termos do disposto no artº 15º Lei n.º 25/2006, de 30 de Junho, na redacção vigente e aplicável a estes autos, «*O serviço de finanças da área do domicílio fiscal do agente de contraordenação é competente para a instauração e instrução dos processos de contraordenação a que se refere a presente lei, bem como para aplicação das respectivas coimas*».

Os Tribunais Tributários, ao abrigo do disposto no artº 80º do Regime Geral das Infracções Tributárias, apenas podem, apreciar um recurso interposto de uma decisão proferida pela autoridade administrativa e não também substituir-se a esta na aplicação da Lei n.º 51/2015 de 8 de Junho de molde a definirem quer as infracções que devem ter-se por unitárias, quer as que estarão em concurso, muito menos definir a coima ou proceder à atenuação especial da coima que deve ser aplicada após as referidas operações, sem que antes a autoridade administrativa competente haja proferido decisão sobre tais matérias.

Do mesmo modo este Supremo Tribunal Administrativo em sede de recurso apenas pode definir o direito aplicável aos factos que vierem a ser tidos por provados pela autoridade administrativa, e, depois confirmados pelo Tribunal Tributário de 1ª instância, mormente quanto a que infracções permanecerão em discussão, em conformidade com o disposto no artigo 26.º, alínea b) do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais, aprovado pela Lei n.º 107-D/2003, de 31.12.

A decisão que aplicou a coima em discussão nestes autos foi proferida ante da entrada em vigor da Lei n.º 51/2015 de 8 de Junho, pelo que todos os elementos essenciais à determinação do regime punitivo aplicável às infracções aqui em causa não puderam por ela ser tidos em conta, sendo actualmente desconforme com o direito vigente.

Tendo em conta que, como mencionamos, nos termos do disposto no artº 15º Lei n.º 25/2006, de 30 de Junho para a instrução dos processos de contraordenação aqui em causa, bem como para aplicação das respectivas coimas é competente o serviço de finanças da área do domicílio fiscal do agente de contraordenação, com exclusão de qualquer outra entidade, haverá que remeter o processo a esse serviço para que possa fazer aplicação da Lei n.º 51/2015 de 8 de Junho.

Para o efeito e dada a vigência de um novo e mais favorável regime sancionatório das infracções aqui em causa, com o qual se mostra em flagrante oposição a decisão que aplicou a coima, por vício de violação de lei, impõe-se revogar tal decisão, em cumprimento do disposto nos art.ºs 20.º, n.º 5 e 29.º, n.º 4 da Constituição da República Portuguesa, e determinar a remessa dos autos à Autoridade Administrativa para que profira nova decisão em conformidade com a lei vigente e aplicável a estes autos.

Porque a decisão que aplicou a coima é uma decisão prévia àquela que é objecto do presente recurso, fica irremediavelmente prejudicado o conhecimento de todas as questões suscitadas neste recurso, de que se não toma, pois, efectivo conhecimento.

Deliberação

Termos em que acordam os Juízes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo dar provimento ao recurso, anular a decisão que aplicou a coima, e por consequência,

revogar decisão recorrida e determinar a remessa dos autos à Autoridade Administrativa para que profira nova decisão em conformidade com a lei vigente e aplicável a estes autos.

Sem custas.

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

Lisboa, 21 Outubro de 2015. — Ana Paula Lobo (relatora) — Dulce Neto — Ascensão Lopes.

Acórdão de 21 de Outubro de 2015.

Assunto:

Contraordenação. Portagens. Aplicação retroactiva do regime mais favorável.

Sumário:

- I — A aplicação do regime legal concretamente mais favorável ao infractor constitui uma questão prévia de conhecimento oficioso, que prejudica o conhecimento das restantes questões objecto do recurso, uma vez que a aplicação do novo regime demanda o apuramento de quais as infracções que havendo sido consideradas num regime de pluralidade de infracções a lei veio a determinar como constitutivas de uma unicidade de infracções.*
- II — Tendo em conta que, como mencionamos, nos termos do disposto no artigo 15.º Lei n.º 25/2006, de 30 de Junho para a instrução dos processos de contraordenação aqui em causa, bem como para aplicação das respectivas coimas é competente o serviço de finanças da área do domicílio fiscal do agente de contraordenação, com exclusão de qualquer outra entidade, haverá que remeter o processo a esse serviço para que possa fazer aplicação da Lei n.º 51/2015 de 8 de Junho. (elaborado nos termos do disposto no artº 663º, n.º 7 do Código de Processo Civil)*

Processo n.º 1059/15-30.

Recorrente: Ministério Público.

Recorrido: A....., S. A.

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

Recurso Jurisdicional

Decisão recorrida - Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto

. 7 de Abril de 2015

Anulou a decisão administrativa de aplicação de coima e ordenou a baixa dos presentes autos à Autoridade administrativa, para que efectue a apensação de todos os processos de instaurados contra o mesmo arguido e proceda à fixação de uma coima única, com prévia fixação de coimas individualmente aplicadas a cada contraordenação praticada.

Acordam nesta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

O Magistrado do Ministério Público veio interpor o presente recurso da decisão supra mencionada, proferida no âmbito do Processo de contraordenação n.º 3048/14.4BEPR, tendo, para esse efeito formulado, a final da sua alegação, as seguintes conclusões:

1 - O arguido foi condenado pela entidade administrativa em coima pela prática de uma contraordenação.

2 - Recebidos os autos, introduziu-os o Ministério Público em juízo nos termos e para os efeitos do disposto no artº. 62º do DL 433/82 de 27 de Outubro, equivalendo esse acto a uma acusação.

3 - O Mmo. Juiz, nos termos do artigo 311º, 1 do CPP, procedeu ao saneamento do processo e concluiu que se “verifica a existência de vício que afecta a fase decisória”.

4 - O vício apontado consiste no facto de contra o mesmo arguido terem sido instaurados outros processos de contraordenação e a autoridade administrativa não ter procedido à apensação dos processos tal como determinam os artigos 24º, 25º e 29º do CPP.

5 - Porém, nada obsta que a apensação de processos seja efectuada no Tribunal não constituindo em nossa opinião um facto impeditivo de prossecução dos autos o facto de a autoridade administrativa o não ter efectuado pois não se alcança como pode isso obstar ao conhecimento do mérito da causa.

6 - Entende-se que se o Tribunal toma conhecimento da existência de outros processos de contraordenação instaurados contra o mesmo arguido e se eles estiverem na mesma fase processual (n.º 2 do art.º 24º do CPP) então, nos termos do art.º 25º do CPP, deve mandar proceder à apensação.

7 - Violou assim o duto despacho o disposto nos artigos 24º a 29º do CPP.

Requeru que seja revogada a decisão recorrida e ordenado o prosseguimento dos autos, ordenando-se desde logo a apensação de todos os processos de contraordenação que contra o mesmo arguido estejam pendentes em Tribunal, nos termos dos artigos 24º a 29º do CPP e com prolação da decisão nos termos do art.º 64º do RGCO.

A Representante da Fazenda Pública, veio interpor o presente recurso da decisão supra mencionada, tendo, para esse efeito formulado, a final da sua alegação, as seguintes conclusões:

A. Vem o presente recurso interposto da sentença que decidiu pela existência de uma questão prévia que obsta ao conhecimento mérito da causa e, em consequência, decidiu que, anular “a decisão administrativa de aplicação de coima” e ordenar “a remessa dos presentes autos à Autoridade administrativa, para que efectue a apensação de todos os processos de instaurados contra o mesmo arguido e proceda à fixação de uma coima única, com prévia fixação de coimas individualmente aplicadas a cada contraordenação praticada”, o qual se circunscreve à questão de direito da anulação da decisão administrativa, apreciada pelo duto Tribunal a quo.

B. Para assim decidir, considerou o Tribunal a quo, em síntese que, “*impunha-se legalmente à Autoridade Administrativa que organizasse um único processo administrativo ou procedesse à apensação dos processos que se encontrassem na mesma fase, para efeitos de aplicação de uma coima única, nos termos do supra referido artigo 25º do RGIT*”, concluindo que a omissão destes procedimentos e operações determinam a anulação da decisão administrativa.

C. Quanto à anulação da decisão administrativa determinada pelo duto Tribunal a quo, entende a Fazenda Pública, salvo melhor opinião, que não pode proceder o argumento expandido na dita decisão a quo, não se conformando a Fazenda Pública com a mesma e considerando que tal decisão judicial padece de erro de direito, urgindo assim, a promoção da uniformização da jurisprudência face ao inerente perigo de repetição e desigualdade na aplicação entre os diversos tribunais tributários de 1ª instância, tudo nos termos do disposto no art. 83º do RGIT, em conformidade com o art. 73º, n.º 2 do RGCO, aplicável por força da alínea b) do art. 3º do RGIT — cfr. Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 07-11-2012, proc.0704/12; Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 17-01-2007, proc. 01124/06 (in www.dgsi.pt).

D. A questão da legalidade da apensação e da subsequente anulação da decisão por falta de realização do cúmulo material não é pacífica, aliás, como já constatou o Venerando Supremo Tribunal Administrativo nos recentes acórdãos n.ºs 074/15, de 11-03-2015, n.º 01557/14 de 11-03-2015 e 01396/14 de 04-03-2015, nos seguintes termos: “*Este Supremo Tribunal tem conhecimento, por dever de ofício, que a questão que aqui vem colocada, e outras semelhantes, se colocam, e virão a colocar-se, em centenas ou milhares de processos que já se encontram pendentes nos TAFS e outros ainda que se encontram na fase procedimental administrativa, pelo que, havendo a necessidade premente de definir o direito aplicável a todas a estas situações, sendo certo que nos vários Tribunais se tem decidido de forma diferente, com esse fundamento admite-se o recurso que nos vem dirigido, nos termos do artigo 73º, n.º 2 do RGIMOS*” — in Ac. STA n.º 074/15, de 11-03-2015.

E. O recurso que se pretende interpor ao abrigo do n.º 2 do art. 73º do RGCO, ex vi art. 3º, alínea b) do RGIT, respeitando a uma questão que não é pacífica na jurisprudência, configura-se como manifestamente necessário à melhoria da aplicação do direito por forma a garantir a eficácia do princípio da igualdade dos cidadãos nesta questão, visando-se assim alcançar a sua uniformidade e estabilidade no nosso ordenamento jurídico, pelo que o seu conhecimento realiza interesses de ordem pública, motivo pelo qual, desde já se requer a sua admissão, conforme disposto nos n.ºs 2 e 3 do art. 74º do RGCO.

F. Quanto à legitimidade da Fazenda Pública para interpor o presente recurso, importa ter em conta que, com a proposta de Lei n.º 496/2012, de 10 de Outubro de 2012, de aprovação do Orçamento do Estado para 2013, foi alterada a redacção do art. 83º do RGIT, passando o representante da Fazenda Pública, por força do n.º 1 da referida norma, a ter legitimidade para interpor recurso da decisão proferida pelo tribunal, ampliando-se, deste modo, a sua possibilidade de intervenção no processo de contraordenação, que antes se limitava à produção de prova, nos termos do art. 81º, n.º 2 do RGIT.

G. Deste modo, e tendo em conta a unidade do sistema jurídico e a aplicação subsidiária do RGCO neste âmbito, por força do art. 3º, alínea b) do RGIT, com a alteração legislativa ocorrida, a Fazenda Pública tem também legitimidade para recorrer nos recursos de processos de contraordenação tributária, ao abrigo do n.º 2 do art. 73º do RGCO.

H. Quanto ao efeito do presente recurso, entende a Fazenda Pública que, no regime previsto nos artigos 83º e 84º, ambos do R.G.I.T., complementado pelo R.G.C.O., mormente os artigos 70º, 73º, 74º, 75º, 79º, 88 e 89º, de aplicação subsidiária, não é possível a execução das coimas e sanções acessórias antes do trânsito em julgado ou de se ter tornado definitiva a decisão administrativa que as aplicar, sendo esta a única interpretação que assegura a constitucionalidade material deste art.º 84, do R.G.I.T., nos

casos em que o recurso é interposto de decisão condenatória, assim não sendo necessária a prestação de garantia para que o mesmo recurso goze de efeito suspensivo da decisão recorrida — conforme se doutrinou no Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, de 15-11-2011, processo n.º 04847/11; e na esteira do entendimento dos Conselheiros Jorge Lopes de Sousa e Simas Santos em “*Regime Geral das Infracções Tributárias anotado*”, 4a edição, 2010, em anotação ao art. 84º, página 582 e seguintes.

I. Neste sentido, não deverá ser considerada exequível a decisão judicial proferida nestes autos, que decidiu pela anulação da decisão administrativa e que determina que a Autoridade Administrativa proceda à apensação dos processos do(a) arguido(a)/recorrente, face à pendência do presente recurso, sob pena de se afectar o efeito útil do mesmo.

J. Considerou o douto Tribunal a quo, estar verificado um vício da decisão de aplicação da coima, determinada pelo Chefe do Serviço de Finanças competente, que obsta ao conhecimento do mérito, unicamente por não ter procedido à apensação dos processos de contraordenação que correm contra o(a) mesmo(a) arguido(a) e que estejam na mesma fase, nos termos do art. 25º do RGIT, procedendo de seguida à fixação de uma coima única.

K. As nulidades insupríveis a ocorrer no âmbito do processo de contraordenação tributário, são taxativas e têm a sua previsão no art. 63º do RGIT, o qual, salvo melhor opinião, não abarca o regime do cúmulo material, a aplicar em caso de concurso de contraordenações.

L. Os “requisitos legais” [cfr. artº 63º, n.º 1, alínea d)], da decisão de aplicação das coimas que possam estar em falta e que se reportam à fase administrativa do processo de contra-ordenação tributário, são os constantes do art. 79º do RGIT, os quais foram integralmente respeitados pela entidade administrativa competente na decisão de aplicação de coima constante nestes autos.

M. A falta de aplicação do regime do concurso, previsto no art. 25º, não constitui um requisito legal da decisão, susceptível de configurar uma nulidade conducente à anulação da decisão.

N. A relevar-se a sua falta, o que não se concede, como se desenvolverá, sempre seria uma mera nulidade dependente de arguição dos interessados, na fase administrativa, conforme estabelece o art. 120º do Código de Processo Penal - CPP, aplicável por força do preceituado na alínea b) do art. 3º do RGIT e do n.º 1 do art. 41º do RGCO, entendendo-se, contudo, pelos motivos explanados, que se está perante uma mera irregularidade a arguir pelos interessados, a contar da notificação para apresentação de defesa (cfr. art. 70º e 76º do RGIT), fazendo-se assim a aplicação do invocado art. 123º do CPP, com as necessárias adaptações ao processo de contraordenação tributário, porquanto,

O. É competência exclusiva da autoridade administrativa, a apreciação e decisão pela existência ou não do concurso de infracções e subsequente aplicação do art. 25º do RGIT, na fase administrativa, pressupondo, a montante, a verificação do elemento de conexão entre os processos nos termos do art. 36º do RGCO, o que consubstancia um acto exclusivamente administrativo, face ao disposto no art. 33º do RGCO, aplicável ex vi art. 3º, alínea b) do RGIT.

P. A imposição judicial de análise e tramitação conjunta de processos na fase administrativa, consubstancia a violação do princípio da separação de poderes, limitando a actuação da administração fiscal, o seu conhecimento e apreciação dos processos que são da sua competência, no sentido em que, o Tribunal “*não pode ofender a autonomia do poder administrativo (o núcleo essencial da sua discricionariedade), enquanto medida definida pela lei daquilo que são os poderes próprios de apreciação ou decisão conferidos aos órgãos da Administração*”, porquanto, “*os poderes dos tribunais administrativos abarcam apenas as vinculações da Administração por normas e princípios jurídicos, ficando de fora da sua esfera de sindicabilidade o ajuizar sobre a conveniência e oportunidade da actuação da Administração, mormente o controlo actuação ao abrigo de regras técnicas ou as escolhas/opções feitas pela mesma na e para a prossecução do interesse público, salvo ofensa dos princípios jurídicos enunciados no art. 266.º, n.º 2 da CRP.*” - conforme Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte de 01-10-2010, proc. n.º 00514/08.4BEPNF, in www.dgsi.pt.

Q. Não há nenhuma omissão legal que justifique e fundamente a aplicação subsidiária dos artigos 24º, 25º e 29º do CPP, na fase administrativa, conforme consta da douta decisão a quo, atento o disposto no art. 36º do RGCO.

R. A douta sentença, ao fazer apelo ao Acórdão deste Venerando Supremo Tribunal, de 30-03-2011, processo n.º 0757/10, bem como ao Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte de 15-02-2013, processo n.º 01097/08.OBEVIS, desconsidera a relevante alteração legislativa ocorrida com a Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro, que aprovou o Orçamento do Estado para 2011, e que veio repor a regra do cúmulo material, em detrimento do regime do cúmulo jurídico, sem prejuízo, claro está, da aplicação do regime abstractamente mais favorável ao contribuinte, no caso de actos praticados ainda na vigência da lei anterior, o que claramente não é o caso, pelo que os invocados Acórdãos assentam integralmente em pressupostos diversos face ao actual regime legal.

S. In casu, seria ilegal a aplicação do cúmulo jurídico, dado que todos os factos em apreço, são posteriores à alteração ocorrida na norma do art. 25º do RGIT, com a Lei do Orçamento para 2011 (Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro).

T. Conforme o douto entendimento dos Conselheiros Jorge Lopes de Sousa e Simas Santos em “Regime Geral das Infracções Tributárias anotado”, 4ª edição, 2010, em anotação ao art. 25º, página 291, “no regime do cúmulo material, a coima única a aplicar é a soma das coimas aplicadas a cada uma das contraordenações, não havendo lugar a qualquer redução”, salvaguardando claramente que, “estando a regra do cúmulo material expressamente estabelecida na redacção inicial deste art. 25º do Regime Geral das Infracções Tributárias e na introduzida Lei do Orçamento para 2011 não há lacuna de regulamentação sobre a forma de efectuar o cúmulo das coimas, pelo que não há suporte para fazer apelo ao RGCO, pois este diploma, como legislação subsidiária que é [art. 30, alínea b) do RGIT], apenas é de aplicação em matérias em que o RGIT não contenha normas próprias.”

U. Não há nenhuma omissão legal que justifique e fundamente a aplicação subsidiária do RGCO, quanto ao regime do concurso, através do qual se aplicaria subsidiariamente o CPP, ao contrário do douto entendimento vertido na decisão a quo, desde logo, porque neste âmbito, o legislador optou no RGCO por manter a aplicação de um regime de cúmulo jurídico, vertido no seu art. 19º, distanciando-se assim de forma clara e deliberada no actual regime jurídico aplicável às contraordenações tributárias.

V. Não pode igualmente a autoridade administrativa tributária, aferir a existência de eventual contraordenação continuada, cujo preceituado nos artigos 30º e 79º do Código Penal, subsidiariamente aplicável nos termos do art. 32º do RGCO, não têm aplicação face à actual redacção do art. 25º do RGIT, seguindo-se neste âmbito, de perto, as decisões do Tribunal Central Administrativo Sul de 27-11-2007, processo n.º 01804/07 e de 23-09-2008, proc. n.º 01767/07, ambas consultáveis in www.dgsi.pt.

W. Conforme refere o Professor Doutor Germano Marques da Silva, in “Direito Penal Português”, Parte Geral II - Teoria do Crime, Verbo, 1998, pág. 315 e seguintes, “o crime continuado constitui realmente uma pluralidade de crimes, apenas unificados para efeitos de punição e parece-nos ser esta a construção que convém à face da lei portuguesa...” (cfr. pág. 319).

X. Em caso de concurso, o actual regime limita-se sempre ao do cúmulo material, valendo a máxima, “*quot delicta tot poenae*”, sendo que a cada infracção é imputada a coima correspondente, ou seja, as sanções são aritmeticamente somadas, depois de se ter procedido à determinação individualizada de cada uma.

Y. Neste âmbito, releva a decisão do Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de 19/06/2007, proc. n.º 01768/07 (in www.dgsi.pt), no sentido em que “no actual RGIT não há lugar ao concurso de infracções com a cominação de uma coima única” e que “deixou de existir a principal característica que enforma o regime do concurso de crimes - a aplicação de uma pena única em cúmulo jurídico - desta forma se perdendo o principal interesse no concurso, a não ser de índole de eventual economia processual”.

Z. Importa ainda ter em conta, para compreensão dos regimes em apreço, a análise do Professor Doutor Taipa de Carvalho, in “Direito Penal Parte Geral - Questões Fundamentais”, Publicações Universidade Católica, Porto, 2003, pág. 172, que se transcreve: “Também não parece aceitável o regime do cúmulo jurídico estabelecido, no art. 19º, para o concurso de crimes (CP, art. 7º), não procedem no caso das coimas. Essas razões são, especialmente, as seguintes: a um determinado aumento de duração da pena de prisão corresponderá um aumento muito maior do sofrimento que é conatural a esta pena de privação da liberdade (...); sendo conatural à pena de prisão um efeito de dessocialização (...). Mas, como nenhuma destas razões se verifica em relação à aplicação de coimas, é meu entendimento que, aqui, deveria vigorar o regime do cúmulo material, em que a coima final seria igual à soma das coimas concretamente aplicadas ao conjunto das contraordenações praticadas.”

AA. Não existe no RGIT, nem no RGCO, norma legal que preveja a apensação de processos de contraordenação, todavia, o artigo 36º do RGCO, aplicável subsidiariamente ao RGIT, prevê a “competência por conexão” em caso de concurso efectivo de contraordenações.

BB. E o art. 25º do RGIT, sendo de aplicação na fase administrativa, pressupõe necessariamente a apreciação e decisão sobre a conexão entre os processos a que se aplicará o regime do cúmulo material, por conjugação do disposto no art. 36º do RGCO e 25º do RGIT, inclusivamente, se os processos administrativos se encontram na mesma fase e se são da mesma competência territorial.

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

DD. Sucede que, não houve nenhuma apensação de processos do(a) arguido(a)/recorrente, pela autoridade tributária, tendo sido este processo de contraordenação tramitado autonomamente.

EE. Com todo o respeito que nos merece a fundamentação expendida pelo douto Tribunal a quo, entende a Fazenda Pública que a decisão que determina a anulação da decisão da coima aplicada, por falta de apensação dos processos do mesmo contribuinte e por falta da fixação de uma coima única, é ilegal por falta de previsão legal.

FF. Face a todo o exposto, entende a Fazenda Pública, com a ressalva do devido respeito, que é muito, que a douta sentença sob recurso enferma de erro na aplicação do direito, fazendo errónea interpretação e aplicação do disposto nas normas legais aplicáveis, mais concretamente as que regem a aplicação do cúmulo material às contraordenações em concurso, concretamente os artigos 25º, 63º e 79º, todos do RGIT e ainda o artigo 36º do RGCO, norma esta por sua vez aplicável ao abrigo do disposto na alínea b) do art. 3º do RGIT, atendendo a que, a autoridade administrativa competente não procedeu à apensação de quaisquer processos de contraordenação do(a) arguido(a)/recorrente, o que não constitui um vício que possa afectar o valor da decisão administrativa, que deva ser conhecido oficiosamente (cfr. artigos 120º a 123º do CPP, aplicáveis por força do preceituado na alínea b) do art. 30 do RGIT e do n.º 1 do art. 41º do RGCO), atendendo ao actual regime em vigor do cúmulo material, aplicável aos processos de contraordenação tributária.

Requeru que dando provimento ao Recurso seja revogada a sentença recorrida com as legais consequências.

Não foram apresentadas contra-alegações.

Foi emitido parecer pelo Magistrado do Ministério Público considerando dever ser revogada a sentença recorrida.

Nos presentes autos está em causa o recurso de uma decisão que aplicou uma coima de 25,00€ pela prática de infracção contraordenacional prevista e punida pelo artigo 7º da Lei n.º 25/06 de 30.06, atenta a infracção do artigo 5º n.º 2) do mesmo diploma legal.

Pese embora o valor da coima aplicada o Magistrado do Ministério Público invocando o disposto no artº 73.º, n.º 2 do Regime Geral do Ilícito de Mera Ordenação Social, aqui aplicável, por força da alínea b) do artigo 3.º do Regime Geral das Infracções Tributárias, requereu que o mesmo fosse aceite, por tal se afigurar manifestamente necessário à melhoria do direito uma vez que, a decisão recorrida é diversa de outras tomadas em processos idênticos, que actualmente pendem na ordem das muitas centenas, nas mais diversas fases processuais.

Como é do conhecimento deste Tribunal pendem nas diversas fases processuais seja nas autoridades administrativas, seja nos Tribunais e 1ª instância, seja em fase de recurso, milhares de processos de contraordenação por falta de pagamento ou pagamento viciado de taxas de portagem, a que urge dar um tratamento uniforme de molde a que o processamento de todos e cada um deles conduza, como é imperativo legal, a uma solução justa e similar.

Tanto basta para que se possa indubitavelmente considerar, tendo em conta a repetição das questões jurídicas suscitadas, que se impõe a admissão do recurso para que se atinja uma melhor aplicação do direito e a promoção da uniformização de jurisprudência, nos termos do disposto no n.º 2 do artigo 73.º do RGCO, subsidiariamente aplicável ex vi da alínea b) do artigo 3.º do Regime Geral das Infracções Tributárias, a que ora se procede.

A análise das questões suscitadas nos dois recursos interpostos sobre a legalidade da decisão recorrida ficara, como indicaremos, prejudicada dado que a abordagem jurídica de todas e quaisquer questões que possam vir a ser suscitadas tem em primeiro lugar que obter leitura à luz da Lei n.º 51/2015 de 8 de Junho que aprovou um regime excecional de regularização de dívidas resultantes do não pagamento de taxas de portagem e coimas associadas, por utilização de infraestrutura rodoviária, efetuada até ao último dia do segundo mês anterior à publicação deste diploma, como consta do seu artº 1º.

Tal apreciação resulta essencialmente da circunstância do artº 7º, da L. 51/2015 que artigo 7.º procedeu à alteração do artº 7º da Lei n.º 25/2006, de 30 de Junho, com a introdução do seguinte texto:

«Artigo 7.º

Determinação da coima aplicável e custas processuais

(...)

4 — *Constitui uma única contraordenação as infracções previstas na presente lei que sejam praticadas pelo mesmo agente, no mesmo dia, através da utilização do mesmo veículo e que ocorram na mesma infraestrutura rodoviária, sendo o valor mínimo a que se refere o n.º 1 o correspondente ao cúmulo das taxas de portagem.*

5 — *Para efeitos do disposto no número anterior, entende -se que as infracções são praticadas na mesma infraestrutura rodoviária quando as mesmas ocorrem em estrada cuja exploração está concessionada ou subconcessionada à mesma entidade.».*

A consideração de, nas situações indicadas na lei, existir uma unicidade de infracção quando «as infracções (...) sejam praticadas pelo mesmo agente, no mesmo dia, através da utilização do mesmo veículo e que ocorram na mesma infraestrutura rodoviária, a que a lei fixou uma diversa moldura penal, cujo valor mínimo correspondente ao cúmulo das taxas de portagem, reduzindo, também, o valor máximo para o quádruplo do valor mínimo da coima (= 4x soma das taxas de portagem quando essas taxas forem iguais ou superiores a 25,00€ e, 4 x 25,00€ quando essas taxas forem menores que 25,00€), implica que a lei estabeleceu um regime jurídico mais favorável ao infractor.

Dado estarmos em sede de ilícito de mera ordenação social, ainda que reportado a uma censura ético-jurídica de grau menor que a aplicável a ilícitos penais, tendo em conta o disposto no artº 3º, n.º 2

do Regime Geral do Ilícito de Mera Ordenação Social aplicável, neste caso, por força do disposto no artº 3º, b) do Regime Geral das Infracções Tributárias, rege, em sede de aplicação das leis no tempo, o princípio da aplicação retroactiva da lei mais favorável ao arguido, como esta declaradamente é.

Confrontada a nova redação do artº 7º com a anterior, artº 7º da Lei n.º 25/2006, de 30 de Junho:

«- *As contraordenações previstas na presente lei são punidas com coima de valor mínimo correspondente a 10 vezes o valor da respectiva taxa de portagem, mas nunca inferior a (euro) 25, (= 10 x taxa de portagem quando essa taxa for igual ou superior a 25,00€ e, 10 x 25,00€ quando a taxa for menor que 25,00€), e de valor máximo correspondente ao quádruplo do valor mínimo da coima (= 5 x taxa de portagem quando essa taxa for igual ou superior a 25,00€, e, 5 x 25,00€ quando a taxa for menor que 25,00€), com respeito pelos limites máximos previstos no Regime Geral das Infracções Tributárias (redacção dada pela Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro).*

constata-se que o legislador estabeleceu para estas situações um regime punitivo concretamente mais favorável ao infractor

Com efeito, trata-se de um regime mais favorável porque:

1. Considera uma **única infracção** o que a lei anterior entendia como sendo uma pluralidade de infracções,

2. Altera, tornando menos gravosa, a **moldura contraordenacional** de molde a que esta varie entre:

(i) **limite mínimo** - a soma do valor das portagens que há-de ser multiplicado 7,5 vezes e nunca inferior a 25,00€, que a lei anterior, artº 7º da Lei n.º 25/2006, de 30 de Junho considerava separadamente cada portagem devida e impunha que fosse multiplicada 10 vezes, nunca podendo ser inferior a 25,00€.

(ii) **limite máximo** - correspondente ao quádruplo do valor mínimo da coima, quando na lei anterior o valor máximo correspondia a 5 vezes o valor mínimo da coima com o respeito pelos limites máximos previstos no artigo 17.º do regime geral do ilícito de mera ordenação social.

3. Determina a **atenuação especial** da coima - artigos 1.º a 6.º - decorrente de um regime excepcional de regularização de dívidas originadas no não pagamento de taxas de portagem e coimas associadas, por utilização de infraestrutura rodoviária efetuada até ao último dia do segundo mês anterior ao da sua publicação quando ocorra o pagamento pelo agente da infracção da taxa de portagem e custos administrativos até 60 dias a contar da entrada em vigor da lei, em termos diversos e mais favoráveis do que os que decorrem das regras gerais sobre a atenuação especial da coima – art.º 3.º da Lei n.º 51/2015 e art.º 18.º, n.º 3 do Decreto-Lei n.º 433/82, aqui subsidiariamente aplicável.

4. Determina a **redução legal das coimas** não aplicadas ou não pagas - artigo 4.º, n.ºs 2 e 3 da Lei n.º 51/2015 - que venham a ser pagas até 60 dias a contar da entrada em vigor da lei.

A aplicação do regime legal concretamente mais favorável ao infractor constitui uma questão prévia de conhecimento oficioso, que prejudica o conhecimento das restantes questões objecto do recurso, uma vez que a aplicação do novo regime demanda o apuramento de quais as infracções que havendo sido consideradas num regime de pluralidade de infracções a lei veio a determinar como constitutivas de uma unicidade de infracções, tudo, como ponto de partida para definição, em concreto, do regime punitivo a aplicar.

Nos termos do disposto no artº 15º Lei n.º 25/2006, de 30 de Junho, na redacção vigente e aplicável a estes autos, «*O serviço de finanças da área do domicílio fiscal do agente de contraordenação é competente para a instauração e instrução dos processos de contraordenação a que se refere a presente lei, bem como para aplicação das respectivas coimas*».

Os Tribunais Tributários, ao abrigo do disposto no artº 80º do Regime Geral das Infracções Tributárias, apenas podem, apreciar um recurso interposto de uma decisão proferida pela autoridade administrativa e não também substituir-se a esta na aplicação da Lei n.º 51/2015 de 8 de Junho de molde a definirem quer as infracções que devem ter-se por unitárias, quer as que estarão em concurso, muito menos definir a coima ou proceder à atenuação especial da coima que deve ser aplicada após as referidas operações, sem que antes a autoridade administrativa competente haja proferido decisão sobre tais matérias.

Do mesmo modo este Supremo Tribunal Administrativo em sede de recurso apenas pode definir o direito aplicável aos factos que vierem a ser tidos por provados pela autoridade administrativa, e, depois confirmados pelo Tribunal Tributário de 1ª instância, mormente quanto a que infracções permanecerão em discussão, em conformidade com o disposto no artigo 26.º, alínea b) do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais, aprovado pela Lei n.º 107-D/2003, de 31.12.

A decisão que aplicou a coima em discussão nestes autos foi proferida antes da entrada em vigor da Lei n.º 51/2015 de 8 de Junho, pelo que todos os elementos essenciais à determinação do regime punitivo aplicável às infracções aqui em causa não puderam por ela ser tidos em conta, sendo actualmente desconforme com o direito vigente.

Tendo em conta que, como mencionamos, nos termos do disposto no artº 15º Lei n.º 25/2006, de 30 de Junho para a instrução dos processos de contraordenação aqui em causa, bem como para aplicação das respectivas coimas é competente o serviço de finanças da área do domicílio fiscal do agente de contraordenação, com exclusão de qualquer outra entidade, haverá que remeter o processo a esse serviço para que possa fazer aplicação da Lei n.º 51/2015 de 8 de Junho.

Para o efeito e dada a vigência de um novo e mais favorável regime sancionatório das infracções aqui em causa, com o qual se mostra em flagrante oposição a decisão que aplicou a coima, por vício de violação de lei, impõe-se revogar tal decisão, em cumprimento do disposto nos art.ºs 20.º, n.º 5 e 29.º, n.º 4 da Constituição da República Portuguesa, e determinar a remessa dos autos à Autoridade Administrativa para que profira nova decisão em conformidade com a lei vigente e aplicável a estes autos.

Porque a decisão que aplicou a coima é uma decisão prévia àquela que é objecto do presente recurso, fica irremediavelmente prejudicado o conhecimento de todas as questões suscitadas neste recurso, de que se não toma, pois, efectivo conhecimento.

Deliberação

Termos em que acordam os Juizes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo dar provimento ao recurso, anular a decisão que aplicou a coima, e por consequência, revogar decisão recorrida e determinar a remessa dos autos à Autoridade Administrativa para que profira nova decisão em conformidade com a lei vigente e aplicável a estes autos.

Sem custas.

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

Lisboa, 21 de Outubro de 2015. — *Ana Paula Lobo* (relatora) — *Dulce Neto* — *Ascensão Lopes*.

Acórdão de 21 de Outubro de 2015.

Processo n.º 1094/14-30.

Recorrente: Município de Lisboa.

Recorrido: Santa Casa da Misericórdia de Lisboa.

Relator: Exm.º Sr. Cons.º Dr. Fonseca de Carvalho

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo

I. Relatório

1. O Município de Lisboa interpôs recurso jurisdicional da sentença do Tribunal Tributário de Lisboa que decidiu julgar procedente a acção administrativa especial intentada pela Santa Casa da Misericórdia de Lisboa e em consequência anulou o acto impugnado e condenou a Entidade Demandada a reconhecer à Autora a isenção das taxas urbanísticas em causa no âmbito dos processos de licenciamento n.º 725/EDI/2008 e 49/EDI/2009 e processo de ocupação da via pública n.º 225/OTR/2009.

2. O recorrente terminou as suas alegações de recurso, formulando as seguintes conclusões:

I. Julgou o tribunal a quo na douta sentença de que ora se recorre, totalmente procedente por provada a presente acção administrativa especial interposta pela Santa Casa da Misericórdia de Lisboa contra o Município de Lisboa e, em conformidade, condenando o R a reconhecer à autora a isenção das taxas urbanísticas em causa no procedimento.

II. O ora Recorrente não se conforma e repudia o teor e fundamentos da douta sentença.

III. O Decreto-Lei n.º 40397 de 24 de Novembro de 1955 que determinava que a Misericórdia de Lisboa gozava de isenção de impostos, contribuições, taxas ou licenças do Estado ou corpos administrativos foi expressamente revogado há 20 anos pelo Decreto-Lei n.º 322/91 de 26 de Agosto que aprovou os então novos Estatutos da Santa Casa da Misericórdia.

IV. Aquela norma de isenção foi porém mantida em vigor por força do artigo 34º daquele Decreto-Lei n.º 322/91, que estabelecia que “Mantêm-se, a favor da Misericórdia de Lisboa, todas as isenções que lhe foram conferidas por lei.”.

V. Posteriormente, o Decreto-Lei n.º 235/2008 de 3 de Dezembro que entrou em vigor em 2 de Janeiro de 2009, veio aprovar os novos Estatutos da Santa Casa da Misericórdia, tendo no seu artigo 4º, e sem qualquer ressalva, procedido à expressa revogação do Decreto-Lei n.º 322/91.

VI. Tal revogação egressa não deixa qualquer dúvida quanto ao desaparecimento do ordenamento jurídico da isenção ora invocada pela A que apenas mantinha a sua vigência enquanto estivesse em vigor o art. 34º de Decreto-lei n.º 322/91.

VII. Logo, desde a entrada em vigor do Decreto-lei n.º 235/2008, as isenções de taxas municipais para a A, passaram a ser exclusivamente apreciadas no âmbito e de acordo com as disposições regulamentares municipais aplicáveis às taxas municipais em causa.

VIII. A sentença recorrida sufragou uma interpretação diversa que o Recorrido repudia e contraria, invocando a alteração constitucional de 2001 e a sucessão de diplomas legais em especial a nova LFL e o RGTA que em 2007 vieram concretizar o princípio da autonomia financeira das autarquias na sua vertente de atribuição de poderes tributários às autarquias consagrado no n.º 4 do artigo 238º da CRP.

IX. Com efeito e contrariamente ao que o tribunal a quo defende, ao legislador ordinário, por força daquele n.º 4 do artigo 238.º da CRP e dos diplomas legais que lhe vieram dar execução, encontra-se vedada a atribuição de isenções de taxas municipais criadas pelos municípios.

X. Tal impossibilidade é aliás também, em parte, defendida por SÉRGIO VASQUES na sua obra citada na douda sentença, *Regime das Taxas Locais Introdução e Comentário*, 2008, Almedina, na media em que “O que sempre se haverá de exigir do legislador, naturalmente, e porque o princípio da equivalência não se fundamenta simplesmente no RTL mas representa uma projecção do princípio da igualdade tributária consagrado no artigo 13.º da Constituição da República, é que também estas isenções estabelecidas por lei se mostrem necessárias, adequadas e proporcionadas em face dos objectivos extrafiscais que estejam em causa, um exame que deve ser feito com especial rigor sempre que revistam carácter subjectivo.”

XI. E mesmo defendendo uma interpretação restritiva do princípio da autonomia financeira das autarquias com faz o tribunal a quo e o supra citado autor, não poderá ainda assim, deixar-se de aceitar a limitação imposta pelo princípio da igualdade tributária também constitucionalmente consagrado, em especial, tratando-se de isenções subjectivas como nos lembra o ilustre autor e como é o caso da isenção sub iudice.

XII. A interpretação defendida pelo ilustre Professor SALDANHA SANCHES vai também no sentido do entendimento de que os poderes tributários das autarquias se lhes encontram reservados por via da articulação do disposto no n.º 4 do artigo 238.º da CRP e da previsão legal dos mesmos na LFL e no RGTAL, ao dizer-nos que “No sistema constitucional português, os municípios dispõem de uma estrutura organizativa que conduz a uma larga autonomia em matéria financeira. Uma autonomia que inclui o exercício de poderes tributários: como escreve SÉRVULO CORREIA. A “administração autárquica possui uma legitimação democrático-representativa que não seria compatível com uma simples actividade de execução da lei. De onde concluí que o princípio da autonomia administrativa, traduzida numa autónoma normação autárquica, se encontra numa relação não de contradição, mas antes de integração do princípio da legalidade Essa integração passou a ser feita, depois da última revisão constitucional mediante a interacção entre os n.ºs 3 e 4 do artigo 238.º da Constituição e a legislação ordinária. “O n.º 4 do artigo 238.º, introduzida na última revisão constitucional prevê a atribuição aos municípios, na aplicação de princípios como os que acima formulamos, de poderes tributários sem qualquer restrição de ordem material ainda que sob a condição de uma formulação específica do conteúdo desses poderes por lei.

XIII. No âmbito do seu poder tributário e das competências que lhe foram constitucional e legalmente atribuídas, o Município de Lisboa, através de deliberação da Assembleia Municipal, aprovou o Regulamento Municipal de Taxas Relacionadas com a Actividade Urbanística e Operações Conexas (publicado no DR- 2.º Série, n.º 129 de 7 de Julho de 2009), atribui de forma geral e abstracta, isenções, conforme se encontra previsto no RGTAL aplicáveis a todas as entidades que, à semelhança da Recorrida, sejam “... associações públicas, pessoas coletivas de utilidade pública, instituições particulares de solidariedade social ou outras associações sem fins lucrativos, que prossigam fins culturais, sociais, religiosos, desportivos ou recreativos”.

XIV. Atribuindo assim uma isenção de carácter subjectivo mas cujos potenciais sujeitos passivos são abstractamente descritos, não se permitindo assim a verificação de desigualdades na atribuição de isenções tributárias que claramente tem lugar com a aplicação da alínea a) do artigo 13.º do Decreto-Lei n.º 40397.

XV. As entidades previstas no artigo 6º n.º 1 daquele Regulamento, beneficiavam de uma redução de 30% do valor das taxas urbanísticas ali previstas, não se vislumbrando qualquer justificação para que a Recorrida beneficie de uma isenção total das mesmas taxas quanto às quais, v.g., a Igreja Católica, apenas beneficie de 30% de redução, antes se lobrigando a verificação da violação do princípio da igualdade que resulta da interpretação restrita do princípio da autonomia financeira das autarquias contido no artigo 238.º da CRP, ao defender-se a manutenção e determinar a sua aplicação da norma legal de 1955.

XVI. Assim, sob pena de violação do princípio da igualdade constitucionalmente consagrado e do princípio da autonomia financeira das autarquias, não é constitucional e legalmente defensável que a A beneficie de uma isenção total de taxas municipais quanto às quais outras entidades que prossigam fins estatutários idênticos e tão meritórios quanto os seus, apenas beneficiem de uma redução de 30%.

XVII. Invoca também a douda sentença que, estando-se perante a Misericórdia de Lisboa que, em especial na área do município de Lisboa, “(...) tem como fins a realização da melhoria do bem-estar das pessoas, prioritariamente dos mais desprotegidos, abrangendo as prestações de acção social, saúde, educação e ensino, cultura e promoção da qualidade de vida, de acendo com a tradição cristã e obras de misericórdia do seu compromisso originário e da sua secular actuação em prol da comunidade, bem como a promoção, apoio e realização de actividades que visem a inovação, a qualidade e a segurança na prestação de serviços e, ainda, o desenvolvimento de iniciativas no âmbito da economia” (Cf. artigos 3

e 4.º dos Estatutos aprovados pelo Decreto-Lei n.º 235/2008), os interesses que prossegue transcendem o âmbito das autarquias locais.

XVIII. O Município de Lisboa, que também exerce as suas atribuições e competências, obviamente na área do município de Lisboa, à semelhança dos restantes municípios do país, tem atribuições previstas no artigo 13.º da Lei n.º 159/99, de 14 de Setembro, das quais se realçam as nos domínios da educação, património, cultura e ciência, tempos livres e desporto, saúde, acção social, habitação, protecção civil, ambiente e saneamento básico, atribuições estas que lhe determinam que prossiga e protela, afinal os mesmos interesses que o legislador pretendeu que a Recorrida também prosseguisse.

XIX. Logo, não se poderá concluir que os interesses que a Misericórdia de Lisboa prossegue transcendem o âmbito das autarquias locais, porquanto estas os prosseguem também.

XX. Sendo muito meritórios os interesses prosseguidos e protegidos pela Misericórdia de Lisboa e indiscutível o seu papel na sociedade, esta não é a única entidade que os prossegue, e nessa esteira, o Município de Lisboa atribui a isenção geral e abstracta supra referida, entre cujos destinatários se encontra a Recorrida entre outras entidades que prossigam fins igualmente meritórios no estrito cumprimento do princípio da igualdade tributária que, conforme acima descrito não é respeitado pela alínea a) do artigo 13.º do Decreto-Lei n.º 40397.

XXI. Conforme nos diz Jorge Miranda “a superveniência da nova Constituição ou de uma sua revisão, acarreta ipso facto, pela própria função e força de que está investida, o desaparecimento das normas de Direito ordinário anterior com ela desconformes”.

XXII. Assim, com a superveniência da norma constitucional que veio atribuir tais poderes tributários às autarquias através de previsão legal, previsão esta que veio a suceder em 2007, aquela norma de 1955, encontrando-se prevista num diploma legal emanado pelo Governo sem qualquer intervenção da autarquia local respectiva, resulta supervenientemente inconstitucional, devendo cessar a sua vigência desde a entrada em vigor daqueles diplomas legais de 2007.

XXIII. Encontra-se assim a douta sentença recorrida ferida de ilegalidade em virtude de condenar o ora Recorrente à prática de um acto que consistiria na aplicação de uma norma legal revogada ou ferida de inconstitucionalidade superveniente.

XXIV. Deverá assim ao presente recurso ser concedido provimento e, em consequência ser revogada a douta sentença ferida de ilegalidade por violação das normas constitucionais e legais supra referidas.

Nestes termos e nos mais de direito, deve ser concedido provimento ao presente recurso e, em consequência ser revogada a sentença ora recorrida, por não se encontrar em vigor a norma contida na alínea a) do artigo 13.º do Decreto-Lei n.º 40397 de 24 de Novembro de 1955, quer por ter sido revogada pelos Decretos-Lei n.ºs 322/91, de 26 de Agosto e 235/2008, de 3 de Dezembro, quer por se verificar a sua inconstitucionalidade superveniente por violação do n.º 4 do artigo 238.º da CRP e do princípio da igualdade tributária previsto no artigo 13.º da CRP, e consequentemente, mantendo-se assim o acto impugnado pela Recorrida com todas as demais consequências legais.

3. A recorrida Santa Casa da Misericórdia de Lisboa contra-alegou, concluindo nos seguintes termos:

1.ª — Nos termos da alínea a) do art.º 13.º do Decreto-Lei n.º 40.397, de 24 de Novembro de 1955, a Santa Casa da Misericórdia de Lisboa goza de isenções “de impostos, contribuições, taxas ou licenças do Estado ou dos corpos administrativos, sejam de que natureza forem”.

2.ª - Contrariamente ao alegado pelo recorrente, o citado Dec-Lei n.º 40.397 não foi, expressa ou implicitamente, revogado pelo Dec-Lei n.º 322/91, de 26 de Agosto, que aprovou, então, os novos Estatutos da Santa Casa da Misericórdia de Lisboa.

3.ª — A única disposição revogatória deste diploma estava contida no seu art.º 2.º o qual determinava que “à medida que entrarem em vigor as normas previstas nos Estatutos, deixam de se aplicar todas as normas legais e regulamentares aplicáveis à Santa Casa da Misericórdia de Lisboa que contrariem o disposto nos mesmos Estatutos”.

4.ª — O disposto na discutida alínea a) do art.º 13.º do Dec-Lei n.º 40.397, de modo algum, colidia ou contrariava o disposto naqueles Estatutos pelo que não foi revogada, nem mesmo implicitamente, pelo invocado Dec-Lei n.º 322/ 91, de 26 de Agosto.

5.ª — A manutenção em vigor das isenções previstas na mencionada norma resultou, assim, do facto de a mesma não ter sido revogada pelo Dec-Lei n.º 322/91 e não, como alega o recorrente, do disposto no art.º 34.º dos Estatutos, então, aprovados, que estabelecia “mantêm-se, a favor da Misericórdia de Lisboa, todas as isenções que lhe foram conferidas por lei”.

6.ª — Esta norma nada de relevante acrescentou ao quadro jurídico vigente, limitando-se a confirmar o que, juridicamente, em matéria de isenções, resultava, para a Misericórdia de Lisboa, das anteriores disposições legais em vigor pelo que a sua introdução nos citados Estatutos foi, em termos de efeitos jurídicos, totalmente irrelevante.

7.ª — Este foi, aliás, o entendimento do Tribunal Constitucional, no seu acórdão n.º 285/2006, de 3 de Maio (Proc. 1020/04), referindo o acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 6 de

Outubro de 2004 (Proc. 0703/04), onde se pode ler: “O acórdão recorrido entendeu ser bastante, para reconhecer a isenção do pagamento da tarifa em causa nos autos, a estatuição constante do diploma de 1955. A fundamentação da decisão não assenta no teor do artigo 34.º dos Estatutos da Santa Casa da Misericórdia de Lisboa, decorrendo antes de tal fundamentação que, para o efeito de reconhecer a isenção, se pode prescindir de tal norma, pois que o resultado decorre da aplicação do artigo 13.º, alínea a), do Decreto-Lei n.º 40.397”.

8.^a — Assim sendo, o facto de o Dec-Lei n.º 235/2008, de 3 de Dezembro, que aprovou os atuais Estatutos da Santa Casa da Misericórdia de Lisboa e revogou os anteriores Estatutos, não conter qualquer norma idêntica ou semelhante ao previsto no art.º 34.º destes últimos, nenhuma implicação jurídica pode ter sobre a manutenção ou revogação do discutido art.º 13.º, alínea a), do Dec-Lei n.º 40397 que, até à data, não foi objeto de revogação, nem mesmo implícita, por qualquer norma legal.

9.^a — A alegação do recorrente sobre a pretensa revogação das isenções concedidas à Santa Casa da Misericórdia de Lisboa pela referida alínea a) do art.º 13.º do Dec-Lei n.º 40.397, baseada na revogação dos Estatutos aprovados pelo Dec-Lei n.º 322/91, mostra-se, assim, manifestamente improcedente.

10.^a — Igualmente, improcedente se mostra a sua alegação de que, face ao estabelecido no art.º 8.º, n.º 2, alínea d), do Regime Geral das Taxas das Autarquias Locais (RGTA), aprovado pela Lei n.º 53-E/2006, de 29 de Dezembro, ao legislador ordinário encontra-se vedada a possibilidade de legislar sobre o regime de isenção destas taxas o qual, segundo o recorrente, deverá constar, exclusivamente, do respetivo regulamento.

11.^a — É certo que a referida disposição consagra que “O regulamento que crie taxas municipais ou taxas das freguesias contém obrigatoriamente, sob pena de nulidade... as isenções e a sua fundamentação”, mas nem o RGTA nem qualquer outra norma legal ou constitucional, nomeadamente o n.º 4 do art.º 238.º da CRP, confere aos municípios a competência exclusiva para a criação das referidas isenções pelo que estas poderão ser criadas ou mantidas através de outros diplomas, nomeadamente mediante decreto-lei.

12.^a - Como escreve Sérgio Vasques, “... o princípio da autonomia financeira local não surge consagrado na Constituição da República em termos tais que ao legislador fique vedada a introdução de benefícios fiscais em tributos da titularidade das autarquias, tudo se resumindo num exercício de ponderação entre a autonomia financeira local e os demais princípios ou valores que com ela se confrontem” (“Regime das Taxas Locais-Introdução e Comentário”, Cadernos do IDEEF, n.º 8, p. 150).

13.^a - E, no mesmo sentido, igualmente citado pela douta sentença recorrida, escreve Nuno Oliveira Garcia, in “Ciência e Técnica Fiscal”, 2005, n.º 416, p. “... na consagração constitucional do princípio da independência financeira das autarquias, encontramos valores como o da “solidariedade” — “a justa repartição dos recursos públicos” que se lê no artigo 240.º, n.º 2, da CRP (1976) — e da correcção das desigualdades no cerne da emanação do poder local. Nessa medida, não se vislumbram razões suficientes no sentido do princípio da autonomia do poder local ser entendido com extensão tal de “fazer cessar” as isenções subjetivas no que respeita a taxas cobradas pelos municípios. Na verdade, não nos parece possua um conteúdo material suficiente para questionarmos se a isenção de 1955 deve ou não sobreviver”.

14.^a — Já anteriormente a 2007, o Tribunal Constitucional havia apreciado o problema da inconstitucionalidade da discutida norma, tendo concluído que esta norma “que isenta a Santa Casa da Misericórdia de Lisboa de taxas... não ofende o disposto nos n.ºs. 1 e 3 do artigo 238º da CRP” (cf. Ac. de 2006.05.03, pr.º 1020/04 — 1.^a secção).

15.^a — O legislador ordinário pode, assim, legalmente, criar ou manter benefícios fiscais no âmbito dos tributos das autarquias locais sem que tal implique a violação do princípio da autonomia local e financeira ou de qualquer norma do RGTA pelo que a alegação do recorrente sobre a exclusiva competência dos municípios na fixação das isenções das taxas em questão e sobre a pretensa inconstitucionalidade da norma contida no art.º 13.º, alínea a), do Dec-Lei n.º 40.397 se mostra, manifestamente, improcedente.

16.^a — Improcedente se mostra, igualmente, a alegação do recorrente relativamente à alegada inconstitucionalidade por pretensa violação do princípio da igualdade.

17.^a - Sendo legalmente permitido, ao legislador ordinário, criar ou manter benefícios fiscais no âmbito dos tributos das autarquias locais é porque a própria lei, paralelamente às entidades beneficiárias da atribuição de isenções pelos municípios, reconhece existirem outras entidades que, pela sua natureza, atribuições e fins prosseguidos, justificam a atribuição de benefícios especiais e independentes dos atribuídos pelos municípios.

18.^a — Nestes casos, como é evidente, não se verifica a violação do princípio da igualdade uma vez que, conforme é pacificamente entendido pela doutrina e jurisprudência, tal violação “pressupõe situações objectivamente iguais” (cf. Ac. STA, de 09/05/2007, Proc. 01223/06) o que não se verifica no caso dos autos.

19.^a — A especificidade da natureza, atribuições e fins prosseguidos da Santa Casa da Misericórdia de Lisboa tem justificado um especial tratamento, por parte do legislador, no respeitante aos

benefícios fiscais, nomeadamente a manutenção, há mais de 50 anos, das isenções conferidas pela alínea a) do art.º 13.º do Dec-lei de 1955, sem pôr em causa o respeito pelo princípio da igualdade constitucionalmente consagrado.

À Santa Casa da Misericórdia de Lisboa não é aplicável o regime jurídico das demais Santas Casas da Misericórdia.

Na verdade todas as Santas Casas da Misericórdia, com a excepção da Santa Casa da Misericórdia de Lisboa, são Instituições Particulares de Solidariedade Social (IPSS) cujo regime, expressamente, exclui da sua aplicabilidade, precisamente, à Santa Casa da Misericórdia de Lisboa.

20.^a — A douta sentença recorrida não violou, assim, qualquer das normas legais ou constitucionais invocadas pelo recorrente, não se encontrando ferida de qualquer ilegalidade.

Termos em que deve ser negado provimento ao recurso, com todas as consequências legais.

4. O TCA Sul declarou-se incompetente, em razão da hierarquia, para conhecer do presente recurso e competente, para o efeito, a Secção do Contencioso Tributário do STA.

5. Remetidos os autos a este Supremo Tribunal, o relator emitiu um despacho, no qual refere: “Afigurando-se-nos que face ao valor da acção e o disposto no artigo 151º do CPTA, este STA é incompetente em razão da hierarquia para conhecer do recurso (...)”.

6. O recorrente Município de Lisboa veio responder que “(...) Sendo o valor da acção em causa de € 30.001,00 e tendo o recurso interposto exclusivamente matéria de direito, é competente para o seu conhecimento a Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, de harmonia com o disposto nos artigos 26, n.º 1, alínea b) e 38º, n.º 1, alínea a), do ETAF e 280º do CPPT.(...)”.

Questão prévia

Afigurando-se-nos que face ao valor da acção e o disposto no artigo 151 do CPTA este Supremo Tribunal era incompetente em razão da hierarquia foram as partes notificadas para querendo se pronunciarem sobre esta excepção.

Respondeu o recorrente considerando na esteira do TCA Sul ser a Secção do Contencioso Tributário a competente para conhecer do recurso por o mesmo versar exclusivamente matéria de direito.

7. Cumpre apreciar e decidir

II. Fundamentos

De facto

A) A autora, Santa Casa da Misericórdia de Lisboa, é uma pessoa colectiva de direito privado e utilidade pública administrativa (cfr. Decreto-Lei n.º 235/2008, de 3 de Dezembro, publicado no Diário da República n.º 234, 1 Série);

B) A autora apresentou, junto da Câmara Municipal da Lisboa, um pedido de aprovação de projectos de Construção/Arquitectura, Demolição e Ocupação da Via Pública, referentes ao imóvel sito na Rua n.º, em Lisboa, que deu origem aos Processos de Licenciamento n.ºs 725/EDI/2008 e 49/EDI/2009 e ao Processo de Ocupação da Via Pública n.º 225/OTR/2009 (cfr. processos administrativos apensos);

C) O pedido de aprovação dos projectos referido na alínea antecedente foi deferido por despachos do Vereador do Pelouro do Urbanismo da Câmara Municipal de Lisboa, proferidos em 19 de Novembro de 2009 (cfr. fls. 11 e 12 dos autos e fls. 290 do processo administrativo n.º 725/EDI/2008, fls. 94 do processo administrativo n.º 49/EDI/2009, e fls. 50 do processo administrativo n.º 225/OTR/2009, apensos aos autos);

D) Pelo ofício n.º 22128/NOT/DZS/GESTURBE/2009, datado de 20 de Novembro de 2009, do Departamento de Gestão Urbanística I da Câmara Municipal de Lisboa, foi a ora autora notificada dos despachos referidos na alínea antecedente e de que, com o deferimento do pedido, foram liquidadas as taxas urbanísticas devidas, cuja prova de pagamento deveria ser apresentada aquando do requerimento para a emissão dos competentes alvarás de licenciamento (cfr. fls. 11 e 12 dos autos);

E) Em 1 de Fevereiro de 2010, a ora autora deduziu reclamação da liquidação de taxas referida na alínea antecedente, com fundamento na sua ilegalidade, por violação do disposto no artigo 13º, alínea a) do Decreto-Lei n.º 40.397, de 24 de Novembro de 1955, tendo, a final, formulado o pedido de que seja “revogado o acto ora reclamado, com todas as implicações legais, nomeadamente reconhecido à impugnante o direito à emissão dos alvarás de licenciamento, sem o pagamento das respectivas taxas”, pedido esse que foi instaurado sob o Processo n.º 421/DOC/2010 (cfr. fls. 1 a 5 do processo administrativo n.º 421/DOC/2010 apenso aos autos);

F) Em 23 de Setembro de 2010, foi elaborada a informação n.º 484/DMF/DAJAF/DAT/10, sob o assunto “Taxa Urbanísticas/TRIU/Análise de Pedido de Reconhecimento de Benefício Fiscal, referente à reclamação apresentada pela ora autora, com o seguinte teor:

«I. Do regime jurídico que envolve a liquidação e cobrança das taxas urbanísticas e de ocupação da via pública, resulta que o momento da verificação do facto tributário, coincide com o momento em que é deferido o licenciamento da operação urbanística e a ocupação da via pública, momento em que se remove o obstáculo jurídico à actividade do promotor, permitindo-lhe a edificação e ocupação licenciada.

II. Atendendo à data, o presente licenciamento foi deferido após a entrada em vigor do Decreto-Lei n.º 235/2008, de 3 Dezembro, que consagra as actuais normas estatutárias que regem a actuação da Santa Casa da Misericórdia de Lisboa, revogando explicitamente toda a disciplina jurídica prevista nos normativos que lhe antecedem;

III. Razão pela qual, pugnamos no sentido de que não existe nas actuais normas disciplinadoras da actuação Santa Casa da Misericórdia de Lisboa, norma de isenção análoga à postulada no revogado artigo 34º do Decreto-Lei n.º 322/91, de 26 de Agosto com as alterações introduzidas pelo Decreto-Lei n.º 469/99, de 6 de Novembro;

IV. Assim sendo, prevalecerá o estatuído nos regulamentos municipais, designadamente, os benefícios fiscais que o Município de Lisboa entendeu, no âmbito dos seus poderes tributários, conceder, entre outras, às pessoas colectivas de utilidade pública,

V. não gozando a Santa Casa da Misericórdia de Lisboa, ao contrário do que decorria da sua anterior disciplina estatutária, de um regime de isenção próprio.

Tendo presente o valor da causa foi por este Tribunal suscitada a excepção da incompetência deste STA em razão da hierarquia e as partes notificadas para se pronunciarem sobre tal excepção.

Fundamentação:

I. Dos Factos

Com interesse, mostra-se dos presentes autos que:

I. O presente processo de licenciamento, em que é promotor a Santa Casa da Misericórdia de Lisboa, consubstancia um pedido de licenciamento de obras de ampliação e alteração interior e exterior no edifício sito na Rua, n.º, em Lisboa.

II. O projecto de arquitectura foi aprovado por Despacho, datado de 09/10/2008 do Exmo. Senhor Vereador do Pelouro do Urbanismo, cfr. folha de controlo de aprovação do projecto de arquitectura, a fls. 277.

III. A folha de controlo final do licenciamento da presente operação urbanística consta a fls. 290, tendo merecido Despacho de Deferimento do Exmo. Sr. Vereador do Pelouro do Urbanismo, Arq., em 19/11/2009.

IV. O valor de TRIU e demais taxas urbanísticas perfaz o montante total de €4.542,85 (quatro mil quinhentos e quarenta e dois euros e oitenta e cinco cêntimos).

V. Apensos ao presente processo de licenciamento, correram termos sob os n.º 225/OTR/2009 e 49/EDI/2009, respectivamente, o licenciamento de ocupação da via pública com tapumes e andaimes para apoio às obras e projecto de especialidade da demolição, cujas taxas perfazem, na mesma ordem, €13.740,75 (treze mil setecentos e quarenta euros e setenta e cinco cêntimos) e €732,00 (setecentos e trinta e dois euros).

VI. A Santa Casa da Misericórdia de Lisboa, notificada, por intermédio do ofício n.º 22128/NOT/DZS/GESTURBE/2009, do deferimento do licenciamento da operação urbanística, veio deduzir a reclamação autuada sob o n.º de processo 421/DOC/2010.

VII. Na reclamação que interpõe, vem a Santa Casa da Misericórdia de Lisboa, requerer o reconhecimento e concessão do benefício fiscal, consubstanciado na isenção das taxas liquidadas no âmbito do presente licenciamento alegando, para o efeito e em síntese, que goza, nos termos do artigo 13º do Decreto-Lei n.º 40.397, de 24 de Novembro de 1955, do benefício fiscal de isenção de impostos, contribuições, taxas ou licenças do Estado ou corpos administrativos, seja de que natureza for.

II. De Direito

Questão prévia

Da competência em razão da hierarquia da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo.

Pese embora o douto acórdão do TCA SUL se ter considerado incompetente em razão da hierarquia para conhecer do recurso por o mesmo versar exclusivamente matéria de direito entendemos que não pode manter-se tal decisão pelas razões que vamos expender.

No caso dos autos trata-se de um recurso que recai sobre uma decisão proferida numa acção administrativa especial.

Os recursos das sentenças proferidas em acções administrativas especiais nos tribunais tributários é como já tem sido por várias vezes decidido nesta secção do Supremo Tribunal Administrativo regulada pelas normas do Código de Processo Administrativo por força do disposto no artigo 279 do CPPT que assim prescreve:

O recurso dos actos jurisdicionais praticados no processo judicial tributário em processo tributário e em processo de execução fiscal são regulados nos termos dos artigos 279 e segs do CPPT.

E o n.º 2 do mesmo artigo 279 estipula que os recursos dos actos jurisdicionais sobre meios processuais acessórios comuns à jurisdição administrativa e tributária são regulados pelas normas sobre processo nos tribunais administrativo.

A acção administrativa especial é um meio processual tributário consagrado no artigo 101 alínea j) e 97 alíneas d) e P do CPPT correspondendo ao recurso contencioso dos actos tributários aí discriminados.

E estipulando o n.º 2 do artigo 97 do CPPT que tal meio processual é regulado pelas normas sobre processo nos tribunais administrativos o recurso das decisões judiciais aí proferidas segue, como é normal, as regras do CPTA.

Daí que tivéssemos suscitado a excepção da incompetência em razão da hierarquia, face ao disposto no artigo 151 do CPTA e à não verificação dos pressupostos legais para que o recurso fosse conhecido no STA, aliás na esteira dos já vários arestos deste STA neste sentido que de modo uniforme se têm pronunciado donde destacamos entre os mais recentes o acórdão de 05 11 2014 in processo 01240 dele, transcrevendo a parte que ao caso interessa:

“DECIDINDO NESTE STA

Há antes de mais que conhecer da excepção da incompetência em razão da hierarquia. A avaliação desta questão não pode apenas aferir-se pela questionação de matéria de facto nas conclusões de recurso mas haverá que ter presente o disposto no art. 151º do CPTA, e bem assim a jurisprudência uniforme deste Supremo Tribunal quanto à mesma, vertida, entre outros, nos acórdãos datados de 12/02/2014 e 15/01/2014, respectivamente, recursos n.ºs 01847/13 e 01495/12.

Mais recentemente foi reafirmada esta jurisprudência, entre outros, nos acórdãos datados de 09/07/2014, recursos, n.ºs. 0165/14 e 01007/12, e de 10/09/2014, no rec.01267/13 o qual foi por nós subscrito.

Também agora se seguirá o mesmo entendimento e a mesma linha de raciocínio, terminando-se, a final, por concluir pela incompetência em razão da hierarquia deste Supremo Tribunal, sendo que se seguirá de muito perto o que se deixou escrito naqueles acórdãos.

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

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

Com efeito, a acção administrativa especial constitui um meio processual comum à jurisdição administrativa e tributária e do art. 278.º do CPPT resulta inequivocamente que o regime de recursos que nele se encontra previsto só se aplica aos processos regulados nesse mesmo Código. Pelo que, na falta de indicação do regime de recursos jurisdicionais aplicável aos meios processuais comuns à jurisdição administrativa e tributária há aplicar o regime previsto no CPTA como legislação subsidiária, por força do disposto na alínea c) do art. 2.º do CPPT.

Aliás, o n.º 2 do art. 97.º do CPPT impõe que se aplique às acções administrativas especiais (antigo recurso contencioso) o regime previsto nas normas sobre processo nos tribunais administrativos, e nesse regime inserem-se, naturalmente, as normas referentes aos recursos jurisdicionais que nesses processos sejam interpostos (Sobre esta matéria, cfr. JORGE LOPES DE SOUSA, Código de Procedimento e de Processo Tributário Anotado e Comentado, Áreas Editora, 6.ª edição, II volume, anotação 14 i2) ao art. 97.º, pág. 49, e IV volume, anotação 3 ao art. 279.º, pág. 321.). Neste contexto, importa ter em conta o disposto no art. 151.º, n.º 1, do CPTA, segundo o qual o recurso per saltum para o Supremo Tribunal Administrativo só pode ocorrer «Quando o valor da causa seja superior a três milhões de euros ou seja indeterminável e as partes, nas suas alegações, suscitem apenas questões de direito (...)».

Como referem MÁRIO AROSO DE ALMEIDA e CARLOS ALBERTO FERNANDES CADILHA (Comentário ao Código de Processo nos Tribunais Administrativo, 3.ª edição, Almedina, 2010, anotação 1 ao art. 151.º, pág. 999.), este recurso per saltum só é admitido desde que se encontrem preenchidos os seguintes requisitos: «(a) o fundamento do recurso consista apenas na violação de lei substantiva ou processual; (b) o valor da causa, fixado segundo os critérios estabelecidos nos artigos 32.º e seguintes,

seja superior a três milhões de euros ou seja indeterminável (artigo 151.º, n.º 1); (c) incida sobre decisão de mérito; (d) o processo não verse sobre questões de funcionalismo público ou de segurança social (artigo 151.º, n.º 2)».

No caso, o valor da acção é de € 7.500,00 que foi o indicado na petição inicial, mas o que se pretende em concreto com a acção consiste na obtenção de um benefício económico (isenção de IMI) perfeitamente determinado e determinável.

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

[...]

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

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

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

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

Tratando-se de situação similar não se vê razão alguma para sustentar posição diferente.

4- DECISÃO

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

Custas pelo recorrente com T.J. em 1 UC.

D.N.

Lisboa, 21 de Outubro de 2015. — *Fonseca Carvalho* (relator) — *Isabel Marques da Silva* — *Pedro Delgado*.

Acórdão de 21 de Outubro de 2015.

Assunto:

Oposição à execução. Competência em razão do território. Oposição à execução fiscal. Reversão da execução. Devedor originário. Domicílio.

Sumário:

A norma contida no art. 151.º do CPPT deve ser interpretada no sentido de que se refere ao domicílio ou sede do devedor que figura no documento que serve de base à acção executiva (título executivo) e não ao responsável subsidiário pelo pagamento da dívida exequenda.

Processo n.º 1131/14-30.
 Recorrente: Ministério Público.
 Recorrido: A..... e Fazenda Pública.
 Relator: Exm.º Sr. Cons.º Dr. Casimiro Gonçalves.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

RELATÓRIO

1.1. O Ministério Público junto do Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga recorre para este Supremo Tribunal, da decisão que, em sede liminar, declarou aquele Tribunal incompetente, em razão do território, para conhecer a oposição deduzida por A....., com os demais sinais dos autos, à execução fiscal n.º 0450200701057774, originariamente instaurada contra B....., Lda. e contra aquele revertida.

1.2. Termina as alegações formulando as conclusões seguintes:

I - No dia 5/10/2007, foi instaurado no Serviço de Finanças de V N Famalicão 1 o processo de execução fiscal n.º 0450200701057774, contra a sociedade “B....., Lda.”, NIPC, com sede na Rua Edif., n.º - Loja -Apartado - V N Famalicão, para cobrança de dívidas de IRS do ano de 2007, no montante de 555,00 €, sendo depois apensados outros processos, para cobrança de dívidas de IRS dos anos de 2007 e 2008, atingindo a dívida o montante global de 2.902,23 €;

II - Verificando que a executada originária não dispunha de bens susceptíveis de penhora, o Serviço de Finanças de V N Famalicão 1 reverteu aquela dívida contra o oponente A....., residente na Rua, n.º, 4430-..... V N Gaia, e C....., que tem residência no município de V N Famalicão, na qualidade de gerentes e responsáveis subsidiários;

III - Não se conformando com tal decisão, o oponente A..... deduziu oposição, que foi oportunamente remetida a este Tribunal e que deu origem aos presentes autos de oposição;

IV - Tendo em conta que o oponente A..... reside no município de V N Gaia, por douta decisão de fls. 29/32, a M.ma Juiz a quo considerou este TAF de Braga incompetente em razão do território para conhecer o incidente de oposição, declarando territorialmente competente o TAF do Porto, fundamentando tal decisão no art.º 5.º do ETAF e 151.º n.º 1 do CPPT [Redacção dada pela Lei n.º 64-B/2011 de 30 de Dezembro – OE];

V - Salvo o devido respeito, a M.ma Juiz a quo fez errada interpretação das citadas normas legais e ignorou o disposto no art.º 12.º, n.º 1 do CPPT, nos termos do qual «os processos da competência dos tribunais tributários são julgados em 1.ª instância pelo tribunal da área do serviço periférico local onde se praticou o acto objecto da impugnação ou onde deva instaurar-se a execução»;

VI - No caso dos autos, o Serviço de Finanças de V N Famalicão 1 é o órgão periférico local onde foi instaurado e onde corre termos o processo de execução fiscal, sendo competente para conhecer de todos os incidentes suscitados no processo de execução fiscal o TAF de Braga, em virtude de aquele órgão periférico local estar abrangido pela área de jurisdição deste TAF, nos termos conjugados dos arts 6.º do DL n.º 433/99, de 26 de Outubro, 3.º, do DL 325/2003, de 29 de Dezembro e mapa anexo ao mesmo, e ainda porque o processo de execução fiscal tem natureza judicial desde a sua instauração, conforme o disposto nos arts 103.º, n.º 1 da LGT, 5.º do ETAF, 150.º, 151.º, n.º 1 e 276.º a 278.º do CPPT;

VII - Com efeito, o art.º 151.º, n.º 1 do CPPT [Redacção dada pela Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro – OE], dispõe que:

“Compete ao tribunal tributário de 1.ª instância da área do domicílio ou sede do devedor, depois de ouvido o Ministério Público nos termos do presente Código, decidir os incidentes, os embargos, a oposição, incluindo quando incida sobre os pressupostos da responsabilidade subsidiária, e a reclamação dos actos praticados pelos órgãos da execução fiscal.” Ora, a alteração introduzida pela referida Lei não modifica substancialmente os elementos que determinam a competência territorial, uma vez que a expressão «área do domicílio ou sede do devedor» deve ser entendida como sendo o devedor originário, já que não faria qualquer sentido que, havendo a possibilidade de serem vários os responsáveis subsidiários, residentes em diferentes áreas geográficas, (como se verifica no caso dos autos), a competência territorial fosse atribuída a diferentes tribunais, conforme a residência de cada um deles;

VIII - Na verdade, e de acordo com o n.º 1 do art.º 9.º do C Civil, «a interpretação não deve cingir-se à letra da lei, mas reconstituir a partir dos textos o pensamento legislativo, tendo sobretudo em conta a unidade do sistema jurídico, as circunstâncias em que a lei foi elaborada e as condições específicas

do tempo em que é aplicada.» E nos termos do n.º 3 do mesmo preceito legal, «na fixação do sentido e alcance da lei, o intérprete presumirá que o legislador consagrou as soluções mais acertadas e soube exprimir o seu pensamento em termos adequados»;

IX - Assim sendo, e salvo o devido respeito por melhor entendimento, parece-nos que a competência territorial do TAF de Braga para decidir a presente oposição resulta do facto de a execução fiscal ter sido instaurada no Serviço de Finanças de V N Famalicão 1, área da sede da executada originária, encontrando-se tal competência definida a partir da instauração da execução, nos termos conjugados dos arts 5.º, n.º 1, do ETAF, 12.º n.º 1, e 151.º, n.º 1, do CPPT;

X - Decidindo como decidiu, a M.ma Juiz a quo não aplicou, como devia, e fez errada interpretação dos artigos 103.º, n.º 1 da LGT, 5.º, n.º 1, do ETAF, 6.º do DL n.º 433/99, de 26 de Outubro, 3.º, do DL 325/2003, de 29 de Dezembro, 12.º, n.º 1, 150.º, 151.º, n.º 1 e 276.º a 278.º do CPPT.

Pelo que, revogando a douta decisão recorrida e ordenando o prosseguimento dos autos neste Tribunal até final, VOSSAS EXCELÊNCIAS farão, agora como sempre, a costumada JUSTIÇA.

1.3. Não foram apresentadas contra-alegações.

1.4. Sendo recorrente o MP, não emitiu Parecer.

1.5. Corridos os vistos legais, cabe decidir.

FUNDAMENTOS

2. A questão a decidir reconduz-se, tão só, à de saber se a decisão recorrida incorreu em erro de julgamento em matéria de direito ao ter julgado o TAF de Braga territorialmente incompetente para conhecimento da oposição à execução fiscal (deduzida por responsável subsidiário) e competente para o efeito o TAF de Porto (área de residência do oponente revertido), no entendimento de que o artigo 151º do CPPT estabelece que o tribunal competente é o da área do domicílio do devedor, e o oponente, enquanto devedor (ainda que subsidiário), tem domicílio em Vila Nova de Gaia, que pertence à área de jurisdição do TAF do Porto.

Vejamos, pois.

3.1. Como se disse, a decisão recorrida (fls. 29/32 dos autos), julgou o TAF de Braga incompetente em razão do território para conhecimento da oposição à execução fiscal deduzida pelo ora recorrido (particular como responsável subsidiário) e competente para o efeito o TAF do Porto, no entendimento de que tal competência decorre do disposto no n.º 1 do art. 151.º do CPPT, na sua redacção actual e já em vigor à data em que foi deduzida a oposição, em virtude de o oponente (responsável subsidiário) residir em localidade que integra o concelho de Vila Nova de Gaia e este Município estar abrangido pela área de Jurisdição do TAF do Porto e não do TAF de Braga.

3.2. Alega, porém, o Ministério Público que a expressão «área do domicílio ou sede do devedor» constante do art. 151º do CPPT deve ser entendida como referindo-se ao devedor originário, já que não faria qualquer sentido que, havendo a possibilidade de serem vários os responsáveis subsidiários, residentes em diferentes áreas geográficas, (como se verifica no caso dos autos), a competência territorial fosse atribuída a diferentes tribunais, conforme a residência de cada um deles.

E em conformidade com esta argumentação, sustenta, então, o MP, que o tribunal territorialmente competente para conhecer da presente oposição é o TAF de Braga, por a execução fiscal ter sido instaurada no Serviço de Finanças de V N. Famalicão 1, área da sede da executada originária.

3.3. E tem razão o recorrente.

Com efeito, como tem vindo a ser decidido por este STA (cfr. os acs. de 8/10/2014, proc. n.º 701/14; de 29/10/2014, proc. n.º 620/14; de 4/3/2015, proc. n.º 887/14; e de 25/6/2015, proc. n.º 1060/14) a expressão “domicílio do devedor” deve ser entendida como referindo-se ao domicílio (ou sede) do devedor originário, e não ao do(s) devedor(es) subsidiários, e, no caso dos autos, o devedor originário – a sociedade B....., Lda. – tinha sede em V N Famalicão, Município que, nos termos do Mapa anexo ao DL n.º 325/2003, de 29/12, integra a área de jurisdição do TAF de Braga.

E para assim se decidir, consignou-se naquele primeiro acórdão citado (que com a devida vénia passamos a transcrever):

«(...) A controvérsia incide, assim, exclusivamente, na interpretação do aludido preceito legal, mais precisamente na interpretação da expressão “área do domicílio ou sede do devedor”, pelo que se impõe determinar o seu sentido através dos cânones interpretativos, sabido que o art. 11º, n.º 1, da LGT dispõe que «Na determinação do sentido das normas fiscais e na qualificação dos factos a que as mesmas se aplicam são observadas as regras e princípios gerais de interpretação e aplicação das leis». Princípios que se encontram vazados no art. 9º do Código Civil, segundo o qual «1. A interpretação não deve cingir-se à letra da lei, mas reconstituir a partir dos textos o pensamento legislativo, tendo sobretudo em conta a unidade do sistema jurídico, as circunstâncias em que a lei foi elaborada e as condições específicas do tempo em que é aplicada. 2. Não pode, porém, ser considerado pelo intérprete o pensamento legislativo que não tenha na letra da lei um mínimo de correspondência verbal, ainda que imperfeitamente expresso [...]».

Como se sabe, o primeiro elemento de interpretação é a letra da lei, o chamado elemento gramatical. Porém, o teor verbal da lei pode não ser suficiente, não só porque as palavras e expressões

utilizadas podem ser polissêmicas, oferecendo uma pluralidade de sentidos, como, sobretudo, porque é sabido que frequentemente existe uma distância, maior ou menor, entre o pensamento legislativo e a sua expressão escrita.

Daí que, para além do teor verbal da lei, o intérprete deva socorrer-se de outros meios disponíveis na panóplia hermenêutica: o elemento lógico e racional ou teleológico (que parte do pressuposto de que uma norma tem uma função a cumprir, um fim ou thelos, incumbindo ao seu intérprete surpreender o seu sentido em correlação com o escopo visado pela lei) e o elemento histórico (segundo o qual o intérprete deve socorrer-se da história do preceito, da disciplina de certa matéria, de certas instituições dogmáticas, na procura do sentido da norma).

De acordo com estes princípios hermenêuticos, pode chegar-se, desde logo, a uma conclusão no caso vertente: o teor verbal da norma contida no art. 151º do CPPT deixa fortes dúvidas quanto ao sentido da expressão «área do domicílio ou sede do devedor», uma vez que tanto pode querer referir-se somente ao devedor originário como pode querer referir-se a este e a outros responsáveis pelo pagamento da dívida exequenda, particularmente aos que são chamados à execução através do mecanismo da reversão, isto é, aos responsáveis subsidiários pelo pagamento da dívida exequenda (cfr. arts. 22º, n.º 2, 23º e 24º, da LGT).

Pelo se impõe tentar encontrar o sentido que melhor corresponda ao fim para que a norma foi criada, tendo em conta a sua evolução histórica, e que se coadune com o sistema, isto é, que aí entre sem causar assimetrias ou desarmonias.

Note-se, desde já, que ao contrário do que à primeira vista se poderia pensar, não terá sido intenção do legislador criar uma regra de proximidade territorial do tribunal para o autor deste tipo de processos, pois que se assim fosse teria estabelecido como tribunal competente o que tivesse jurisdição na área do domicílio do autor, requerente ou reclamante. Com efeito, não só os embargos de terceiro são deduzidos por quem não é devedor/executado, como as reclamações podem igualmente ser deduzidas por terceiros lesados com um acto praticado pelo OEF, estando, todavia, obrigados a deduzir os respectivos processos judiciais tributários no tribunal tributário da área do domicílio ou da sede do devedor face à regra enunciada no citado art. 151º do CPPT.

Pelo que nada sugere que tenha havido uma intenção de proximidade territorial para aqueles processos tributários em que o autor é um terceiro relativamente à execução ou em que o autor não é aquele que figura no título executivo como devedor.

Já o elemento lógico, racional e histórico da norma sugerem que o que legislador pretendeu foi regular a competência do tribunal tributário para os casos em que o processo de execução não está a correr no Serviço de Finanças do domicílio ou sede do próprio devedor, por se verificarem as situações especiais previstas no art. 150º n.º 3 do CPPT, particularmente a situação de a execução visar a cobrança de dívida proveniente da falta de pagamento de taxas de portagem nas infra-estruturas rodoviárias, respectivas coimas não tributárias e custos administrativos, tendo em conta que por força da Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro (OE para 2011), a cobrança coerciva destas dívidas passou a ser realizada através de processo de execução fiscal (alteração introduzida no art. 17º-A da Lei n.º 25/2006, de 30 de Junho), a qual segue, com as necessárias adaptações, os termos dos arts. 148º e seguintes do CPPT.

Face aos milhares de processos de execução fiscal que entretanto foram instaurados pelo Instituto de Infra-Estruturas Rodoviárias, I.P. e que com demasiada frequência correm em Serviços de Finanças muito afastados da área do domicílio ou sede do devedor, o legislador pretendeu que todo o contencioso judicial relacionado com as execuções fiscais passasse para a competência do tribunal tributário da área do domicílio ou sede daquele que figura no título executivo dado à execução como devedor, conferindo a este uma garantia de maior proximidade no acesso à justiça.

Por conseguinte, o elemento racional e histórico da norma vai no sentido de que a expressão “devedor” se refere apenas àquele que figura no título executivo como devedor.

E tal interpretação cabe sem esforço no enunciado legal, na medida em que o art. 151º refere expressamente que compete ao tribunal tributário de 1ª instância da área do domicílio ou sede do devedor decidir a oposição, incluindo quando incida sobre os pressupostos da responsabilidade subsidiária. Sabido que a oposição em que se discutam esses pressupostos é necessariamente deduzida pelo responsável subsidiário, não faria sentido a redacção do preceito ao referir que essa oposição deduzida pelo responsável subsidiário é, ainda assim, da competência do tribunal tributário da área do domicílio ou sede do devedor.

Por outro lado, apesar de os responsáveis tributários subsidiários serem igualmente sujeitos passivos da relação tributária, sendo também devedores (embora de dívida de outrem, na medida em que os pressupostos do facto tributário não ocorrem relativamente a si, mas a lei lhes impõe o cumprimento da dívida do imposto), e apesar de continuar a ser muito discutida na doutrina e na jurisprudência a questão de saber qual é, afinal, a causa ou a justificação para essa responsabilidade tributária subsidiária, designadamente para a responsabilidade dos gerentes e administradores das sociedades pelo pagamento das dívidas desta, o certo é que, qualquer que seja a posição que se acolha

para compreender o fundamento jurídico dessa responsabilização, ela deve ser distinguida das situações que implicam uma obrigação fiscal por dívida própria, de forma que o responsável subsidiário se distingue do devedor originário e a designação de “devedor” deve ser utilizada, em Direito Fiscal, em sentido estrito.

Finalmente, porque importa encontrar o sentido da norma que melhor se coadune com o sistema jurídico, sem causar assimetrias ou desarmonias, não se pode olvidar que a tese sustentada na decisão recorrida abriria a possibilidade de o contencioso tributário associado a um só processo de execução fiscal se espalhar geograficamente pelos mais diversos tribunais tributários do país, tantos quantos os processos instaurados pelos distintos responsáveis subsidiários com diferentes domicílios, o que não poderia deixar de implicar dificuldades e perversões tanto no sistema judicial como na aplicação da justiça.

Por conseguinte, consideramos que a norma contida no art. 151º do CPPT deve ser interpretada no sentido de que se refere ao domicílio ou sede do devedor que figura no documento que serve de base à acção executiva (título executivo), mais propriamente ao devedor originário, pelo que a competência territorial do TAF de Braga para decidir a presente reclamação resulta do facto de este tribunal ter jurisdição na área da sede da sociedade executada originária.» (fim de citação).

3.4. Porque concordamos com esta argumentação haveremos, pois, de concluir pela razão legal do recorrente, acrescentando, aliás, que em vários outros casos em que o Ministério Público também invocara no recurso (o que não sucede nos presentes autos) a questão de saber se o Tribunal podia conhecer oficiosamente da incompetência em razão do território (atento o disposto no art. 17.º, n.º 2, alínea b), do CPPT), o STA igualmente tem confirmado essa invocada inadmissibilidade legal, ou seja, que o Tribunal de 1ª instância não pode conhecer oficiosamente da competência em razão do território em sede de oposição à execução (cfr. os acs. de 22/1/2014, proc. n.º 111/14; de 12/3/2014, proc. n.º 1945/13; de 18/6/2014, proc. n.º 551/14; de 29/4/2015, proc. n.º 164/15; e de 17/6/2015, proc. n.º 191/15)

Em suma, a decisão recorrida enferma do erro de julgamento que o recorrente lhe imputa, ou seja, por errada interpretação do art. 151º do CPPT ao julgar procedente excepção dilatória de incompetência territorial do TAF de Braga e ao julgar competente o TAF do Porto.

DECISÃO

Nestes termos, acorda-se em, dando provimento ao recurso, revogar a decisão recorrida e declarar competente para o conhecimento da presente oposição o Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga.

Sem custas.

Lisboa, 21 Outubro de 2015. — *Casimiro Gonçalves* (relator) — *Francisco Rothes* — *Aragão Seia*.

Acórdão de 21 de Outubro de 2015.

Assunto:

Contraordenação. Nulidade do auto de notícia. Pagamento do IVA.

Sumário:

I — Perante a redacção do art.º 114º, n.º 5 do Regime Geral das Infracções Tributárias introduzida pelo artº 113º, da L. 64-A/2008, de 31 de Dezembro, deixou de ser elemento constitutivo do tipo legal de contraordenação que a arguida tenha recebido o IVA em causa.

*II — Assim, a sua não indicação no auto de notícia ou na decisão que aplicou a coima não reveste a natureza de qualquer tipo de nulidade insuprível.
(elaborado nos termos do disposto no artº 663º, n.º 7 do Código de Processo Civil)*

Processo n.º 1175/15-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: A....., Lda.

Relatora: Exmª. Srª. Consª. Dr.ª Ana Paula Lobo.

Recurso Jurisdicional

Decisão recorrida – Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga

6 de Outubro de 2014

Julgou totalmente procedente o recurso apresentado, por verificada a nulidade insuprível prevista no art. 63.º, n.º 1 b) e d), com base no teor do disposto no art. 57.º n.º 2, alínea d), ambos do RGIT, do Auto de Notícia e de todo o processado subsequente incluída a decisão recorrida.

Acordam nesta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

O Representante da Fazenda Pública veio interpor o presente recurso da decisão supra mencionada, proferida no âmbito do Processo de contraordenação n.º 2052/15.0BEBRG, tendo, para esse efeito formulado, a final da sua alegação, as seguintes conclusões:

- O presente recurso tem por objeto a douda sentença recorrida, proferida no processo supra referenciado, que julgou “*totalmente procedente o recurso apresentado, por verificada a nulidade insuprível prevista no art.63.º, n.º 1 b) e d), com base no teor do disposto no art. 57º, n.º 2, alínea d), ambos do RGIT, do Auto de Notícia e de todo o processado subsequente incluída a decisão recorrida.*”

- Sentença essa que, a nosso ver, e salvo o devido respeito por melhor opinião, padece de erro de julgamento em matéria de Direito, no que toca à correta interpretação e aplicação das normas jurídicas concretamente aplicáveis, nomeadamente por olvidar a aplicação ao caso concreto da norma ínsita no artigo 114º, n.º 5, alínea a) do RGIT, na redação dada pelo artigo 113º, da Lei 64-A/2008, de 31 de Dezembro (Orçamento de Estado para 2009).

- “1 — A nova redacção dada ao art. 114º, n.º 5, alínea a), do RGIT, pela [Lei] 64-A/2008, de 31 de Dezembro, ao fazer equivaler à falta de entrega da prestação tributária a falta de entrega total ou parcial do imposto devido que tenha sido liquidado ou que devesse ter sido liquidado em factura ou documento equivalente, teve como objectivo alargar a previsão legal de molde a abarcar todas as condutas omissivas da obrigação tributária, independentemente do recebimento do imposto por parte do adquirente dos bens ou serviços.” — cfr. sumário do Acórdão do STA de 16-05-2012, processo n.º 0160/12, disponível para consulta em www.dgsi.pt.

- Na douda sentença ora posta em crise, ao ter-se entendido que a omissão, no auto de notícia, da alusão ao facto de a arguida ter recebido o IVA em causa, constitui a omissão de um elemento da acção típico do ilícito em causa, com as legais consequências, incorreu em erro de julgamento, em matéria de Direito, ao ter julgado, em sequência, totalmente procedente o recurso apresentado.

- No caso em apreço verifica-se que a decisão de aplicação da coima, para além de dar cumprimento aos demais requisitos plasmados no artigo 79º do RGIT, também cumpre, em particular, integralmente, os requisitos decorrentes do artigo 79º, n.º 1, alínea b) do RGIT.

- Pelo exposto, e salvo o devido respeito por melhor opinião, ao contrário do que foi decidido na douda sentença ora posta em crise, não se verifica no caso que ora nos ocupa a nulidade insuprível prevista no artigo 63º, n.º 1, alíneas b) e d), com base no teor do disposto no art. 57.º, n.º 2, alínea d), ambos do RGIT, do auto de notícia e de todo o processado subsequente, decisão recorrida incluída.

- Razão pela qual, e salvo o devido respeito por melhor opinião, deverá a douda sentença ora posta em crise ser revogada, e substituída por outra que mantenha a condenação da arguida, ora recorrida, ou, a assim não ser entendido, que ordene que o Tribunal “a quo” conheça das restantes questões suscitadas pela arguida, ora recorrida.

Requeru que dando provimento ao Recurso seja revogada e substituída por outra que mantenha a condenação da arguida, ora recorrida, ou, a assim não ser entendido, que ordene que o Tribunal “a quo” conheça das restantes questões suscitadas pela arguida, ora recorrida.

A Recorrida A....., L.dª, apresentou contra-alegações que culminam com as seguintes conclusões:

A - Por matéria de direito deve entender-se toda a questão que se resolve pela aplicação de uma norma jurídica ou exige uma qualificação que se realiza com recurso a um conceito jurídico [Cf. ANA PRATA, Dicionário Jurídico].

B - Como se alcança pelas conclusões do recurso, a recorrente Fazenda Pública põe em causa a sentença recorrida por esta ter julgado procedente o recurso de contra- ordenação com fundamento na ocorrência de uma nulidade insanável.

C - Sendo que, a referida nulidade emerge do facto, apurado na douda sentença recorrida, de que “*o auto de notícia e subsequentemente a decisão da fixação da coima não concretiza os factos constitutivos do ilícito contraordenacional subsumível ao disposto nos arts. 27º, n.º 1 e 41º, n.º 1 – al a) do CIVA, e 114º, n.º 1, do RGIT*” (sic.)

D - O que determina a incompetência material do tribunal ad quem a exigir o conseqüente reenvio do processo ao TCAN, tribunal territorial e materialmente competente.

E - À Arguida, e aqui recorrida, foi aplicada pela AT uma coima, segundo parece, pelo pagamento fora de prazo do IVA relativo ao mês de Agosto de 2013, nos termos do art.º 114, n.º 2 do RGIT, no valor de 7.234,92€.

F - A Arguida interpôs recurso judicial, perante o TAF de Braga, contra a decisão administrativa que aplicou aquela coima, ao abrigo do disposto no art.º 80º do RGIT, cuja sentença lhe foi totalmente favorável.

G - Porquanto a decisão administrativa recorrida não cumpriu com o disposto no art.º 79, n.º 1 - alínea b) do RGIT, que estabelece, inter alia, que a decisão de aplicação da coima conterà a descrição sumária dos factos.

H — Uma vez que a decisão que aplica a coima tem de conter a descrição dos factos subsumíveis na norma punitiva, isto é, os factos sancionáveis como contraordenação, porquanto, só desse modo os arguidos podem exercer plenamente a sua defesa.

I - Nestas circunstâncias e como vem sendo reiteradamente defendido pela jurisprudência dos TAF [cf. Ac. do STA de 01.10.2014, tirado no Proc. n 01665/13, e jurisprudência aí mencionada — disponível em www.dgsi.ptj], uma descrição sumária dos factos tal como vem efectuada na decisão administrativa recorrida não satisfaz os requisitos legais da fundamentação, constituindo uma nulidade insuprível nos termos do art 63º, n.º 1 — alínea d) do RGIT.

J - Toda a decisão condenatória tem de ser fundamentada de facto (também de direito) e essa fundamentação de facto faz-se através da descrição, ainda que sumária, dos factos imputados ao infractor.

K - Portanto, uma tal omissão configura uma violação dos requisitos da fundamentação exigíveis pelo art.º 58, n.º 1-al.c) do RGCO, aprovado pelo DL n 433/82, de 27/Out., aplicável ex vi do ar.º 3º, alínea b) do RGIT.

L - Constituindo uma nulidade insuprível nos termos do artº 63º, n 1 - alínea d) do RGIT, determina a anulação do acto inquinado por essa nulidade.

M - O Tribunal considerou que a referida nulidade insuprível ocorre não apenas na decisão que fixa a coima, mas logo no próprio auto de notícia.

N - Nestes termos, o recurso interposto pela Fazenda Pública deve ser julgado improcedente, pela clarividência da decisão recorrida que, assim, deve ser mantida na ordem jurídica, dada a nulidade insuprível existente.

O - Não obstante a falta de requisitos da decisão administrativa que aplicou a coima, designadamente por não permitir a elaboração de uma defesa sustentável, a Arguida apresentou uma defesa ad cautelam.

P - Fê-lo no pressuposto de que a contraordenação que a AT lhe imputava se relacionava com a entrega fora de prazo do IVA do mês de Agosto de 2013.

Q - No entanto, o facto de a Arguida se ter defendido, apesar da falta de requisitos da decisão que aplicou a coima, graças ao facto de ter “adivinhado” a contraordenação que a AT lhe queria imputar, esta defesa ad cautelam não pode conduzir à sanação do vício imputado àquela decisão, porque esse vício, constituindo uma nulidade insanável, é por natureza, insanável.

R - Deste modo, se o tribunal ad quem vier a considerar como não verificada a nulidade insuprível invocada na decisão recorrida, então, o processo terá de prosseguir com o julgamento da restante matéria controvertida.

Requeru que dando provimento ao Recurso seja revogada a sentença recorrida com as legais consequências.

Foi emitido parecer pelo Magistrado do Ministério Público considerando dever ser revogada a sentença recorrida.

A decisão recorrida considerou provados os seguintes factos:

1. A AT — Direcção de Finanças de Viana do Castelo procedeu à laboração de um auto de notícia contra a aqui recorrente, no âmbito do processo de contra ordenação n.º 2275201406001149, invocando os seguintes factos:

ELEMENTOS QUE CARACTERIZAM A(S) INFRACÇÃO(ÕES)

Normas infringidas	Normas Punitivas	Período Tributação	Termo do Prazo	Data Cump. Obrigação	Valor Imposto
Artº 27 nº1 e 41 nº1 a) CIVA Pagamento do imposto fora do prazo (M).	Artº 114 nº2, nº5 a) e 26 nº4 do RGIT Falta entrega prest. tributária dentro prazo (M).	2013-08	2013-10-10	2013-10-11	€45.450,30

2. Não consta do auto de notícia o recebimento, por parte da arguida, de verbas a título de IVA.

Questões objecto de recurso:

1. - Competência do Supremo Tribunal Administrativo.
2. - Nulidade da decisão que aplicou a coima.

Suscita a recorrida a incompetência deste Tribunal para apreciação do recurso por estar em causa matéria de facto de que só pode tomar conhecimento em sede de recurso o Tribunal Central Administrativo.

Sendo certo que o Supremo Tribunal Administrativo só tem competência para definir o direito aplicável aos factos que vierem a ser tidos por provados pela autoridade administrativa, e, depois confirmados pelo Tribunal Tributário de 1ª instância, em conformidade com o disposto no artigo 26.º,

alínea b) do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais, aprovado pela Lei n.º 107-D/2003, de 31.12, sempre o direito tem que ser aplicado a factos na medida em que as decisões judiciais existem para dirimir conflitos pela definição da situação de facto a que será aplicado o direito.

Definir se existe nulidade do auto de notícia é matéria de direito, posto que a decisão recorrida identificou os factos que integram esse auto de notícia.

Assim, é este Supremo Tribunal Administrativo competente para conhecer do presente recurso.

A decisão recorrida enunciou como questão prévia de que adiante referiu ir tomar conhecimento oficioso ao abrigo do disposto no art.º 95º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos aplicável a estes autos por força do disposto no art.º 2º do Código de Processo e Procedimento Tributário, a nulidade do auto de notícia. A decisão recorrida alicerçou tal nulidade, como dela consta, na inexistência de qualquer prova de que a arguida tenha recebido o IVA em causa, como entende ser imposto pelo art.º 114.º, do Regime Geral das Infracções Tributárias.

Quer o Representante da Fazenda Pública quer o Magistrado do Ministério Público junto deste Supremo Tribunal Administrativo manifestaram a sua discordância sobre a verificação da apontada nulidade, assentes na redacção introduzida ao art.º 114º, n.º 5 do Regime Geral das Infracções Tributárias pelo art.º 113º, da L. 64-A/2008, de 31 de Dezembro (Orçamento de Estado para 2009).

Perante a redacção do art.º 114º, n.º 5 do Regime Geral das Infracções Tributárias introduzida pelo art.º 113º, da L. 64-A/2008, de 31 de Dezembro, deixou de ser elemento constitutivo do tipo legal de contraordenação que a arguida tenha recebido o IVA em causa, pelo que a sua não indicação no auto de notícia ou na decisão que aplicou a coima não reveste a natureza de qualquer tipo de nulidade insuprível, como considerado perante a decisão recorrida. Esta alicerçou-se em jurisprudência anterior à indicada redacção do art.º 114º do Regime Geral das Infracções Tributárias que foi abandonada, naturalmente desde a entrada em vigor da redacção do art.º 114º, n.º 5 do Regime Geral das Infracções Tributárias introduzida pelo art.º 113º, da L. 64-A/2008, de 31 de Dezembro, ocorrida em 1 de Janeiro de 2009, aqui aplicável por estarmos face a factos ocorridos em 2013.

Toda a jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo proferida sobre questões similares e atinente a factos ocorridos depois de 1 de Janeiro de 2009 segue o percurso diametralmente oposto do adoptado na decisão recorrida que assim patenteia o desconhecimento quer da lei aplicável, quer da jurisprudência dos tribunais superiores que de forma unânime a tem vindo a aplicar, de que são exemplo os diversos acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo enunciados seja nas alegações da Fazenda Pública, seja no parecer do Magistrado do Ministério Público constantes destes autos a que nos limitamos a adicionar o Acórdão da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo de 25.06.2015, proferido no recurso 382/15, que se mostra acessível em www.dgsi.pt.

Pelo exposto e, sem necessidade de maiores aprofundamentos teóricos, dado tratar-se de questão detalhadamente analisada nos acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo mencionados, de forma unânime, de que nestes autos não há qualquer fundamento para divergir, acentuando para além disso a simplicidade da questão cuja solução se recolhe da simples leitura do preceito em análise – art.º 114.º, n.º 5, alínea a) deparamo-nos com um evidente erro de direito da decisão recorrida a determinar a sua revogação.

Deliberação

Termos em que acordam os Juízes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em conceder provimento ao recurso, revogar a decisão recorrida e determinar a baixa dos autos ao Tribunal recorrido para que tome conhecimento dos vícios imputados pela recorrida à decisão que lhe aplicou uma coima, se a tal nada mais obstar.

Custas pela recorrida que contra-alegou.

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

Lisboa, 21 de Outubro de 2015. — *Ana Paula Lobo* (relatora) — *Dulce Neto* — *Ascensão Lopes*.

Acórdão de 21 de Outubro de 2015.

Assunto:

Impugnação judicial. IRS. Mais-valias imobiliárias. Regime transitório.

Sumário:

- I — Constitui jurisprudência pacífica deste STA que de harmonia com o disposto no artigo 5.º do Dec. Lei n.º 442-A/88 não são tributados em sede de IRS os ganhos obtidos com a transmissão onerosa de prédios não qualificados como “terrenos para construção”, adquiridos antes da entrada em vigor do Código do IRS e que ainda conservavam essa natureza no momento da entrada em vigor do Código do IRS, pese embora tenham, posteriormente, adquirido a natureza de terrenos para construção e sido alienados como tal.*
- II — Não se verifica, porém, tal exclusão tributária, se o prédio alienado com mais valia apenas surgiu na esfera jurídica do alienante após a conclusão das obras de edificação, ocorrida após 1 de Janeiro de 1989, obras essas que deram origem a um novo prédio urbano, com inscrição na matriz diversa das pré-existentes e substitutiva daquelas.*

Processo n.º 1339/14-30.

Recorrente: A.....

Recorridos: Fazenda Pública.

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

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

- Relatório -

1 – A....., com os sinais dos autos, recorre para este Supremo Tribunal da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra, de 21 de Maio de 2014, que julgou improcedente a impugnação judicial por eles deduzida do indeferimento da reclamação graciosa tendo por objecto o acto de liquidação de IRS do ano de 2003, no montante de 49.267,03€, apresentando para o efeito as seguintes conclusões:

A) A construção de um edifício num prédio rústico não constitui uma aquisição originária pelo que a data de aquisição que releva nesses casos é a data de aquisição do prédio rústico.

B) Quer nos artigos 45.º e 46.º do CIRS quer no n.º 1 do artigo 2.º do CIMI quer ainda o n.º 2 do artigo 204.º do CC se entende que a data de aquisição de construção num prédio rústico é a data de aquisição do próprio prédio rústico.

C) O regime legal do n.º 1 e 2 do artigo 5.º do DL 442-A/88 tem de ser conjugado/harmonizado com os artigos 45.º e 46.º do CIRS, n.º 1 do artigo 2.º do CIMI e no n.º 2 do artigo 204.º do CC, ou seja, a transmissão de construção de prédio urbano efectuada depois de 1 de janeiro de 1989 em prédio rústico adquirido antes de 1 de Janeiro de 1989 não está sujeita a mais-valias.

D) A douta decisão recorrida incorreu numa errada interpretação do n.º 1 e 2 do artigo 5.º do DL 442-A/88 e consequentemente uma inadequada aplicação da lei.

Termos em que deve o presente recurso ser julgado procedente e em consequência ser revogada a douta sentença recorrida, anulando-se a parte da liquidação de IRS impugnada.

2 - Não foram apresentadas contra-alegações.

3 - O Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto junto deste Supremo Tribunal emitiu o parecer de fls. 180/184 dos autos, concluindo no sentido de que *a sentença recorrida deve ser revogada e o processo remetido à 1.ª instância, a fim de ser ampliada e precisada a matéria de facto, com vista à correcta apreciação da sujeição a tributação das mais-valias.*

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

- Fundamentação -

4 – Questão a decidir

É a de saber se bem andou a sentença recorrida ao julgar estarem sujeitas a IRS as mais-valias imobiliárias obtidas pelo recorrente em 2003, ou se, ao invés, as mais-valias obtidas se devem ter como excluídas de tributação ao abrigo do disposto no artigo 5.º do Decreto-Lei n.º 442-A/88, de 30 de Novembro.

5 – Matéria de facto

É do seguinte teor o probatório fixado na sentença recorrida:

A) Em 07.06.1982, o Impugnante adquiriu pelo preço de 20.000\$00 (99,76€) o prédio rústico constituído por um pinhal e mato no sítio do Barreiro, inscrito na matriz predial rústica da freguesia de, sob o artigo 11820 (cfr. escritura constante de fls. 31 a 33 dos autos).

B) Em 08.02.1990, o Impugnante adquiriu pelo preço de 120.000\$00 (589,56€) o prédio rústico constituído por um pinhal e mato com 500 metros quadrados no sítio do Barreiro, inscrito na matriz predial rústica da freguesia de, sob o artigo n.º 11818 (cfr. escritura constante de fls. 48 a 50 dos autos).

C) Em 31.05.1991, o Impugnante, conjuntamente com os outros herdeiros, assinaram o escrito denominado de “Partilha”, pelo qual declararam partilhar os imóveis pertencentes ao dissolvido casal de B..... e C....., sendo o quinhão do Impugnante o equivalente a metade do valor total atribuído aos bens, ou seja, a 31.582\$00, sendo-lhe adjudicadas verbas no montante global de 40.090\$00 (cfr. escritura constante de fls. 34 a 38 dos autos).

D) Entre os bens imóveis adjudicados ao Impugnante na sequência da partilha mencionada na alínea antecedente, constava o bem que constituía a verba n.º dezasseis referente a pinhal e mato sito no Barreiro, com a área de 500 metros quadrados, inscrito na matriz predial rústica da freguesia de sob o artigo 11819 (cfr. fls. 39 a 47 dos autos).

E) Os prédios rústicos inscritos na matriz da freguesia de sob os artigos n.ºs 11818, 11819 e 11820 correspondiam às descrições n.ºs 1894, 1925 e 1893 da 2.ª Conservatória do registo Predial de Leiria que, após anexação, deram origem ao prédio urbano inscrito naquela Conservatória sob o n.º 6406/20020415 correspondente ao artigo matricial urbano n.º 3132 da freguesia de, concelho de Leiria constituído por Posto de Abastecimento de Combustíveis de r/c e logradouro (acordo e certidão predial de fls. 51 dos autos).

F) Encontra-se inscrita na 2ª Conservatória do Registo Predial de Leiria sob a Ap. 64 de 04.02.1993 a aquisição do direito de superfície dos 3 prédios rústicos descritos sob os n.ºs 1894, 1925 e 1893, a favor de “D....., S.A.” pelo prazo de 20 anos e com a faculdade de construir ou manter o edifício e instalações para um posto de abastecimento e comercialização de combustíveis (cfr. certidão de fls. 51 e 52 dos autos).

G) Consta na matriz predial urbana relativamente ao prédio inscrito sob o artigo 3132 a sua afectação a comércio, como descrição “Posto de abastecimento de combustíveis com bar de apoio, composto de r/chão com 1 assoalhada, 1 cozinha e 2 casas de banho. Dispõe de logradouro”, com data de conclusão das obras 14.03.1994, como ano de inscrição na matriz 1996 e como valor patrimonial tributário atribuído em 2003 o valor de 13.467,54€ (cfr. fls. 101 e 116 da reclamação graciosa apenas aos autos).

H) Em 19.12.2003 dois administradores da sociedade “E....., S.A.” assinaram em representação desta sociedade, e na qualidade de procuradores do Impugnante com base em procuração com poderes para celebrar negócio consigo mesmo respeitante ao ano de 2002, escritura de compra e venda do direito de propriedade do prédio urbano sito na freguesia de, Leiria, descrito na 2ª Conservatória do registo Predial de Leiria sob o n.º 6406, e inscrito na respectiva matriz sob o artigo 3132º, pela qual declararam o preço de compra pago por aquela sociedade no montante de 241.000,00€ (cfr. escritura de fls. 53 a 56 dos autos).

I) Através do ofício n.º 3607 de 18.04.2007 da Direcção de Finanças de Leiria, foi o Impugnante notificado do seguinte:

“Notificação

(Art. 59 n.º 4 da Lei Geral Tributária e art. 128.º do Código do IRS)

Com base na relação de escrituras e outros actos notariais, enviados à DGCI, em conformidade com o art. 123.º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (CIRS), constata-se que, no ano de 2003, V.ª Ex.ª efectuou a alienação onerosa dos bens imóveis identificados na folha anexa/resposta, cujo ganho – Mais-Valia – art. 10º do CIRS – não foi declarado.

Assim, nos termos do art. 59.º, n.º 4, da Lei Geral Tributária (LGT), fica notificado(a), para no prazo de 30 (trinta) dias remeter ao serviço de finanças da área da residência, o questionário – folha anexa/resposta – devidamente preenchido, bem como outros elementos caso se justifique.

Caso esteja obrigado à declaração dos citados rendimentos poderá regularizar a situação, apresentando a declaração mod 3 com o respectivo anexo G, beneficiando da redução de coima nos termos do art. 29.º, do Regime Geral das Infracções Tributárias (RGIT).

Optando pela regularização da falta, com a entrega de declaração, deverá apresentar ou remeter, ao Serviço de Finanças da área do seu domicílio, os documentos comprovativos do valor de aquisição (se superior ao valor patrimonial), bem como de despesas e encargos declarados. Caso opte pela entrega da declaração Via Internet, para além dos documentos atrás enunciados, deverá também remeter para os mesmos serviços o respectivo comprovativo de entrega.

Mais se informa que:

- a não confirmação dos valores declarados no anexo G;

- a não regularização da situação;

- ou a falta de documentos comprovativos da não sujeição a tributação,

Implica a correcção pela DGCI, nos termos do art. 65.º, do CIRS, dos rendimentos líquidos sujeitos a tributação, com base nos elementos disponíveis nestes serviços”

(cfr. fls. 21 a 23 dos autos).

J) Na sequência da recepção do ofício mencionado na alínea antecedente, o Impugnante apresentou em 21.08.2007 declaração de IRS de substituição relativamente a 2003, declarando no anexo G a alienação em Dezembro de 2003 por 241.000,00€ do prédio identificado com o artigo matricial

urbano com o n.º 3132 e declarando como data de aquisição Março de 1994 e o valor de aquisição 13.467,54€ (cfr. fls. 26 a 28 dos autos).

K) Com base na declaração mencionada na alínea antecedente foi em 17.09.2007 emitida a liquidação de IRS de 2003 com o n.º 2007 5004478939 que gerou uma demonstração de compensação no montante a pagar 49.267,03€ (cfr. fls. 17 e 18 dos autos).

L) Notificado da liquidação mencionada na alínea antecedente, o Impugnante apresentou reclamação graciosa que veio a ser indeferida por despacho do Director de Finanças Adjunto de Lisboa proferido em 05.12.2008 com os seguintes fundamentos:

“(…)

Nas fls. 30 a 32 dos autos consta cópia de uma escritura pública de compra e venda, efectuada no Cartório Notarial de Leiria no dia 7 de Junho de 1982, que comprova que o reclamante adquiriu pelo valor de 20 000\$00 (€99,75) o prédio rústico sob o artigo n.º 11820 da Freguesia de Também consta no documento complementar que faz parte da Escritura de Partilhas efectuada em 31 de Maio de 1991 – fls. 33 a 46 dos autos o prédio rústico da Freguesia de sob o artigo 11819. Consta ainda na escritura pública de compra e venda efectuada no Cartório Notarial de Leiria em 8 de Fevereiro de 1990, a aquisição por 125 000\$00 (€623,50) o prédio rústico sob o artigo n.º 11 818 – fls. 48 a 50 dos autos. Pelos elementos que constam nos autos não é possível aferir que os 3 prédios rústicos referidos pelo reclamante deram origem ao prédio Urbano sob o artigo n.º 3132.

De referir ainda que, mesmo que assim não fosse, verificava-se a possibilidade de construção em todo o seu contexto uma vez que a entidade que procedeu á sua aquisição, pelo seu objecto social, “Comércio por grosso de produtos petrolíferos” fê-lo na perspectiva de instalar um posto de abastecimento de combustíveis com bar de apoio fls. 98 a 101 dos autos.

Nestes termos, não é de considerar verificados os pressupostos de não sujeição previstos no n.º 1 do artigo 5.º do Decreto-Lei n.º 442-A/88 de 30 de Novembro, (norma transitória), segundo a qual as alienações de imóveis que antes da entrada em vigor do Código do IRS não estavam sujeitas a imposto de mais-valias, só dão origem a tributação quando o alienante os haja adquirido na vigência do actual Código do IRS. Assim sendo, continuam não sujeitos os ganhos obtidos com a alienação de imóveis cuja aquisição tenha sido anterior a 1 de Janeiro de 1989, exceptuados os “terrenos para construção”, sujeitos a tributação a este título, desde a entrada em vigor do Código de Imposto de Mais-Valias em 9 de Julho de 1965, em caso de alienação, só não haverá lugar a imposto se a aquisição for anterior a esta data.

Face ao que foi exposto e uma vez que não foram apresentados elementos susceptíveis de alterar a liquidação, sou de parecer que deverá ser proferida decisão de INDEFERIR o pedido.

III – EXERCÍCIO DO DIREITO DE AUDIÇÃO

Assim sendo, e porque se propôs que a presente reclamação graciosa não fosse deferida na totalidade, houve lugar a audiência prévia nos termos do n.º 2 do art. 60.º da Lei Geral Tributária, tendo o reclamante apresentado exposição, conforme consta a fl (s) 131 a 143, de onde se retira as seguintes conclusões:

Foi recepcionado nesta Direcção de Finanças de Lisboa no dia 7 de Novembro de 2008, Entrada com o n.º 98534 uma petição a exercer o direito de audiência prévia. No entanto da análise à petição e tendo em atenção os factos e fundamentos invocados no projecto decisão, verifica-se que não são apresentados elementos novos. Assim, propõe-se que se converta em definitivo o INDEFERIMENTO do pedido.

IV – CONCLUSÃO

Assim sendo, constata-se que a situação tributária do contribuinte não carece de correcção, pelo que se propõe que a presente reclamação graciosa seja INDEFERIDA, pelos motivos antes expostos notificando-se o reclamante desta decisão final.” (cfr. fls. 79 a 81 dos autos).

M) O Impugnante foi notificado da decisão da reclamação graciosa em 12.12.2008 (cfr. fls. 147 e 148 da reclamação graciosa apensa aos autos).

N) A presente Impugnação foi apresentada em 19.12.2008 (cfr. fls. 3 dos autos).

6 – Apreciando

6.1 Da não exclusão de tributação das mais-valias imobiliárias obtidas pelo impugnante

A sentença recorrida, a fls. 128 a 143 dos autos, julgou improcedente a impugnação judicial deduzida pelo ora recorrente do indeferimento da reclamação graciosa tendo por objecto acto de liquidação de IRS relativo a 2003 e respeitante a mais-valias imobiliárias por ele obtidas com a venda do direito de propriedade do prédio urbano sito na freguesia, Leiria, descrito na 2ª Conservatória do Registo Predial de Leiria sob o n.º 6406, e inscrito na respectiva matriz sob o artigo 3132º, no entendimento de que tais ganhos não estariam excluídos de tributação por força do disposto no n.º 1 do artigo 5.º do Decreto-Lei n.º 442-A/88, de 30 de Novembro já que o imóvel alienado em 2003 pelo Impugnante se traduz num prédio totalmente novo, quer em termos de constituição física, quer em termos de valorização intrínseca, porquanto o mesmo desde 1994 deixou de constituir um mero ter-

reno, passando a compor-se por um posto de abastecimento de combustíveis de r/c e logradouro e isto não obstante ter adquirido parte dos terrenos que, após anexados, deram origem ao artigo matricial urbano n.º 3132º da freguesia de (...), antes de 01.01.1989 – cfr. sentença recorrida, a fls. 140 dos autos.

Discorda do decidido o recorrente, alegando, em síntese, que decorre dos artigos 45.º e 46.º do CIRS, do n.º 1 do artigo 2.º do CIMI e ainda do n.º 2 do artigo 204.º do CC – preceitos com os quais tem de ser *conjugado/harmonizado o regime legal do n.º 1 e 2 do artigo 5.º do DL 442-A/88-*, que a *data de aquisição de construção num prédio rústico é a data de aquisição do próprio prédio rústico*, daí que se esta for anterior a 1 de Janeiro de 1989 – o que *in casu* se verifica parcialmente, as mais-valias imobiliárias resultantes da alienação estão excluídas de tributação.

Mas não tem razão o recorrente.

Contrariamente ao alegado não decorre de qualquer dos preceitos legais citados pelo recorrente que a *data de aquisição de construção num prédio rústico é a data de aquisição do próprio prédio rústico*, o que seria, aliás, muito estranho, designadamente para efeitos de IMI, pois que levaria, no limite, à tributação em sede deste imposto de construção em momento em que esta ainda não existia, o que não faz qualquer sentido.

Decorre, aliás, do Código do IMI, que a conclusão de obras de edificação num prédio que aumentem o seu valor patrimonial tributário – e, por maioria de razão, que lhe alterem a natureza –, obriga a inscrição na matriz (cfr. o artigo 13.º, alínea d) do Código do IMI), sendo o imposto devido a partir *do ano, inclusive, da conclusão das obras de edificação, de melhoramento ou de outras alterações que hajam determinado a variação do valor patrimonial de um prédio* (cfr. o artigo 9.º alínea c) do Código do IMI).

E também para efeitos de determinação do valor de aquisição de imóvel construído pelo sujeito passivo para efeitos de determinação da existência de mais-valia imobiliária sujeita a IRS a lei manda atender ao *valor patrimonial inscrito na matriz ou ao valor do terreno, acrescido dos custos de construção devidamente comprovados, se superior àquele* (cfr. o n.º 3 do artigo 46.º do Código do IRS), reconhecendo relevo tributário à edificação que, no caso, transformou a natureza e função do prédio no qual foi construído.

Como bem recorda a sentença recorrida, constitui jurisprudência pacífica deste STA – cfr., por todos, o Acórdão deste STA do passado dia de 8 de Julho, rec. n.º 584/15, e jurisprudência aí citada – que de *harmonia com o disposto no artigo 5.º do Dec. Lei n.º 442-A/88 não são tributados em sede de IRS os ganhos obtidos com a transmissão onerosa de prédios* não qualificados como “terrenos para construção”, *adquiridos antes da entrada em vigor do Código do IRS e que ainda conservavam essa natureza no momento da entrada em vigor do Código do IRS, pese embora tenham, posteriormente, adquirido a natureza de terrenos para construção e sido alienados como tal.*

Sucedo, porém, que não é essa a situação dos presentes autos, como bem decidiu a sentença recorrida.

O prédio que o recorrente alienou em 2003, com mais-valia, não existia na sua esfera jurídica antes da conclusão das obras de edificação em 1994, e estas deram origem a um novo prédio urbano, com inscrição na matriz diversa das pré-existentes e substitutiva daquelas.

Não vendeu, pois, um prédio rústico que já existia na sua esfera jurídica à data da entrada em vigor do Código do IRS, sequer um terreno para construção resultante da valorização que efectuou num prédio rústico adquirido antes daquela data, antes um prédio urbano de todo inexistente naquela data na sua esfera jurídica e que apenas veio a constituir-se posteriormente, com aquela natureza e afectação.

Não tem, pois, razão, ao pretender a exclusão parcial da tributação da mais-valia obtida ao abrigo do disposto no artigo 5.º do Decreto de Aprovação do Código do IRS por ter adquirido, antes de 1 de Janeiro de 1989, um prédio rústico e parte de outro que, conjuntamente com um terceiro e depois de anexados, vieram a ser transformados no prédio urbano cuja alienação deu lugar às mais-valias imobiliárias cuja tributação é questionada nos presentes autos.

Pelo exposto, impõe-se concluir que o recurso não merece provimento.

- Decisão -

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

Custas pela recorrente.

Lisboa, 21 de Outubro de 2015. — *Isabel Marques da Silva* (relatora) — *Pedro Delgado* — *Fonseca Carvalho*.

Acórdão de 21 de Outubro de 2015.**Assunto:**

Oposição à Execução Fiscal. Caducidade do Direito à Liquidação. Aplicação da Lei no Tempo.

Sumário:

- I — O n.º 5 do art. 45.º da LGT, aditado pela Lei n.º 65-A/2005, de 30 de Dezembro (Orçamento do Estado para 2006), veio estabelecer que, quando o direito à liquidação respeite a factos relativamente aos quais foi instaurado inquérito criminal, o prazo a que se refere o n.º 1 daquele artigo é alargado até ao arquivamento ou ao trânsito em julgado da sentença, acrescido de um ano.*
- II — Nos termos do disposto no n.º 2 do art. 57.º da Lei n.º 65-A/2005 (que consagra solução que resultaria já do art. 12.º do CC e 12.º da LGT), essa extensão do prazo é aplicável aos prazos de caducidade em curso à data de entrada em vigor daquela lei, ou seja, em 1 de Janeiro de 2006.*
- III — A aplicação imediata do n.º 5 do art. 45.º do LGT, determinada pelo n.º 2 do art. 57.º da Lei n.º 65-A/2005, não consubstancia uma aplicação retroactiva daquela disposição legal, pois o facto extintivo do direito a liquidar não é instantâneo, uma vez que o efeito extintivo do direito de liquidar apenas opera no termo do prazo e este estava ainda em curso à data da entrada em vigor da lei nova; só assim não seria caso determinasse a aplicação da nova regra os prazos já findos.*
- IV — A data relevante para os efeitos da aplicação do n.º 5 do art. 45.º da LGT é a da instauração do inquérito criminal e não aquela em que o contribuinte tomou conhecimento dessa instauração.*

Processo n.º 1477/13-30.

Recorrente: A....., S.A.

Recorrido: Fazenda Pública.

Relator: Exm.º Sr. Cons.º Dr. Francisco Rothes.

Recurso jurisdicional da sentença proferida no processo de oposição à execução fiscal com o n.º 2484/10.0 BELRS

1. RELATÓRIO

1.1 A sociedade denominada “A....., S.A.” (adiante Oponente ou Recorrente) – que incorporou a sociedade denominada “B....., Lda.” – recorreu para o Tribunal Central Administrativo Sul da sentença proferida pelo Tribunal Tributário de Lisboa, que julgou improcedente a oposição por ela deduzida à execução fiscal.

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

«i) *Vem o presente recurso interposto contra a Sentença de 27 de Setembro de 2011, proferida no âmbito do processo de Oposição Judicial à execução fiscal n.º 1546201001057774 e apensos, instaurado para cobrança coerciva de IRC e de Juros Compensatórios referentes ao ano de 2002, 2003, 2004 e 2005 que correu termos junto da 2.ª Unidade Orgânica do Tribunal Tributário de Lisboa sob o n.º 2484/10.0 BELRS.*

ii) *A oposição à execução fiscal teve por fundamento a falta de notificação válida do acto de liquidação que subjaz ao processo de execução fiscal.*

iii) *Sustenta a Sentença recorrida que, para efeitos de alargamento do prazo de caducidade, ao abrigo do disposto no artigo 45.º, n.º 5, da Lei Geral Tributária, o que releva é a data da instauração do processo de inquérito criminal, independentemente da data em que o contribuinte tenha tomado conhecimento da sua instauração.*

iv) *Ora, também no que respeita ao segundo fundamento que sustenta a oposição à execução fiscal o Tribunal a quo laborou em erro sobre os pressupostos de facto e de direito.*

v) *Com efeito, a causa de alargamento do prazo de caducidade introduzida pelo n.º 5, do artigo 45.º, da Lei Geral Tributária nunca poderá ser aplicável aos prazos de caducidade em curso.*

vi) *Não poderia o Tribunal a quo ter obnubilado que, às normas de direito tributário material que regulam os aspectos essenciais do imposto, como é o caso das normas reguladoras da caducidade, não pode deixar de ser aplicável o princípio geral da não retroactividade, com a consequente proibição da*

aplicação in casu do n.º 2 do artigo 57.º da Lei n.º 60-A/2005 (e do n.º 5, do artigo 45.º da Lei Geral Tributária), por ter entrado em vigor após a verificação dos factos tributários em causa nos presentes autos (31 Dezembro de 2002, 2003, 2004 e 2005).

vii) Não poderá, pois, deixar de concluir-se que o artigo 57.º, n.º 2, da referida Lei n.º 60-A/2005 ao determinar a aplicação do n.º 5, do artigo 45.º da Lei Geral Tributária aos prazos de caducidade em curso à data da sua entrada em vigor é manifestamente inconstitucional por violação do artigo 103.º, n.º 3 da Constituição da República Portuguesa e dos princípios da legalidade, da segurança jurídica e da protecção da confiança inerentes ao Estado de Direito, previstos nos artigos 1.º e 2.º da Constituição da República Portuguesa.

viii) Acresce referir que a Administração tributária e o Tribunal a quo laboram também em manifesto [erro] sobre os pressupostos de facto e de direito ao sustentarem que o alargamento do prazo de caducidade previsto no n.º 5 do artigo 45.º da Lei Geral Tributária opera desde a data da instauração do processo de inquérito criminal.

ix) Ora, a acolher tal entendimento, a Administração tributária poderia opor, como pretende fazer no caso em apreço, a instauração de um processo de inquérito criminal decorrido já o prazo de caducidade a fim de assim conseguir recuperar o prazo para liquidar o imposto que, por inércia, não fez dentro do prazo de caducidade previsto no n.º 1 do artigo 45.º da Lei Geral Tributária.

x) Deverá, pois, concluir-se que os montantes em dívida no processo de execução fiscal acima identificado são, conseqüentemente, inexigíveis, devendo o presente processo de execução fiscal ser extinto em conformidade, o que desde já se peticiona.

xi) Em face do exposto deverá determinar-se a revogação da Sentença recorrida com a consequente extinção do processo de execução fiscal n.º 15462021001057774 Apensos com fundamento em inexigibilidade da dívida exequenda.

Termos em que, com o duto suprimento de Vossas Excelências, deverá ser dado provimento ao presente recurso e, em consequência, ser revogada sentença recorrida e determinada a imediata extinção do processo de Execução Fiscal n.º 1546201001057774 apensos com fundamento em inexigibilidade da dívida exequenda».

1.3 Não foram apresentadas contra-alegações.

1.4 O Tribunal Central Administrativo Sul declarou-se incompetente em razão da hierarquia, declarando como competente este Supremo Tribunal Administrativo, ao qual remeteu o processo, a requerimento da Recorrente.

1.5 Recebidos os autos neste Supremo Tribunal Administrativo, foi dada vista ao Ministério Público e o Procurador-Geral Adjunto emitiu parecer no sentido de que os autos sejam devolvidos ao Tribunal a quo, nos termos do art. 682.º n.º 3 do actual Código de Processo Civil (CPC), a fim de que se amplie a decisão proferida de modo a apurar-se «se os factos em inquérito foram os mesmos em que se fundou a liquidação objecto de oposição», definindo-se desde já o direito aplicável, no sentido da não inconstitucionalidade das normas em causa, e determinando-se que se proceda a novo julgamento, nos termos do art. 683.º do mesmo CPC. Isto com a seguinte fundamentação:

«1. Quanto a apreciar:

- a não aplicação ao caso dos autos do disposto no art. 45.º n.º 5 da L.G.T., na redacção dada pela Lei n.º 60-A/05, de 30-12 (O.E. para 2006);

- a inconstitucionalidade dessa norma, bem como do n.º 2 do art. 57.º da dita Lei que aprovou o dito O.E., ao prever a sua aplicação aos prazos de caducidade em curso de para a liquidação de impostos por violação do princípio da não retroactividade e ainda do art. 103.º n.º 3 da CRP, e ainda dos princípios da legalidade, segurança jurídica e protecção da confiança previstos nos arts. 1.º e 2.º da C.R.P.;

- a caducidade quanto aos impostos em cobrança em processo de execução fiscal, I.R.C. e juros compensatórios referentes aos anos de 2002 a 2005;

- a existência de fundamento para oposição por inexigibilidade desses impostos.

2. Emitindo parecer:

A aplicação ao caso dos autos do que veio a ser disposto no art. 45.º n.º 5 da LGT, parece pressupor estar efectuada uma clara apreciação dos factos que suportaram a liquidação efectuada que serviu de base à execução serem os mesmos que foram investigados em sede de inquérito criminal.

Assim, será ainda de mandar ampliar a prova, nos termos ora previstos no art. 682.º n.º 3 do actual C.P.C.

O demais funda-se na declaração de inconstitucionalidade da norma referida inicialmente que à partida não é de reconhecer com vários argumentos:

- não se tratar propriamente de uma aplicação retroactiva;

- haver um relevante interesse público que expressamente decorrente do previsto no art. 103.º, n.º 1 da C.R.P., na obtenção de receitas fiscais, em respeito pela efectiva capacidade contributiva dos cidadãos;

- o legislador, dentro da sua margem de liberdade conformativa, poder estabelecer um regime de prazos mais favorável à administração tributária, precisamente de modo a que a igualdade entre os vários contribuintes possa ainda ser tida como respeitada;

- o ultrapassar os prazos, em geral, previstos justificar-se em face do interesse público na obtenção de receitas destinadas a suportar as prestações sociais do Estado sobre o interesse individual dos contribuintes a uma célere definição da sua situação jurídica-tributária;

- pese embora o princípio da confiança e da segurança jurídica decorrente da noção de Estado de Direito Democrático com assento no art. 2.º da C.R.P. ser ainda assegurado pela definição em prazo razoável da dita situação, tal como o mesmo passou a ser garantido pelo regime de caducidade e prescrição entretanto vigente – arts. 45.º a 49.º da L.G.T.»

1.6 Colheram-se os vistos dos Juízes Conselheiros adjuntos.

1.7 As questões que cumpre apreciar e decidir são as de saber se a sentença recorrida fez correcto julgamento quando considerou que a oposição não podia proceder com fundamento na invocada falta de notificação (das liquidações que deram origem à dívida exequenda) dentro do prazo da caducidade, o que, como procuraremos demonstrar, passa por saber

a) se a extensão do prazo da caducidade prevista no n.º 5 do art. 45.º da Lei Geral Tributária (LGT), na redacção que lhe foi introduzida pela Lei n.º 60-A/2005, de 30 de Dezembro (Orçamento do Estado para o ano de 2006), pode aplicar-se aos prazos já iniciados, mas ainda a correr no momento da entrada em vigor desta Lei, como prescreve o respectivo art. 57.º, n.º 2, ou se esta disposição legal tem de ter-se por inconstitucional por violação do art. 103.º, n.º 3 da Constituição da República Portuguesa (CRP) e dos princípios da legalidade, da segurança jurídica e da protecção da confiança inerentes ao Estado de Direito, previstos nos arts. 1.º e 2.º da Lei Fundamental [cfr. conclusões i), ii) e iv) a vii)];

b) se, para efeitos da possibilidade de alargamento do prazo de caducidade prevista no n.º 5 do art. 45.º da LGT, releva o momento em que foi instaurado o inquérito criminal ou o momento em que o contribuinte tomou conhecimento dessa instauração [cfr. conclusões i) a iii) e viii) e ix)] e

c) se, sendo respondidas afirmativamente as questões anteriores, deve concluir-se pela verificação da inexigibilidade das dívidas exequendas, a determinar a revogação da sentença e o julgamento de procedência da oposição à execução fiscal, com a consequente extinção da execução fiscal [cfr. conclusões i), ii), x) e xi)], no que respeita às dívidas provenientes de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (IRC) e juros compensatórios dos anos de 2002, 2003 e 2004.

2. FUNDAMENTAÇÃO

2.1 DE FACTO

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

«Dos elementos juntos aos autos, apurou-se a seguinte factualidade com relevância para a decisão da causa:

A) Foi levada a efeito pelo Serviço de Inspecção Tributária - Divisão VI, da Direcção de Finanças de Lisboa da Direcção Geral dos Impostos uma acção de inspecção externa à ora Oponente, de âmbito parcial - IRC e IVA, relativa aos exercícios de 2002, 2003, 2004 e 2005 (Cfr. fls. 1 a 115 do Relatório da Inspecção, apenso aos presentes autos cujo teor aqui damos por integralmente reproduzido para todos os devidos e legais efeitos).

B) Na sequência da acção inspectiva a Administração Fiscal efectuou correcções às declarações apresentadas pela Oponente relativamente ao IRC de 2002, 2003, 2004 e 2005 (Cfr. fls. 9 a 115 do Relatório da Inspecção Tributária).

C) A referida acção inspectiva decorreu do cumprimento das ordens de serviço n.º OI 200706886, OI 200706887, OI 200800110 e OI 200800111, datadas de 7/09/2007 (as duas primeiras) e 9/01/2008 (as duas últimas) (Cfr. fls. 10 do Relatório da Inspecção).

D) A acção inspectiva teve origem no ofício n.º 83817, de 12/04/2007, da Direcção Central de Investigação da Corrupção e Criminalidade Económica (DCICCE) da Polícia Judiciária, onde o Ministério Público solicita a colaboração da Direcção de Finanças de Lisboa da DCCL no âmbito do inquérito criminal n.º 1596/03.OJFLSB.

E) Em 18/03/2009, o Senhor C..... foi constituído arguido no âmbito do processo de inquérito supra (Cfr. fls. 79 dos autos).

F) A acção inspectiva teve início em 2/04/2008, tendo os actos inspectivos externos sido concluídos em 9/12/2009 (Cfr. fls. 9 do Relatório da Inspecção).

G) Foram efectuadas duas prorrogações de prazo de 3 meses cada.

H) Na sequência da acção inspectiva referida na alínea A), a ora Oponente foi notificada, por carta registada, dos actos de liquidação de IRC e de juros compensatórios n.º 2010 8310002553, 2010 8310002559, 2010 8310002561 em 17/05/2010, 28/05/2010 e 4/06/2010, respectivamente (cfr. fls. 287 a 290 dos autos, cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido para todos os efeitos legais).

I) Contra “B....., Lda.”, foi instaurado o processo de execução fiscal com o n.º 1546201001057774 e apensos por dívidas de IRC e Juros Compensatórios dos anos de 2002, 2003, 2004 e 2005, no montante total de € 1.758.054,78 (Cfr. informação de folhas 255 a 263 dos presentes autos).

J) A Oponente foi pessoalmente citada em 5/08/2010 (cfr. fls. 269 dos autos).

K) Em 7/10/2010, a Oponente voltou a ser novamente citada pessoalmente, tendo-lhe sido entregue no acto cópia das certidões de dívida do processo principal e respectivos apensos (Cfr. fls. 284 dos autos).

L) A presente oposição foi deduzida em 30/09/2010 (cfr. fls. 2 da petição inicial).

M) A data da entrada da Oposição no Tribunal, a ora Oponente encontrava-se num processo de fusão, por incorporação, com a A....., S.A, portadora do NIPC (Cfr. fls. 22 a 25 dos autos).

N) O processo de fusão, por incorporação, das duas sociedades encontrava-se registado provisoriamente, por dívidas (Cfr. fls. 24 dos autos.).

O) A Oponente juntou procuração forense atribuindo poderes forenses ao Dr. D..... e ao Dr. E.....».

2.2 DE DIREITO

2.2.1 AS QUESTÕES A APRECIAR E DECIDIR

Uma sociedade, entretanto incorporada (por fusão) na sociedade ora Recorrente, veio deduzir oposição à execução fiscal que foi instaurada contra ela para cobrança das dívidas resultantes das liquidações adicionais de IRC que lhe foram efectuadas no ano de 2010 com referência aos anos de 2002, 2003, 2004 e 2005, na sequência de uma inspecção que levou a que a AT procedesse a correcções da matéria tributável por ela declarada.

Invocou a sociedade, no que ora nos interessa considerar, a falta de notificação válida das liquidações que deram origem às dívidas exequendas dos anos de 2002, 2003 e 2004 dentro do prazo da caducidade do direito à liquidação. Note-se que, embora na mesma execução fiscal esteja também em cobrança coerciva IRC e juros compensatórios do ano de 2005, em relação a esta dívida a Executada não invocou como fundamento de oposição a falta de notificação dentro do prazo da caducidade.

Sustentou a Oponente que apenas foi notificada daqueles actos tributários em 17 de Maio de 2010, em 28 de Maio de 2010 e em 4 de Junho de 2010, respectivamente, ou seja, para além do termo do prazo para o exercício pela Administração tributária (AT) do direito à liquidação; prazo esse que, sendo de 4 anos e contando-se ininterruptamente desde a data do respectivo facto tributário (31 de Dezembro de 2002, de 2003 e de 2004), terminou em 31 de Dezembro de 2006, de 2007 e de 2008, tudo respectivamente. Mais sustentou que não há causa alguma de interrupção ou de suspensão do prazo de caducidade: quer porque a duração da inspecção excedeu o prazo legal fixado para o efeito, de seis meses após a notificação ao contribuinte do seu início, o que tem como consequência a cessação da suspensão do prazo de caducidade e a sua contagem desde o seu início, nos termos do disposto no n.º 1 do art. 46.º da LGT; quer porque, apesar de o n.º 5 do art. 45.º da LGT estabelecer que nas situações, como a *sub judice* (em que o direito à liquidação respeita a factos relativamente aos quais foi instaurado inquérito criminal), o prazo de caducidade é acrescido de um ano, contado do arquivamento ou do trânsito em julgado da sentença, a Oponente só teve conhecimento da instauração do inquérito em 18 de Março de 2009, ou seja, quando se verificava já a caducidade do direito à liquidação respeitantes aos anos de 2002, 2003 e 2004.

A Juíza do Tribunal Tributário de Lisboa julgou a oposição improcedente.

Quanto à invocada notificação para além do termo do prazo da caducidade do direito à liquidação, considerou, em síntese, que o prazo de caducidade foi alargado, ao abrigo do disposto no art. 45.º, n.º 5, da LGT, introduzido pela Lei n.º 60-A/2005, de 31 de Dezembro, cuja aplicação aos prazos em curso foi determinada pelo n.º 2 do art. 57.º da mesma Lei, e entendendo que o que releva para efeito desse alargamento é a data da instauração do processo de inquérito criminal – 2003 –, independentemente da data em que o contribuinte tenha tomado conhecimento da sua instauração. Motivo por que concluiu pela não verificação do invocado fundamento de oposição.

A Oponente insurge-se contra a sentença por duas razões: primeira, que possa aplicar-se aos prazos de caducidade já em curso a extensão do prazo introduzida pelo n.º 5 do art. 45.º da LGT, aditado pela Lei n.º 60-A/2005, sendo que o n.º 2 do art. 57.º dessa Lei, que dispõe em sentido contrário, viola, não só o princípio da não retroactividade da lei fiscal, consagrado no art. 103.º, n.º 3, da CRP, como também os princípios da legalidade, da segurança jurídica e da protecção da confiança inerentes ao Estado de Direito, previstos nos arts. 1.º e 2.º da Lei Fundamental; segunda, que o alargamento do prazo da caducidade previsto no n.º 5 do art. 45.º da LGT só pode operar desde a data em que o contribuinte tem conhecimento da instauração do inquérito criminal e já não desde a data da instauração do mesmo, sendo que, «a acolher tal [último] entendimento, a Administração

tributária poderia opor, como pretende fazer no caso em apreço, a instauração de um processo de inquérito criminal decorrido já o prazo de caducidade a fim de assim conseguir recuperar o prazo para liquidar o imposto que, por inércia, não fez dentro do prazo de caducidade previsto no n.º 1 do artigo 45.º da Lei Geral Tributária».

Assim, como adiantámos em 1.7, para sabermos se a sentença fez correcto julgamento no que respeita à falta de notificação dentro do prazo de caducidade do direito à liquidação relativamente às dívidas provenientes de IRC e juros compensatórios dos anos de 2002, 2003 e 2004, as questões que cumpre apreciar e decidir são as de saber *a)* se a extensão do prazo da caducidade prevista no n.º 5 do art. 45.º da LGT, na redacção que lhe foi introduzida pela Lei n.º 60-A/2005, de 30 de Dezembro (Orçamento do Estado para o ano de 2006), pode aplicar-se aos prazos já iniciados no momento da entrada em vigor desta Lei, como prescreve o respectivo art. 57.º, n.º 2, ou se esta disposição legal tem de ter-se por inconstitucional por violação do art. 103.º, n.º 3, e dos princípios da legalidade, da segurança jurídica e da protecção da confiança inerentes ao Estado de Direito, previstos nos arts. 1.º e 2.º, todos da CRP; *b)* se, para efeitos da possibilidade de alargamento do prazo de caducidade prevista no n.º 5 do art. 45.º da LGT, releva o momento em que foi instaurado o inquérito criminal ou o momento em que o contribuinte tomou conhecimento dessa instauração e *c)* se, sendo respondidas afirmativamente as questões anteriores, deve concluir-se pela verificação da inexigibilidade das dívidas exequendas, a determinar a revogação da sentença e o julgamento de procedência da oposição à execução fiscal, com a consequente extinção da execução fiscal, no que respeita às dívidas provenientes de IRC e juros compensatórios dos anos de 2002, 2003 e 2004.

2.2.2 DA APLICABILIDADE DA EXTENSÃO DO PRAZO DA CADUCIDADE DETERMINADO PELO n.º 5 DO art. 45.º DA LGT, ADITADO PELA LEI n.º 60-A/2005

2.2.2.1 A Lei do Orçamento do Estado para 2006 (Lei n.º 60-A/2005, de 30 de Dezembro) veio introduzir no art. 45.º da LGT, que tem por epígrafe «*Caducidade do direito à liquidação*», um n.º 5, com o seguinte teor: «*Sempre que o direito à liquidação respeite a factos relativamente aos quais foi instaurado inquérito criminal, o prazo a que se refere o n.º 1 é alargado até ao arquivamento ou trânsito em julgado da sentença, acrescido de um ano*».

No caso dos autos, pese embora as dívidas que a esse propósito manifesta o Procurador-Geral Adjunto neste Supremo Tribunal Administrativo ⁽²⁾, afigura-se-nos que está estabelecido que os factos que serviram de base às liquidações que deram origem às dívidas exequendas são aqueles relativamente aos quais foi instaurado o inquérito criminal ⁽³⁾. É o que resulta da conjugação da factualidade dada como assente sob as alíneas A) a D) e H). Aliás, logo na petição inicial a Oponente arranca desse pressuposto, como resulta dos itens 13.º a 15.º e 31.º a 34.º, não tendo nessa peça processual questionado a aplicabilidade do n.º 5 do art. 45.º da LGT senão quanto à impossibilidade do alargamento do prazo aí previsto ocorrer se o contribuinte não tiver conhecimento da instauração do inquérito criminal antes do termo do prazo fixado no n.º 1 do mesmo artigo. E a Oponente reitera esse entendimento nas conclusões das alegações pré-sentenciais que submeteu aos n.ºs *xiii* e *xiv*.

2.2.2.2 Já em sede de recurso, a Oponente, para suportar a tese da inaplicabilidade do n.º 5 do art. 45.º da LGT, para além de reiterar esse fundamento, que foi desatendido na sentença, invoca um outro fundamento, qual seja o de que a extensão do prazo de caducidade aí prevista não pode aplicar-se aos prazos já em curso à data em que entrou em vigor a Lei n.º 65-A/2005, de 30 de Dezembro, *i.e.*, aos prazos de caducidade em curso em 1 de Janeiro de 2006 ⁽⁴⁾, sob pena de violação do princípio da não retroactividade da lei fiscal, consagrado no art. 103.º, n.º 3, da CRP, como também os princípios da legalidade, da segurança jurídica e da protecção da confiança inerentes ao Estado de Direito, previstos nos arts. 1.º e 2.º da Lei Fundamental.

Antes do mais, cumpre ter presente que a primeira vez que a Recorrente suscitou a questão da inconstitucionalidade do n.º 2 do art. 57.º da Lei do Orçamento do Estado – que estabelece que «*[o] disposto no n.º 5 do artigo 45.º da lei geral tributária é aplicável aos prazos de caducidade em curso à data da entrada em vigor da presente lei*» – foi em sede de recurso, pois a não colocou ao Tribunal Tributário de Lisboa. Na verdade, compulsadas a petição inicial e as alegações pré-sentenciais, verificamos que o único motivo por que a Oponente questionou a aplicabilidade da extensão do prazo de caducidade à situação *sub judice* foi o de não ter tomado conhecimento da existência do inquérito criminal antes do termo do prazo tal como este é fixado pelo n.º 1 do art. 45.º da LGT.

Pese embora a Oponente tivesse configurado a possibilidade de aplicação à situação *sub judice* do disposto no n.º 5 do art. 45.º do CPPT, para a afastar, a sentença alicerçou essa aplicação no n.º 2 do art. 57.º da Lei n.º 65-A/2005, de 30 de Dezembro, possibilidade que a Oponente não afrontara. Ou seja, a Oponente viu-se, pela primeira vez, confrontada com a referência expressa à aplicação desta norma na sentença judicial, o que sempre lhe abriria a possibilidade de suscitar agora a respectiva inconstitucionalidade.

Por outro lado, apesar de a finalidade dos recursos judiciais ser a de reapreciar a decisão recorrida mantendo-a, revogando-a ou alterando-a – não podendo, em princípio, o tribunal *ad quem* conhecer de questões novas, salvo se se tratar de questões de conhecimento oficioso –, as questões atinentes à constitucionalidade das normas aplicadas na sentença e na interpretação aí assumida, são de conhecimento oficioso (cfr. arts. 204.º, 277.º, n.º 1, e 280.º da CRP e art. 4.º, n.º 1, do Estatuto dos Magistrados Judiciais), pelo que nada obsta a que conheçamos agora da invocada inconstitucionalidade. Conhecendo:

Salvo o devido respeito, a norma do n.º 2 do art. 57.º da Lei do Orçamento do Estado para 2006 não enferma da inconstitucionalidade que lhe vem assacada por contradição com os princípios da não retroactividade da lei fiscal, da legalidade, da segurança jurídica e da protecção da confiança inerentes ao Estado de Direito.

Na verdade, aquela norma, ao determinar que a aplicação da regra introduzida no n.º 5 do art. 45.º da LGT pela referida Lei do Orçamento do Estado – de extensão do prazo de caducidade do direito à liquidação quando este acto respeita a factos relativamente aos quais foi instaurado inquérito criminal – se aplica aos prazos de caducidade em curso à data da entrada em vigor desta Lei, não determina aplicação retroactiva da lei. Já assim não seria se a norma em causa determinasse essa aplicação aos prazos que já tivessem atingido o seu termo; mas não é esse o caso. Vejamos:

Face ao n.º 1 do art. 45.º da LGT, que fixa o prazo de caducidade em quatro anos, o n.º 5 do mesmo artigo veio estabelecer, inovadoramente, um alongamento do prazo nas situações, como a *sub judice*, em que a liquidação respeita a factos relativamente aos quais foi instaurado inquérito criminal. Nessas situações, o prazo só termina um ano após o arquivamento do inquérito ou após o trânsito em julgado da sentença.

No caso, porque o prazo de caducidade do direito à liquidação relativamente ao IRC dos anos de 2002, 2003 e 2004, tal como previsto no n.º 1 do art. 45.º da LGT, ainda não se tinha esgotado em 1 de Janeiro de 2006, data em que entrou vigor a redacção do n.º 5 do mesmo artigo, introduzida pela Lei n.º 65-A/2005, de 30 de Dezembro, verifica-se uma questão de sucessão de leis no tempo.

Ora, como ensina BAPTISTA MACHADO, quando a lei nova alonga o prazo em curso, é aplicável aos prazos em curso, salientando que esta regra, constante do n.º 2 do art. 297.º do Código Civil (CC), «*não passa de uma aplicação directa dos critérios gerais do direito transitório*»; e explica: «*Com efeito, tendo o decurso global do prazo o valor de um facto constitutivo (ou extintivo) de um direito ou situação jurídica, se tal prazo ainda se encontrava em curso no momento de início de vigência da lei nova, é porque tal situação jurídica ainda não se encontrava constituída (ou extinta) neste momento. Logo, cabe à lei nova a competência para determinar os requisitos da constituição da mesma situação jurídica. Achando-se uma situação jurídica em curso de constituição, passa o respectivo processo constitutivo a ficar imediatamente subordinado à lei nova*»⁽⁵⁾.

Ou seja, quando se aplica a extensão do prazo da caducidade prevista no n.º 5 do art. 45.º da LGT aos prazos que já se encontravam em curso na data do início da vigência da norma (1 de Janeiro de 2006) isso não significa a aplicação retroactiva da nova disposição legal, porquanto o facto extintivo do direito à liquidação é duradouro (reconduzindo-se ao decurso do prazo) e não instantâneo.

Não se trata, pois, de aplicação retroactiva da lei, mas de simples aplicação do princípio geral em matéria da aplicação da lei no tempo, consagrado no art. 12.º do CC, mas que constitui uma regra geral, de que a lei vale para o futuro. A questão da aplicação retroactiva da lei apenas seria de colocar se, quando da entrada em vigor da lei nova, estivesse já esgotado o prazo face à lei antiga, o que não é o caso.

A norma do n.º 2 do art. 57.º da Lei do Orçamento do Estado para 2006 mais não faz do que replicar esta doutrina, o que, a nosso ver, até seria dispensável, pois a solução nela preconizada resultaria da aplicação das regras gerais estipuladas no art. 12.º do CC e no art. 12.º da LGT.

Aliás, é nesse sentido a jurisprudência deste Supremo Tribunal Administrativo; não a propósito do n.º 5 do art. 45.º da LGT, é certo, mas a propósito da alteração do n.º 4 do art. 45.º da LGT pelo art. 43.º da Lei n.º 32-B/2002, de 30 de Dezembro, pela qual o prazo de caducidade do direito à liquidação no caso do IVA, passou a contar-se, não «*a partir da data em que o facto tributário ocorreu*», mas «*a partir do início do ano civil seguinte àquele em que se verificou a exigibilidade do imposto*»⁽⁶⁾. A questão foi submetida ao Pleno da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, que a decidiu por acórdão de 17 de Março de 2011, proferido no processo n.º 1076/09⁽⁷⁾, onde ficou dito, na sequência da jurisprudência anterior, que a alteração do prazo é de aplicação imediata, abrangendo, assim, os prazos ainda em curso, sem que isso signifique aplicação retroactiva da nova disposição legal, porquanto o facto extintivo do direito à liquidação é duradouro (o decurso do prazo) e não instantâneo.

Regressando ao caso *sub judice*, e aplicando a doutrina que vimos de expor, podemos concluir que, para que pudesse verificar-se a invocada inconstitucionalidade do n.º 2 do art. 57.º da Lei n.º 65-A/2005,

de 30 de Dezembro, por violação do n.º 3 do art. 103.º da CRP, na interpretação que dela foi efectuada pela sentença *a quo*, seria necessário que nesta se tivesse, com base naquela norma, determinado a aplicação do n.º 5 do art. 45.º da LGT a um facto pretérito, todo ele ocorrido no domínio da vigência da lei antiga.

Ora, como deixámos já dito, quando entrou em vigor o n.º 5 do art. 45.º da LGT – em 1 de Janeiro de 2006 – ainda estavam a correr os prazos de caducidade relativamente ao IRC e aos anos de 2002, 2003 e 2004, pelo que, sendo caso disso (*i.e.*, verificando-se as circunstâncias aí previstas), havia de aplicar-se-lhes imediatamente a extensão do prazo aí prevista⁽⁸⁾.

Não há, pois, violação alguma da proibição de retroactividade tal como consagrada no art. 103.º, n.º 3, da CRP, pois da aplicação imediata do n.º 5 do art. 45.º da LGT aos prazos de caducidade em curso não resulta retroactividade alguma; nem, conseqüentemente, violação de qualquer outro princípio constitucional, designadamente os da legalidade, da segurança jurídica e da protecção da confiança inerentes ao Estado de Direito.

Improcede, pois, a invocada inconstitucionalidade.

2.2.2.3 Resta-nos averiguar se, como alega a Recorrente, para efeitos da possibilidade de alargamento do prazo de caducidade prevista no n.º 5 do art. 45.º da LGT, só pode relevar o momento em que o contribuinte tomou conhecimento dessa instauração e já não o momento em que foi instaurado o inquérito criminal. Isto porque, a não ser assim, «*a Administração tributária poderia opor, como pretende fazer no caso em apreço, a instauração de um processo de inquérito criminal decorrido já o prazo de caducidade a fim de assim conseguir recuperar o prazo para liquidar o imposto que, por inércia, não fez dentro do prazo de caducidade previsto no n.º 1 do artigo 45.º da Lei Geral Tributária*».

Salvo o devido respeito, não tem razão a Recorrente.

Na verdade, a tese que defende parte de um pressuposto que não se observa, qual seja o de que o inquérito foi instaurado depois de estar decorrido o prazo de caducidade do direito à liquidação (tal como previsto no n.º 1 do art. 45.º da LGT).

Ora, não foi assim. Como bem registou a Juíza do Tribunal *a quo*, o inquérito criminal foi instaurado em 2003, como resulta da sua identificação numérica (1596/03.OJFLSB), motivo por que não pode afirmar-se que, nessa data, já estavam findos os prazos de caducidade do direito de liquidação respeitantes ao IRC dos anos de 2002, 2003 e 2004; e, muito menos, que o prazo da caducidade destes tributos se “reabriu” para além do termo do prazo de caducidade. Sempre salvo o devido respeito, não faz sentido esgrimir o argumento da reabertura de um prazo de caducidade quando esse prazo ainda não fechou.

Como também bem se salientou na sentença, ainda que o inquérito criminal tivesse sido arquivado em 2009, imediatamente após a constituição como arguido referida na alínea E) dos factos provados, sempre haveria de considerar-se que a notificação das liquidações de IRC dos anos de 2002, 2003 e 2004, efectuada em 2010, o foi dentro do prazo de caducidade do direito à liquidação tal como fixado no n.º 5 do art. 45.º da LGT. Na verdade, o prazo de caducidade ainda não havia decorrido à data da notificação da liquidação, uma vez que nessa altura o processo de inquérito ainda se encontrava pendente e o prazo só termina um ano após o seu arquivamento ou o trânsito em julgado da sentença.

Em conclusão, bem andou a sentença recorrida ao julgar improcedente a oposição à execução fiscal, uma vez que nada permite concluir – antes pelo contrário – que se verifique o fundamento de oposição à execução fiscal invocado pela Executada.

2.2.3 CONCLUSÕES

Preparando a decisão, formulamos as seguintes conclusões:

I - O n.º 5 do art. 45.º da LGT, aditado pela Lei n.º 65-A/2005, de 30 de Dezembro (Orçamento do Estado para 2006), veio estabelecer que, quando o direito à liquidação respeite a factos relativamente aos quais foi instaurado inquérito criminal, o prazo a que se refere o n.º 1 daquele artigo é alargado até ao arquivamento ou ao trânsito em julgado da sentença, acrescido de um ano.

II - Nos termos do disposto no n.º 2 do art. 57.º da Lei n.º 65-A/2005 (que consagra solução que resultaria já do art. 12.º do CC e 12.º da LGT), essa extensão do prazo é aplicável aos prazos de caducidade em curso à data de entrada em vigor daquela lei, ou seja, em 1 de Janeiro de 2006.

III - A aplicação imediata do n.º 5 do art. 45.º do LGT, determinada pelo n.º 2 do art. 57.º da Lei n.º 65-A/2005, não consubstancia uma aplicação retroactiva daquela disposição legal, pois o facto extintivo do direito a liquidar não é instantâneo, uma vez que o efeito extintivo do direito de liquidar apenas opera no termo do prazo e este estava ainda em curso à data da entrada em vigor da lei nova; só assim não seria caso determinasse a aplicação da nova regra os prazos já findos.

IV - A data relevante para os efeitos da aplicação do n.º 5 do art. 45.º da LGT é a da instauração do inquérito criminal e não aquela em que o contribuinte tomou conhecimento dessa instauração.

3. DECISÃO

Face ao exposto, os juizes da Secção do Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo acordam, em conferência, em negar provimento ao recurso.

Custas pela Recorrente.

Lisboa, 21 de Outubro de 2015. — *Francisco Rothes* (relator) — *Aragão Seia* — *Ascensão Lopes*.

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

(²) Que propôs que os autos sejam devolvidos à 1.ª instância para ampliação da matéria de facto, no sentido de apurar se «se os factos em inquérito foram os mesmos em que se fundou a liquidação objecto de opposição».

(³) Se não estivessem, então sim, haveríamos de seguir a proposta do parecer do Ministério Público, como o fez já este Supremo Tribunal Administrativo no acórdão de 1 de Outubro de 2014, proferido no processo n.º 178/14, ainda não publicado no jornal oficial, mas disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/c010887b851997fa80257d6c002f7d96>.

(⁴) O art. 108.º da Lei n.º 65-A/2005, de 30 de Dezembro, estabelece como data para a entrada em vigor desta Lei o dia 1 de Janeiro de 2006.

(⁵) Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador, Almedina, 1983, págs. 242/243, sendo que nos permitimos substituir as abreviaturas usadas no texto original.

(⁶) Vide, sem preocupação de exaustividade, os seguintes acórdão da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

– de 26 de Novembro de 2008, proferido no processo com o n.º 598/08, publicado no Apêndice ao Diário da República de 11 de Fevereiro de 2009 (<http://www.dre.pt/pdfgratiasac/2008/32240.pdf>), págs. 1362 a 1369, com texto integral também disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/3ac9ecec6143625d8025751500418930>;

– de 20 de Maio de 2009, proferido no processo com o n.º 293/09, publicado no Apêndice ao Diário da República de 30 de Setembro de 2009 (<http://www.dre.pt/pdfgratiasac/2009/32220.pdf>), págs. 774 a 776, com texto integral também disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/8d3978939f694efd802575c2004faca9>;

– de 25 de Junho de 2009, proferido no processo com o n.º 1109/09, publicado no Apêndice ao Diário da República de 30 de Setembro de 2009 (<http://www.dre.pt/pdfgratiasac/2009/32220.pdf>), págs. 1044 a 1048, com texto integral também disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/917bec6606b37648802575e7004e7961>;

– de 25 de Maio de 2010, proferido no processo n.º 115/10, publicado no Apêndice ao Diário da República de 30 de Março de 2011 (<http://www.dre.pt/pdfgratiasac/2010/32220.pdf>), págs. 770 a 774, também disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/294c22cb144c7e9580257727004bf4fa>;

– de 15 de Setembro de 2010, proferido no processo n.º 545/10, publicado no Apêndice ao Diário da República de 1 de Abril de 2011 (<http://www.dre.pt/pdfgratiasac/2010/32230.pdf>), págs. 1377 a 1379, também disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/3dbe240b34a26791802577a500334176>.

(⁷) Publicado no Apêndice ao Diário da República de 18 de Agosto de 2011 (<http://www.dre.pt/pdfgratiasac/2011/32410.pdf>), págs. 11 a 14, também disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/deb8a6f77839e5438025785c0036c28c>.

(⁸) Neste sentido, vide os seguintes acórdãos da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

– de 2 de Julho de 2008, proferido no processo n.º 343/08, publicado no Apêndice ao Diário da República de 7 de Novembro de 2008 (<http://www.dre.pt/pdfgratiasac/2008/32230.pdf>), págs. 818 a 820, também disponível em

– de 10 de Fevereiro 2010, proferido no processo n.º 1086/09, publicado no Apêndice ao Diário da República de 24 de Março de 2011 (<http://www.dre.pt/pdfgratiasac/2010/32210.pdf>), págs. 312 a 321, também disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/5c815cd8c2a55454802576cb004c418c>;

– de 1 de Outubro de 2014, proferido no processo n.º 178/14, ainda não publicado no jornal oficial, mas disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/c010887b851997fa80257d6c002f7d96>.

Acórdão de 21 de Outubro de 2015.

Assunto:

IVA. TOS.

Sumário:

Os artigos 9.º, n.º 1, 73.º, 78.º, primeiro parágrafo, alínea a), e 79.º, primeiro parágrafo, alínea c), da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, devem ser interpretados no sentido de que o montante das taxas, como as que estão em causa no processo principal, que é pago aos municípios pela sociedade concessionária da rede de distribuição de gás em virtude da utilização do domínio público dos referidos municípios e que é repercutido em seguida por essa sociedade noutra sociedade, responsável pela comercialização do gás, e depois por esta nos consumidores finais,

deve ser incluído no valor tributável do imposto sobre o valor acrescentado aplicável à prestação efetuada pela primeira dessas sociedades à segunda, nos termos do artigo 73.º dessa diretiva (o texto deste sumário coincide com o texto do sumário do acórdão do TJUE proferido no Processo n.º C-256/14).

Processo n.º 1824/13-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: A....., SA.

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

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

A Fazenda Pública, inconformada, recorreu da sentença do TAF de Viseu, datada de 31 de Agosto de 2013, que julgou procedente a impugnação judicial que tinha por objecto o acto de autoliquidação de IVA, referente a Fevereiro de 2012, na parte em que incide sobre as taxas de ocupação do subsolo pagas às autarquias locais e repercutidas nos consumidores finais de gás natural, no valor de € 14.718,30, que contra si havia intentado “A....., SA”, anulando o acto de autoliquidação do IVA referente a Fevereiro de 2012, embora por lapso na matéria de facto e na decisão se faça referência a Janeiro de 2012, na parte em que incide sobre as taxas de ocupação do subsolo pagas às autarquias locais e repercutidas nos consumidores finais de gás natural.

Alegou, tendo concluído como segue:

A) Vem o presente recurso da sentença que julgou procedente por provada a presente impugnação.

B) Está patente na decisão que: “Em face de todo o exposto, não pode ser acolhida a tese propugnada pela AT na informação vinculativa que serviu de base ao indeferimento da reclamação graciosa da autoliquidação do IVA.

Não está em causa a aplicação extensiva do nº2 do artigo 2º do CIVA à impugnante, mas antes a circunstância de, em virtude da exclusão das TOS do âmbito de incidência do imposto operado por esta disposição, o débito das mesmas TOS aos clientes estar igualmente excluído de tributação.

O tratamento uniforme entre todas as operações e agentes económicos constitui um imperativo legal por força do princípio da neutralidade do IVA que está na essência desse imposto.

Por outro lado, não está em discussão a aplicabilidade da alínea c) do nº6 do artigo 16º do CIVA para excluir as TOS da base de incidência do imposto.

De resto, a repercussão do valor das TOS é uma operação meramente financeira que nem sequer constitui uma actividade económica na acepção do artigo 9º, nº1 da Directiva do IVA, daí que não caiba no âmbito de incidência do imposto.”.

C) Contudo, a Fazenda Pública não pode conformar-se com tal decisão.

D) A impugnante é concessionária do serviço público de distribuição de gás natural e dos seus gases de substituição na Zona Centro Interior, ao abrigo do contrato de concessão, aprovado pela Resolução do Conselho de Ministros nº98/2008, Diário da República nº119 1ª série, de 23-06-2008;

E) Na cláusula 7ª, nºs 2 e 3 do referido contrato estabelece-se que: “Assiste à Concessionária o direito de repercutir sobre os utilizadores das suas infra-estruturas, quer se trate de entidades comercializadoras de gás ou de consumidores finais, o valor integral de quaisquer taxas, (...) incluindo as taxas de ocupação do subsolo cobradas pelas autarquias locais.”;

F) É Jurisprudência assente que é de qualificar como taxa, por ter natureza sinalagmática, o tributo liquidado por um município como contrapartida pela utilização do subsolo com tubos e condutas de gás;

G) O cumprimento das obrigações declarativa e de pagamento foi de encontro à informação vinculativa da DSIVA solicitada pela própria impugnante, que mereceu despacho de 03-08-2011;

H) Os contratos de concessão entre o Estado e os concessionários não são tributados em sede de IVA por força do nº2 do art.º 2º do CIVA, uma vez que são operações praticadas no âmbito dos poderes de autoridade do Estado;

I) A repercussão da TOS ao cliente final não é por si só uma actividade económica, contudo, sempre terá de integrar o valor tributável sujeito a IVA, por imperativo legal;

J) Quer dos art.ºs 73º e 78º da Directiva 2006/112 de 28 de Novembro de 2006, quer do art.º 16º, nºs 1 e 5 alínea a) do CIVA se retira que o valor tributável das transmissões de bens e das prestações de serviços sujeitas a imposto é o valor da contraprestação obtida ou a obter do adquirente, do destinatário ou de um terceiro, incluindo os impostos, direitos, taxas e outras imposições, com excepção do próprio imposto sobre o valor acrescentado;

K) Atente-se ao Ofício-Circulado 30127 da DSIVA, de 13-05-2011, concernente às taxas de recursos hídricos que preconiza que: “A repercussão, sobre o utilizador final, do encargo económico que a taxa representa, nos termos do artigo 5.º do Decreto-Lei n.º 97/2008, de 11 de Junho, incluído na factura emitida pelas entidades exploradoras/distribuidoras dos recursos hídricos, constitui, ainda que discrimi-

nado, parte do valor tributável da operação, nos termos da alínea a) do n.º 5 do artigo 16º do Código do IVA. Sobre esta incide IVA à taxa reduzida (6% no Continente e 4% nas Regiões Autónomas dos Açores e da Madeira), por inclusão na verba 1.7 da Lista I anexa ao CIVA, sem prejuízo da aplicação de taxa diferente a outros bens ou serviços que possam ser discriminados na factura, devendo ser observadas as regras de facturação previstas no Código do IVA, designadamente, no seu artigo 36.º”;

L) Deve também chamar-se à colação o Acórdão do STA de 21-09-2011, processo n.º 766/09, relativo ao Imposto sobre veículos (antigo IA), que remete para o Acórdão do TJUE de 28.07.2011, proferido no Processo n.º C-106/10 cuja posição é a de que: “Um imposto como o imposto sobre veículos em causa no processo principal, cujo facto gerador está directamente ligado à entrega de um veículo abrangido pelo âmbito de aplicação deste imposto e que é pago pelo fornecedor desse veículo, integra-se no conceito de «impostos, direitos aduaneiros, taxas e demais encargos», na acepção do artigo 78.º primeiro parágrafo, alínea a), da Directiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de Novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, e deve, em aplicação desta disposição, ser incluído no valor tributável em imposto sobre o valor acrescentado da entrega do referido veículo”;

M) É pois inquestionável que também a taxa de ocupação de subsolo repercutida aos clientes faz parte da contraprestação obtida pelos serviços prestados e o seu facto gerador está directamente ligado à prestação dos serviços (pois sem o seu pagamento ao Estado a concessionária estaria inabilitada a fornecê-los), pelo que terá de ser englobada no valor tributável e como tal ser sobre ela aplicada a taxa de IVA correspondente;

N) A sentença recorrida assenta maioritariamente a sua fundamentação no princípio da neutralidade fiscal, contudo, o presente recurso contrapõe o princípio da legalidade, visto que a TOS não consubstancia uma operação económica da concessionária para o cliente final, no entanto, esta será englobada, por força de lei (art.º 16º, n.º5 alínea a) do CIVA), no valor tributável sujeito à taxa de IVA;

O) Padece, assim, a sentença recorrida de erro de julgamento, pois não se procedeu a uma análise exaustiva dos factos e da sua subsunção ao direito, sendo que teria de redundar na aplicação da norma vinda de referir;

P) Após a entrada em vigor do ETAF e CPTA, passou-se de um contencioso de mera anulação, fortemente imitador dos poderes de decisão do juiz e destinado à mera defesa da legalidade, para um contencioso de plena jurisdição, que proporciona uma tutela jurisdicional mais efectiva, aumentando-se os poderes de cognição do juiz;

Q) Deve constar da sentença: a identificação das partes e do objecto em litígio, a fixação das questões a solucionar, a fundamentação, discriminando os factos provados e a aplicação do direito, culminando com a decisão, à luz do art.º 607º do CPC;

R) Salvo o devido respeito, entendemos que a sentença recorrida peca na aplicação do direito, visto que se impunha a alusão ao art.º 16º, n.º5 alínea a) do CIVA e como tal a improcedência da presente impugnação.

Termos em que, deve ser dado provimento ao presente recurso, ordenando-se, em consequência, a substituição da douda sentença recorrida, por outra em que, após a análise do seu mérito, se julgue improcedente, por não provada, a presente impugnação, com as legais consequências.

Contra-alegou a recorrida, tendo concluído:

1. Bem andou o Mmo. Juiz a quo ao decidir que não há lugar à incidência de IVA sobre as TOS refaturadas ou redebitadas pela Recorrida aos seus clientes ao abrigo do contrato de concessão com o Estado Português e nos termos regulamentados pela ERSE.

2. Contrariamente ao que alega a AT, não se aplica o disposto no artigo 78.º, alínea a) da Directiva do IVA e no artigo 16º n.º 5, alínea a) do CIVA para incluir as TOS redebitadas aos clientes no valor tributável de IVA.

3. Com efeito, inexistente uma relação direta – “um nexa direto e necessário entre o serviço prestado e contravalor recebido”, como referiu o Advogado-Geral do TJUE nas conclusões apresentadas no processo n.º C-246/08 - entre o recebimento das TOS dos clientes e uma prestação que lhes seja dirigida pela Recorrida, havendo apenas, e no limite, um nexa incidental e indireto.

4. Se as TOS não forem pagas às autarquias locais, a consequência é apenas a constituição de uma dívida, sem qualquer efeito legal sobre o contrato de concessão com o Estado Português ou sobre a licença de comercialização de gás natural de último recurso concedida pela DGEG — Direção-Geral de Energia e Geologia, ou seja, o não pagamento prévio não constitui obstáculo legal ao exercício de qualquer atividade por parte da concessionária.

5. A cobrança e pagamento das TOS é meramente incidental ou lateral à atividade da Recorrida e não um pressuposto desta, já que é um tributo local cujo pagamento não constitui requisito prévio ou condição de legalidade para exercício das atividades concessionadas (distribuição de gás) e licenciadas (comercialização de gás).

6. Acresce que a base tributável de IVA tem subjacente uma ideia de sinalagmaticidade e só pode ser constituída por aquilo que seja a contrapartida efetivamente obtida pelo sujeito passivo do destina-

tário do bem ou adquirente do serviço, sendo que as TOS repercutidas aos clientes não representam a contraprestação de uma transação praticada pela Recorrida a favor daqueles (cfr. artigo 73º da Directiva do IVA e artigo 16º, n.º 1 do CIVA).

7. As atividades da Recorrida estão sujeitas a regulação e, por conseguinte, a remuneração a receber dos clientes (comercializadoras e consumidores finais) é constituída exclusivamente por tarifas fixadas pela ERSE, sendo que as TOS não se integram nas referidas tarifas.

8. Por outro lado, o facto gerador específico das TOS, que é a utilização individualizada do subsolo pela Recorrida para instalação da rede de gás, está totalmente desligado do facto gerador de IVA (v.g. fornecimento de gás), sendo que, à luz da jurisprudência do TJUE, se os dois factos tributários são distintos e estão totalmente dissociados entre si, como é o caso, não existe onexo direto entre o tributo e a transação cuja existência é indispensável à inclusão do primeiro na base tributável de IVA.

9. Sem prejuízo do exposto, deve sempre reconhecer-se que a incidência de IVA sobre o redêbitos das TOS atenta contra o princípio da neutralidade que rege o sistema comum do IVA, como bem decidiu o Mmo. Juiz a quo.

10. Se num primeiro momento - o da liquidação pelo sujeito ativo das taxas - as TOS não estão sujeitas a IVA por força do disposto no artigo 2º, n.º 2 do CIVA, o redêbitos do valor exato destas taxas, sem qualquer margem ou valor acrescentado, como in casu sucede, também deve beneficiar da não sujeição a imposto.

11. A AT tem sufragado a tese de que a natureza da despesa incorrida pelo sujeito passivo, bem como o enquadramento desta em sede de IVA, têm reflexos no tratamento em sede de IVA da operação subsequente de redêbitos da despesa, sendo que pode não haver lugar à sujeição a IVA da despesa redebitada se, se verificarem certos condicionalismos.

12. No caso concreto, estão demonstrados todos os pressupostos de exclusão da tributação em IVA dos redêbitos de despesas exigidos pela AT nas várias instruções administrativas citadas nos autos: (i) a despesa sujeita a refaturação não está sujeita a IVA; (ii) nas faturas emitidas pela Recorrida aos seus clientes consta a discriminação do valor das TOS, com a indicação do município que as cobra e o respetivo montante; (iii) o montante redebitado ou refaturado corresponde apenas ao valor efetivamente pago às autarquias.

13. Do ponto de vista da essência e da natureza conceptual do IVA e, bem assim, do princípio da neutralidade e da uniformidade do IVA, é inadmissível tributar uma despesa que está fora do campo de incidência do IVA apenas pelo facto de o seu montante ser repercutido, ainda mais quando nesta operação de redêbitos não é acrescentada qualquer margem nem, verdadeiramente, qualquer valor (cfr. os considerandos n.º 5 e 7 da Directiva do IVA).

14. Decorre da jurisprudência do TJUE que o princípio da neutralidade, estruturante deste imposto harmonizado, é tributário de uma lógica de igualdade, obrigando a que determinada prestação de serviços/transmissão de bens, independentemente da qualidade e/ou quantidade do(s) respetivo(s) prestador(es), i.e. da natureza ou do número de sujeitos existentes numa dada cadeia produtiva, receba tratamento idêntico/uniforme em sede de IVA (cfr. Acórdãos n.º C-216/97, de 07/09/1999, caso Gregg n.º C-29/08, de 29/10/2009, caso Skatteverket vs. AB SKF; n.º C-141/00, de 10/02/2002, caso Ambulanter Pflegedienst Kügler GmbH, vs. Finanzamt für Körperschaften / in Berlin; n.º C-481/98, de 03/05/2001, caso Comissão vs. República Francesa; Conclusões da Advogada-Geral Juliane Kokott no processo n.º C-357/07, caso TNT Post UK Ltd).

15. No âmbito comunitário, cumpre ainda realçar que no recente Acórdão do TJUE n.º C-224/11, de 17/01/2013, no caso BGZ Leasing foi defendida de forma clara a doutrina de que o princípio da neutralidade do IVA impõe que o tratamento em IVA de uma determinada despesa (não sujeição ou isenção) deve ser mantido quando o montante exato dessa despesa — como acontece no caso das TOS — é refaturado a um terceiro.

16. Por fim, não é pelo facto de o Tribunal não ter utilizado na fundamentação da sua decisão uma norma que a AT entendia ser aplicável, embora nunca antes a tenha invocado, que há erro de julgamento, até porque constitui princípio geral de direito que o juiz não está vinculado às alegações das partes no tocante ao direito (iura novit curia).

Termos em que deve ser negado provimento ao presente recurso, por não provado, com a consequente manutenção, na íntegra, da sentença recorrida.

Requer-se ainda seja ordenado, nos termos do disposto no artigo 267º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia, no caso de V. Exas. entenderam que é necessário à boa decisão da causa, o reenvio prejudicial para o TJUE tendo em vista o esclarecimento das questões supra identificadas.

O Ministério Público, notificado pronunciou-se pela procedência do recurso com a consequente revogação da sentença recorrida. Levantou contudo a hipótese de se justificar, previamente à decisão do presente recurso, o reenvio prejudicial para o Tribunal de Justiça da União Europeia, para apreciação da questão da admissibilidade da inclusão das TOS no valor tributável para efeitos de IVA, face ao disposto no artº 78º alínea a) da Directiva 2006/112/CE.

Elaborou-se acórdão, datado de 02 de Julho de 2014, mediante o qual se suscitou ao TJUE o reenvio prejudicial, formulando-se as seguintes questões:

I-O Direito da União, em especial o disposto no artigo 78º, alínea a) da Directiva 2006/112/CE, opõe-se a que, a TOS paga pela distribuidora de Gás seja repercutida no consumidor final, em singelo e de forma autónoma, relativamente ao preço que este paga pelo gás consumido, isto é, sem ser incluída nesse preço?

Se se concluir por uma resposta negativa a esta primeira questão suscita-se ainda a seguinte questão:

II-O Direito da União, em especial o disposto nos artigos 73º a 79º da Directiva 2006/112/CE, opõe-se a que, a TOS paga pela distribuidora de Gás quando repercutida no consumidor final, em singelo e de forma autónoma, relativamente ao preço que este paga pelo gás consumido, não seja considerada valor tributável?

Entretanto o TJUE deu a conhecer a este Supremo Tribunal que havia decidido no seu Processo n.º C-256/14, por acórdão datado de 11/06/2015, um reenvio prejudicial que lhe havia sido dirigido, tirando a seguinte doutrina:

“Os artigos 9.º, n.º 1, 73.º, 78.º, primeiro parágrafo, alínea a), e 79.º, primeiro parágrafo, alínea c), da Directiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, devem ser interpretados no sentido de que o montante das taxas, como as que estão em causa no processo principal, que é pago aos municípios pela sociedade concessionária da rede de distribuição de gás em virtude da utilização do domínio público dos referidos municípios e que é repercutido em seguida por essa sociedade noutra sociedade, responsável pela comercialização do gás, e depois por esta nos consumidores finais, deve ser incluído no valor tributável do imposto sobre o valor acrescentado aplicável à prestação efetuada pela primeira dessas sociedades à segunda, nos termos do artigo 73.º dessa diretiva.”

Mais solicitou que se informasse se o reenvio que lhe havia sido dirigido no âmbito dos presentes autos ainda mantinha a sua utilidade.

Ouidas as partes e o Ministério Público quanto a esta questão nada disseram, pelo que, por despacho de fls. 241, ordenou-se que se informasse aquele TJUE de que o reenvio suscitado no âmbito dos presentes autos já não mantinha utilidade, o que veio a determinar o cancelamento do reenvio suscitado nos presentes autos, cfr. fls. 247 e 248.

Seguidamente os autos foram com vista ao Ministério Público que emitiu parecer no sentido do provimento do recurso, face à doutrina constante daquele acórdão do TJUE.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

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

1 - A Impugnante é concessionária em regime de exclusivo do serviço público essencial da rede de distribuição de gás natural e dos seus gases de substituição na Zona Centro Interior cfr. a minuta do contrato de concessão que foi aprovada pela Resolução do Conselho de Ministros n.º 98/2008, publicada no D.R., 1.ª série, n.º 119, de 23.06.2008 e integralmente disponível para consulta em www.dgeg.pt.

2 - A cláusula 7ª do contrato de concessão entre o Estado e a Impugnante, sob a epígrafe “Direitos e obrigações da Concessionária”, enuncia no seu n.º 2: “Assiste à Concessionária o direito de repercutir sobre os utilizadores das suas infra-estruturas, quer se trate de entidades comercializadoras de gás ou de consumidores finais, o valor integral de quaisquer taxas, independentemente da sua designação, desde que não constituam impostos directos, que lhe venham a ser cobrados por quaisquer entidades públicas, directa ou indirectamente atinentes à distribuição de gás, incluindo as taxas de ocupação do subsolo cobradas pelas autarquias locais”.

3 - Estabelece o n.º 3 da cláusula 7ª do contrato de concessão: “Na sequência do estabelecido no n.º 2 e no que respeita às taxas de ocupação do subsolo a liquidar pelas autarquias locais que integram a área da concessão, os valores pagos pela Concessionária em cada ano civil serão repercutidos por município, sobre as entidades comercializadoras utilizadoras das infra-estruturas ou sobre os consumidores finais servidos pelas mesmas nos termos a definir pela ERSE”.

4 - Na sequência da regulamentação efectuada pela ERSE, conforme previsto no n.º 3 da cláusula 7ª do contrato de concessão, a Impugnante passou a repercutir aos seus clientes as TOS liquidadas e pagas às autarquias integradas na sua área de concessão.

5 - A Impugnante repercute as TOS mediante a inclusão na factura emitida aos clientes de uma rubrica adicional, autónoma, contendo o valor do tributo (que corresponde àquilo que foi efectivamente pago, como impõe o contrato de concessão) e a indicação do município a que a TOS respeita.

6 - Os valores concernentes às TOS são registados pela Impugnante em contas de terceiros apropriadas.

7 - Na sequência da informação vinculativa emanada pela DSIVA em 03.08.2011, a Impugnante procedeu à liquidação de IVA sobre o montante das TOS respeitante a Janeiro de 2012, e obteve um montante de imposto de € 14.718,30.

8 - A Impugnante apresentou reclamação graciosa da autoliquidação referida no n.º anterior, a qual foi indeferida com base no entendimento constante da aludida informação vinculativa.

Nada mais se julgou provado.

Há agora que conhecer do recurso que nos vem dirigido.

A questão que vem colocada a este Supremo Tribunal pelas partes encontra-se perfeitamente sintetizada pela recorrida nas suas contra-alegações de recurso, logo no segmento introdutório do corpo dessas mesmas contra-alegações, e é a seguinte:

“A questão controvertida nestes autos é de natureza meramente jurídica e prende-se com a incidência de Imposto Sobre o Valor Acrescentado (“IVA”) sobre as Taxas Municipais de Ocupação do Subsolo (“TOS”) repercutidas, redebitadas ou refaturadas pela ora Recorrida nas entidades Comercializadoras de gás natural e nos consumidores finais, ao abrigo da faculdade que lhe é conferida pela cláusula 7ª, n.ºs. 2 e 3 e do ponto n.º 8 do contrato de concessão da atividade de distribuição de gás natural celebrado com o Estado Português”.

Esta questão surge no âmbito do presente processo precisamente porque a recorrida/impugnante discordava do entendimento da Administração Tributária de que sobre a repercussão de tais taxas deveria incidir o Imposto Sobre o Valor Acrescentado. A mesma recorrente/impugnante fundamentava a sua posição (de não incidência do imposto) nos seguintes argumentos:

(I) falta denexo directo das TOS com uma operação tributável;

(II) ausência de substância económica da repercussão;

(III) natureza da despesa debitada e respectivo tratamento em sede de IVA;

(IV) necessidade de respeito pelo princípio da neutralidade que norteia todo o sistema comum do imposto, verdadeiro princípio fundamental em matéria de IVA.

O referido acórdão do TJUE respondeu a todas estas questões colocadas pela recorrida/impugnante em sentido negativo e terminou a concluir pela necessária incidência do Imposto Sobre o Valor Acrescentado sobre aquela repercussão das TOS, quer sobre as empresas distribuidoras, quer sobre os consumidores finais.

E fê-lo com os seguintes argumentos:

“28 No tocante ao mérito, com as suas duas questões, que importa examinar em conjunto, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se os artigos 9.º, n.º 1, 73.º, 78.º, primeiro parágrafo, alínea a), e 79.º, primeiro parágrafo, alínea c), da diretiva IVA devem ser interpretados no sentido de que o montante das taxas, como as que estão em causa no processo principal, pago aos municípios pela sociedade concessionária da rede de distribuição de gás pela utilização do domínio público dos referidos municípios e que é repercutido em seguida por essa sociedade noutra sociedade, responsável pela comercialização do gás, e depois por esta última nos consumidores finais, devem ser incluídos no valor tributável do IVA aplicável à prestação realizada pela primeira dessas sociedades à segunda.

29 Segundo o artigo 78.º, primeiro parágrafo, alínea a), da diretiva IVA, o valor tributável inclui as taxas e demais encargos, com exceção do próprio IVA. O Tribunal de Justiça já precisou que, para que uma taxa se possa incluir no valor tributável do IVA, ainda que não represente qualquer valor acrescentado e não constitua a contrapartida económica da transmissão de bens ou da prestação de serviços, deve ter umnexo directo com essa transmissão ou prestação e que a questão de saber se o facto gerador da referida taxa coincide com o do IVA é um elemento determinante para demonstrar a existência de tal nexov., neste sentido, acórdãos De Danske Bilimportører, C-98/05, EU:C:2006:363, n.º 17; Comissão/Polónia, C-228/09, EU:C:2010:295, n.º 30; Comissão/Austria, C-433/09, EU:C:2010:817, n.º 34; e TVI, C-618/11, C-637/11 e C-659/11, EU:C:2013:789, n.os 37 e 39).

30 No caso em apreço, resulta da decisão de reenvio que as TOS são pagas pela B..... aos municípios previamente à operação sujeita a IVA entre a B..... e a sociedade responsável pela comercialização do gás aos consumidores, e independentemente dessa operação, como contrapartida pela utilização do domínio público municipal decorrente da implantação neste de infraestruturas da rede de gás que a B..... explora. Esta repercute, em seguida, o montante das TOS na sociedade responsável pela comercialização do gás quando lhe fatura a utilização das referidas infraestruturas para o fornecimento do gás aos consumidores.

31 Daqui decorre que as TOS não representam valor acrescentado e não constituem a contrapartida económica da operação sujeita a IVA que ocorre entre a sociedade concessionária da rede de distribuição de gás e a sociedade responsável pela comercialização do gás e que o facto gerador dessas TOS não coincide com o do IVA, pelo que as TOS não têmnexo directo com essa operação.

32 Por conseguinte, as TOS não são taxas que devam ser incluídas no valor tributável do IVA, nos termos do artigo 78.º, primeiro parágrafo, alínea a), da diretiva IVA.

33 Acresce que, ao repercutir o montante das TOS na sociedade responsável pela comercialização do gás na faturação que lhe faz pela utilização das referidas infraestruturas para o fornecimento de gás aos consumidores, a B..... não repercute as TOS, enquanto tais, mas o preço da utilização do domínio público municipal. Esse preço faz parte do conjunto dos custos suportados pela B..... e que entra no preço da sua prestação, a pagar pela sociedade responsável pela

comercialização do gás. O facto de, em conformidade com o contrato de concessão, o montante das TOS ser objeto de uma rubrica separada na fatura emitida pela B..... e em seguida nas faturas remetidas pela sociedade responsável pela comercialização do gás aos consumidores é, a este respeito, irrelevante.

34 Consequentemente, o montante das TOS constitui um elemento da contrapartida obtida pela B..... da sociedade responsável pela comercialização do gás pela sua prestação, que indiscutivelmente constitui uma «atividade económica», na aceção do artigo 9.º, n.º 1, da diretiva IVA. Em conformidade com o artigo 73.º desta diretiva, esse montante deve, por conseguinte, ser incluído no valor tributável do IVA dessa prestação.

35 Por outro lado, o montante das TOS não pode ser excluído do valor tributável desta última prestação com fundamento no artigo 79.º, primeiro parágrafo, alínea c), da diretiva IVA, uma vez que esse montante não é cobrado como reembolso de despesas efetuadas em nome e por conta da sociedade responsável pela comercialização do gás ou dos consumidores, mas como contrapartida pelo custo da utilização do domínio municipal suportado pela B..... em virtude da sua atividade.

36 Ao invés do que esta última alega, a inclusão do montante das TOS no valor tributável do IVA aplicável à prestação que a mesma efetua à sociedade responsável pela comercialização do gás não é contrária ao princípio da neutralidade fiscal, que se opõe a que as entregas de bens ou prestações de serviços semelhantes, que estão em concorrência entre si, sejam tratadas de maneira diferente do ponto de vista do IVA (v., neste sentido, acórdão BGŻ Leasing, C-224/11, EU:C:2013:15, n.º 65 e jurisprudência referida).

37 Com efeito, nos termos do artigo 13.º, n.º 1, primeiro parágrafo, da diretiva IVA, os municípios não são considerados sujeitos passivos de IVA quando cobram taxas como as TOS, ao passo que, por aplicação do artigo 9.º da referida diretiva, as sociedades como a B..... são consideradas sujeitos passivos de IVA quando exercem «atividades económicas», na aceção dessa disposição. Por outro lado, como decorre das conclusões constantes dos n.os 31, 33 e 34 do presente acórdão, a cobrança das TOS pelos municípios e a cessão, pela B..... à sociedade responsável pela comercialização do gás, do direito de utilizar a rede de gás que aquela explora mediante o pagamento de uma contrapartida que integra o montante das TOS não constituem «operações semelhantes».

38 Em face de todas as considerações precedentes, importa responder às duas questões submetidas que os artigos 9.º, n.º 1, 73.º, 78.º, primeiro parágrafo, alínea a), e 79.º, primeiro parágrafo, alínea c), da diretiva IVA devem ser interpretados no sentido de que o montante das taxas, como as que estão em causa no processo principal, que é pago aos municípios pela sociedade concessionária da rede de distribuição de gás em virtude da utilização do domínio público dos referidos municípios e que é repercutido em seguida por essa sociedade noutra sociedade, responsável pela comercialização do gás, e depois por esta nos consumidores finais, deve ser incluído no valor tributável do IVA aplicável à prestação efetuada pela primeira dessas sociedades à segunda, nos termos do artigo 73.º dessa diretiva.”

Cabendo ao TJUE a interpretação mais autorizada das normas da União em caso de dúvidas quanto à sua interpretação, e sabendo nós, como já anteriormente se referiu no acórdão datado de 02/07/2014, que no essencial o artigo 16º, n.º 5, alínea a) do CIVA reproduz o teor do artigo 78º, alínea a) da Diretiva 2006/112/CE, não podemos deixar de acatar esta doutrina resultante deste acórdão do TJUE e, nessa medida, concluir pelo acerto da posição e interpretação das normas legais em apreço defendida pela Administração Tributária, o que determina, não só o provimento do presente recurso, mas também a improcedência desta mesma impugnação.

Assim, e respondendo também nós à questão colocada pela recorrida/impugnante nas suas contra-alegações temos que concluir que, por força dos preceitos legais vigentes à data das liquidações do IVA em questão nos presentes autos, impõe-se de forma necessária a incidência de Imposto Sobre o Valor Acrescentado (“IVA”) sobre as Taxas Municipais de Ocupação do Subsolo (“TOS”) repercutidas, redebitadas ou refaturadas pela ora Recorrida nas entidades Comercializadoras de gás natural e nos consumidores finais.

Face ao exposto, acordam os juizes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em:

-conceder provimento ao recurso que nos vinha dirigido e, em consequência, revogar a sentença recorrida;

-julgar totalmente improcedente a presente impugnação, assim absolvendo a Fazenda Pública do pedido que contra si havia sido formulado.

Custas pela impugnante/recorrida em ambas as instâncias.

D.n.

Lisboa, 21 de Outubro de 2015. — Aragão Seia (relator) — Ascensão Lopes — Casimiro Gonçalves.

Acórdão de 21 de Outubro de 2015.**Assunto:***Iva. TOS.***Sumário:**

Os artigos 9.º, n.º 1, 73.º, 78.º, primeiro parágrafo, alínea a), e 79.º, primeiro parágrafo, alínea c), da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, devem ser interpretados no sentido de que o montante das taxas, como as que estão em causa no processo principal, que é pago aos municípios pela sociedade concessionária da rede de distribuição de gás em virtude da utilização do domínio público dos referidos municípios e que é repercutido em seguida por essa sociedade noutra sociedade, responsável pela comercialização do gás, e depois por esta nos consumidores finais, deve ser incluído no valor tributável do imposto sobre o valor acrescentado aplicável à prestação efetuada pela primeira dessas sociedades à segunda, nos termos do artigo 73.º dessa diretiva (o texto deste sumário coincide com o texto do sumário do acórdão do TJUE proferido no Processo n.º C-256/14).

Processo n.º 1844/13-30.

Recorrente: Fazenda Pública

Recorrido: A....., SA.

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

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

A Fazenda Pública recorre para este Supremo Tribunal da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Viseu de 31 de Agosto de 2013 que julgou procedente a impugnação judicial deduzida por A....., S.A., com os sinais dos autos, contra o indeferimento de reclamação graciosa do acto de autoliquidação de IVA, referente a Março de 2012, na parte que incide sobre as taxas de ocupação do subsolo pagas às autarquias locais e repercutidas nos consumidores finais de gás natural, no valor de €15.547,95, anulando-a.

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

A) Vem o presente recurso da sentença que julgou procedente por provada a presente impugnação.

B) Está patente na decisão que: “Em face de todo o exposto, não pode ser acolhida a tese propugnada pela AT na informação vinculativa que serviu de base ao indeferimento da reclamação graciosa da autoliquidação do IVA.

Não está em causa a aplicação extensiva do n.º 2 do artigo 2º do CIVA à impugnante, mas antes a circunstância de, em virtude da exclusão das TOS do âmbito de incidência do imposto operado por esta disposição, o débito das mesmas TOS aos clientes estar igualmente excluído de tributação.

O tratamento uniforme entre todas as operações e agentes económicos constitui um imperativo legal por força do princípio da neutralidade do IVA que está na essência desse imposto.

Por outro lado, não está em discussão a aplicabilidade da alínea c) do n.º 6 do artigo 16º do CIVA para excluir as TOS da base de incidência do imposto.

De resto, a repercussão do valor das TOS é uma operação meramente financeira que nem sequer constitui uma actividade económica na acepção do artigo 9º, n.º 1 da Directiva do IVA, daí que não caiba no âmbito de incidência do imposto.”

C) Contudo, a Fazenda Pública não pode conformar-se com tal decisão.

D) A impugnante é concessionária do serviço público de distribuição de gás natural e dos seus gases de substituição na Zona Centro Interior, ao abrigo do contrato de concessão, aprovado pela Resolução do Conselho de Ministros n.º 98/2008, Diário da República n.º 119 1ª série, de 23-06-2008;

E) Na cláusula 7ª, nºs 2 e 3 do referido contrato estabelece-se que: “Assiste à Concessionária o direito de repercutir sobre os utilizadores das suas infra-estruturas, quer se trate de entidades comercializadoras de gás ou de consumidores finais, o valor integral de quaisquer taxas, (...) incluindo as taxas de ocupação do subsolo cobradas pelas autarquias locais.”;

F) É Jurisprudência assente que é de qualificar como taxa, por ter natureza sinalagmática, o tributo liquidado por um município como contrapartida pela utilização do subsolo com tubos e condutas de gás;

G) O cumprimento das obrigações declarativa e de pagamento foi de encontro à informação vinculativa da DSIVA solicitada pela própria impugnante, que mereceu despacho de 03-08-2011;

H) Os contratos de concessão entre o Estado e os concessionários não são tributados em sede de IVA por força do n.º 2 do art.º 2º do CIVA, uma vez que são operações praticadas no âmbito dos poderes de autoridade do Estado;

I) A repercussão da TOS ao cliente final não é por si só uma actividade económica, contudo, sempre terá de integrar o valor tributável sujeito a IVA, por imperativo legal;

J) Quer dos art.ºs 73º e 78º da Directiva 2006/112 de 28 de Novembro de 2006, quer do art.º 16º, n.ºs 1 e 5 alínea a) do CIVA se retira que o valor tributável das transmissões de bens e das prestações de serviços sujeitas a imposto é o valor da contraprestação obtida ou a obter do adquirente, do destinatário ou de um terceiro, incluindo os impostos, direitos, taxas e outras imposições, com excepção do próprio imposto sobre o valor acrescentado;

K) Atente-se ao Ofício-Circulado 30127 da DSIVA, de 13-05-2011, concernente às taxas de recursos hídricos que preconiza que: “A repercussão, sobre o utilizador final, do encargo económico que a taxa representa, nos termos do artigo 5.º do Decreto-Lei n.º 97/2008, de 11 de Junho, incluído na factura emitida pelas entidades exploradoras/distribuidoras dos recursos hídricos, constitui, ainda que discriminado, parte do valor tributável da operação, nos termos da alínea a) do n.º 5 do artigo 16º do Código do IVA. Sobre esta incide IVA à taxa reduzida (6% no Continente e 4% nas Regiões Autónomas dos Açores e da Madeira), por inclusão na verba 1.7 da Lista I anexa ao CIVA, sem prejuízo da aplicação de taxa diferente a outros bens ou serviços que possam ser discriminados na factura, devendo ser observadas as regras de facturação previstas no Código do IVA, designadamente, no seu artigo 36.º”;

L) Deve também chamar-se à colação o Acórdão do STA de 21-09-2011, processo n.º 766/09, relativo ao Imposto sobre veículos (antigo IA), que remete para o Acórdão do TJUE de 28.07.2011, proferido no Processo n.º C-106/10 cuja posição é a de que: “Um imposto como o imposto sobre veículos em causa no processo principal, cujo facto gerador está directamente ligado à entrega de um veículo abrangido pelo âmbito de aplicação deste imposto e que é pago pelo fornecedor desse veículo, integra-se no conceito de «impostos, direitos aduaneiros, taxas e demais encargos», na acepção do artigo 78.º primeiro parágrafo, alínea a), da Directiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de Novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, e deve, em aplicação desta disposição, ser incluído no valor tributável em imposto sobre o valor acrescentado da entrega do referido veículo”;

M) É pois inquestionável que também a taxa de ocupação de subsolo repercutida aos clientes faz parte da contraprestação obtida pelos serviços prestados e o seu facto gerador está directamente ligado à prestação dos serviços (pois sem o seu pagamento ao Estado a concessionária estaria inabilitada a fornecê-los), pelo que terá de ser englobada no valor tributável e como tal ser sobre ela aplicada a taxa de IVA correspondente;

N) A sentença recorrida assenta maioritariamente a sua fundamentação no princípio da neutralidade fiscal, contudo, o presente recurso contrapõe o princípio da legalidade, visto que a TOS não consubstancia uma operação económica da concessionária para o cliente final, no entanto, esta será englobada, por força de lei (art.º 16º, n.º 5 alínea a) do CIVA), no valor tributável sujeito à taxa de IVA;

O) Padece, assim, a sentença recorrida de erro de julgamento, pois não se procedeu a uma análise exaustiva dos factos e da sua subsunção ao direito, sendo que teria de redundar na aplicação da norma vinda de referir;

P) Após a entrada em vigor do ETAF e CPTA, passou-se de um contencioso de mera anulação, fortemente imitador dos poderes de decisão do juiz e destinado à mera defesa da legalidade, para um contencioso de plena jurisdição, que proporciona uma tutela jurisdicional mais efectiva, aumentando-se os poderes de cognição do juiz;

Q) Deve constar da sentença: a identificação das partes e do objecto em litígio, a fixação das questões a solucionar, a fundamentação, discriminando os factos provados e a aplicação do direito, culminando com a decisão, à luz do art.º 607º do CPC;

R) Salvo o devido respeito, entendemos que a sentença recorrida peca na aplicação do direito, visto que se impunha a alusão ao art.º 16º, n.º 5 alínea a) do CIVA e como tal a improcedência da presente impugnação.

Termos em que, deve ser dado provimento ao presente recurso, ordenando-se, em consequência, a substituição da douta sentença recorrida, por outra em que, após a análise do seu mérito, se julgue improcedente, por não provada, a presente impugnação, com as legais consequências.

Contra-alegou a recorrida, concluindo do seguinte modo:

1. Bem andou o Mmo. Juiz a quo ao decidir que não há lugar à incidência de IVA sobre as TOS refaturadas ou redebitadas pela Recorrida aos seus clientes ao abrigo do contrato de concessão com o Estado Português e nos termos regulamentados pela ERSE.

2. Contrariamente ao que alega a AT, não se aplica o disposto no artigo 78.º, alínea a) da Directiva do IVA e no artigo 16º n.º 5, alínea a) do CIVA para incluir as TOS redebitadas aos clientes no valor tributável de IVA.

3. Com efeito, inexistente uma relação direta – “umnexo direto e necessário entre o serviço prestado e contravalor recebido”, como referiu o Advogado-Geral do TJUE nas conclusões apresentadas no processo n.º C-246/08 - entre o recebimento das TOS dos clientes e uma prestação que lhes seja dirigida pela Recorrida, havendo apenas, e no limite, umnexo incidental e indireto.

4. Se as TOS não forem pagas às autarquias locais, a consequência é apenas a constituição de uma dívida, sem qualquer efeito legal sobre o contrato de concessão com o Estado Português ou sobre a licença de comercialização de gás natural de último recurso concedida pela DGEG — Direção-Geral de Energia e Geologia, ou seja, o não pagamento prévio não constitui obstáculo legal ao exercício de qualquer atividade por parte da concessionária.

5. A cobrança e pagamento das TOS é meramente incidental ou lateral à atividade da Recorrida e não um pressuposto desta, já que é um tributo local cujo pagamento não constitui requisito prévio ou condição de legalidade para exercício das atividades concessionadas (distribuição de gás) e licenciadas (comercialização de gás).

6. Acresce que a base tributável de IVA tem subjacente uma ideia de sinalagmaticidade e só pode ser constituída por aquilo que seja a contrapartida efetivamente obtida pelo sujeito passivo do destinatário do bem ou adquirente do serviço, sendo que as TOS repercutidas aos clientes não representam a contraprestação de uma transação praticada pela Recorrida a favor daqueles (cfr. artigo 73º da Diretiva do IVA e artigo 16º, n.º 1 do CIVA).

7. As atividades da Recorrida estão sujeitas a regulação e, por conseguinte, a remuneração a receber dos clientes (comercializadoras e consumidores finais) é constituída exclusivamente por tarifas fixadas pela ERSE, sendo que as TOS não se integram nas referidas tarifas.

8. Por outro lado, o facto gerador específico das TOS, que é a utilização individualizada do subsolo pela Recorrida para instalação da rede de gás, está totalmente desligado do facto gerador de IVA (v.g. fornecimento de gás), sendo que, à luz da jurisprudência do TJUE, se os dois factos tributários são distintos e estão totalmente dissociados entre si, como é o caso, não existe o nexodireto entre o tributo e a transação cuja existência é indispensável à inclusão do primeiro na base tributável de IVA.

9. Sem prejuízo do exposto, deve sempre reconhecer-se que a incidência de IVA sobre o redêbitodas TOS atenta contra o princípio da neutralidade que rege o sistema comum do IVA, como bem decidiu o Mmo, Juiz a quo.

10. Se num primeiro momento - o da liquidação pelo sujeito ativo das taxas - as TOS não estão sujeitas a IVA por força do disposto no artigo 2º, n.º 2 do CIVA, o redêbitodo valor exato destas taxas, sem qualquer margem ou valor acrescentado, como in casu sucede, também deve beneficiar da não sujeição a imposto.

11. A AT tem sufragado a tese de que a natureza da despesa incorrida pelo sujeito passivo, bem como o enquadramento desta em sede de IVA, têm reflexos no tratamento em sede de IVA da operação subsequente de redêbitodo valor da despesa, sendo que pode não haver lugar à sujeição a IVA da despesa redebitada se, se verificarem certos condicionalismos.

12. No caso concreto, estão demonstrados todos os pressupostos de exclusão da tributação em IVA dos redêbitos de despesas exigidos pela AT nas várias instruções administrativas citadas nos autos: (i) a despesa sujeita a refaturação não está sujeita a IVA; (ii) nas faturas emitidas pela Recorrida aos seus clientes consta a discriminação do valor das TOS, com a indicação do município que as cobra e o respetivo montante; (iii) o montante redebitado ou refaturado corresponde apenas ao valor efetivamente pago às autarquias.

13. Do ponto de vista da essência e da natureza conceptual do IVA e, bem assim, do princípio da neutralidade e da uniformidade do IVA, é inadmissível tributar uma despesa que está fora do campo de incidência do IVA apenas pelo facto de o seu montante ser repercutido, ainda mais quando nesta operação de redêbitodo valor não é acrescentada qualquer margem nem, verdadeiramente, qualquer valor (cfr. os considerandos n.º 5 e 7 da Diretiva do IVA).

14. Decorre da jurisprudência do TJUE que o princípio da neutralidade, estruturante deste imposto harmonizado, é tributário de uma lógica de igualdade, obrigando a que determinada prestação de serviços/transmissão de bens, independentemente da qualidade e/ou quantidade do(s) respetivo(s) prestador(es), i.e. da natureza ou do número de sujeitos existentes numa dada cadeia produtiva, receba tratamento idêntico/uniforme em sede de IVA (cfr. Acórdãos n.º C-216/97, de 07/09/1999, caso Gregg n.º C-29/08, de 29/10/2009, caso Skatteverket vs. AB SKF; n.º C-141/00, de 10/02/2002, caso Ambulanter Pflegedienst Kügler GmbH, vs. Finanzamt für Körperschaften/in Berlin; n.º C-481/98, de 03/05/2001, caso Comissão vs. República Francesa; Conclusões da Advogada-Geral Juliane Kokott no processo n.º C-357/07, caso TNT Post UK Ltd),

15. No âmbito comunitário, cumpre ainda realçar que no recente Acórdão do TJUE n.º C-224/11, de 17/01/2013, no caso BGZ Leasing foi defendida de forma clara a doutrina de que o princípio da neutralidade do IVA impõe que o tratamento em IVA de uma determinada despesa (não sujeição ou isenção) deve ser mantido quando o montante exato dessa despesa — como acontece no caso das TOS — é refaturado a um terceiro.

16. Por fim, não é pelo facto de o Tribunal não ter utilizado na fundamentação da sua decisão uma norma que a AT entendia ser aplicável, embora nunca antes a tenha invocado, que há erro de julgamento, até porque constitui princípio geral de direito que o juiz não está vinculado às alegações das partes no tocante ao direito (*iura novit curia*).

Termos em que deve ser negado provimento ao presente recurso, por não provado, com a conseqüente manutenção, na íntegra, da sentença recorrida.

Requer-se ainda seja ordenado, nos termos do disposto no artigo 267.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia, no caso de V. Exas. entenderam que é necessário à boa decisão da causa, o reenvio prejudicial para o TJUE tendo em vista o esclarecimento das questões supra identificadas.

O Excelentíssimo Procurador-Geral adjunto junto deste Supremo Tribunal emitiu o parecer de fls. 156 e 157 dos autos, no sentido de que parece dever ser ordenado o reenvio prejudicial para o TJUE, tendo em vista o esclarecimento das questões elencadas pela recorrida.

Notificadas as partes do parecer do Ministério Público e para, querendo, se pronunciarem sobre o reenvio prejudicial ao TJUE aí sugerido, vieram as partes responder, a recorrida no sentido da necessidade de consulta do TJUE a título de reenvio prejudicial, embora entendendo que tal reenvio nos presentes autos é dispensável, em virtude de num processo arbitral em tudo semelhante ao presente, ter sido ordenado o reenvio prejudicial ao TJUE para esclarecimento das mesmas questões, sugerindo, pois, a suspensão da presente instância até que o TJUE se pronuncie sobre aquele reenvio, a recorrente, no sentido de que esse reenvio não se justifica.

Por Acórdão deste STA proferido no recurso n.º 1824/13 – em que a recorrida é a mesma, idênticas as questões decididas, bem como a matéria de facto provada e as alegações da recorrente e recorrida -, foi decidido submeter à apreciação do Tribunal de Justiça da União Europeia, a título prejudicial, as questões de saber se:

“I-O Direito da União, em especial o disposto no artigo 78.º, alínea a) da Directiva 2006/112/CE, opõe-se a que, a TOS paga pela distribuidora de Gás seja repercutida no consumidor final, em singelo e de forma autónoma, relativamente ao preço que este paga pelo gás consumido, isto é, sem ser incluída nesse preço?”

Se se concluir por uma resposta negativa a esta primeira questão suscita-se ainda a seguinte questão:

II-O Direito da União, em especial o disposto nos artigos 73.º a 79.º da Directiva 2006/112/CE, opõe-se a que, a TOS paga pela distribuidora de Gás quando repercutida no consumidor final, em singelo e de forma autónoma, relativamente ao preço que este paga pelo gás consumido, não seja considerada valor tributável?”, pelo que se suspendeu a presente instância a aguardar a resposta que aquele TJUE viesse a dar às perguntas que lhe haviam sido dirigidas.

Entretanto o TJUE deu a conhecer a este Supremo Tribunal que havia decidido no seu Processo n.º C-256/14, por acórdão datado de 11/06/2015, um reenvio prejudicial que lhe havia sido dirigido, tirando a seguinte doutrina:

“Os artigos 9.º, n.º 1, 73.º, 78.º, primeiro parágrafo, alínea a), e 79.º, primeiro parágrafo, alínea c), da Directiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, devem ser interpretados no sentido de que o montante das taxas, como as que estão em causa no processo principal, que é pago aos municípios pela sociedade concessionária da rede de distribuição de gás em virtude da utilização do domínio público dos referidos municípios e que é repercutido em seguida por essa sociedade noutra sociedade, responsável pela comercialização do gás, e depois por esta nos consumidores finais, deve ser incluído no valor tributável do imposto sobre o valor acrescentado aplicável à prestação efetuada pela primeira dessas sociedades à segunda, nos termos do artigo 73.º dessa diretiva.”

Cessou, assim, o motivo que determinou a suspensão desta instância, cumprindo prosseguir com a mesma, o que passa pelo conhecimento do presente recurso.

Cumpra decidir.

Na sentença objecto do presente recurso foram fixados os seguintes factos:

1 - A Impugnante é concessionária em regime de exclusivo do serviço público essencial da rede de distribuição de gás natural e dos seus gases de substituição na Zona Centro Interior - cfr. a minuta do contrato de concessão que foi aprovada pela Resolução do Conselho de Ministros n.º 98/2008, publicada no D.R., 1.ª série, n.º 119, de 23.06.2008 e integralmente disponível para consulta em www.dgeg.pt.

2 - A cláusula 7ª do contrato de concessão entre o Estado e a Impugnante, sob a epígrafe “Direitos e obrigações da Concessionária”, enuncia no seu n.º 2: “Assiste à Concessionária o direito de repercutir sobre os utilizadores das suas infra-estruturas, quer se trate de entidades comercializadoras de gás ou de consumidores finais, o valor integral de quaisquer taxas, independentemente da sua designação, desde que não constituam impostos directos, que lhe venham a ser cobrados por quaisquer entidades públicas, directa ou indirectamente atinentes à distribuição de gás, incluindo as taxas de ocupação do subsolo cobradas pelas autarquias locais”.

3 - Estabelece o n.º 3 da cláusula 7ª do contrato de concessão: “Na sequência do estabelecido no n.º 2 e no que respeita às taxas de ocupação do subsolo a liquidar pelas autarquias locais que integram a área da concessão, os valores pagos pela Concessionária em cada ano civil serão repercutidos por município, sobre as entidades comercializadoras utilizadoras das infra-estruturas ou sobre os consumidores finais servidos pelas mesmas nos termos a definir pela ERSE”.

4 - Na sequência da regulamentação efectuada pela ERSE, conforme previsto no n.º 3 da cláusula 7ª do contrato de concessão, a Impugnante passou a repercutir aos seus clientes as TOS liquidadas e pagas às autarquias integradas na sua área de concessão.

5 - A Impugnante repercute as TOS mediante a inclusão na factura emitida aos clientes de uma rubrica adicional, autónoma, contendo o valor do tributo (que corresponde àquilo que foi efectivamente pago, como impõe o contrato de concessão) e a indicação do município a que a TOS respeita.

6 - Os valores concernentes às TOS são registados pela Impugnante em contas de terceiros apropriadas.

7 - Na sequência da informação vinculativa emanada pela DSIVA em 03.08.2011, a Impugnante procedeu à liquidação de IVA sobre o montante das TOS respeitante a Março de 2012, e obteve um montante de imposto de € 15.547,95

8 - A Impugnante apresentou reclamação graciosa da autoliquidação referida no n.º anterior, a qual foi indeferida com base no entendimento constante da aludida informação vinculativa.

Nada mais se deu como provado.

Há agora que conhecer do recurso que nos vem dirigido.

A questão que vem colocada a este Supremo Tribunal pelas partes encontra-se perfeitamente sintetizada pela recorrida nas suas contra-alegações de recurso, logo no segmento introdutório do corpo dessas mesmas contra-alegações, e é a seguinte:

“A questão controvertida nestes autos é de natureza meramente jurídica e prende-se com a incidência de Imposto Sobre o Valor Acrescentado (“IVA”) sobre as Taxas Municipais de Ocupação do Subsolo (“TOS”) repercutidas, redebitadas ou refaturadas pela ora Recorrida nas entidades Comercializadoras de gás natural e nos consumidores finais, ao abrigo da faculdade que lhe é conferida pela cláusula 7ª, n.ºs. 2 e 3 e do ponto n.º 8 do contrato de concessão da atividade de distribuição de gás natural celebrado com o Estado Português”.

Esta questão surge no âmbito do presente processo precisamente porque a recorrida/impugnante discordava do entendimento da Administração Tributária de que sobre a repercussão de tais taxas deveria incidir o Imposto Sobre o Valor Acrescentado. A mesma recorrente/impugnante fundamentava a sua posição (de não incidência do imposto) nos seguintes argumentos:

(I) falta denexo directo das TOS com uma operação tributável;

(II) ausência de substância económica da repercussão;

(III) natureza da despesa debitada e respectivo tratamento em sede de IVA;

(IV) necessidade de respeito pelo princípio da neutralidade que norteia todo o sistema comum do imposto, verdadeiro princípio fundamental em matéria de IVA.

O referido acórdão do TJUE respondeu a todas estas questões colocadas pela recorrida/impugnante em sentido negativo e terminou a concluir pela necessária incidência do Imposto Sobre o Valor Acrescentado sobre aquela repercussão das TOS, quer sobre as empresas distribuidoras, quer sobre os consumidores finais.

E fê-lo com os seguintes argumentos:

“28 No tocante ao mérito, com as suas duas questões, que importa examinar em conjunto, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se os artigos 9.º, n.º 1, 73.º, 78.º, primeiro parágrafo, alínea a), e 79.º, primeiro parágrafo, alínea c), da diretiva IVA devem ser interpretados no sentido de que o montante das taxas, como as que estão em causa no processo principal, pago aos municípios pela sociedade concessionária da rede de distribuição de gás pela utilização do domínio público dos referidos municípios e que é repercutido em seguida por essa sociedade noutra sociedade, responsável pela comercialização do gás, e depois por esta última nos consumidores finais, devem ser incluídos no valor tributável do IVA aplicável à prestação realizada pela primeira dessas sociedades à segunda.

29 Segundo o artigo 78.º, primeiro parágrafo, alínea a), da diretiva IVA, o valor tributável inclui as taxas e demais encargos, com exceção do próprio IVA. O Tribunal de Justiça já precisou que, para que uma taxa se possa incluir no valor tributável do IVA, ainda que não represente qualquer valor acrescentado e não constitua a contrapartida económica da transmissão de bens ou da prestação de serviços, deve ter umnexo directo com essa transmissão ou prestação e que a questão de saber se o facto gerador da referida taxa coincide com o do IVA é um elemento determinante para demonstrar a existência de tal nexos (v., neste sentido, acórdãos De Danske Bilimportører, C-98/05, EU:C:2006:363, n.º 17; Comissão/Polónia, C-228/09, EU:C:2010:295, n.º 30; Comissão/Austria, C-433/09, EU:C:2010:817, n.º 34; e TVI, C-618/11, C-637/11 e C-659/11, EU:C:2013:789, n.os 37 e 39).

30 No caso em apreço, resulta da decisão de reenvio que as TOS são pagas pela B..... aos municípios previamente à operação sujeita a IVA entre a B..... e a sociedade responsável pela

comercialização do gás aos consumidores, e independentemente dessa operação, como contrapartida pela utilização do domínio público municipal decorrente da implantação neste de infraestruturas da rede de gás que a B..... explora. Esta repercute, em seguida, o montante das TOS na sociedade responsável pela comercialização do gás quando lhe fatura a utilização das referidas infraestruturas para o fornecimento do gás aos consumidores.

31 Daqui decorre que as TOS não representam valor acrescentado e não constituem a contrapartida económica da operação sujeita a IVA que ocorre entre a sociedade concessionária da rede de distribuição de gás e a sociedade responsável pela comercialização do gás e que o facto gerador dessas TOS não coincide com o do IVA, pelo que as TOS não têm nexó direto com essa operação.

32 Por conseguinte, as TOS não são taxas que devam ser incluídas no valor tributável do IVA, nos termos do artigo 78.º, primeiro parágrafo, alínea a), da diretiva IVA.

33 Acresce que, ao repercutir o montante das TOS na sociedade responsável pela comercialização do gás na faturação que lhe faz pela utilização das referidas infraestruturas para o fornecimento de gás aos consumidores, a B..... não repercute as TOS, enquanto tais, mas o preço da utilização do domínio público municipal. Esse preço faz parte do conjunto dos custos suportados pela B..... e que entra no preço da sua prestação, a pagar pela sociedade responsável pela comercialização do gás. O facto de, em conformidade com o contrato de concessão, o montante das TOS ser objeto de uma rubrica separada na fatura emitida pela B..... e em seguida nas faturas remetidas pela sociedade responsável pela comercialização do gás aos consumidores é, a este respeito, irrelevante.

34 Consequentemente, o montante das TOS constitui um elemento da contrapartida obtida pela B..... da sociedade responsável pela comercialização do gás pela sua prestação, que indiscutivelmente constitui uma «atividade económica», na aceção do artigo 9.º, n.º 1, da diretiva IVA. Em conformidade com o artigo 73.º desta diretiva, esse montante deve, por conseguinte, ser incluído no valor tributável do IVA dessa prestação.

35 Por outro lado, o montante das TOS não pode ser excluído do valor tributável desta última prestação com fundamento no artigo 79.º, primeiro parágrafo, alínea c), da diretiva IVA, uma vez que esse montante não é cobrado como reembolso de despesas efetuadas em nome e por conta da sociedade responsável pela comercialização do gás ou dos consumidores, mas como contrapartida pelo custo da utilização do domínio municipal suportado pela B..... em virtude da sua atividade.

36 Ao invés do que esta última alega, a inclusão do montante das TOS no valor tributável do IVA aplicável à prestação que a mesma efetua à sociedade responsável pela comercialização do gás não é contrária ao princípio da neutralidade fiscal, que se opõe a que as entregas de bens ou prestações de serviços semelhantes, que estão em concorrência entre si, sejam tratadas de maneira diferente do ponto de vista do IVA (v., neste sentido, acórdão BGŻ Leasing, C-224/11, EU:C:2013:15, n.º 65 e jurisprudência referida).

37 Com efeito, nos termos do artigo 13.º, n.º 1, primeiro parágrafo, da diretiva IVA, os municípios não são considerados sujeitos passivos de IVA quando cobram taxas como as TOS, ao passo que, por aplicação do artigo 9.º da referida diretiva, as sociedades como a B..... são consideradas sujeitos passivos de IVA quando exercem «atividades económicas», na aceção dessa disposição. Por outro lado, como decorre das conclusões constantes dos n.os 31, 33 e 34 do presente acórdão, a cobrança das TOS pelos municípios e a cessão, pela B..... à sociedade responsável pela comercialização do gás, do direito de utilizar a rede de gás que aquela explora mediante o pagamento de uma contrapartida que integra o montante das TOS não constituem «operações semelhantes».

38 Em face de todas as considerações precedentes, importa responder às duas questões submetidas que os artigos 9.º, n.º 1, 73.º, 78.º, primeiro parágrafo, alínea a), e 79.º, primeiro parágrafo, alínea c), da diretiva IVA devem ser interpretados no sentido de que o montante das taxas, como as que estão em causa no processo principal, que é pago aos municípios pela sociedade concessionária da rede de distribuição de gás em virtude da utilização do domínio público dos referidos municípios e que é repercutido em seguida por essa sociedade noutra sociedade, responsável pela comercialização do gás, e depois por esta nos consumidores finais, deve ser incluído no valor tributável do IVA aplicável à prestação efetuada pela primeira dessas sociedades à segunda, nos termos do artigo 73.º dessa diretiva.”

Cabendo ao TJUE a interpretação mais autorizada das normas da União em caso de dúvidas quanto à sua interpretação, e sabendo nós, como já anteriormente se referiu no acórdão datado de 02/07/2014, que no essencial o artigo 16º, n.º 5, alínea a) do CIVA reproduz o teor do artigo 78º, alínea a) da Directiva 2006/112/CE, não podemos deixar de acatar esta doutrina resultante deste acórdão do TJUE e, nessa medida, concluir pelo acerto da posição e interpretação das normas legais em apreço defendida pela Administração Tributária, o que determina, não só o provimento do presente recurso, mas também a improcedência desta mesma impugnação.

Assim, e respondendo também nós à questão colocada pela recorrida/impugnante nas suas contra-alegações temos que concluir que, por força dos preceitos legais vigentes à data das liquidações do IVA em questão nos presentes autos, impõe-se de forma necessária a incidência de Imposto Sobre o Valor Acrescentado (“IVA”) sobre as Taxas Municipais de Ocupação do Subsolo (“TOS”) repercutidas,

redebitadas ou refaturadas pela ora Recorrida nas entidades Comercializadoras de gás natural e nos consumidores finais.

Face ao exposto, acordam os juizes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em:

-conceder provimento ao recurso que nos vinha dirigido e, em consequência, revogar a sentença recorrida;

-julgar totalmente improcedente a presente impugnação, assim absolvendo a Fazenda Pública do pedido que contra si havia sido formulado.

Custas pela impugnante/recorrida em ambas as instâncias.

D.n.

Lisboa, 21 de Outubro de 2015. — *Aragão Seia* (relator) — *Pedro Delgado* — *Ascensão Lopes*.

Acórdão de 28 de Outubro de 2015.

Assunto:

Contra-ordenação Fiscal. IUC. Apensação. Falta de Realização do Cúmulo (Material ou Jurídico) das Coimas.

Sumário:

I — Na fase judicial a apensação deve ser ordenada no despacho liminar ou em qualquer momento antes de ser designada data para o julgamento ou antes da prolação da decisão por mero despacho, cfr: artigo 64.º do RGIMOS e 82.º do RGIT.

II — A aplicação de coimas, em processos distintos, pela prática, pela mesma arguida, de várias contra-ordenações tributárias, sem que, consequentemente, haja sido feito cúmulo (material ou jurídico) das respectivas coimas, não integra nulidade insuprível dessas decisões administrativas, mormente nulidade subsumível na alínea d) do n.º 1 do artigo 63.º, por referência à alínea c) do n.º 1 do artigo 79.º, ambos do RGIT.

Processo n.º 69/15-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

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

Relatora: Ex.^{ma} Sr.^a Cons.^a Dr.^a Dulce Neto.

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

1. No recurso judicial da decisão administrativa de aplicação da coima em processo de contra-ordenação tributária deduzido pela sociedade “A....., Lda” (doravante Arguida ou Recorrida), o Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Penafiel, após ter proferido despacho a ordenar a apensação a estes autos de outros recursos judiciais instaurados pela mesma Arguida em processo de contra-ordenação por falta de pagamento de Imposto Único de Circulação (IUC), proferiu decisão na qual, julgando procedente o recurso, anulou as decisões administrativas de fixação da coima.

1.1. Inconformada com a decisão de apensação e com a decisão final proferida, a Fazenda Pública (doravante Recorrente) interpôs recurso jurisdicional dessas duas decisões para o Supremo Tribunal Administrativo, tendo rematado as suas alegações de recurso com o seguinte quadro conclusivo:

1.2. Quanto ao primeiro recurso:

A. Vem o presente recurso interposto do douto despacho que admitiu liminarmente o recurso apresentado pela arguida, o qual se circunscreve à questão de direito da decisão de apensação, determinada pelo Meritíssimo Juiz a quo, de todos os processos de recurso de contraordenação que lhe foram distribuídos, da mesma recorrente, o que resultou na apensação de 1 processo de contraordenação aos presentes autos.

B. Para assim decidir, considerou o Tribunal a quo, que “*Este Tribunal tem conhecimento que lhe foram distribuídos inúmeros processo de recurso de contra-ordenação instaurado pela mesma recorrente. Esses recursos são legais, tempestivos e obedecem às exigências legais, pelo que admito liminarmente esses recursos (arts. 63º, n.º 1, do RGIMOS, 3º, alínea b) e 80º, n.º 1 do RGIT) e deter-*

mino a sua apensação a estes autos (arts. 25º e 29º do CPP)”, determinando conseqüentemente, a apensação de 2 processo a estes autos.

C. Quanto à legitimidade da Fazenda Pública para interpor o presente recurso, importa ter em conta que, com a proposta de Lei n.º 496/2012, de 10 de Outubro de 2012, de aprovação do Orçamento do Estado para 2013, foi alterada a redacção do art. 83º do RGIT, passando o representante da Fazenda Pública, por força do n.º 1 da referida norma, a ter legitimidade para interpor recurso da decisão proferida pelo tribunal, ampliando-se, deste modo, a sua possibilidade de intervenção no processo de contraordenação, que antes se limitava à produção de prova, nos termos do art. 81º, n.º 2 do RGIT.

D. Deste modo, e tendo em conta a unidade do sistema jurídico e a aplicação subsidiária do RGCO neste âmbito, por força do art. 3º, alínea b) do RGIT, com a alteração legislativa ocorrida, a Fazenda Pública tem também legitimidade para recorrer nos recursos de processos de contraordenação tributária, ao abrigo do n.º 2 do art. 73º do RGCO.

E. Observa-se de perto, quanto a esta questão, o douto entendimento dos Conselheiros Jorge Lopes de Sousa e Simas Santos em “Regime Geral das Infracções Tributárias anotado”, 4ª edição, 2010, em anotação ao art. 83º, página 562 e seguintes, que se transcreve: “*Porém, em matéria de direito sancionatório, não será compreensível que não exista também uma válvula de segurança do sistema de alçadas que permita assegurar a realização da justiça pelo menos em casos em que se esteja perante uma manifesta violação do direito, sendo esta possibilidade uma exigência do direito de defesa constitucionalmente consagrado. Por isso, deve-se concluir que será aplicável subsidiariamente o preceituado no n.º 2 do art. 73º do RGCO.*”

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

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

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

I. A decisão subjacente, o duto despacho a quo, de apensação de 1 processo de contraordenação distribuído ao Meritíssimo Juiz a quo, aos presentes autos, tem unicamente em conta, quanto ao elemento de conexão existente entre os mesmos, a identidade do arguido.

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

K. O artigo 36º do RGCO, aplicável subsidiariamente ao RGIT, prevê a “*competência por conexão*” em caso de concurso efectivo de contraordenações.

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

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

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

O. As infracções por falta de pagamento do Imposto Único de Circulação, como as dos presentes autos e dos autos ora apensados, não são cometidas através da mesma acção, na mesma ocasião ou lugar, não sendo também umas, causa ou efeito das outras, nem se destinando umas, a continuar ou a ocultar as outras, não sendo praticadas por vários agentes em comparticipação, não se verificando igualmente qualquer outra das condições aí taxativamente previstas - Cfr. Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de 12/12/2013, proc. n.º 7056/13.

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

Q. O elemento subjectivo por si só não sustenta a conexão de processos, impondo a lei a verificação de algum dos elementos taxativos no art. 24º do CPP.

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

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

T. Sucede que, os 2 processos de contraordenação em apreço, não foram apensados pela autoridade tributária, mantendo autonomia entre si.

U. Com todo o respeito que nos merece a fundamentação expendida pelo douto Tribunal a quo, entende a Fazenda Pública que a apensação dos processos determinada pelo Meritíssimo Juiz a quo, não tem sustentação legal, pelo que não poderá a decisão do tribunal de 1ª instância versar numa única sentença sobre os 2 recursos dos processos de contraordenação.

V. Pelo que, concluímos ser ilegal a apensação de processos por despacho do douto Tribunal a quo.

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

1.3. Quanto ao segundo recurso:

A. Vem o presente recurso interposto da douda decisão final por simples despacho que julgou procedente o recurso apresentado pela arguida, e, em consequência, anulou as decisões de aplicação das coimas destes autos e do processo apensado por decisão judicial em anterior despacho, do qual pende recurso neste Venerando Tribunal, e os ulteriores termos do processo, o qual se circunscreve à questão de direito da nulidade insuprível da decisão administrativa, apreciada oficiosamente pelo douto Tribunal *a quo*.

B. Para assim decidir, considerou o Tribunal *a quo*, na sua douda Fundamentação de direito que, *“No caso em apreço, a decisão de aplicação da coima não procedeu à realização do cúmulo material apesar de se encontrarem em concurso, porquanto ainda não transitou em julgado a decisão de aplicação das coimas e à data da sua decisão a autoridade administrativa tinha conhecimento da instauração e pendência dos processos de recurso de contra-ordenação, pelo que tinha de ter procedido à instauração dum único processo de contra-ordenação, ou no caso de terem sido instaurados processos diferentes tinha que ter procedido à apensação dos processos que se encontrassem na mesma fase, nos termos dos arts. 25º, 28º e 29º do CPP...”*,

C. Concluindo que a omissão destes procedimentos e operações determinam a sua nulidade nos termos do art. 63º, n.º 1, alínea d), 3 e 5 do RGIT.

D. Quanto à legitimidade da Fazenda Pública para interpor o presente recurso, importa ter em conta que, com a proposta de Lei n.º 496/2012, de 10 de Outubro de 2012, de aprovação do Orçamento do Estado para 2013, foi alterada a redacção do art. 83º do RGIT, passando o representante da Fazenda Pública, por força do n.º 1 da referida norma, a ter legitimidade para interpor recurso da decisão proferida pelo tribunal, ampliando-se, deste modo, a sua possibilidade de intervenção no processo de contra-ordenação, que antes se limitava à produção de prova, nos termos do art. 81º, n.º 2 do RGIT, passando a Fazenda Pública a ter também legitimidade para recorrer nos recursos de processos de contra-ordenação tributária, ao abrigo do n.º 2 do art. 73º do RGCO — cfr. Conselheiros Jorge Lopes

de Sousa e Simas Santos em “Regime Geral das Infracções Tributárias anotado”, 4ª edição, 2010, em anotação ao art. 83º, página 562 e seguintes.

E. Quanto ao efeito do presente recurso, entende a Fazenda Pública que, no regime previsto nos artigos 83º e 84º, ambos do R.G.I.T., complementado pelo R.G.C.O., mormente os artigos 70º, 73º, 74º, 75º, 79º, 88º e 89º, de aplicação subsidiária, não é possível a execução das coimas e sanções acessórias antes do trânsito em julgado ou de se ter tornado definitiva a decisão administrativa que as aplicar, sendo esta a única interpretação que assegura a constitucionalidade material deste art. 84º do R.G.I.T., nos casos em que o recurso é interposto de decisão condenatória, assim não sendo necessário a prestação de garantia para que o mesmo recurso goze de efeito suspensivo da decisão recorrida — conforme se doutrinou no Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, de 15-11-2011, processo n.º 04847/11; e na esteira do entendimento dos Conselheiros Jorge Lopes de Sousa e Simas Santos em “Regime Geral das Infracções Tributárias anotado”, 4ª edição, 2010, em anotação ao art. 84º, página 582 e seguintes.

F. Neste sentido, não deverá ser considerada exequível para efeitos de decisão de instauração de processo de execução fiscal, a decisão judicial proferida nestes autos que decidiu pela anulação das decisões de aplicação das coimas destes autos e dos processos apensados e os posteriores termos do processo, face à pendência do presente recurso, sob pena de se afectar o efeito útil do mesmo.

G. Quanto à nulidade insuprível determinada pelo douto Tribunal *a quo*, entende a Fazenda Pública, salvo melhor opinião, que não pode proceder o argumento expendido na douda decisão final por simples despacho *a quo*, não se conformando a Fazenda Pública com a mesma e considerando que tal decisão final por simples despacho padece de erro de direito, urgindo assim, a promoção da uniformização da jurisprudência face ao inerente perigo de repetição e desigualdade na aplicação entre os diversos tribunais tributários de 1ª instância, tudo nos termos do disposto no art. 83º do RGIT, em conformidade com o art. 73º, n.º 2 do RGCO, aplicável por força da alínea b) do art. 3º do RGIT — cfr. Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 07-11-2012, proc. 0704/12; Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 17-01-2007, proc. 01124/06 (in www.dgsi.pt).

H. Considerou o doudo Tribunal *a quo* estar verificada a nulidade insuprível das decisões de aplicação das coimas determinadas pelo Chefe do Serviço de Finanças de Penafiel, unicamente por não ter procedido à realização do cúmulo material nos termos do art. 25º do RGIT, aplicando uma coima única.

I. Incorre o Tribunal *a quo* em erro na aplicação do direito, porquanto as nulidades insupríveis a ocorrer no âmbito do processo de contra-ordenação tributário, são taxativas e têm a sua previsão no art. 63º do RGIT, o qual não abarca, salvo melhor opinião, o regime do cúmulo material, a aplicar em caso de concurso de contra-ordenações.

J. Desde logo, os “requisitos legais” [cfr. art. 63º, n.º 1, alínea d)], da decisão de aplicação das coimas que possam estar em falta e que se reportam à fase administrativa do processo de contra-ordenação tributário, são os constantes do art. 79º do RGIT, os quais foram integralmente respeitados pela entidade administrativa competente em todas as decisões de aplicação de coimas presentes nestes autos.

K. A falta de aplicação do regime do concurso, previsto no art. 25º, não constitui um requisito legal da decisão, susceptível de configurar uma nulidade insuprível, pelo que a relevar-se a sua falta, o que não se concede, sempre seria uma mera nulidade dependente de arguição dos interessados, conforme estabelece o art. 120º do Código de Processo Penal – CPP, aplicável por força do preceituado na alínea b) do art. 3º do RGIT e do n.º 1 do art. 41º do RGCO.

L. A arguida/recorrente nestes autos, não solicitou a apreciação do concurso de contra-ordenações em nenhum dos recursos apresentados, pelo que, tal nulidade, a considerar-se a sua existência, e considerando-se, em consequência, a insuficiência do processo contra-ordenacional (cfr. art. 120º, n.º 1, alínea d), do CPP), sempre terá de ser considerada como sanada, uma vez que a parte interessada não arguiu tal vício em nenhuma fase do processo administrativo, nem sequer do processo judicial, fazendo-se assim a aplicação do invocado art. 120º do CPP, com as necessárias adaptações ao processo de contra-ordenação tributário.

M. Por outro lado, é competência exclusiva da autoridade administrativa, a apreciação e decisão pela existência ou não do concurso de infracções e subsequente aplicação do art. 25º do RGIT, na fase administrativa, pressupondo, a montante, a verificação do elemento de conexão entre os processos nos termos do art. 36º do RGCO, o que consubstancia um acto exclusivamente administrativo, face ao disposto no art. 33º do RGCO, aplicável ex vi art. 3º, alínea b), do RGIT.

N. A imposição judicial de análise e tramitação conjunta de processos na fase administrativa, consubstancia a violação do **princípio da separação de poderes**, limitando a actuação da administração fiscal, o seu conhecimento e apreciação dos processos que são da sua competência, salvaguardando, claro está, o facto de a questão do concurso de infracções nem sequer ter sido suscitada pelo próprio arguido, no sentido em que, o Tribunal “*não pode ofender a autonomia do poder administrativo [o núcleo essencial da sua discricionariedade], enquanto medida definida pela lei daquilo que são os poderes próprios de apreciação ou decisão conferidos aos órgãos da Administração*”, porquanto, “*os poderes dos tribunais administrativos abarcam apenas as vinculações da Administração por normas e princípios jurídicos, ficando de fora da sua esfera de sindicabilidade o ajuizar sobre a conveniência*

e oportunidade da actuação da Administração, mormente o controlo actuação ao abrigo de regras técnicas ou as escolhas/opções feitas pela mesma na e para a prossecução do interesse público, salvo ofensa dos princípios jurídicos enunciados no art. 266. n.º 2 da CRP – conforme Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte de 01-10-2010, proc. n.º 00514/08.4BEPNF, in *www.dgsi.pt*.

O. No caso de processos de contra-ordenação tributários, é aplicável o RGIT e subsidiariamente o RGCO, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 433/82, de 27 de Outubro, que contém norma específica no seu art. 3º, alínea b), todavia, não há neste âmbito nenhuma omissão legal que justifique e fundamente a aplicação subsidiária dos artigos 25º, 28º e 29º do CPP, conforme consta da Motivação de direito da douta decisão final por simples despacho *a quo*.

P. E seria ilegal a aplicação do cúmulo jurídico no presente caso, dado que todos os factos em apreço, são posteriores à alteração ocorrida na norma do art. 25º do RGIT, com a Lei do Orçamento para 2011 (Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro).

Q. Conforme o douto entendimento dos Conselheiros Jorge Lopes de Sousa e Simas Santos em “Regime Geral das Infracções Tributárias anotado”, 4ª edição, 2010, em anotação ao art. 25º, página 291, “no regime do cúmulo material, a coima única a aplicar é a soma das coimas aplicadas a cada uma das contra-ordenações, não havendo lugar a qualquer redução”, salvaguardando claramente que, “*estando a regra do cúmulo material expressamente estabelecida na redacção inicial deste art. 25º do RGIT e na introduzida Lei do Orçamento para 2011 não há lacuna de regulamentação sobre a forma de efectuar o cúmulo das coimas, pelo que não há suporte para fazer apelo ao RGCO, pois este diploma, como legislação subsidiária que é [art. 3º, alínea b) do RGIT], apenas é de aplicação em matérias em que o RGIT não contenha normas próprias.*”

R. E portanto, nunca poderia a autoridade administrativa tributária, “*aferir a existência de eventual contra-ordenação continuada*”, cujo preceituado no art. 30º e 79º do Código Penal, subsidiariamente aplicável nos termos do art. 32º do RGCO, não têm aplicação face à actual redacção do art. 25º do RGIT, seguindo-se neste âmbito, de perto, as decisões do Tribunal Central Administrativo Sul de 27-11-2007, processo n.º 01804/07 e de 23-09-2008, proc. n.º 01767/07, ambas consultáveis in *www.dgsi.pt*.

S. Limita-se o actual regime, em caso concurso, sempre ao cúmulo material, valendo a máxima, “*quot delicta tot poenae*”, sendo que a cada infracção é imputada a coima correspondente, ou seja, as sanções são aritmeticamente somadas, depois de se ter procedido à determinação individualizada de cada uma.

T. Releva a decisão do Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de 19/06/2007, proc. n.º 01768/07 (in *www.dgsi.pt*), no sentido em que “*no actual RGIT não há lugar ao concurso de infracções com a cominação de uma coima única*” e que “*deixou de existir a principal característica que enforma o regime do concurso de crimes - a aplicação de uma pena única em cúmulo jurídico - desta forma se perdendo o principal interesse no concurso, a não ser de índole de eventual economia processual*”.

U. Não existe no RGIT, nem no RGCO, norma legal que preveja a apensação de processos de contra-ordenação, contudo, o artigo 36º do RGCO, aplicável subsidiariamente ao RGIT, prevê a “competência por conexão” em caso de concurso efectivo de contra-ordenações.

V. Por sua vez, o art. 25º do RGIT, aplicando-se na fase administrativa, pressupõem necessariamente a apreciação e decisão sobre a conexão entre os processos a que se aplicará o regime do cúmulo material, por conjugação do disposto no art. 36º do RGCO e 25º do RGIT, inclusivamente, se os processos administrativos se encontram na mesma fase e se são da mesma competência territorial.

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

X. Assim, por força desta norma, quanto à unidade e apensação de processos, nunca poderia a autoridade administrativa competente proceder “*à apensação dos processos que se encontrassem na mesma fase, nos termos dos artigos 25º, 28º e 29º do CPP...*”, incorrendo o Meritíssimo Juiz *a quo*, mais uma vez, em erro na aplicação do direito, por não se aplicarem, na fase administrativa, os preceitos reguladores do processo criminal, ou seja, as normas do Código de Processo Penal (CPP), invocadas na douta decisão final por simples despacho *a quo*.

Y. Os processos de contra-ordenação em apreço, não foram apensados pela autoridade tributária, tendo sido tramitados separadamente, sem prejuízo da posterior apensação por despacho do douto Tribunal *a quo*, na fase judicial, contra o qual a Fazenda Pública apresentou já recurso para este Venerando Tribunal, pugnando igualmente pela sua ilegalidade por errónea interpretação e aplicação do disposto nos artigos 24º 25º, 28º e 29º do CPP, aplicáveis por força do art. 41º do RGCO, norma esta por sua vez aplicável ao abrigo do disposto na alínea b) do art. 3º do RGIT.

Z. Com todo o respeito que nos merece a fundamentação expendida pelo douto Tribunal *a quo*, entende a Fazenda Pública que a decisão que determina a nulidade insuprível das decisões das coimas aplicadas, por falta de realização do cúmulo material, é ilegal por falta de previsão no competente art. 63º do RGIT, cujo elenco é taxativo;

AA. Sendo ainda ilegal a aplicação, neste âmbito dos normativos do CPP, concretamente os artigos 25º, 28º e 29º que fundamentaram a douda decisão final por simples despacho *a quo*.

BB. Face ao exposto, entende a Fazenda Pública, com a ressalva do devido respeito, que é muito, que a douda decisão final por simples despacho sob recurso enferma de erro na aplicação do direito, fazendo errónea interpretação e aplicação do disposto nas normas legais aplicáveis, mais concretamente as que regem a aplicação do cúmulo material às contra-ordenações em concurso, concretamente os artigos 25º, 63º e 79º, todos do RGIT e ainda o artigo 36º do RGCO, norma esta por sua vez aplicável ao abrigo do disposto na alínea b) do art. 3º do RGIT, atendendo a que, a autoridade administrativa competente não procedeu à apensação de processos de contra-ordenação do arguido/recorrente, nem este suscitou a aplicação das regras do concurso de contra-ordenações tributárias.

1.4. O Ministério Público junto do TAF de Penafiel apresentou contra-alegações para ambos os recursos, rebatendo a argumentação da Recorrente sobre a inadmissibilidade legal da apensação de recursos e advogando a correcção do julgado no que toca à procedência do recurso judicial, por entender que, efectivamente, a decisão administrativa de aplicação da coisa não contém todos os requisitos legais, por ter omitido a realização do cúmulo material (com a prévia apensação dos processos, mercê do concurso de contra-ordenações) e omitido a fixação de uma única coima, o que, na sua óptica, conduz à nulidade insuprível da decisão administrativa.

1.5. O Ministério Público junto do STA emitiu doudo e desenvolvido parecer, a fls. 133 a 138, que rematou com a formulação da seguinte síntese conclusiva:

«5. *Concluindo:*

a) *A aplicação de várias coimas em processos distintos pela prática, pela mesma arguida, de várias contra-ordenações tributárias, não integra nulidade insuprível dessas decisões administrativas, subsumível na alínea d) do n.º 1 do artigo 63º do RGIT, por referência à alínea c) do n.º 1 do artigo 79º do mesmo diploma legal, pelo simples facto de não ter sido feito o cúmulo material das coimas ou o cúmulo jurídico se as infracções tiverem sido praticadas nos anos de 2009 e 2010;*

b) *Prevendo o artigo 25º do RGIT, na redacção actual, que as sanções aplicadas às contra-ordenações em concurso são sempre cumuladas materialmente, nada obsta a que, em razão dos princípios da economia processual e uniformidade de decisões, o tribunal proceda à apensação dos referidos processos de contra-ordenação e realize o cúmulo material das coimas, sendo certo que não se verifica qualquer interesse atendível na remessa dos processos à autoridade administrativa para esse efeito;*

c) *No caso de as decisões de aplicação de coima terem por objecto infracções praticadas nos anos de 2009 e 2010, situação em que há lugar a cúmulo jurídico das coimas, há fundamento para a remessa dos processos de contra-ordenação à entidade administrativa a fim de ser efectuado esse cúmulo;*

d) *A sentença recorrida ao declarar nulas as decisões de aplicação de coima, incorreu em erro de julgamento, por errónea interpretação e aplicação do disposto nos artigos 25º, 63º, n.º 1, alínea d) e 79º, n.º 1, alínea c), do RGIT, motivo pelo qual deve ser revogada, determinando-se a baixa dos autos à 1ª instância, a fim de, ampliada a matéria de facto, serem apreciadas as referidas questões e as demais suscitadas pela arguida.*

1.6 Colhidos os vistos dos Juizes Conselheiros Adjuntos, cumpre apreciar e decidir.

2. O despacho que ordenou a apensação tem o seguinte teor:

«Este Tribunal tem conhecimento que lhe foram distribuídos inúmeros processos de recurso instaurados pela mesma recorrente. Esses recursos são legais, tempestivos e obedecem às exigências legais, pelo que admito liminarmente esses recursos (arts. 63º, n.º 1, do RGIMOS, 3º, alínea b) e 80º, n.º 1, do RGIT) e determino a sua apensação a estes autos. Junte cópia deste despacho a esses processos.»

2.1. A decisão final deu como assente a seguinte matéria de facto:

A) Os processos foram autuados em 26/10/2013;

B) As infracções foram praticadas em 02/02/2009 e 02/04/2012;

C) As decisões de aplicação das coimas foram proferidas em 18/01/2014;

D) Nenhuma das decisões proferidas procede à realização de cúmulo material das coimas;

E) A notificação das decisões de aplicação das coimas têm, com a devida adaptação, a seguinte redacção: (...)

3. As questões que se colocam e que cumpre apreciar e decidir nestes dois recursos são as de saber se (i) podia o Senhor Juiz do Tribunal “a quo” ter ordenado, como ordenou, a apensação de outros recursos judiciais interpostos pela mesma Arguido de decisões administrativas de aplicação de coimas por falta de pagamento de IUC em distintos processos de contra-ordenação, e (ii) se fez correcto julgamento quando considerou que tais decisões administrativas enfermavam de nulidade pelo facto de a administração tributária não ter efectuado o cúmulo material das coimas aplicadas em cada um desses processos de contra-ordenação.

Trata-se de questões que foram, por diversas vezes, apreciadas e decididas em acórdãos prolatados por esta Secção do Supremo Tribunal Administrativo, sempre no mesmo sentido e com idêntico discurso jurídico fundamentador, tendo-se concluído pelo acerto da decisão de apensação dos recursos

de contraordenação e pelo erro de julgamento cometido na decisão final de anulação da decisão de aplicação da coima.

E dado que nem a Recorrente aporta novos argumentos relevantes, nem vislumbramos motivo para divergir da apontada jurisprudência, limitar-nos-emos (atendendo, também, ao disposto no n.º 3 do artigo 8º do Código Civil), a aderir à fundamentação expendida nesses arestos.

Quanto ao primeiro recurso escreveu-se, entre outros, no acórdão datado de 17/06/2015, recurso n.º 0137/15:

“A questão que importa dilucidar, posto que temos assente a legitimidade da recorrente e o modo de subida do recurso, restrito ao caso concreto, passa por saber se: no momento em que a impugnação da decisão administrativa que aplicou uma sanção relativa a uma infracção como a dos autos, dá entrada em Tribunal, conjuntamente com outras respeitantes ao mesmo infractor; ou quando relativamente a esse infractor já se encontrem pendentes nesse Tribunal processos por infracções idênticas, se o juiz deve ou não ordenar a apensação de processos, assim cumprindo a regra estabelecida no artigo 25º do Código de Processo Penal.

A Fazenda Pública entende que o despacho proferido pelo Sr. Juiz a quo é ilegal porque viola o disposto nos artigos 24º e 25º do CPP, uma vez que não se verificam as condições legalmente previstas para a competência por conexão objectiva e subjetiva, o Ministério Público, por sua vez, insurge-se contra este recurso porque entende que a recorrente interpreta o disposto naquele artigo 25º com um sentido não admitido pelo texto da lei.

Vejam, então.

Dispõe o artigo 24º, sob a epígrafe “Casos de conexão”:

1 - Há conexão de processos quando:

- a) O mesmo agente tiver cometido vários crimes através da mesma acção ou omissão;*
- b) O mesmo agente tiver cometido vários crimes, na mesma ocasião ou lugar, sendo uns causa ou efeito dos outros, ou destinando-se uns a continuar ou a ocultar os outros;*
- c) O mesmo crime tiver sido cometido por vários agentes em participação;*
- d) Vários agentes tiverem cometido diversos crimes em participação, na mesma ocasião ou lugar, sendo uns causa ou efeito dos outros, ou destinando-se uns a continuar ou a ocultar os outros; ou*
- e) Vários agentes tiverem cometido diversos crimes reciprocamente na mesma ocasião ou lugar.*

2 - A conexão só opera relativamente aos processos que se encontrarem simultaneamente na fase de inquérito, de instrução ou de julgamento.

Por sua vez, dispõe o artigo 25º, sob a epígrafe “Conexão de processos da competência de tribunais com sede na mesma comarca”:

Para além dos casos previstos no artigo anterior, há ainda conexão de processos quando o mesmo agente tiver cometido vários crimes cujo conhecimento seja da competência de tribunais com sede na mesma comarca, nos termos dos artigos 19.º e seguintes.

Com interesse, dispõe também o artigo 29º, sob a epígrafe “Unidade e apensação dos processos”:

1 - Para todos os crimes determinantes de uma conexão, nos termos das disposições anteriores, organiza-se um só processo.

2 - Se tiverem já sido instaurados processos distintos, logo que a conexão for reconhecida procede-se à apensação de todos àquele que respeitar ao crime determinante da competência por conexão.

A competência por conexão encontra a sua razão justificativa, “...antes de tudo, (na) economia processual. Mas não só, pois a ela acrescem – quando não mesmo se sobrepõem – razões de boa administração da justiça penal (juntando processos conexos será provavelmente mais esgotante a produção probatória e respectiva cognição) e mesmo de prestígio das decisões judiciais (pois desaparecerá o perigo de uma pluralidade de decisões sobre infracções conexas se contradizerem materialmente)” - cfr. Jorge Figueiredo Dias, Direito Processual Penal, primeiro volume, pág. 347.

Também, no mesmo sentido, esclarece Germano Marques da Silva, Curso de Processo Penal, I, págs. 193 e 194 que: “O princípio geral de que parte o CPP é o de que a cada crime corresponde um processo para o qual é competente o tribunal definido em função das regras da competência material, funcional e territorial.

A lei admite, porém, que a regra básica de que a cada crime corresponde um processo seja alterada, organizando-se um só processo para uma pluralidade de crimes, desde que entre eles exista uma ligação que torne conveniente para a melhor realização da justiça que todos sejam apreciados conjuntamente. A esta ligação entre os crimes, que determina excepções à regra de que a cada crime corresponde um processo e às regras de competência material, funcional e territorial, definidas em função de um só crime, chama a lei conexão e conseqüentemente a denominada competência por conexão (epígrafe da secção III, cap. II, livro I) representa um desvio às regras normais da competência em razão da organização de um único processo para uma pluralidade de crimes ou da apensação de vários processos que hão-de ser apreciados e decididos conjuntamente.

A conexão de processos é determinada por conveniência da Justiça. Ou porque há entre os crimes uma tal ligação que se presume que o esclarecimento de todos será mais fácil ou mais completo

quando processados juntamente, evitando-se possíveis contradições de julgados e realizando-se consequentemente melhor justiça ou porque o mesmo agente responde por vários crimes e é conveniente julgá-los a todos no mesmo processo até para mais fácil e melhor aplicação da punição do concurso de crimes (art. 77º do CP)”.

No mesmo sentido já se pronunciou o Tribunal Constitucional, entre outros, no acórdão n.º 21/2012, datado de 12/01/2012: “A regra geral é a de que a cada crime corresponde um processo, para o qual é competente determinado tribunal, em resultado da aplicação das regras de competência material, funcional e territorial. Contudo, tendo em vista objetivos de harmonia, unidade e coerência de processamento, celeridade e economia processual, bem como para prevenir a contradição de julgados, em certas situações previstas nos artigos 24º e 25º do Código de Processo Penal, a lei admite alterações a esta regra, permitindo a organização de um único processo para uma pluralidade de crimes, exigindo-se, no entanto, que entre eles exista uma ligação (conexão) que torne conveniente para a melhor realização da justiça que todos sejam apreciados conjuntamente”.

Portanto, a competência por conexão tem a sua razão de ser, essencialmente, na melhor realização da justiça, na conveniência da justiça e na economia processual.

Se é certo que, no caso concreto, as razões determinantes para a competência por conexão parecem não encontrar guarida no disposto no artigo 24º (as regras e princípios contidos em tal norma não foram invocados como fundamento para a prolação do despacho recorrido), não é menos certo que são acolhidas pelo disposto no artigo 25º, ou seja, pela conexão subjectiva, a identidade do infractor, que é o mesmo, e se encontra sujeito a ser julgado uma pluralidade de vezes por várias infracções.

E esta conexão pode, e deve, operar nas diversas fases procedimentais e processuais tendentes à apreciação e punição (ou absolvição) da infracção cometida pelo mesmo infractor.

Como bem refere o Ministério Público na resposta ao presente recurso, a situação de conexão prevista no artigo 25º do CPP acresce àquelas que se encontram previstas no artigo 24º do mesmo código, não estando dependente da verificação das mesmas, nem se destinando a concretiza-las.

A expressão usada pelo legislador no artigo 25º é clara no sentido de configurar a conexão subjectiva como um tipo de conexão diferente das situações de conexão objectiva previstas no artigo 24º e sendo mesmo independente destas situações, de resto esta é a única interpretação destes preceitos legais autorizada pelo artigo 9º, n.º 2 do Código Civil.

Portanto, seja na fase administrativa, o que incumbe ao órgão da administração determinar, seja na fase judicial, o que incumbe ao juiz competente, o que, desde logo, é imposto pelo disposto no n.º 2 do artigo 24º, a conexão só opera relativamente aos processos que se encontrarem simultaneamente na fase de inquérito, de instrução ou de julgamento.

Encontrando-se o juiz, a quem compete o julgamento da impugnação da decisão administrativa que aplicou a sanção, perante uma multiplicidade de processos, em que o infractor é o mesmo, que lhe foram distribuídos a si, ou aos outros juizes do mesmo Tribunal, deve averiguar da possibilidade de ordenar a apensação de todos os processos àquele que for o determinante da competência por conexão, de modo a que realize um só julgamento.

Sendo certo que, o facto de não se ter ordenado a apensação de todos os processos na fase administrativa, não impede que seja ordenada essa mesma apensação na fase judicial, cfr. artigo 29º, n.º 2, no despacho liminar ou em qualquer momento, antes de ser designada data para o julgamento ou antes da prolação da decisão por mero despacho, cfr. artigo 64º do RGIMOS e 82º do RGIT.

Nesta medida, incumbe ao juiz a quem compete o julgamento das impugnações das decisões administrativas, apreciar da aplicabilidade do disposto naquele artigo 25º do CPP, configurando-se, assim, o reconhecimento da conexão de processos e a determinação da apensação dos mesmos como um dever e não como uma faculdade que é concedida ao juiz, tudo em vista da melhor realização da justiça e da economia de meios – no mesmo sentido já decidiu este Supremo Tribunal nos acórdãos datados de 04-03-2015, recurso n.º 1396/14 e de 11-03-2015, recursos n.ºs. 1398/14, 1557/14 e 74/15.

Concluimos, assim, que bem andou o Sr. Juiz a quo em ordenar a apensação de todos os processos da mesma natureza, respeitantes ao mesmo infractor.»

Por sua vez, as questões colocadas no recurso da decisão final foram tratadas, designadamente, no acórdão do STA datado de 17/06/2015, no proc. n.º 369/15, e em diversos outros que se lhe seguiram. Não havendo razão para divergir do aí decidido, limitar-nos-emos a seguir de perto o que aí se deixou escrito, tanto mais que a factualidade relevante é em tudo semelhante, respeitando a falta de pagamento de IUC de veículo propriedade da mesma sociedade infractora.

«Assim, prosseguindo estes autos principais, no seguimento da apontada apensação e perante as concretas decisões de aplicação de coima proferidas em cada um dos processos apensados, a Sra. Juíza proferiu sentença/despacho em que determinou a anulação daquelas outras decisões bem como dos ulteriores termos dos respectivos processos, com fundamento em que ocorre nulidade insuprível das mesmas: verificando-se os requisitos do concurso de infracções, havia lugar à aplicação de uma única coima e não tendo sido assim operado o respectivo cúmulo, as individualizadas decisões recor-

ridas sofrem de nulidade insuprível, por falta de requisitos legais, ao abrigo do disposto na alínea d) do n.º 1 do art. 63º do Regime Geral das Infracções Tributárias (RGIT).

Fundamentação que, todavia, não acompanhamos.

4.2. De acordo com o disposto na alínea d) do n.º 1 do art. 63º do RGIT, constitui nulidade insuprível no processo de contra-ordenação tributário «a falta dos requisitos legais da decisão de aplicação das coimas, incluindo a notificação do arguido».

Por outro lado, nas várias alíneas do n.º 1 do art. 79º do mesmo diploma, estabelecem-se os requisitos que devem ser observados na decisão, entre os quais, que a decisão deve mencionar «A coima e sanções acessórias, com indicação dos elementos que contribuíram para a sua fixação» - cfr. a alínea c).

A sentença recorrida materializa a nulidade insuprível na circunstância de as decisões administrativas proferidas em cada um dos processos de contra-ordenação (principal e apensos) não conterem os «procedimentos e operações» relativos ao concurso de contra-ordenações. Ou seja, por um lado, considerou-se, implícita e necessariamente, que as infracções em causa em cada um dos ditos processos se encontram numa relação de concurso e, nessa medida, a entidade administrativa devia ter organizado um único processo ou tendo sido instaurados vários devia ter procedido à respectiva apensação, de forma a serem instruídos conjuntamente e a pluralidade de infracções participadas ser avaliada de forma global, a fim de se concluir pela verificação, ou não, da prática de infracção continuada ou se proceder ao cúmulo material das coimas e, por outro lado, também se considerou que a não observância destes procedimentos ou, ao menos, a circunstância de esses procedimentos e operações não constarem das decisões administrativas de aplicação de coima, determina a nulidade destas, nos termos do art. 63º, n.ºs 1, alínea d), 3 e 5, do RGIT.

Vejam os.

4.3. Como é sabido, a figura do concurso (aqui, concurso de contra-ordenações) pressupõe a existência de uma pluralidade de infracções cometidas pelo mesmo agente, sendo que no regime do processo penal (cujas normas são aplicáveis subsidiariamente ao processo contra-ordenacional — art. 41º, n.º 1, do RGCO), há lugar à organização de um único processo ou à apensação de processos, caso tenham sido instaurados processos distintos, nos casos de conexão objectiva (a que depende da existência de um só crime ou de um determinado nexó entre vários crimes — no caso, contra-ordenações) ou subjectiva (a que depende da existência de um só autor): cfr. as disposições conjugadas dos arts. 24º, 25º, 28º e 29º do Código de Processo Penal (CPP).

No âmbito tributário, de acordo com o que actualmente se prevê no art. 25º do RGIT «as sanções aplicadas às contra-ordenações em concurso são sempre objecto de cúmulo material» (regime este que difere do consagrado no RGCO em cujo art. 19º se prescreve o regime de cúmulo jurídico das coimas). Mas no período decorrido entre 1/1/2009 e 31/12/2010 este regime de cúmulo jurídico das coimas foi também o aplicável em sede de contra-ordenações tributárias — cfr. as alterações introduzidas no art. 25º do RGIT pelas Lei n.º 64-A/2008, de 31/12 e pela Lei n.º 55-A/2010, de 31/12.

No caso, embora não constem da sentença elementos para aferir se as infracções objecto das decisões administrativas de aplicação de coima foram ou não cometidas no período em que se aplicou ao concurso de contra-ordenações tributárias aquele mencionado regime de cúmulo jurídico (durante os anos de 2009 e 2010), consta, porém, do Probatório que «as decisões em causa não procederam à realização do cúmulo material das coimas», pelo que poderia concluir-se que as infracções não terão sido cometidas naquele período. Todavia, tal conclusão fica infirmada, desde logo, quer em face do auto de notícia (fls. 13) e da própria decisão administrativa de aplicação de coima (fls. 16 e 17) objecto destes autos principais, que respeitam à falta de pagamento de Imposto Único de Circulação (IUC) relativo ao ano de 2010, com termo do prazo de pagamento em 30/4/2010, quer em face das decisões administrativas de aplicação de coima proferidas no processo apenso n.º 1856201306075371 (que respeita a falta de pagamento de IUC do ano de 2009, relativo ao veículo com a matrícula-.....-RJ, e cujo termo do prazo para cumprimento da obrigação terminou em 31/3/2009) e no processo apenso n.º 1856201306066402 (que respeita a falta de pagamento de IUC do ano de 2010, relativo ao veículo com a matrícula-.....-HX, e cujo termo do prazo para cumprimento da obrigação terminou em 1/2/2010).

Na verdade, só as decisões administrativas de aplicação de coima proferidas nos restantes processos apensados [n.º 1856201306061036 - que respeita a falta de pagamento de IUC do ano de 2011, relativo ao veículo com a matrícula-.....-HX, e cujo termo do prazo para cumprimento da obrigação terminou em 31/1/2011; n.º 1856201306061044 - que respeita a falta de pagamento de IUC do ano de 2011, relativo ao veículo com a matrícula-.....-RJ, e cujo termo do prazo para cumprimento da obrigação terminou em 31/3/2011; n.º 1856201306053408 - que respeita a falta de pagamento de IUC do ano de 2012, relativo ao veículo com a matrícula-.....-HX, e cujo termo do prazo para cumprimento da obrigação terminou em 31/1/2012; n.º 1856201306053378 - que respeita a falta de pagamento de IUC do ano de 2012, relativo ao veículo com a matrícula-.....-UX, e cujo termo do prazo para cumprimento da obrigação terminou em 30/4/2012; n.º 1856201306053406 - que respeita a falta de pagamento de IUC do ano de 2012, relativo ao veículo com a matrícula-.....-RM, e cujo

termo do prazo para cumprimento da obrigação terminou em 30/4/2012] é que respeitam a infracções praticadas já no âmbito da alteração decorrente da Lei n.º 55-A/2010, de 31/12 e a que, portanto, seria aplicável o regime de cúmulo material das coimas aplicadas em cada um dos processos.

Ora, não apontando a sentença recorrida elementos atinentes à verificação de eventual conexão objectiva (existência de uma só contra-ordenação ou de um determinado nexo entre as várias contra-ordenações), só poderá atender-se a eventual conexão subjectiva (cometimento de várias infracções – contra-ordenações – por parte do mesmo agente, cujo conhecimento seja da competência da mesma entidade administrativa), sendo que a esta conexão prevista no CPP estão subjacentes razões que são transponíveis para o âmbito do regime sancionatório do ilícito de mera ordenação social e não só se reconduzem a razões de economia processual e da uniformidade de decisões, como igualmente se prendem com a necessidade de avaliação da actividade delituosa e da culpa do agente e da aplicação de uma sanção única: em regra, «a conexão objectiva de processos facilita a produção da prova e a descoberta da verdade material e a conexão subjectiva facilita a avaliação da personalidade do arguido e a realização do cúmulo jurídico», (Paulo Pinto de Albuquerque, Comentário do Código de Processo Penal à luz da Constituição da República e da Convenção Europeia dos Direitos do Homem, 2ª ed., Lisboa, Universidade Católica Editora, 2008, p. 98, nota 1 ao art. 24º) impondo-se, nesse caso, à entidade administrativa que faça uma avaliação conjunta das diversas contra-ordenações em concurso, devendo proceder à sua instrução num único processo ou à apensação dos distintos processos que tenham sido instaurados (cfr. e este propósito o acórdão do STA de 30/03/2011, proc. 0757/10).

4.4. Porém, se houver lugar à aplicação de uma única coima em regime de cúmulo material (como actualmente está previsto no art. 25º do RGIT), a imposição da realização do cúmulo só fará sentido para aferir que o montante da coima única a aplicar não ultrapasse o máximo previsto no art. 26º do mesmo diploma (No sentido de que este máximo não é aplicável no caso de concurso de contra-ordenações tributárias, pronunciam-se Jorge Lopes de Sousa e Manuel Simas Santos (Regime Geral das Infracções Tributárias, 4ª ed., Áreas Editora, 2010, p. 291, anotação 4 ao art. 25º, considerando o seguinte: «Por isso, o limite máximo do cúmulo das penas previsto no n.º 2 do artigo 19º do RGCO, que é o de a coima única não exceder o dobro do limite máximo mais elevado das contra-ordenações em concurso, não é aplicável relativamente às contra-ordenações tributárias, não sendo também aplicáveis os limites máximos previstos no artigo 26º para a categoria de infractor e natureza da infracção, pois, como se inferia do texto deste artigo 25º, na redacção inicial, ao referir que «as sanções aplicadas às contra-ordenações em concurso são sempre cumuladas materialmente» e se conclui do texto introduzido pela Lei do Orçamento para 2011, ao estabelecer que «as sanções aplicadas às contra-ordenações em concurso são sempre objecto de cúmulo material» não se admitiam quaisquer excepções a esta regra»).

Cfr., igualmente, o acórdão do STA (acórdão uniformizador de jurisprudência n.º 2/08) de 28-5-2008, proc. n.º 78/08, publicado no DR, I Série, de 26/6/2008, p. 3973.)

E se não for este o caso, então nem há fundamento legal para impor a apensação dos processos (a não ser que por motivos de economia processual a entidade administrativa assim o entenda) nem tal falta de apensação de processos configura uma nulidade insuprível da decisão de aplicação de coima ao abrigo do disposto na alínea d) do n.º 1 do art. 63º do RGIT: é que enquanto no regime de punição de cúmulo jurídico do concurso das contra-ordenações há lugar a uma avaliação global da actividade delituosa do arguido e da sua culpa, no regime de cúmulo material isso não ocorre, já que essa avaliação deve ser feita apenas na aplicação de cada uma das coimas parcelares.

Todavia, como se disse, com a Lei n.º 64-A/2008, de 31/12, o regime do cúmulo material da punição do concurso de contra-ordenações tributárias foi alterado, passando a aplicar-se o regime do cúmulo jurídico, de acordo com a redacção então introduzida no art. 25º do RGIT.

O limite máximo da moldura legal da coima única então a aplicar é formado pela soma das coimas concretamente aplicadas a cada uma das infracções que integram o concurso (nº 1 deste art. 25º) mas sem exceder o dobro do limite máximo da contra-ordenação a que corresponder coima com um limite máximo mais elevado. E o limite mínimo da coima única aplicável é constituído pela coima concreta mais elevada.

Portanto, à face deste regime, a coima única a aplicar há-de ser encontrada dentro destes limites máximo e mínimo e atendendo, igualmente, aos demais critérios previstos no art. 27º do RGIT. Regime que é, ainda, aplicável às contra-ordenações praticadas antes da sua entrada em vigor, uma vez que é mais favorável ao arguido [art. 3º, n.º 2, do RGCO (Cfr. Jorge Lopes de Sousa e Manuel Simas Santos, ob. cit., p. 292 e o ac. do STA, de 21/1/2009, recurso n.º 928/08, ali referenciado.)]. Já o regime decorrente da ulterior alteração introduzida pela Lei n.º 55-A/2010, de 31/12, por ser menos favorável aos arguidos, não é aplicável retroactivamente, aplicando-se apenas às contra-ordenações praticadas após a sua entrada em vigor.

Retornando aos autos, e considerando, por um lado, que, mesmo na fase administrativa, foi instaurado um processo por cada infracção e foi proferida decisão de aplicação de coima em cada um desses processos e considerando, por outro lado, que de tais decisões foi interposto recurso para

o Tribunal Tributário, nada obsta a que nesse Tribunal sejam apensados os ditos processos, como, aliás, ocorreu no caso concreto dos autos. (neste sentido cfr. os acórdãos deste STA, de 11/3/2015, proc. n.º 074/15 e de 8/4/2015, proc. n.º 075/15)

(...)

(...) ainda que se entendesse competir, em primeira lugar, à entidade administrativa a realização desse cúmulo, não se nos afigura que haja fundamento legal para considerar que as decisões administrativas de aplicação de coima enfermam de nulidade insuprível que afecte a sua validade: não vemos que a tais decisões, singularmente consideradas, faltem os requisitos que a lei impõe ou não especifiquem os elementos que contribuíram para a fixação da coima (al. d) do n.º 1 do art. 63º e n.º 1 do art. 79º, ambos do RGIT). Tanto mais que, como se disse, só poderá operar-se o cúmulo (material ou jurídico) depois de fixadas as respectivas coimas singulares a cumular.

5. Em suma, conclui-se que a aplicação de coimas, em processos distintos, pela prática, pela mesma arguida, de várias contra-ordenações tributárias, sem que, conseqüentemente, haja sido feito cúmulo (material ou jurídico) das respectivas coimas, não integra nulidade insuprível dessas decisões administrativas, mormente nulidade subsumível na alínea d) do n.º 1 do art. 63º, por referência à alínea c) do n.º 1 do art. 79º, ambos do RGIT.

A sentença recorrida ao declarar nulas as decisões de aplicação de coima, incorreu, portanto, em erro de julgamento, por errónea interpretação e aplicação do disposto nos arts. 25º, 63º, n.º 1, alínea d) e 79º, n.º 1, alínea c), do RGIT, devendo ser revogada e devendo determinar-se a baixa dos autos à 1ª instância, a fim de serem apreciadas as demais questões suscitadas pela arguida.».

4. Face ao exposto, acordam os juizes da Secção do Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo em:

- negar provimento ao recurso do despacho que ordenou a apensação;
- conceder provimento ao recurso da decisão final, revogar a decisão recorrida e ordenar a baixa dos autos à 1ª instância para aí ser substituída por outra que aprecie as questões suscitadas no recurso da decisão administrativa de aplicação da coima, se a tal não obstar razão diferente da invocada na decisão judicial recorrida.

Custas pela Fazenda Pública quanto ao primeiro recurso e sem custas o segundo.

Lisboa, 28 de Outubro de 2015. — *Dulce Neto* (relatora) — *Ascensão Lopes* — *Ana Paula Lobo*.

Acórdão de 28 de Outubro de 2015.

Assunto:

Conflito de jurisdição. Concessionário. Abastecimento de água. Competência dos Tribunais Tributários.

Sumário:

Compete aos tribunais tributários o conhecimento de acção em que uma empresa concessionária do serviço público municipal de abastecimento de água pretende cobrar tarifa relativa a serviços contratados de abastecimento de água e saneamento.

Processo n.º 125/14-30.

Recorrente: A....., S. A.

Recorrido: B.....

Relator: Ex.^{mo} Sr. Cons. Dr. Casimiro Gonçalves.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

RELATÓRIO

1.1. A....., S.A., com os demais sinais dos autos, recorre da decisão que, proferida pelo Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga, julgou esse mesmo Tribunal incompetente, em razão da matéria, para conhecer da injunção apresentada contra B..... com vista à sua condenação no pagamento da quantia de 343,83 Euros, relativa a serviços de abastecimento de águas e saneamento.

1.2. Termina as alegações formulando as conclusões seguintes:

A. A Doutra Sentença Recorrida é censurável do ponto de vista jurídico-legal porque entende aplicável aos autos o disposto na alínea d) do n.º 1 do art. 49º do ETAF, nesses termos declarando a sua incompetência para conhecer da matéria versada nos autos.

B. No caso vertente, as questões suscitadas são, nos pressupostos de facto e sujeitos processuais, em tudo idênticas às questões que foram apreciadas e decididas pelo Tribunal dos Conflitos, no Acórdão (Fundamento) proferido em 25.06.2013, no âmbito do processo n.º 1554/13.7BEBRG (Conflito n.º 33/13), o qual está em sintonia com a jurisprudência mais recentemente consolidada – cfr., a título de exemplo, os Acórdãos do Tribunal dos Conflitos de 09.11.2010 (conflito n.º 17/20), de 26.09.2013 (conflito n.º 30/13) e de 05.11.2013 (conflito n.º 39/13).

C. No Acórdão Fundamento e demais Acórdãos *supra* referidos, os Venerandos Juizes da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo julgaram de forma contrária à Doutra Sentença Recorrida, declarando, entendendo ser aplicável o disposto alínea c) do n.º 1 do art. 49º do ETAF, nesses termos declarando os Tribunais Tributários como competentes para conhecer da matéria em causa, em tudo idêntica à matéria versada nos autos ora em apreço.

D. Assim, entre a Sentença Recorrida e o Acórdão Fundamento, tendo por base situações fácticas idênticas e relativamente à mesma questão fundamental de direito foram tomadas decisões opostas.

E. Verifica-se que, nas duas decisões, esteve em causa a cobrança coerciva de dívidas a uma concessionária dos serviços públicos de água e saneamento.

F. Todavia, o Acórdão Fundamento, tendo por base situação fáctica idêntica, decidiu em sentido oposto a mesma questão fundamental de direito.

G. A questão de direito circunscreve-se à aplicação à matéria dos autos do disposto na alínea c), ou em alternativa, do disposto na alínea d), do artigo 49º, n.º 1, alínea c) do ETAF,

H. E, em ambas as decisões, Sentença Recorrida e Acórdão Fundamento, está em causa saber se os Tribunais Tributários são materialmente competentes para conhecer litígios emergentes da cobrança coerciva de dívidas a uma concessionária dos serviços públicos de água e saneamento.

I. Na Sentença Recorrida foi entendido que, não tendo as concessionárias como a Recorrente acesso ao processo de execução fiscal, os Tribunais Tributários não são competentes para conhecer litígios emergentes da cobrança coerciva de dívidas a uma concessionária dos serviços públicos de água e saneamento.

J. O Acórdão Fundamento, entendendo igualmente que as concessionárias não dispõem da possibilidade de recorrer à execução fiscal, por outro lado defende que, face ao disposto no artigo 49º n.º 1, alínea c) do ETAF, os Tribunais Tributários são competentes para conhecer litígios emergentes da cobrança coerciva de dívidas a uma concessionária dos serviços públicos de água e saneamento.

K. Em suma, a Recorrente pugna pela aplicação da interpretação dada pelo Acórdão Fundamento à questão de direito, ou seja que os Tribunais Tributários são competentes para conhecer litígios emergentes da cobrança coerciva de dívidas a uma concessionária dos serviços públicos de água e saneamento.

L. Pelo *supra* exposto, deve ser proferido Acórdão que decida a questão controvertida de acordo com o sentido decisório do Acórdão Fundamento, sendo declarada a competência dos Tribunais Tributários para conhecer da presente acção.

M. Sendo decidido que a questão controvertida não cabe na jurisdição administrativa ou fiscal, mas antes na competência dos tribunais judiciais, deve o processo ser remetido ao Tribunal Judicial da comarca competente (Barcelos), visto que, também este se ter declarar incompetente, a não remessa se traduz, na prática, numa inadmissível denegação de justiça e do acesso aos tribunais, ao não poder a Recorrente peticionar nos tribunais o pagamento das facturas que emite no âmbito do seu objecto.

N. Caso se entenda que tais decisões não cabem ao Digno Supremo Tribunal Administrativo – Secção de Contencioso Tributário, deve o presente recurso ser remetido ao Tribunal dos Conflitos, para que este decida se o conhecimento da presente acção cabe aos tribunais judiciais, aos tribunais administrativos de círculo ou aos tribunais tributários.

Termos em que e, com o douto suprimento de V. Exas., deve dar-se provimento ao presente recurso, devendo ser proferido Acórdão que decida no sentido preconizado no Acórdão Fundamento, sendo declarado que os Tribunais Tributários são competentes para conhecer da presente acção.

Subsidiariamente, caso assim não se entenda, deve ser proferido Acórdão que inste o Tribunal Recorrido a, nos termos dos n.ºs 2 e 3 do art. 18º do CPPT, indicar o Tribunal competente, para o mesmo remetendo o presente processo.

Subsidiariamente, caso se entenda não ser o Digno Supremo Tribunal Administrativo – Secção do Contencioso Administrativo competente para decidir o presente recurso, requer-se que o mesmo seja remetido ao Tribunal dos Conflitos, para que este decida se o conhecimento da presente acção cabe aos tribunais judiciais, aos tribunais administrativos de círculo ou aos tribunais tributários.

1.3. Não foram apresentadas contra-alegações.

1.4. O MP emite Parecer nos termos seguintes:

«1. No requerimento de interposição de recurso com fundamento em oposição de julgados a recorrente identifica dois acórdãos do Tribunal de Conflitos que perfilharam solução oposta à perfilhada na decisão recorrida, sobre a incompetência em razão da matéria (requerimento fls. 103).

O Tribunal dos Conflitos é presidido pelo presidente do Supremo Tribunal Administrativo e composto por juizes conselheiros oriundos da jurisdição comum e da jurisdição administrativa, competindo-lhe o julgamento de conflitos de jurisdição (art. 17º corpo DL n.º 23.185, 30 outubro 1933; arts. 115º e 116º n.º 1 CPC revogado; arts. 109º n.º 1 e 110º n.º 1 CPC vigente).

Não integra a hierarquia dos tribunais da jurisdição administrativa e fiscal, cujo órgão superior é o Supremo Tribunal Administrativo (art. 212º n.º 1 CRP; art. 11º n.º 1 ETAF).

Neste contexto os acórdãos fundamento indicados não são relevantes para a formação dos pressupostos de admissão do recurso por oposição de julgados (art. 280º n.º 5 CPPT último segmento).

A convalidação para a espécie de recurso adequada é inviável porque respeita a recurso da área da jurisdição comum, a interpor para o Tribunal da Relação e, eventualmente, em fase posterior, para o Supremo Tribunal de Justiça ou para o Tribunal dos Conflitos (art. 107º n.ºs 1 e 2 CPC revogado; art. 101º n.º 1 n.ºs 1 e 2 CPC vigente).

2. Pelo exposto promove o Ministério Público:

a) o proferimento de despacho de não admissão do recurso;

b) a condenação da recorrente nas custas pelo incidente.»

1.5. Notificadas as partes do teor do Parecer do MP, veio a recorrente pronunciar-se a fls. 162 concluindo o seguinte:

«... deve dar-se provimento ao recurso interposto, devendo ser proferido Acórdão que decida no sentido preconizado no Acórdão Fundamento, sendo declarado que os Tribunais Tributários são competentes para conhecer da presente acção.

Subsidiariamente, caso assim não se entenda, deve ser proferido Acórdão que inste o Tribunal Recorrido a, nos termos dos nºs 2 e 3 do art. 18º do CPPT, indicar o Tribunal competente, para o mesmo remetendo o presente processo.

Subsidiariamente, caso se entenda não ser o Digno Supremo Tribunal Administrativo – Secção do Contencioso Administrativo competente para decidir o presente recurso, requer-se que o mesmo seja remetido ao Tribunal dos Conflitos, para que este decida se o conhecimento da presente acção cabe aos tribunais judiciais, aos tribunais administrativos de círculo ou aos tribunais tributários».

1.6. Corridos os vistos legais, cabe decidir.

FUNDAMENTOS

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

«Posto isto, a questão que se coloca nesta sede, é a de saber se, nos termos em que a acção vem configurada na Petição inicial, o núcleo central do objeto da presente acção cabe no âmbito da jurisdição administrativa e fiscal, ou seja, se envolve litígio que resulte de relações jurídicas tributárias devendo para o efeito atentar-se na materialidade fáctica e no pedido em concreto formulado pela Autora.

Ora, da factualidade alegada pela Autora, verifica-se que pretende a condenação da Ré no pagamento de serviços efetuados pela A., próprios da sua atividade, nomeadamente, exploração do sistema de captação, tratamento e distribuição de água ao concelho de Barcelos, sustentados por contrato de fornecimento de bens e serviços, no valor de global de € 343,83.

Sendo certo que, ao abrigo do contrato de concessão da exploração do sistema de captação, tratamento e distribuição de Água ao Concelho de Barcelos a A....., S.A é, desde Janeiro de 2005 e por um período definido de 30 anos, a sociedade concessionária dos Sistemas Públicos Municipais de Distribuição da Água e de Drenagem de Águas Residuais do Concelho de Barcelos.

Por seu turno, o Réu é um particular.

Resulta assim desse *quid* um conflito entre uma Concessionária, cuja pretensão da Autora é a condenação do Réu ao pagamento de quantia certa relativa a fornecimento de bens ou serviços, subjacente ao contrato celebrado entre ambos e titulada pelas respetivas faturas.

Ora, o Pleno da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, no âmbito do processo n.º 15/2012 (Pleno — Reenvio préjudicial), por acórdão de 10.04.2013, disponível em www.dgsi.pt, pronunciou-se no sentido de “*No domínio de vigência da Lei das Finanças Locais de 2007 (Lei n.º 2/2007, de 15 de Janeiro) e do DL n.º 194/2009, de 20 de Agosto, cabe na competência dos tribunais tributários a apreciação de litígios emergentes da cobrança coerciva de dívidas a uma empresa municipal provenientes de abastecimento público de águas, de saneamento de águas residuais urbanas e de gestão de resíduos urbanos, uma vez que, o termo “preços” utilizado naquela Lei equivale ao conceito de “tarifas” usado nas anteriores Leis de Finanças Locais e a que a doutrina e jurisprudência reconheciam a natureza de taxas, pelo que podem tais dívidas ser coercivamente cobradas em processo de execução fiscal.*”

Outrossim, decidiu aquele tribunal o seguinte:

«(...) *No modelo de delegação do serviço em empresa do sector empresarial local o serviço é prestado por empresa municipal de legatária constituída nos termos previstos no regime jurídico do sector empresarial local, aprovado pela Lei n.º 53 - F/2006, de 29 de Dezembro (art's 17º e 180).*

No modelo de gestão concessionada a concessão dos serviços municipais, a realizar de acordo com este diploma e, subsidiariamente, com o Código dos Contratos Públicos, inclui a operação, a manutenção e a conservação do sistema, previstas no n.º 1 do artigo 2.º, e pode incluir ainda a construção, a renovação e a substituição de infra-estruturas, instalações e equipamentos (art's. 31º e 32º).

Sendo então o abastecimento de água efectuado por várias entidades —podendo ser entidades privadas em regime de concessão — ainda que se aceite que no caso de a gestão ficar a cargo dos municípios ou empresas municipais possa ser usado o processo de execução fiscal, subsiste a questão quando a gestão estiver a cargo de concessionárias.

Ora, quanto a estas acompanhamos António Malheiro de Magalhães (Ob. Citada), quando escreve que o processo de execução fiscal é um meio jurisdicional específico contemplado na lei apenas ao dispor do Estado e outras pessoas colectivas de direito público para procederem à cobrança coerciva de tributos bem como de outras dívidas quando a lei assim o prever.

Por isso, quando uma entidade privada — neste caso uma concessionária — desenvolve uma actividade materialmente administrativa traduzida na prestação de um serviço público essencial previsto na Lei n.º 23/96, está excluído o âmbito do processo de execução fiscal, com o recurso aos meios de execução comuns.

Deste modo, o processo de execução fiscal continua a ser o meio próprio para cobrança coerciva de dívidas por abastecimento de água e saneamento, quando o serviço for prestado pelo Município ou por empresa municipal.

Sendo o serviço prestado por concessionário, e como refere Pedro Gonçalves - A Concessão de Serviços Públicos, Almedina, Coimbra, 1999, pág. 320, “em caso de incumprimento do utente, a nota de cobrança emitida pelo concessionário está desprovida de força executiva, não podendo portanto, dar lugar a um imediato processo de execução fiscal (...)»

Assim, o processo de execução fiscal continua a ser o meio próprio para cobrança coerciva de dívidas por abastecimento de água e saneamento, quando o serviço for prestado pelo Município ou por empresa municipal. Porém, pelo contrário, quando o serviço for prestado por concessionária, como acontece no caso em apreço, está excluído o âmbito do processo de execução fiscal, sendo necessário o recurso aos meios (de execução) comuns.

Nesta conformidade, declinando-se a competência desta ordem jurisdicional para conhecer da matéria versada nos autos e atento o disposto nos artigos 16º, do Código de Procedimento e de Processo Tributário e 590º, do Código de Processo Civil, indefiro liminarmente a douda P.I.»

3.1. Discordando do assim decidido a recorrente continua a sustentar que o Tribunal Tributário é o competente, em razão da matéria, para a cobrança da presente dívida.

E, dado que o valor da execução (343,83 Euros) está contido na alçada do tribunal de 1ª instância, interpõe o presente recurso ao abrigo do disposto no n.º 5 do art. 280º do CPPT, invocando como decisões que perfilharam solução oposta os dois supra identificados acórdãos do Tribunal de Conflitos.

Assim, as questões a decidir, reconduzem-se, em primeiro lugar, à de saber se estão verificados os pressupostos do próprio recurso e, em caso afirmativo, à de apreciar, então, a controvertida questão da competência em razão da matéria.

Vejamos.

3.2. Embora em regra não caiba recurso das decisões dos tribunais tributários de 1ª instância proferidas em processo de impugnação judicial ou de execução fiscal quando o valor da causa não ultrapassar um quarto das alçadas fixadas para os tribunais judiciais de primeira instância (nº 4 do art. 280º do CPPT), esta regra é, todavia, afastada nos casos previstos no n.º 5 do mesmo artigo, em que se dispõe que «A existência de alçadas não prejudica o direito ao recurso para o Supremo Tribunal Administrativo de decisões que perfilhem solução oposta relativamente ao mesmo fundamento de direito e na ausência substancial de regulamentação jurídica, com mais de três sentenças do mesmo ou outro tribunal de igual grau ou com uma decisão de tribunal de hierarquia superior.»

Como se salientou no acórdão desta Secção, proferido em 22/4/2015, em julgamento ampliado do processo n.º 1957/13, pressupõe-se, portanto, «*identidade dos factos subjacentes (que terão de ser essencialmente os mesmos do ponto de vista do seu significado jurídico) e identidade do regime jurídico aplicado (ainda que em invólucros legislativos diferentes), pois que sem essa identidade não será possível vislumbrar a emissão de proposições jurídicas opostas sobre a mesma questão fundamental de direito, nem se poderá atingir o fim visado com este tipo de recurso, que é o de assegurar o valor da igualdade na aplicação do direito.*

Tal recurso segue a tramitação dos recursos previstos no artigo 280º do CPPT, com a disciplina constante dos artigos 281º e 282º desse diploma legal, e não a tramitação prevista no artigo 284º do CPPT, pelo que nele não há, após o despacho de admissão do recurso, uma fase processual de ale-

gações tendentes a demonstrar a existência da oposição de julgados seguida de despacho judicial de apreciação sobre a existência dessa oposição.

Ao recorrente basta, pois, afirmar, no requerimento de interposição do recurso e com vista a vê-lo admitido, que interpõe o recurso ao abrigo da norma contida no n.º 5 do artigo 280º, evocando a existência de arestos que suportam a oposição de julgados que o preceito desenha e define, de forma a viabilizar a pronúncia judicial sobre a admissibilidade legal do recurso (...).».

No caso, sendo o valor da causa o de 343,83 Euros (não ultrapassando, portanto, um quarto da alçada fixada para os tribunais judiciais de primeira instância – cfr. o art. 105º da LGT), e tendo o recurso sido interposto ao abrigo do citado normativo, importa aferir se estão verificados os apontados requisitos de admissibilidade do recurso: que as decisões em confronto perfilhem «solução oposta» estando em causa o «mesmo fundamento de direito» e ocorrendo «ausência substancial de regulamentação jurídica», com mais de três sentenças do mesmo ou outro tribunal de igual grau ou com uma decisão de tribunal de hierarquia superior.

Ora, o MP alega que, não integrando o Tribunal de Conflitos a hierarquia dos tribunais da jurisdição administrativa e fiscal, cujo órgão superior é o Supremo Tribunal Administrativo (nº 1 do art. 212º da CRP e n.º 1 do art. 11º do ETAF), e tendo a recorrente invocado, para fundamentar a invocada oposição de julgados, dois acórdãos do Tribunal de Conflitos que alegadamente perfilharam solução oposta à perfilhada na decisão recorrida, sobre a incompetência em razão da matéria, então os acórdãos fundamento indicados não são relevantes para a formação dos pressupostos de admissão deste recurso por oposição de julgados.

Porém, importa considerar que, como se disse, especificamente no que respeita ao recurso previsto do n.º 5 do art. 280º do CPPT, as ditas decisões apenas relevam, ao menos nesta fase, para a verificação da admissibilidade do recurso e não para uniformizar jurisprudência, (1) além de que, sendo o Tribunal de Conflitos presidido pelo presidente do Supremo Tribunal Administrativo e composto por juizes conselheiros oriundos da jurisdição comum e da jurisdição administrativa e Fiscal, competindo-lhe o julgamento de conflitos de jurisdição (art. 17º do DL n.º 23.185, de 30/10/1933; arts. 109º n.º 1 e 110º n.º 1 do novo CPC – correspondentes aos anteriores arts. 115º e 116º n.º 1 do anterior CPC), também há que ponderar que as decisões desse mesmo Tribunal (Conflitos) se impõem tanto em sede da jurisdição comum como da jurisdição administrativa e fiscal, pelo que, aceitando-se uma interpretação ampla do n.º 5 do art. 280º do CPPT, na parte em que se refere a tribunais de hierarquia superior, é de concluir pela admissibilidade do presente recurso.

Na verdade, quanto aos demais requisitos de admissibilidade, também o dito acórdão do Tribunal de Conflitos junto aos autos pela recorrente para servir de fundamento à oposição de julgados, apreciou, precisamente, a controvérsia referente à jurisdição e tribunal competentes para o conhecimento de acção em que uma empresa concessionária do serviço público municipal de abastecimento de água pretende cobrar o preço dos respectivos consumos.

Assim, só pode concluir-se que as decisões em confronto, convocando realidades factuais semelhantes e apelando a idênticas normas jurídicas, decidiram de modo oposto a mesma questão fundamental de direito, ou seja, só pode concluir-se pela verificação dos requisitos previstos no n.º 5 do artigo 280º do CPPT.

3.3. Passando, pois, à apreciação do recurso.

A decisão recorrida, supra transcrita, socorre-se, no essencial, da argumentação constante do acórdão proferido em 10/4/2013, no Pleno da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, no âmbito do processo n.º 15/2012 (Pleno — Reenvio prejudicial), onde, além de se concluir que *“No domínio de vigência da Lei das Finanças Locais de 2007 (Lei n.º 2/2007, de 15 de Janeiro) e do DL n.º 194/2009, de 20 de Agosto, cabe na competência dos tribunais tributários a apreciação de litígios emergentes da cobrança coerciva de dívidas a uma empresa municipal provenientes de abastecimento público de águas, de saneamento de águas residuais urbanas e de gestão de resíduos urbanos, uma vez que, o termo “preços” utilizado naquela Lei equivale ao conceito de “tarifas” usado nas anteriores Leis de Finanças Locais e a que a doutrina e jurisprudência reconheciam a natureza de taxas, pelo que podem tais dívidas ser coercivamente cobradas em processo de execução fiscal”*, também se ponderou, em sede de fundamentação, que quando o serviço (gestão do serviço de abastecimento de água e saneamento) estiver a cargo de uma entidade privada (concessionária) *“em caso de incumprimento do utente, a nota de cobrança emitida pelo concessionário está desprovida de força executiva, não podendo portanto, dar lugar a um imediato processo de execução fiscal”*.

Mas, como daqui resulta, esta última asserção traduz apenas a argumentação aportada em sede de fundamentação e nem sequer reflectida no segmento final em que o acórdão objectivou a deliberação sobre o pedido de reenvio prejudicial e, por outro lado, também não afasta em termos absolutos a competência dos Tribunais Tributários para apreciação das questões enunciadas.

Daí que em posteriores acórdãos do Tribunal de Conflitos, nomeadamente no acórdão fundamento invocado para efeitos de admissibilidade do presente recurso (ou seja, no acórdão de 25/6/2013, proc. n.º 033/13), bem como em outros que igualmente se debruçaram sobre a matéria se tenha também exarado que *“Compete aos tribunais tributários o conhecimento de acção em que uma empresa con-*

cessionária do serviço público municipal de abastecimento de água pretende cobrar «preço fixo» e consumos por um contador «totalizador» que precede os contadores das fracções e das partes comuns de um condomínio, por estarem em causa tarifas, taxas ou encargos como exigências impostas autoritariamente em contrapartida do serviço público prestado, relação jurídica que é regulada por normas de direito público tributário» (ac. de 26/9/2013, proc. 030/13) até porque, como se salienta no referido acórdão fundamento, referenciando a fundamentação daquele acórdão do Pleno da Secção do Contencioso Tributário de 10/4/2013, ali “estava em apreciação a cobrança coerciva de dívidas a uma empresa municipal, mas a cobrança de dívidas a uma concessionária parece poder ser vista no mesmo enquadramento e com a mesma solução, quando no Acórdão se inclui o próprio diferendo sobre o preço da água - fixado segundo regras de direito público em regime excluído da concorrência - como aspecto submetido à competência dos tribunais tributários, mesmo quando se reconhece que o concessionário não dispõe da possibilidade de recorrer à execução fiscal.”

Ora, no presente caso, a recorrente apresenta requerimento de injunção, por não terem sido pagas «as facturas n.º (...) com as datas de vencimento de (...) relativas aos serviços contratados de abastecimento de água e saneamento, efectivamente prestados pela Requerente ao requerido (...)», ou seja, a acção consubstancia-se num procedimento de injunção relativo a quantia resultante de tarifas unilateralmente fixadas e aprovadas nos termos do enquadramento legal aplicável, tendo a recorrida contestado o tarifário aplicado pela recorrente. Sendo que, não obstante a providência de injunção se destinar a conferir força executiva a requerimento destinado a exigir o cumprimento de obrigações (cfr. art. 7.º do DL n.º 269/98, de 1/9, na redacção introduzida pelo DL n.º 32/2003, de 17/2) no caso, tendo sido deduzida oposição à injunção esta deixou de se destinar, tendencialmente, à formação de um título executivo, convertendo-se numa petição inicial declarativa, já que o título executivo apenas se formaria na hipótese de ausência de oposição/contestação (cfr. arts. 14.º e ss. do DL n.º 269/98).

Pelo que, como se assinala no acórdão de 18/12/2013, do Tribunal de Conflitos, no proc. n.º 038/13, face à configuração inicial da acção, ao seu desenvolvimento e às questões suscitadas na contestação, “não é possível deixar de extrair as devidas consequências da relação jurídica administrativa em causa, sendo incontroverso que seria inadmissível que o tribunal comum apreciasse e decidisse sobre o reconhecimento da dívida, sem poder conhecer, por falta de competência material, da questão controvertida sobre a validade da “tarifa de disponibilidade”.

Em suma, é de concluir que, tal como ali, também à jurisdição administrativa e fiscal cabe conhecer do presente litígio, sendo competentes os tribunais administrativos e fiscais, através dos tribunais tributários, face ao disposto na alínea c) do n.º 1 do art. 49.º do ETAF.

DECISÃO

Nestes termos, acorda-se em, admitindo o recurso, revogar a decisão recorrida e, julgando competente, em razão da matéria, o Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga (Tribunal Tributário), para conhecer das questões suscitadas nos autos, determinar a baixa dos autos a esse mesmo Tribunal, para que, se a tanto nada mais obstar, tais questões ali sejam apreciadas.

Sem custas.

Lisboa, 28 de Outubro de 2015. — *Casimiro Gonçalves* (relator) — *Francisco Rothes* — *Aragão Seia*.

(¹) Relativamente ao recurso por oposição de acórdãos, previsto no art. 284.º do CPPT, e à expressão tribunais de “hierarquia superior” (também constante do n.º 2 do art. 5.º do ETAF de 2002), no âmbito destes recursos para uniformização de jurisprudência, cfr. Jorge Lopes de Sousa, Código de Procedimento e de Processo Tributário anotado e comentado, Áreas Editora, 6.ª edição, I vol., anotação 9 ao art. 18.º, pp. 261/262; bem como IV vol., anotação 2b) ao art. 284.º, pp. 461/462.

Acórdão de 28 de Outubro de 2015.

Assunto:

Taxa de ocupação do subsolo. IVA.

Sumário:

*Tendo em conta a interpretação dada pelo TJUE no Processo n.º C-256/14, de 11/06/2015, incide Imposto Sobre o Valor Acrescentado sobre as Taxas Municipais de Ocupação do Subsolo (“TOS”) repercutidas, redebitadas ou refaturadas pela fornecedora às entidades Comercializadoras de gás natural e nos consumidores finais.
(elaborado nos termos do disposto no art.º 663.º, n.º 7 do Código de Processo Civil)*

Processo n.º 157/14-30.
 Recorrente: Fazenda Pública.
 Recorrido: A....., SA.
 Relatora: Exm^a. Sr^a. Cons^a. Dr^a. Ana Paula Lobo.

Recurso Jurisdicional
 Decisão recorrida – Tribunal Administrativo e Fiscal de Viseu
 . 31 de Agosto de 2013

Julgou procedente a impugnação, anulando o acto de autoliquidação do iva referente a Abril de 2012, na parte em que incide sobre as taxas de ocupação do subsolo pagas às autarquias locais e repercutidas nos consumidores finais de gás natural.

Acordam nesta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

A Representante da Fazenda Pública veio interpor o presente recurso da decisão supra mencionada, proferida no âmbito do processo de impugnação n.º 538/12.0BEVIS, tendo, para esse efeito formulado, a final da sua alegação, as seguintes conclusões:

A. Vem o presente recurso da sentença que julgou procedente por provada a presente impugnação.
 B. Está patente na decisão que:

“Em face de todo o exposto, não pode ser acolhida a tese propugnada pela AT na informação vinculativa que serviu de base ao indeferimento da reclamação graciosa da autoliquidação do IVA.

Não está em causa a aplicação extensiva do n.º 2 do artigo 2º do CIVA à impugnante, mas antes a circunstância de, em virtude da exclusão das TOS do âmbito de incidência do imposto operado por esta disposição, o débito das mesmas TOS aos clientes estar igualmente excluído de tributação.

O tratamento uniforme entre todas as operações e agentes económicos constitui um imperativo legal por força do princípio da neutralidade do IVA que está na essência desse imposto.

Por outro lado, não está em discussão a aplicabilidade da alínea c) do n.º 6 do artigo 16º do CIVA para excluir as TOS da base de incidência do imposto.

De resto, a repercussão do valor das TOS é uma operação meramente financeira que nem sequer constitui uma actividade económica na acepção do artigo 9º, n.º 1 da Directiva do IVA, daí que não caiba no âmbito de incidência do imposto”.

C. Contudo, a Fazenda Pública não pode conformar-se com tal decisão.

D. A impugnante é concessionária do serviço público de distribuição de gás natural e dos seus gases de substituição na Zona Centro Interior, ao abrigo do contrato de concessão, aprovado pela Resolução do Conselho de Ministros nº98/2008, Diário da República nº119 1ª série, de 23-06-2008;

E. Na cláusula 7ª, n.ºs 2 e 3 do referido contrato estabelece-se que: *“Assiste à Concessionária o direito de repercutir sobre os utilizadores das suas infraestruturas, quer se trate de entidades comercializadoras de gás ou de consumidores finais, o valor integral de quaisquer taxas, (...) incluindo as taxas de ocupação do subsolo cobradas pelas autarquias locais.”;*

F. É Jurisprudência assente que é de qualificar como taxa, por ter natureza sinalagmática, o tributo liquidado por um município como contrapartida pela utilização do subsolo com tubos e condutas de gás;

G. O cumprimento das obrigações declarativa e de pagamento foi de encontro à informação vinculativa da DSIVA solicitada pela própria impugnante, que mereceu despacho de 03-08-2011;

H. Os contratos de concessão entre o Estado e os concessionários não são tributados em sede de IVA por força do n.º 2 do art.º 2º do CIVA, uma vez que são operações praticadas no âmbito dos poderes de autoridade do Estado;

I. A repercussão da TOS ao cliente final não é por si só uma actividade económica, contudo, sempre terá de integrar o valor tributável sujeito a IVA, por imperativo legal;

J. Quer dos art.ºs 73º e 78º da Directiva 2006/112 de 28 de Novembro de 2006, quer do art.º 16º, n.ºs 1 e 5 alínea a) do CIVA se retira que o valor tributável das transmissões de bens e das prestações de serviços sujeitas a imposto é o valor da contraprestação obtida ou a obter do adquirente, do destinatário ou de um terceiro, incluindo os impostos, direitos, taxas e outras imposições, com excepção do próprio imposto sobre o valor acrescentado;

K. Atente-se ao Ofício-Circulado 30127 da DSIVA, de 13-05-2011, concernente às taxas de recursos hídricos que preconiza que: *“A repercussão, sobre o utilizador final, do encargo económico que a taxa representa, nos termos do artigo 5.º do Decreto-Lei n.º 97/2008, de 11 de Junho, incluído na factura emitida pelas entidades exploradoras/distribuidoras dos recursos hídricos, constitui, ainda que discriminado, parte do valor tributável da operação, nos termos da alínea a) do n.º 5 do artigo 16º do Código do IVA. Sobre esta incide IVA à taxa reduzida (6% no Continente e 4% nas Regiões Autónomas dos Açores e da Madeira), por inclusão na verba 1.7 da Lista I anexa ao CIVA, sem prejuízo da aplicação de taxa diferente a outros bens ou serviços que possam ser discriminados na factura, devendo ser observadas as regras de facturação previstas no Código do IVA, designadamente, no seu artigo 36.º”;*

L. Deve também chamar-se à colação o Acórdão do STA de 21-09-2011, processo n.º 766/09, relativo ao Imposto sobre veículos (antigo IA), que remete para o Acórdão do TJUE de 28.07.2011, proferido no Processo n.º C-106/10 cuja posição é a de que: “*Um imposto como o imposto sobre veículos em causa no processo principal, cujo facto gerador está directamente ligado à entrega de um veículo abrangido pelo âmbito de aplicação deste imposto e que é pago pelo fornecedor desse veículo, integra-se no conceito de «impostos, direitos aduaneiros, taxas e demais encargos», na acepção do artigo 78.º primeiro parágrafo, alínea a), da Directiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de Novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, e deve, em aplicação desta disposição, ser incluído no valor tributável em imposto sobre o valor acrescentado da entrega do referido veículo*”;

M. É pois inquestionável que também a taxa de ocupação de subsolo repercutida aos clientes faz parte da contraprestação obtida pelos serviços prestados e o seu facto gerador está directamente ligado à prestação dos serviços (pois sem o seu pagamento ao Estado a concessionária estaria inabilitada a fornecê-los), pelo que terá de ser englobada no valor tributável e como tal ser sobre ela aplicada a taxa de IVA correspondente;

N. A sentença recorrida assenta maioritariamente a sua fundamentação no princípio da neutralidade fiscal, contudo, o presente recurso contrapõe o princípio da legalidade, visto que a TOS não consubstancia uma operação económica da concessionária para o cliente final, no entanto, esta será englobada, por força de lei (art.º 16º, n.º 5 alínea a) do CIVA), no valor tributável sujeito à taxa de IVA;

O. Padece, assim, a sentença recorrida de erro de julgamento, pois não se procedeu a uma análise exaustiva dos factos e da sua subsunção ao direito, sendo que teria de redundar na aplicação da norma vinda de referir;

P. Após a entrada em vigor do ETAF e CPTA, passou-se de um contencioso de mera anulação, fortemente imitador dos poderes de decisão do juiz e destinado à mera defesa da legalidade, para um contencioso de plena jurisdição, que proporciona uma tutela jurisdicional mais efectiva, aumentando-se os poderes de cognição do juiz;

Q. Deve constar da sentença: a identificação das partes e do objecto em litígio, a fixação das questões a solucionar, a fundamentação, discriminando os factos provados e a aplicação do direito, culminando com a decisão, à luz do art.º 607º do CPC;

R. Salvo o devido respeito, entendemos que a sentença recorrida peca na aplicação do direito, visto que se impunha a alusão ao art.º 16º, n.º 5 alínea a) do CIVA e como tal a improcedência da presente impugnação.

Requeru que dando provimento ao Recurso seja revogada e substituída por outra em que, após a análise do seu mérito, se julgue improcedente, por não provada, a presente impugnação, com as legais consequências.

A recorrida **A..... S.A.** apresentou contra-alegações que terminam com as seguintes conclusões:

1. Bem andou o Mmo. Juiz a quo ao decidir que não há lugar à incidência de IVA sobre as TOS refaturadas ou redebitadas pela Recorrida aos seus clientes ao abrigo do contrato de concessão com o Estado Português e nos termos regulamentados pela ERSE.

2. Contrariamente ao que alega a AT, não se aplica o disposto no artigo 78.º, alínea a) da Directiva do IVA e no artigo 16º n.º 5, alínea a) do CIVA para incluir as TOS redebitadas aos clientes no valor tributável de IVA.

3. Com efeito, inexistente uma relação direta – “umnexo direto e necessário entre o serviço prestado e contravalor recebido”, como referiu o Advogado-Geral do TJUE nas conclusões apresentadas no processo n.º C-246/08 - entre o recebimento das TOS dos clientes e uma prestação que lhes seja dirigida pela Recorrida, havendo apenas, e no limite, umnexo incidental e indireto.

4. Se as TOS não forem pagas às autarquias locais, a consequência é apenas a constituição de uma dívida, sem qualquer efeito legal sobre o contrato de concessão com o Estado Português ou sobre a licença de comercialização de gás natural de último recurso concedida pela DGEG — Direcção-Geral de Energia e Geologia, ou seja, o não pagamento prévio não constitui obstáculo legal ao exercício de qualquer atividade por parte da concessionária.

5. A cobrança e pagamento das TOS é meramente incidental ou lateral à atividade da Recorrida e não um pressuposto desta, já que é um tributo local cujo pagamento não constitui requisito prévio ou condição de legalidade para exercício das atividades concessionadas (distribuição de gás) e licenciadas (comercialização de gás).

6. Acresce que a base tributável de IVA tem subjacente uma ideia de sinalagmaticidade e só pode ser constituída por aquilo que seja a contrapartida efetivamente obtida pelo sujeito passivo do destinatário do bem ou adquirente do serviço, sendo que as TOS repercutidas aos clientes não representam a contraprestação de uma transação praticada pela Recorrida a favor daqueles (cfr. artigo 73º da Directiva do IVA e artigo 16º, n.º 1 do CIVA).

7. As atividades da Recorrida estão sujeitas a regulação e, por conseguinte, a remuneração a receber dos clientes (comercializadoras e consumidores finais) é constituída exclusivamente por tarifas fixadas pela ERSE, sendo que as TOS não se integram nas referidas tarifas.

8. Por outro lado, o facto gerador específico das TOS, que é a utilização individualizada do sub-solo pela Recorrida para instalação da rede de gás, está totalmente desligado do facto gerador de IVA (v.g. fornecimento de gás), sendo que, à luz da jurisprudência do TJUE, se os dois factos tributários são distintos e estão totalmente dissociados entre si, como é o caso, não existe onexo direto entre o tributo e a transação cuja existência é indispensável à inclusão do primeiro na base tributável de IVA.

9. Sem prejuízo do exposto, deve sempre reconhecer-se que a incidência de IVA sobre o redêbito das TOS atenta contra o princípio da neutralidade que rege o sistema comum do IVA, como bem decidiu o Mmo, Juiz a quo.

10. Se num primeiro momento - o da liquidação pelo sujeito ativo das taxas - as TOS não estão sujeitas a IVA por força do disposto no artigo 2º, n.º 2 do CIVA, o redêbito do valor exato destas taxas, sem qualquer margem ou valor acrescentado, como in casu sucede, também deve beneficiar da não sujeição a imposto.

11. A AT tem sufragado a tese de que a natureza da despesa incorrida pelo sujeito passivo, bem como o enquadramento desta em sede de IVA, têm reflexos no tratamento em sede de IVA da operação subsequente de redêbito da despesa, sendo que pode não haver lugar à sujeição a IVA da despesa redebitada se, se verificarem certos condicionalismos.

12. No caso concreto, estão demonstrados todos os pressupostos de exclusão da tributação em IVA dos redêbitos de despesas exigidos pela AT nas várias instruções administrativas citadas nos autos: (i) a despesa sujeita a refaturação não está sujeita a IVA; (ii) nas faturas emitidas pela Recorrida aos seus clientes consta a discriminação do valor das TOS, com a indicação do município que as cobra e o respetivo montante; (iii) o montante redebitado ou refaturado corresponde apenas ao valor efetivamente pago às autarquias.

13. Do ponto de vista da essência e da natureza conceptual do IVA e, bem assim, do princípio da neutralidade e da uniformidade do IVA, é inadmissível tributar uma despesa que está fora do campo de incidência do IVA apenas pelo facto de o seu montante ser repercutido, ainda mais quando nesta operação de redêbito não é acrescentada qualquer margem nem, verdadeiramente, qualquer valor (cfr. os considerandos n.º 5 e 7 da Diretiva do IVA).

14. Decorre da jurisprudência do TJUE que o princípio da neutralidade, estruturante deste imposto harmonizado, é tributário de uma lógica de igualdade, obrigando a que determinada prestação de serviços/transmissão de bens, independentemente da qualidade e/ou quantidade do(s) respetivo(s) prestador(es), i.e. da natureza ou do número de sujeitos existentes numa dada cadeia produtiva, receba tratamento idêntico/uniforme em sede de IVA (cfr. Acórdãos n.º C-216/97, de 07/09/1999, caso Gregg n.º C-29/08, de 29/10/2009, caso Skatteverket vs. AB SKF; n.º C-141/00, de 10/02/2002, caso Ambulanter Pflegedienst Kügler GmbH, vs. Finanzamt für Körperschaften / in Berlin; n.º C-481/98, de 03/05/2001, caso Comissão vs. República Francesa; Conclusões da Advogada-Geral Juliane Kokott no processo n.º C-357/07, caso TNT Post UK Ltd).

15. No âmbito comunitário, cumpre ainda realçar que no recente Acórdão do TJUE n.º C-224/11, de 17/01/2013, no caso BGZ Leasing foi defendida de forma clara a doutrina de que o princípio da neutralidade do IVA impõe que o tratamento em IVA de uma determinada despesa (não sujeição ou isenção) deve ser mantido quando o montante exato dessa despesa — como acontece no caso das TOS — é refaturado a um terceiro.

16. Por fim, não é pelo facto de o Tribunal não ter utilizado na fundamentação da sua decisão uma norma que a AT entendia ser aplicável, embora nunca antes a tenha invocado, que há erro de julgamento, até porque constitui princípio geral de direito que o juiz não está vinculado às alegações das partes no tocante ao direito (iura novit curia).

Requeru que seja:

negado provimento ao presente recurso, por não provado, com a consequente manutenção, na íntegra, da sentença recorrida.

ordenado, nos termos do disposto no artigo 267.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia, no caso de V. Exas. entenderam que é necessário à boa decisão da causa, o reenvio prejudicial para o TJUE tendo em vista o esclarecimento das questões supra identificadas.

Foi emitido parecer pelo Magistrado do Ministério Público no sentido dever ser suspensa a instância até ser conhecida a decisão a proferir pelo TJUE quanto às questões suscitadas pelo CAAD no proc. 96/2013-.

Por despacho de 26 de Novembro de 2014 foi determinada a suspensão da instância até que fosse proferida decisão no proc de reenvio prejudicial suscitado no proc. 01824/13 deste Supremo Tribunal Administrativo.

Por Acórdão deste STA proferido no recurso n.º 1824/13 – em que a recorrida é a mesma, idênticas as questões decididas, foi decidido submeter à apreciação do Tribunal de Justiça da União Europeia, a título prejudicial, as questões de saber se:

“I-O Direito da União, em especial o disposto no artigo 78.º, alínea a) da Directiva 2006/112/CE, opõe-se a que, a TOS paga pela distribuidora de Gás seja repercutida no consumidor final, em singelo e de forma autónoma, relativamente ao preço que este paga pelo gás consumido, isto é, sem ser incluída nesse preço?”

Se se concluir por uma resposta negativa a esta primeira questão suscita-se ainda a seguinte questão:

II-O Direito da União, em especial o disposto nos artigos 73.º a 79.º da Directiva 2006/112/CE, opõe-se a que, a TOS paga pela distribuidora de Gás quando repercutida no consumidor final, em singelo e de forma autónoma, relativamente ao preço que este paga pelo gás consumido, não seja considerada valor tributável?”

O TJUE deu a conhecer a este Supremo Tribunal que havia decidido no seu Processo n.º C-256/14, por acórdão datado de 11/06/2015, um reenvio prejudicial que lhe havia sido dirigido, nos seguintes termos: *“Os artigos 9.º, n.º 1, 73.º, 78.º, primeiro parágrafo, alínea a), e 79.º, primeiro parágrafo, alínea c), da Directiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, devem ser interpretados no sentido de que o montante das taxas, como as que estão em causa no processo principal, que é pago aos municípios pela sociedade concessionária da rede de distribuição de gás em virtude da utilização do domínio público dos referidos municípios e que é repercutido em seguida por essa sociedade noutra sociedade, responsável pela comercialização do gás, e depois por esta nos consumidores finais, deve ser incluído no valor tributável do imposto sobre o valor acrescentado aplicável à prestação efetuada pela primeira dessas sociedades à segunda, nos termos do artigo 73.º dessa diretiva.”*

Assim, determina-se cessada a suspensão desta instância, cumprindo prosseguir com a mesma, o que passa pelo conhecimento do presente recurso.

A sentença recorrida considerou provados os seguintes factos:

Na sentença objecto do presente recurso foram fixados os seguintes factos:

1 - A Impugnante é concessionária em regime de exclusivo do serviço público essencial da rede de distribuição de gás natural e dos seus gases de substituição na Zona Centro Interior - cfr. a minuta do contrato de concessão que foi aprovada pela Resolução do Conselho de Ministros n.º 98/2008, publicada no D.R., 1.ª série, n.º 119, de 23.06.2008 e integralmente disponível para consulta em www.dgeg.pt.

2 - A cláusula 7ª do contrato de concessão entre o Estado e a Impugnante, sob a epígrafe “Direitos e obrigações da Concessionária”, enuncia no seu n.º 2: “Assiste à Concessionária o direito de repercutir sobre os utilizadores das suas infraestruturas, quer se trate de entidades comercializadoras de gás ou de consumidores finais, o valor integral de quaisquer taxas, independentemente da sua designação, desde que não constituam impostos directos, que lhe venham a ser cobrados por quaisquer entidades públicas, directa ou indirectamente atinentes à distribuição de gás, incluindo as taxas de ocupação do subsolo cobradas pelas autarquias locais”.

3 - Estabelece o n.º 3 da cláusula 7ª do contrato de concessão: “Na sequência do estabelecido no n.º 2 e no que respeita às taxas de ocupação do subsolo a liquidar pelas autarquias locais que integram a área da concessão, os valores pagos pela Concessionária em cada ano civil serão repercutidos por município, sobre as entidades comercializadoras utilizadoras das infraestruturas ou sobre os consumidores finais servidos pelas mesmas nos termos a definir pela ERSE”.

4 - Na sequência da regulamentação efectuada pela ERSE, conforme previsto no n.º 3 da cláusula 7ª do contrato de concessão, a Impugnante passou a repercutir aos seus clientes as TOS liquidadas e pagas às autarquias integradas na sua área de concessão.

5 - A Impugnante repercute as TOS mediante a inclusão na factura emitida aos clientes de uma rubrica adicional, autónoma, contendo o valor do tributo (que corresponde àquilo que foi efectivamente pago, como impõe o contrato de concessão) e a indicação do município a que a TOS respeita.

6 - Os valores concernentes às TOS são registados pela Impugnante em contas de terceiros apropriadas.

7 - Na sequência da informação vinculativa emanada pela DSIVA em 03.08.2011, a Impugnante procedeu à liquidação de IVA sobre o montante das TOS respeitante a Abril de 2012, e obteve um montante de imposto de € 13 359,78.

8 - A Impugnante apresentou reclamação graciosa da autoliquidação referida no n.º anterior, a qual foi indeferida com base no entendimento constante da aludida informação vinculativa.

A questão objecto do presente recurso é, como indicado pela entidade recorrida:

“(…) prende-se com a incidência de Imposto Sobre o Valor Acrescentado sobre as Taxas Municipais de Ocupação do Subsolo (“TOS”) repercutidas, redebitadas ou refaturadas pela ora Recorrida nas entidades Comercializadoras de gás natural e nos consumidores finais, ao abrigo da faculdade

que lhe é conferida pela cláusula 7ª, n.ºs. 2 e 3 e do ponto n.º 8 do contrato de concessão da atividade de distribuição de gás natural celebrado com o Estado Português”.

A Administração Tributária como fundamento do acto de liquidação impugnado considerou que sobre a repercussão de tais taxas deveria incidir o Imposto sobre o valor acrescentado.

A decisão recorrida, secundando a posição da impugnante, aqui recorrida, comungando da posição assumida pela impugnante, aqui recorrida veio a determinar a anulação do acto de liquidação assente nos seguintes argumentos:

falta denexo directo das TOS com uma operação tributável;
ausência de substância económica da repercussão;
natureza da despesa debitada e respectivo tratamento em sede de IVA;
necessidade de respeito pelo princípio da neutralidade que norteia todo o sistema comum do imposto, verdadeiro princípio fundamental em matéria de IVA.

O acórdão do TJUE referido, analisou todos estes argumentos vindo a definir que incide Imposto sobre o valor acrescentado sobre aquela repercussão das TOS, quer sobre as empresas distribuidoras, quer sobre os consumidores finais, com a seguinte argumentação:

“28 No tocante ao mérito, com as suas duas questões, que importa examinar em conjunto, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se os artigos 9.º, n.º 1, 73.º, 78.º, primeiro parágrafo, alínea a), e 79.º, primeiro parágrafo, alínea c), da diretiva IVA devem ser interpretados no sentido de que o montante das taxas, como as que estão em causa no processo principal, pago aos municípios pela sociedade concessionária da rede de distribuição de gás pela utilização do domínio público dos referidos municípios e que é repercutido em seguida por essa sociedade noutra sociedade, responsável pela comercialização do gás, e depois por esta última nos consumidores finais, devem ser incluídos no valor tributável do IVA aplicável à prestação realizada pela primeira dessas sociedades à segunda.

29 Segundo o artigo 78.º, primeiro parágrafo, alínea a), da diretiva IVA, o valor tributável inclui as taxas e demais encargos, com exceção do próprio IVA. O Tribunal de Justiça já precisou que, para que uma taxa se possa incluir no valor tributável do IVA, ainda que não represente qualquer valor acrescentado e não constitua a contrapartida económica da transmissão de bens ou da prestação de serviços, deve ter umnexo directo com essa transmissão ou prestação e que a questão de saber se o facto gerador da referida taxa coincide com o do IVA é um elemento determinante para demonstrar a existência de tal nexos (v., neste sentido, acórdãos De Danske Bilimportører, C-98/05, EU:C:2006:363, n.º 17; Comissão/Polónia, C-228/09, EU:C:2010:295, n.º 30; Comissão/Áustria, C-433/09, EU:C:2010:817, n.º 34; e TVI, C-618/11, C-637/11 e C-659/11, EU:C:2013:789, n.os 37 e 39).

30 No caso em apreço, resulta da decisão de reenvio que as TOS são pagas pela B..... aos municípios previamente à operação sujeita a IVA entre a B..... e a sociedade responsável pela comercialização do gás aos consumidores, e independentemente dessa operação, como contrapartida pela utilização do domínio público municipal decorrente da implantação neste de infraestruturas da rede de gás que a B..... explora. Esta repercute, em seguida, o montante das TOS na sociedade responsável pela comercialização do gás quando lhe fatura a utilização das referidas infraestruturas para o fornecimento do gás aos consumidores.

31 Daqui decorre que as TOS não representam valor acrescentado e não constituem a contrapartida económica da operação sujeita a IVA que ocorre entre a sociedade concessionária da rede de distribuição de gás e a sociedade responsável pela comercialização do gás e que o facto gerador dessas TOS não coincide com o do IVA, pelo que as TOS não têm nexos directo com essa operação.

32 Por conseguinte, as TOS não são taxas que devam ser incluídas no valor tributável do IVA, nos termos do artigo 78.º, primeiro parágrafo, alínea a), da diretiva IVA.

33 Acresce que, ao repercutir o montante das TOS na sociedade responsável pela comercialização do gás na faturação que lhe faz pela utilização das referidas infraestruturas para o fornecimento de gás aos consumidores, a B..... não repercute as TOS, enquanto tais, mas o preço da utilização do domínio público municipal. Esse preço faz parte do conjunto dos custos suportados pela B..... e que entra no preço da sua prestação, a pagar pela sociedade responsável pela comercialização do gás. O facto de, em conformidade com o contrato de concessão, o montante das TOS ser objeto de uma rubrica separada na fatura emitida pela B..... e em seguida nas faturas remetidas pela sociedade responsável pela comercialização do gás aos consumidores é, a este respeito, irrelevante.

34 Consequentemente, o montante das TOS constitui um elemento da contrapartida obtida pela B..... da sociedade responsável pela comercialização do gás pela sua prestação, que indiscutivelmente constitui uma «atividade económica», na aceção do artigo 9.º, n.º 1, da diretiva IVA. Em conformidade com o artigo 73.º desta diretiva, esse montante deve, por conseguinte, ser incluído no valor tributável do IVA dessa prestação.

35 Por outro lado, o montante das TOS não pode ser excluído do valor tributável desta última prestação com fundamento no artigo 79.º, primeiro parágrafo, alínea c), da diretiva IVA, uma vez que esse montante não é cobrado como reembolso de despesas efetuadas em nome e por

conta da sociedade responsável pela comercialização do gás ou dos consumidores, mas como contrapartida pelo custo da utilização do domínio municipal suportado pela B..... em virtude da sua atividade.

36 Ao invés do que esta última alega, a inclusão do montante das TOS no valor tributável do IVA aplicável à prestação que a mesma efetua à sociedade responsável pela comercialização do gás não é contrária ao princípio da neutralidade fiscal, que se opõe a que as entregas de bens ou prestações de serviços semelhantes, que estão em concorrência entre si, sejam tratadas de maneira diferente do ponto de vista do IVA (v., neste sentido, acórdão BGŻ Leasing, C-224/11, EU:C:2013:15, n.º 65 e jurisprudência referida).

37 Com efeito, nos termos do artigo 13.º, n.º 1, primeiro parágrafo, da diretiva IVA, os municípios não são considerados sujeitos passivos de IVA quando cobram taxas como as TOS, ao passo que, por aplicação do artigo 9.º da referida diretiva, as sociedades como a B..... são consideradas sujeitos passivos de IVA quando exercem «atividades económicas», na aceção dessa disposição. Por outro lado, como decorre das conclusões constantes dos n.os 31, 33 e 34 do presente acórdão, a cobrança das TOS pelos municípios e a cessão, pela B..... à sociedade responsável pela comercialização do gás, do direito de utilizar a rede de gás que aquela explora mediante o pagamento de uma contrapartida que integra o montante das TOS não constituem «operações semelhantes».

38 Em face de todas as considerações precedentes, importa responder às duas questões submetidas que os artigos 9.º, n.º 1, 73.º, 78.º, primeiro parágrafo, alínea a), e 79.º, primeiro parágrafo, alínea c), da diretiva IVA devem ser interpretados no sentido de que **o montante das taxas, como as que estão em causa no processo principal, que é pago aos municípios pela sociedade concessionária da rede de distribuição de gás em virtude da utilização do domínio público dos referidos municípios e que é repercutido em seguida por essa sociedade noutra sociedade, responsável pela comercialização do gás, e depois por esta nos consumidores finais, deve ser incluído no valor tributável do IVA aplicável à prestação efetuada pela primeira dessas sociedades à segunda, nos termos do artigo 73.º dessa diretiva.**

O artigo 16º, n.º 5, alínea a) do Código do Imposto sobre o valor acrescentado, reproduz, no essencial, o teor do artigo 78º, alínea a) da Directiva 2006/112/CE.

A doutrina definida pelo referido acórdão do TJUE versa directamente sobre uma situação em tudo idêntica à dos autos, donde a interpretação constante do referido acórdão vem suportar de forma directa a legalidade do acto de liquidação impugnado.

Para além disso, como estatuído no acórdão Milch-, Fett- Und Eierkontor/Hauptzollamt Saarbrücken de 24.06.69, processo C – 29/68

«1. An interpretation given by the court of justice under article 177 of the EEC treaty binds the national court hearing the case concerned. It is for the national court, however, to decide whether it is sufficiently enlightened by the preliminary ruling given or whether it is necessary to make a further reference to the court.»

e, pese embora apenas o Tribunal que suscitou o reenvio prejudicial esteja vinculado às conclusões do acórdão prejudicial, quanto aos seus efeitos materiais, quer temporais e de interpretação, também, os demais tribunais dos Estados membros da União devem respeitar o teor do acórdão prejudicial, a menos que entendam carecer de novo reenvio.

A interpretação dada pelo TJUE é suficientemente esclarecedora das questões aqui em discussão, não se descortinando qualquer outra questão ou dúvida sobre o objecto do recurso, para além de tudo quanto foi analisado pelo TJUE.

Pelo exposto, verifica-se a legalidade do acto de liquidação impugnado, que fez incidir Imposto sobre o valor acrescentado sobre as Taxas Municipais de Ocupação do Subsolo (“TOS”) repercutidas, redebitadas ou refaturadas pela ora Recorrida nas entidades Comercializadoras de gás natural e nos consumidores finais, o que conduz ao provimento do recurso.

Deliberação

Termos em que acordam os Juizes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em conceder provimento ao recurso, revogar a decisão recorrida, julgar improcedente a impugnação, com a consequente absolvição da Fazenda Pública do pedido que contra si havia sido formulado.

Custas pela recorrida em ambas as instâncias.

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

Lisboa, 28 de Outubro de 2015. — Ana Paula Lobo (relatora) — Isabel Marques da Silva — Dulce Neto.

Acórdão de 28 de Outubro de 2015.**Assunto:**

Portagem em infra-estruturas rodoviárias. Contra-ordenação fiscal. Aplicação da Lei n.º 50/2015, de 8 de junho.

Sumário:

- I — Não se justifica a admissão do recurso jurisdicional ao abrigo do n.º 2 do artigo 73.º do RGCO do despacho que ordenou a apensação de vários processos de contra-ordenação da mesma natureza e distribuídos ao mesmo juiz, pois que se encontra já consolidado na jurisprudência do STA entendimento no sentido da legalidade de tal procedimento à luz do disposto no artigo 25.º do Código de Processo Penal, subsidiariamente aplicável, e o despacho recorrido se revela plenamente conforme ao assim decidido.*
- II — Justifica-se, porém, a admissão do recurso jurisdicional ao abrigo do n.º 2 do artigo 73.º do RGCO – para melhoria da aplicação do direito e promoção da uniformidade da jurisprudência – da decisão final que julgou verificada nulidade insuprível da decisão de aplicação da coima por esta não conter o cúmulo material das coimas aplicadas às infracções em concurso e a descrição das operações que contribuíram para a sua fixação, porquanto tal decisão se afigura desconforme à jurisprudência deste STA em casos semelhantes.*
- III — Estando em causa nos presentes autos decisões de aplicação de coimas por não pagamento ou pagamento viciado de taxas de portagem em infra-estruturas rodoviárias, p.p. pela Lei n.º 25/2006, de 30 de Junho, e, sendo do conhecimento público que esta lei foi objecto de recente alteração pela Lei n.º 50/2015, de 8 de Junho, concluindo-se que esta Lei se repercute necessária e inelutavelmente nas decisões de aplicação de coimas questionadas nos autos – por imposição constitucional e legal do princípio da aplicação retroactiva da lei nova mais favorável – haverá que oficiosamente ordenar a baixa dos autos à autoridade administrativa para que esta reveja ou renove as decisões de aplicação da coima em conformidade com o disposto na Lei n.º 50/2015, de 8 de Junho.*

Processo n.º 252/15-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: A.....

Relatora: Ex.^{ma} Sr.^a Cons.^a Dr.^a Dulce Neto.

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

1. No recurso judicial da decisão administrativa de aplicação da coima em processo de contra-ordenação deduzido por A..... (doravante Arguido ou Recorrido), o Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Penafiel, após ter proferido despacho a ordenar a apensação a estes autos de outros recursos judiciais instaurados pelo mesmo Arguido em processo de contra-ordenação por falta de pagamento de taxa de portagem em infra-estruturas rodoviárias, proferiu decisão final de procedência do recurso, anulando as decisões administrativas recorridas.

1.1. Inconformada com a decisão de apensação e com a decisão final proferida, a FAZENDA PÚBLICA interpôs recurso jurisdicional dessas decisões para o Supremo Tribunal Administrativo, rematando as alegações de recurso com o seguinte quadro conclusivo:

1.2. Quanto ao primeiro recurso:

A. Vem o presente recurso interposto do douto despacho que admitiu liminarmente o recurso apresentado pela arguida, o qual se circunscreve à questão de direito da decisão de apensação, determinada pelo Meritíssimo Juiz a quo, de todos os processos de recurso de contraordenação que lhe foram distribuídos, da mesma recorrente, o que resultou na apensação de 1 processo de contraordenação aos presentes autos.

B. Para assim decidir, considerou o Tribunal a quo, que “Este Tribunal tem conhecimento que lhe foram distribuídos inúmeros processo de recurso de contra-ordenação instaurado pela mesma recorrente. Esses recursos são legais, tempestivos e obedecem às exigências legais, pelo que admito liminarmente esses recursos (arts. 63º, n.º 1, do RGIMOS, 3º, alínea b) e 80º, n.º 1 do RGIT) e deter-

mino a sua apensação a estes autos (arts. 25º e 29º do CPP)”, determinando conseqüentemente, a apensação de 2 processo a estes autos.

C. Quanto à legitimidade da Fazenda Pública para interpor o presente recurso, importa ter em conta que, com a proposta de Lei n.º 496/2012, de 10 de Outubro de 2012, de aprovação do Orçamento do Estado para 2013, foi alterada a redacção do art. 83º do RGIT, passando o representante da Fazenda Pública, por força do n.º 1 da referida norma, a ter legitimidade para interpor recurso da decisão proferida pelo tribunal, ampliando-se, deste modo, a sua possibilidade de intervenção no processo de contraordenação, que antes se limitava à produção de prova, nos termos do art. 81º, n.º 2 do RGIT.

D. Deste modo, e tendo em conta a unidade do sistema jurídico e a aplicação subsidiária do RGCO neste âmbito, por força do art. 3º, alínea b) do RGIT, com a alteração legislativa ocorrida, a Fazenda Pública tem também legitimidade para recorrer nos recursos de processos de contraordenação tributária, ao abrigo do n.º 2 do art. 73º do RGCO.

E. Observa-se de perto, quanto a esta questão, o douto entendimento dos Conselheiros Jorge Lopes de Sousa e Simas Santos em “Regime Geral das Infracções Tributárias anotado”, 4ª edição, 2010, em anotação ao art. 83º, página 562 e seguintes, que se transcreve: “*Porém, em matéria de direito sancionatório, não será compreensível que não exista também uma válvula de segurança do sistema de alçadas que permita assegurar a realização da justiça pelo menos em casos em que se esteja perante uma manifesta violação do direito, sendo esta possibilidade uma exigência do direito de defesa constitucionalmente consagrado. Por isso, deve-se concluir que será aplicável subsidiariamente o preceituado no n.º 2 do art. 73º do RGCO.*”

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

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

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

I. A decisão subjacente, o duto despacho a quo, de apensação de 1 processo de contraordenação distribuído ao Meritíssimo Juiz a quo, aos presentes autos, tem unicamente em conta, quanto ao elemento de conexão existente entre os mesmos, a identidade do arguido.

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

K. O artigo 36º do RGCO, aplicável subsidiariamente ao RGIT, prevê a “*competência por conexão*” em caso de concurso efectivo de contraordenações.

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

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

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

O. As infracções por falta de pagamento do Imposto Único de Circulação, como as dos presentes autos e dos autos ora apensados, não são cometidas através da mesma acção, na mesma ocasião ou lugar, não sendo também umas, causa ou efeito das outras, nem se destinando umas, a continuar ou a ocultar as outras, não sendo praticadas por vários agentes em comparticipação, não se verificando igualmente qualquer outra das condições aí taxativamente previstas - Cfr. Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de 12/12/2013, proc. n.º 7056/13.

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

Q. O elemento subjectivo por si só não sustenta a conexão de processos, impondo a lei a verificação de algum dos elementos taxativos no art. 24º do CPP.

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

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

T. Sucede que, os 2 processos de contraordenação em apreço, não foram apensados pela autoridade tributária, mantendo autonomia entre si.

U. Com todo o respeito que nos merece a fundamentação expendida pelo douto Tribunal a quo, entende a Fazenda Pública que a apensação dos processos determinada pelo Meritíssimo Juiz a quo, não tem sustentação legal, pelo que não poderá a decisão do tribunal de 1ª instância versar numa única sentença sobre os 2 recursos dos processos de contraordenação.

V. Pelo que, concluímos ser ilegal a apensação de processos por despacho do douto Tribunal a quo.

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

1.3. Quanto ao segundo recurso:

A. Vem o presente recurso interposto da douda decisão final por simples despacho que julgou procedente o recurso apresentado pelo arguido(a), e, em consequência, anulou as decisões de aplicação das coimas destes autos e do processo apensado por decisão judicial em anterior despacho, do qual pende recurso neste Venerando Tribunal, e os ulteriores termos do processo, o qual se circunscreve à questão de direito da nulidade insuprível da decisão administrativa, apreciada oficiosamente pelo douto Tribunal *a quo*.

B. Para assim decidir, considerou o Tribunal *a quo*, na sua douda Fundamentação de direito que, *“No caso em apreço, a decisão de aplicação da coima não procedeu à realização do cúmulo material apesar de se encontrarem em concurso, porquanto ainda não transitou em julgado a decisão de aplicação das coimas e à data da sua decisão a autoridade administrativa tinha conhecimento da instauração e pendência dos processos de recurso de contra-ordenação, pelo que tinha de ter procedido à instauração dum único processo de contra-ordenação, ou no caso de terem sido instaurados processos diferentes tinha que ter procedido à apensação dos processos que se encontrassem na mesma fase, nos termos dos arts. 25º, 28º e 29º do Código de Processo Penal (CPP)”*.

C. Concluindo que a omissão destes procedimentos e operações determinam a sua nulidade nos termos do art. 63º, n.º 1, alínea d), 3 e 5 do RGIT.

D. Quanto à legitimidade da Fazenda Pública para interpor o presente recurso, importa ter em conta que, com a proposta de Lei n.º 496/2012, de 10 de Outubro de 2012, de aprovação do Orçamento do Estado para 2013, foi alterada a redacção do art. 83º do RGIT, passando o representante da Fazenda Pública, por força do n.º1 da referida norma, a ter legitimidade para interpor recurso da decisão proferida pelo tribunal, ampliando-se, deste modo, a sua possibilidade de intervenção no processo de contra-ordenação, que antes se limitava à produção de prova, nos termos do art. 81º, n.º2 do RGIT, passando a Fazenda Pública a ter também legitimidade para recorrer nos recursos de processos de contra-ordenação tributária, ao abrigo do n.º 2 do art. 73º do RGCO - cfr. Conselheiros Jorge Lopes

de Sousa e Simas Santos em “Regime Geral das Infracções Tributárias anotado”, 4ª edição, 2010, em anotação ao art. 83º, página 562 e seguintes.

E. Quanto ao efeito do presente recurso, entende a Fazenda Pública que, no regime previsto nos artigos 83º e 84º, ambos do R.G.I.T., complementado pelo R.G.C.O., mormente os artigos 70º, 73º, 74º, 75º, 79º, 88º e 89º, de aplicação subsidiária, não é possível a execução das coimas e sanções acessórias antes do trânsito em julgado ou de se ter tornado definitiva a decisão administrativa que as aplicar, sendo esta a única interpretação que assegura a constitucionalidade material deste art. 84º do R.G.I.T., nos casos em que o recurso é interposto de decisão condenatória, assim não sendo necessário a prestação de garantia para que o mesmo recurso goze de efeito suspensivo da decisão recorrida - conforme se doutrinou no Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, de 15-11-2011, processo n.º 04847/11; e na esteira do entendimento dos Conselheiros Jorge Lopes de Sousa e Simas Santos em “Regime Geral das Infracções Tributárias anotado”, 4ª edição, 2010, em anotação ao art. 84º, página 582 e seguintes.

F. Neste sentido, não deverá ser considerada exequível para efeitos de decisão de instauração de processo de execução fiscal, a decisão judicial proferida nestes autos que decidiu pela anulação das decisões de aplicação das coimas destes autos e dos processo apensados e os ulteriores termos do processo, face à pendência do presente recurso, sob pena de se afectar o efeito útil do mesmo.

G. Quanto à nulidade insuprível determinada pelo douto Tribunal *a quo*, entende a Fazenda Pública, salvo melhor opinião, que não pode proceder o argumento expendido na douda decisão final por simples despacho *a quo*, não se conformando a Fazenda Pública com a mesma e considerando que tal decisão final por simples despacho padece de erro de direito, urgindo assim, a promoção da uniformização da jurisprudência face ao inerente perigo de repetição e desigualdade na aplicação entre os diversos tribunais tributários de 1º instância, tudo nos termos do disposto no art. 83º do RGIT, em conformidade com o art. 73º, n.º 2 do RGCO, aplicável por força da alínea b) do art. 3º do RGIT — cfr. Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 07-11-2012, proc. 0704/12; Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 17-01-2007, proc. 01124/06 (in www.dgsi.pt).

H. Considerou o douto Tribunal *a quo* estar verificada a nulidade insuprível das decisões de aplicação das coimas determinadas pelo Chefe do Serviço de Finanças de Penafiel, unicamente por não ter procedido à realização do cúmulo material nos termos do art. 25º do RGIT, aplicando uma coima única.

I. Incorre o Tribunal *a quo* em erro na aplicação do direito, porquanto as nulidades insupríveis a ocorrer no âmbito do processo de contra-ordenação tributário, são taxativas e têm a sua previsão no art. 63º do RGIT, o qual não abarca, salvo melhor opinião, o regime do cúmulo material, a aplicar em caso de concurso de contra-ordenações.

J. Desde logo, os “requisitos legais” [cfr. art. 63º, n.º 1, alínea d)], da decisão de aplicação das coimas que possam estar em falta e que se reportam à fase administrativa do processo de contra-ordenação tributário, são os constantes do art. 79º do RGIT, os quais foram integralmente respeitados pela entidade administrativa competente em todas as decisões de aplicação de coimas presentes nestes autos.

K. Por outro lado, é competência exclusiva da autoridade administrativa, a apreciação e decisão pela existência ou não do concurso de infracções e subsequente aplicação do art. 25º do RGIT, na fase administrativa, pressupondo, a montante, a verificação do elemento de conexão entre os processos nos termos do art. 36º do RGCO, o que consubstancia um acto exclusivamente administrativo, face ao disposto no art. 33º do RGCO, aplicável ex vi art. 3º, alínea b), do RGIT.

L. A imposição judicial de análise e tramitação conjunta de processos na fase administrativa, consubstancia a violação do **princípio da separação de poderes**, limitando a actuação da administração fiscal, o seu conhecimento e apreciação dos processos que são da sua competência, salvaguardando, claro está, o facto de a questão do concurso de infracções nem sequer ter sido suscitada pelo próprio arguido, no sentido em que, o Tribunal “*não pode ofender a autonomia do poder administrativo [o núcleo essencial da sua discricionariedade], enquanto medida definida pela lei daquilo que são os poderes próprios de apreciação ou decisão conferidos aos órgãos da Administração*”, porquanto, “*os poderes dos tribunais administrativos abarcam apenas as vinculações da Administração por normas e princípios jurídicos, ficando de fora da sua esfera de sindicabilidade o ajuizar sobre a conveniência e oportunidade da actuação da Administração, mormente o controlo actuação ao abrigo de regras técnicas ou as escolhas/opções feitas pela mesma na e para a prossecução do interesse público, salvo ofensa dos princípios jurídicos enunciados no art. 266. n.º 2 da CRP*” – conforme Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte de 01-10-2010, proc. n.º 00514/08.4BEPNF, in www.dgsi.pt.

M. No caso de processos de contra-ordenação tributários, é aplicável o RGIT e subsidiariamente o RGCO, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 433/82, de 27 de Outubro, que contém norma específica no seu art. 3º, alínea b), todavia, não há neste âmbito nenhuma omissão legal que justifique e fundamente a aplicação subsidiária dos artigos 25º, 28º e 29º do CPP, conforme consta da Motivação de direito da douda decisão final por simples despacho *a quo*.

N. E seria ilegal a aplicação do cúmulo jurídico no presente caso, dado que todos os factos em apreço, são posteriores à alteração ocorrida na norma do art. 25º do RGIT, com a Lei do Orçamento para 2011 (Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro).

O. Conforme o douto entendimento dos Conselheiros Jorge Lopes de Sousa e Simas Santos em “Regime Geral das Infracções Tributárias anotado”, 4ª edição, 2010, em anotação ao art. 25º, página 291, “no regime do cúmulo material, a coima única a aplicar é a soma das coimas aplicadas a cada uma das contra-ordenações, não havendo lugar a qualquer redução”, salvaguardando claramente que, “estando a regra do cúmulo material expressamente estabelecida na redacção inicial deste art. 25º do RGIT e na introduzida Lei do Orçamento para 2011 não há lacuna de regulamentação sobre a forma de efectuar o cúmulo das coimas, pelo que não há suporte para fazer apelo ao RGCO, pois este diploma, como legislação subsidiária que é [art. 3º, alínea b) do RGIT], apenas é de aplicação em matérias em que o RGIT não contenha normas próprias.”

P. E portanto, nunca poderia a autoridade administrativa tributária, “aféir a existência de eventual contra-ordenação continuada”, cujo preceituado no art. 30º e 79º do Código Penal, subsidiariamente aplicável nos termos do art. 32º do RGCO, não têm aplicação face à actual redacção do art. 25º do RGIT, seguindo-se neste âmbito, de perto, as decisões do Tribunal Central Administrativo Sul de 27-11-2007, processo n.º 01804/07 e de 23-09-2008, proc. n.º 01767/07, ambas consultáveis in *www.dgsi.pt*.

Q. Limita-se o actual regime, em caso concurso, sempre ao cúmulo material, valendo a máxima, “*quot delicta tot poenae*”, sendo que a cada infracção é imputada a coima correspondente, ou seja, as sanções são aritmeticamente somadas, depois de se ter procedido à determinação individualizada de cada uma.

R. Releva a decisão do Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de 19/06/2007, proc. n.º 01768/07 (in *www.dgsi.pt*), no sentido em que “no actual RGIT não há lugar ao concurso de infracções com a cominação de uma coima única” e que “deixou de existir a principal característica que enforma o regime do concurso de crimes - a aplicação de uma pena única em cúmulo jurídico - desta forma se perdendo o principal interesse no concurso, a não ser de índole de eventual economia processual”.

S. Não existe no RGIT, nem no RGCO, norma legal que preveja a apensação de processos de contra-ordenação, contudo, o artigo 36º do RGCO, aplicável subsidiariamente ao RGIT, prevê a “competência por conexão” em caso de concurso efectivo de contra-ordenações.

T. Por sua vez, o art. 25º do RGIT, aplicando-se na fase administrativa, pressupõem necessariamente a apreciação e decisão sobre a conexão entre os processos a que se aplicará o regime do cúmulo material, por conjugação do disposto no art. 36º do RGCO e 25º do RGIT, inclusivamente, se os processos administrativos se encontram na mesma fase e se são da mesma competência territorial.

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

V. Assim, por força desta norma, quanto à unidade e apensação de processos, nunca poderia a autoridade administrativa competente proceder “à apensação dos processos que se encontrassem na mesma fase, nos termos dos artigos 25º, 28º e 29º do CPP...”, incorrendo o Meritíssimo Juiz *a quo*, mais uma vez, em erro na aplicação do direito, por não se aplicarem, na fase administrativa, os preceitos reguladores do processo criminal, ou seja, as normas do Código de Processo Penal (CPP), invocadas na douta decisão final por simples despacho *a quo*.

W. Os processos de contra-ordenação em apreço, não foram apensados pela autoridade tributária, tendo sido tramitados separadamente, sem prejuízo da posterior apensação por despacho do douto Tribunal *a quo*, na fase judicial, contra o qual a Fazenda Pública apresentou já recurso para este Venerando Tribunal, pugnando igualmente pela sua ilegalidade por errónea interpretação e aplicação do disposto nos artigos 24º 25º, 28º e 29º do CPP, aplicáveis por força do art. 41º do RGCO, norma esta por sua vez aplicável ao abrigo do disposto na alínea b) do art. 3º do RGIT.

X. Com todo o respeito que nos merece a fundamentação expendida pelo douto Tribunal *a quo*, entende a Fazenda Pública que a decisão que determina a nulidade insuprível das decisões das coimas aplicadas, por falta de realização do cúmulo material, é ilegal por falta de previsão no competente art. 63º do RGIT, cujo elenco é taxativo;

Y. Sendo ainda ilegal a aplicação, neste âmbito dos normativos do CPP, concretamente os artigos 25º, 28º e 29º que fundamentaram a douta decisão final por simples despacho *a quo*.

Z. Face ao exposto, entende a Fazenda Pública, com a ressalva do devido respeito, que é muito, que a douta decisão final por simples despacho sob recurso enferma de erro na aplicação do direito, fazendo errónea interpretação e aplicação do disposto nas normas legais aplicáveis, mais concretamente as que regem a aplicação do cúmulo material às contra-ordenações em concurso, concretamente os artigos 25º, 63º e 79º, todos do RGIT e ainda o artigo 36º do RGCO, norma esta por sua vez aplicável ao abrigo do disposto na alínea b) do art. 3º do RGIT, atendendo a que, a autoridade administrativa competente não procedeu à apensação de processos de contra-ordenação do arguido/recorrente, nem este suscitou a aplicação das regras do concurso de contra-ordenações tributárias.

1.4. O Ministério Público junto do TAF de Penafiel apresentou contra-alegações para o recurso interposto da decisão final, sustentando que a decisão recorrida não merece reparo.

1.5. O Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto junto do STA não emitiu parecer, por entender que a posição do Ministério Público já fora expressa nas contra-alegações apresentadas no Tribunal “a quo”.

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

2. Tal como se deixou explicado no Acórdão proferido por esta Secção do STA no dia 14/10/2015, no proc. n.º 0766/15, cuja fundamentação jurídica merece a nossa inteira concordância, impõe-se, previamente, decidir sobre a admissibilidade destes dois recursos interpostos ao abrigo do disposto no n.º 2 do art. 73º do Regime Geral do Ilícito de Mera Ordenação Social (RGIMOS) subsidiariamente aplicável – para melhoria da aplicação do direito ou promoção da uniformidade da jurisprudência –, porquanto o valor da causa é inferior ao da alçada (cfr. art. 83º, n.º 1, do RGIT) e o STA não se encontra vinculado pela decisão de admissão do recurso proferida pelo Tribunal “a quo”

Como se deixou referenciado nesse Acórdão, do qual não vislumbramos motivo para divergir (até porque a situação nele analisada e decidida é inteiramente transponível para estes autos), «*Caso sejam de admitir, suscita-se, relativamente ao recurso do despacho que ordenou a apensação, a questão de saber se este enferma de erro na aplicação do direito ao ter determinado a apensação aos autos de outros recursos de contra-ordenação tributários do mesmo recorrente que haviam sido distribuídos ao mesmo juiz, e relativamente ao recurso da decisão final, a questão de saber se esta enferma de erro de julgamento ao ter julgado oficiosamente verificada nulidade insuprível do processo de contra-ordenação por não ter sido efectuado o cúmulo das coimas aplicadas.*

Não obstante, estando em causa recurso de decisão de aplicação de coimas por não pagamento ou pagamento viciado de taxas de portagem em infra-estruturas rodoviárias – matéria primariamente regulada pela Lei n.º 25/2006, de 30 de Junho –, importa, como questão prévia à do conhecimento do mérito do(s) recurso(s), oficiosamente decidir das consequências da entrada em vigor da Lei n.º 50/2015, de 8 de Junho nos recursos de decisões de aplicação de coimas por contra-ordenações daquela natureza pendentes nos tribunais tributários, porquanto a questão de aplicação no tempo de lei mais favorável constitui uma questão prévia de conhecimento oficioso, que prejudica, imediatamente, a apreciação das restantes questões objecto do recurso, dado que a apreciação da situação da recorrida, à luz da nova Lei poderá envolver a repetição do que tiver sido anteriormente processado (cfr. artigo 608.º, n.º 2, do CPC, aplicável “ex vi” artigo 4.º do CPP, aplicável “ex vi” artigo 41.º do Decreto-Lei n.º 433/83, aplicável “ex vi” artigo 3.º, alínea b), do RGIT, aplicável “ex vi” artigo 18.º da Lei n.º 26/2006, de 30 de Junho).

As questões da legitimidade da Fazenda Pública para os recursos e do efeito destes não são questões controvertidas nos presentes autos, pois que foi reconhecida legitimidade à recorrente e os recursos foram admitidos com subida imediata (cfr. despachos de admissão, a fls. 95 e 132 dos autos, respectivamente), pelo que sobre tais questões não há que emitir pronúncia.

5. Da admissibilidade dos recursos ao abrigo do artigo 73.º, n.º 2 do RGCO, subsidiariamente aplicável

5.1 No que concerne ao recurso do despacho que ordenou a apensação

Constitui jurisprudência pacífica deste STA a possibilidade de, independentemente do valor da coima aplicada, poder ser admitido recurso de contra-ordenação tributária ao abrigo do n.º 2 do artigo 73.º do RGCO, aplicável subsidiariamente ex vi da alínea b) do artigo 3.º do RGIT, «quando tal se afigure manifestamente necessário à melhoria da aplicação do direito ou à promoção da uniformidade da jurisprudência».

Em casos semelhantes ao dos presentes autos - recursos de despachos que ordenam a apensação de vários processos de contra-ordenação distribuídos ao mesmo juiz -, este STA tem até agora admitido os recursos, ao abrigo daquela disposição legal, designadamente no entendimento de que, tendo este Supremo Tribunal conhecimento, por dever de ofício, que a questão que aqui vem colocada, e outras semelhantes, se colocam, e virão a colocar-se, em centenas ou milhares de processos que já se encontram pendentes nos TAFS e outros ainda que se encontram na fase procedimental administrativa, que se justifica a admissão do recurso com esse fundamento dada a necessidade premente de definir o direito aplicável a todas a estas situações, sendo certo que nos vários Tribunais se tem decidido de forma diferente (cfr. neste sentido, entre outros, os Acórdãos deste STA de 4 de Março de 2015, rec. n.º 1396/14 e de 11 de Março de 2015, rec. n.º 74/15).

Mercê, porém, dos vários recursos admitidos, foi possível definir uma linha jurisprudencial uniforme e pacífica no sentido da legalidade dos despachos que determinam a apensação judicial dos processos de contra-ordenação interpostos pelo mesmo recorrente e distribuídos ao mesmo juiz, por tal se afigurar conforme ao disposto no artigo 25.º do Código de Processo Penal, subsidiariamente aplicável (cfr., neste sentido, os Acórdãos deste STA de 4 de Março de 2015, rec. n.º 1396/14, de 11 de Março de 2015, recs. n.ºs 75/15 e 1557/14, de 8 de Abril de 2015, rec. n.º 75/15, de 22 de Abril de 2015, rec. n.º 73/15, de 29 de Abril de 2015, rec. n.º 124/15, de 17 de Junho de 2015, rec. n.º 137/15, de 9 de Setembro de 2015, rec. n.º 70/15 e de 7 de Outubro de 2015, rec. n.º 645/15).

Assim, afigurando-se o decidido no despacho recorrido plenamente conforme a este entendimento jurisprudencial hoje consolidado, entendemos que não se justifica já a admissão do recurso, pois que

o direito aplicável se encontra hoje já definido e a decisão recorrida é conforme a tal entendimento, não incorrendo em ostensivo erro de julgamento.

Não se admitirá, pois, o recurso interposto do despacho que ordenou a apensação dos processos, pois que tal admissão não se afigura manifestamente necessário à melhoria da aplicação do direito ou à promoção da uniformidade da jurisprudência.

5.2 No que concerne ao recurso da decisão final que julgou verificada nulidade insuprível do processo de contra-ordenação

Já no que se refere ao recurso da decisão final, atendendo a que a decisão nele tomada se afigura desconforme ao que vem sendo decidido por este STA em recursos de contra-ordenação tributários por não pagamento de Imposto Único de Circulação - IUC (cfr. os Acórdãos de 17 de Junho de 2015, rec. n.º 369/15, de 9 de Setembro de 2015, rec. n.º 70/15 e de 7 de Outubro de 2015, rec. n.º 645/14), julga-se justificada a admissão do recurso ao abrigo do n.º 2 do artigo 73.º do RGCO, em ordem à promoção da uniformidade da jurisprudência e à melhoria da aplicação do direito, havendo, pois, que dele conhecer, designadamente por se afigurar necessário ajuizar se este entendimento jurisprudencial é igualmente válido quando em causa estejam, como nos autos, coimas por falta de pagamento ou pagamento viciado de taxas de portagem em infra-estruturas rodoviárias.»

Pelo exposto, e em suma, não é de admitir o recurso interposto do despacho que ordenou a apensação dos processos, sendo de admitir, apenas, o recurso da decisão final proferida pelo TAF de Penafiel.

3. Na decisão final recorrida constam como assentes os seguintes factos:

A) As decisões de aplicação das coimas destes autos e dos processos apensos foram proferidas entre 7 de Janeiro de 2012 r 6 de Abril de 2013;

B) As decisões em causa não procederam à realização do cúmulo material das coimas.

4. Tal como se deixou salientado no aludido Acórdão do STA proferido no proc. n.º 0766/15, relativamente ao conhecimento do recurso interposto da decisão final proferida no âmbito de recurso judicial da decisão administrativa de aplicação de coimas por não pagamento ou pagamento viciado de taxas de portagem em infra-estruturas rodoviárias (único recurso admitido face ao supra exposto), há que começar a apreciação deste recurso pelo conhecimento de uma questão – prévia e de conhecimento oficioso – relativa às consequências legais da entrada em vigor da Lei n.º 50/2015, de 8 de Junho.

Não existindo razão para divergir do ali decidido, e atendendo ao disposto no n.º 3 do art. 8º do Código Civil, limitar-nos-emos a aderir à fundamentação expendida nesse aresto, tanto mais que a factualidade relevante é em tudo semelhante, respeitando a decisões de aplicação de coima por infracção prevista e punida pela Lei n.º 25/2006, de 30 de Junho, a qual foi objecto de alteração pela Lei n.º 50/2015, de 8 de Junho, a qual, além do mais, aprovou um regime excepcional de regularização de dívidas resultantes do não pagamento de taxas de portagem e coimas associadas por utilização de infra-estrutura rodoviária.

«... importa como questão prévia e de conhecimento oficioso ajuizar das consequências da entrada em vigor da nova lei nos recursos de decisões de aplicação de coimas por contra-ordenações daquela natureza pendentes nos tribunais tributários, porquanto a questão de aplicação no tempo de lei mais favorável constitui uma questão prévia de conhecimento oficioso, que prejudica, imediatamente, a apreciação das restantes questões objecto do recurso, dado que a apreciação da situação dos autos, à luz da nova Lei poderá envolver a repetição do que tiver sido anteriormente processado (cfr: artigo 608.º, n.º 2, do CPC, aplicável “ex vi” artigo 4.º do CPP, aplicável “ex vi” artigo 41.º do Decreto-Lei n.º 433/83, aplicável “ex vi” artigo 3.º, alínea b), do RGIT, aplicável “ex vi” artigo 18.º da Lei n.º 25/2006, de 30 de Junho), prejudicando o conhecimento do mérito do recurso.

Isto porque, em matéria penal, como em matéria contra-ordenacional, vigora por imperativo constitucional e legal a regra da aplicação retroactiva da lei mais favorável – cfr: artigos 29.º, n.º 4 da CRP, 2.º, n.º 4 do Código Penal e 3.º, n.º 2 do Decreto-Lei n.º 433/82, aplicável “ex vi” artigo 3.º, alínea b) do RGI, aplicável “ex vi” artigo 18.º da Lei n.º 26/2006, de 30 de Junho) – daí que o facto de em causa nos autos estarem contra-ordenações praticadas em data anterior à da entrada em vigor da Lei nova não constitui obstáculo a essa aplicação se esta lei se revelar mais favorável.

E é precisamente isso que sucede.

Em primeiro lugar, porque o artigo 7.º da Lei n.º 50/2015, de 8 de Junho, ao dar nova redacção ao n.º 1 do artigo 7.º da Lei n.º 25/2006, procedeu à alteração dos limites mínimo e máximo das coimas aplicáveis às contra-ordenações previstas naquela lei no sentido da sua redução, pois que estas passaram a ser sancionadas com coima de valor mínimo correspondente a 7,5 vezes o valor da respectiva taxa de portagem, mas nunca inferior a €25 e de valor máximo correspondente ao quádruplo do valor mínimo da coima, com respeito pelos limites máximos previstos no Regime Geral das Infracções Tributárias, ao invés de serem sancionadas com coima de valor mínimo correspondente a 10 vezes o valor da respectiva taxa de portagem, mas nunca inferior a (euro) 25, e de valor máximo correspondente ao quádruplo do valor mínimo da coima, com respeito pelos limites máximos previstos no Regime Geral das Infracções Tributárias. Ora, tendo sido reduzidos os limites mínimo e máximo das coimas aplicáveis às contra-ordenações em causa, impõe-se necessariamente nova gradação

da coima aplicada, que os tenha agora em conta, o que necessariamente implica uma nova decisão administrativa de aplicação da coima.

Em segundo lugar porque o artigo 7.º da Lei n.º 50/2015, de 8 de Junho, ao aditar ao artigo 7.º da Lei n.º 25/2006 os seus (novos) números 4 e 5, procedeu à unificação legal das infracções previstas naquela lei praticadas pelo mesmo agente, no mesmo dia, através da utilização do mesmo veículo e que ocorram na mesma infraestrutura rodoviária, entendendo-se como tal as ocorridas em estrada cuja exploração está concessionada ou subconcessionada à mesma entidade, determinando que esta contra-ordenação única seja sancionada com coima cujo valor mínimo a que se refere o n.º 1 o correspondente ao cúmulo das taxas de portagem. Ora, esta unificação legal a que procedeu a lei nova, porque prescinde da averiguação das circunstâncias de que depende a contra-ordenação continuada, pode revelar-se, em concreto, mais favorável ao agente, daí que, verificados os respectivos pressupostos legais haverá que proceder à respectiva unificação da conduta delituosa e aplicar-lhe a cominação legalmente estabelecida, nos novos limites fixados pela nova lei, o que também necessariamente implica uma nova decisão administrativa de aplicação da coima.

Em terceiro lugar, porque a Lei n.º 51/2015 aprovou um regime excepcional de regularização de dívidas resultantes do não pagamento de taxas de portagem e coimas associadas, por utilização de infra-estrutura rodoviária efetuada até ao último dia do segundo mês anterior ao da sua publicação – que consta dos seus artigos 1.º a 6.º -, no qual se prevê que o pagamento pelo agente da infracção da taxa de portagem e custos administrativos efectuado até 60 dias a contar da entrada em vigor da lei, determina, além do mais, a atenuação da coima associada ao incumprimento do dever de pagamento, atenuação especial esta que há-de efectuar-se ope legis e em termos diversos e mais favoráveis que os que decorrem das regras gerais sobre a atenuação especial da coima (cfr. o artigo 3.º da Lei n.º 51/2015 com o artigo 18.º, n.º 3 do Decreto-Lei n.º 433/82, aplicável subsidiariamente).

Finalmente, porque o mesmo regime excepcional, aprovado por aquela lei, prevê a redução legal das coimas não aplicadas ou não pagas (...) cuja regularização ocorreu antes da entrada em vigor da Lei n.º 51/2015, que venham a ser pagas até 60 dias a contar da entrada em vigor da lei (artigo 4.º, n.ºs 2 e 3 da Lei n.º 51/2015), havendo, obviamente, que apurar, neste caso como no anterior, se houve ou não adesão do agente da infracção ao regime excepcional e, em caso afirmativo, proceder à atenuação/redução das coimas em causa nos termos legais, o que implica também novas decisões de aplicação das coimas.

Pelas razões expostas, as decisões administrativas de aplicação das coimas sindicadas nos presentes autos não podem manter-se - desde logo, porque há que graduar as coimas aplicadas dentro dos novos limites legais e eventualmente retirar as legais consequências do pagamento ao abrigo do regime excepcional das taxas de portagem e/ou das coimas -, o que apenas poderá ser feito de modo adequado e eficiente pelos próprios Serviços, que não pelos Tribunais, a quem não cabe substituir-se à Administração nas decisões de aplicação coimas, antes escrutinar, se para tal solicitados, se tais decisões são conformes à Lei e ao Direito.

As decisões de aplicação de coimas que estão na origem dos presentes autos foram tomadas em momento anterior ao da entrada em vigor da nova Lei, mas esta repercute-se inelutavelmente nelas, como supra demonstrado, impedindo que possam subsistir nos termos em que foram proferidas.

Impõe-se, em consequência, a baixa dos autos à Autoridade Administrativa para que esta tenha a oportunidade de as rever ou renovar, em conformidade com o novo quadro legal, o que se determina.»

Em idêntico sentido, vejam-se, ainda, os Acórdãos desta Secção proferidos em 21/10/2015, nos processos nsº 01043/15, 0983/15, 0833/15 e 0808/15.

Por conseguinte, o recurso interposto da decisão final proferida pelo Tribunal “a quo” logra provimento pela mera procedência de questão prévia de conhecimento oficioso, ficando, por consequência, prejudicado o conhecimento das questões colocadas pela Recorrente.

5. -Termos em que acordam os juizes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em:

- não admitir o recurso interposto do despacho que ordenou a apensação dos processos de contra-ordenação;
- admitir o recurso da decisão final e, quanto a este, procedendo questão prévia e de conhecimento oficioso, revogar tal decisão e determinar a baixa dos autos à autoridade administrativa para que esta reveja ou renove as decisões de aplicação da coima em conformidade com a Lei n.º 50/2015, de 8 de Junho, nos termos supra expostos, assim se concedendo provimento a este recurso.

Sem custas.

Lisboa, 28 de Outubro de 2015. — Dulce Neto (relatora) — Ascensão Lopes — Ana Paulo Lobo.

Acórdão de 28 de Outubro de 2015.**Assunto:**

Portagem. Contra-ordenação fiscal. Aplicação da Lei n.º 50/2015, de 8 de Junho.

Sumário:

- I — Justifica-se a admissão do recurso jurisdicional ao abrigo do n.º 2 do artigo 73.º do RGCO – para melhoria da aplicação do direito e promoção da uniformidade da jurisprudência – da decisão final que julgou verificada nulidade insuprível da decisão de aplicação da coima por esta não conter o cúmulo material das coimas aplicadas às infracções em concurso e a descrição das operações que contribuíram para a sua fixação, porquanto tal decisão se afigura desconforme à jurisprudência deste STA em casos semelhantes.*
- II — Estando em causa nos presentes autos decisões de aplicação de coimas por não pagamento ou pagamento viciado de taxas de portagem em infra-estruturas rodoviárias, p.p. pela Lei n.º 25/2006, de 30 de Junho, e, sendo do conhecimento público que esta lei foi objecto de recente alteração pela Lei n.º 50/2015, de 8 de Junho, concluindo-se que esta Lei se repercute necessária e inelutavelmente nas decisões de aplicação de coimas questionadas nos autos – por imposição constitucional e legal do princípio da aplicação retroactiva da lei nova mais favorável – haverá que oficiosamente ordenar a baixa dos autos à autoridade administrativa para que esta reveja ou renove as decisões de aplicação da coima em conformidade com o disposto na Lei n.º 50/2015, de 8 de Junho.*

Processo n.º 270/15-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

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

Relatora: Ex.^{ma} Sr.^a Cons.^a Dr.^a Dulce Neto.

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

1. A FAZENDA PÚBLICA recorre para o Supremo Tribunal Administrativo da decisão proferida pelo Tribunal Administrativo e Fiscal de Penafiel, a fls. 54 a 57 dos autos, que julgou procedente o recurso judicial apresentado pela Arguida, em processo de contra-ordenação, da decisão de aplicação de coima por falta de pagamento de taxa de portagem em infra-estruturas rodoviárias, anulando a decisão de aplicação de coima.

1.1. Rematou as alegações de recurso com o seguinte quadro conclusivo:

A. Vem o presente recurso interposto da douta decisão final por simples despacho que julgou procedente o recurso apresentado pelo arguido, e, em consequência, anulou a decisão de aplicação da coima destes autos e os ulteriores termos do processo, o qual se circunscreve à questão de direito da nulidade insuprível da decisão administrativa, apreciada oficiosamente pelo douto Tribunal *a quo*.

B. Para assim decidir, considerou o Tribunal *a quo*, na sua douta Fundamentação de direito que, “*No caso em apreço, a decisão de aplicação da coima não procedeu à realização do cúmulo material apesar de se encontrarem em concurso, porquanto ainda não transitou em julgado a decisão de aplicação das coimas e à data da sua decisão a autoridade administrativa tinha conhecimento da instauração e pendência dos processos de recurso de contraordenação, pelo que tinha de ter procedido à instauração dum único processo de contra-ordenação, ou no caso de terem sido instaurados processos diferentes tinha que ter procedido à apensação dos processos que se encontrassem na mesma fase, nos termos dos arts. 25º, 28º e 29º do Código de Processo Penal (CPP)*”.

C. Concluindo que a omissão destes procedimentos e operações determinam a sua nulidade nos termos do art. 63º, n.º 1, alínea d), 3 e 5 do RGIT.

D. Quanto à legitimidade da Fazenda Pública para interpor o presente recurso, importa ter em conta que, com a proposta de Lei n.º 496/2012, de 10 de Outubro de 2012, de aprovação do Orçamento do Estado para 2013, foi alterada a redacção do art. 83º do RGIT, passando o representante da Fazenda Pública, por força do n.º 1 da referida norma, a ter legitimidade para interpor recurso da decisão proferida pelo tribunal, ampliando-se, deste modo, a sua possibilidade de intervenção no processo de contra-ordenação, que antes se limitava à produção de prova, nos termos do art. 81º, n.º 2 do RGIT, passando a Fazenda Pública a ter também legitimidade para recorrer nos recursos de processos de contra-ordenação tributária, ao abrigo do n.º 2 do art. 73º do RGCO — cfr. Conselheiros Jorge Lopes

de Sousa e Simas Santos em “Regime Geral das Infracções Tributárias anotado”, 4ª edição, 2010, em anotação ao art. 83º, página 562 e seguintes.

E. Quanto ao efeito do presente recurso, entende a Fazenda Pública que, no regime previsto nos artigos 83º e 84º, ambos do R.G.I.T., complementado pelo R.G.C.O., mormente os artigos 70º, 73º, 74º, 75º, 79º, 88º e 89º, de aplicação subsidiária, não é possível a execução das coimas e sanções acessórias antes do trânsito em julgado ou de se ter tornado definitiva a decisão administrativa que as aplicar, sendo esta a única interpretação que assegura a constitucionalidade material deste art. 84º do R.G.I.T., nos casos em que o recurso é interposto de decisão condenatória, assim não sendo necessário a prestação de garantia para que o mesmo recurso goze de efeito suspensivo da decisão recorrida — conforme se doutrinou no Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, de 15-11-2011, processo n.º 04847/11; e na esteira do entendimento dos Conselheiros Jorge Lopes de Sousa e Simas Santos em “Regime Geral das Infracções Tributárias anotado”, 4ª edição, 2010, em anotação ao art. 84º, página 582 e seguintes.

F. Neste sentido, não deverá ser considerada exequível para efeitos de decisão de instauração de processo de execução fiscal, a decisão judicial proferida nestes autos que decidiu pela anulação das decisões de aplicação das coimas destes autos e dos processo apensados e os ulteriores termos do processo, face à pendência do presente recurso, sob pena de se afectar o efeito útil do mesmo.

G. Quanto à nulidade insuprível determinada pelo douto Tribunal *a quo*, entende a Fazenda Pública, salvo melhor opinião, que não pode proceder o argumento expendido na douda decisão final por simples despacho *a quo*, não se conformando a Fazenda Pública com a mesma e considerando que tal decisão final por simples despacho padece de erro de direito, urgindo assim, a promoção da uniformização da jurisprudência face ao inerente perigo de repetição e desigualdade na aplicação entre os diversos tribunais tributários de 1ª instância, tudo nos termos do disposto no art. 83º do RGIT, em conformidade com o art. 73º, n.º 2 do RGCO, aplicável por força da alínea b) do art. 3º do RGIT — cfr. Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 07-11-2012, proc. 0704/12; Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 17-01-2007, proc. 01124/06 (in www.dgsi.pt).

H. Considerou o douto Tribunal *a quo* estar verificada a nulidade insuprível das decisões de aplicação das coimas determinadas pelo Chefe do Serviço de Finanças de Penafiel, unicamente por não ter procedido à realização do cúmulo material nos termos do art. 25º do RGIT, aplicando uma coima única.

I. Incorre o Tribunal *a quo* em erro na aplicação do direito, porquanto as nulidades insupríveis a ocorrer no âmbito do processo de contra-ordenação tributário, são taxativas e têm a sua previsão no art. 63º do RGIT, o qual não abarca, salvo melhor opinião, o regime do cúmulo material, a aplicar em caso de concurso de contra-ordenações.

J. Desde logo, os “requisitos legais” [cfr. art. 63º, n.º 1, alínea d)], da decisão de aplicação das coimas que possam estar em falta e que se reportam à fase administrativa do processo de contra-ordenação tributário, são os constantes do art. 79º do RGIT, os quais foram integralmente respeitados pela entidade administrativa competente em todas as decisões de aplicação de coimas presentes nestes autos.

K. A falta de aplicação do regime do concurso, previsto no art. 25º, não constitui um requisito legal da decisão, susceptível de configurar uma nulidade insuprível, pelo que a relevar-se a sua falta, o que não se concede, até porque não consta dos presentes autos a existência de outros processos de contra-ordenação com os quais este pudesse estar em concurso, como se desenvolverá, sempre seria uma mera nulidade dependente de arguição dos interessados, conforme estabelece o art. 120º do Código de Processo Penal - CPP, aplicável por força do preceituado na alínea b) do art. 3º do RGIT e do n.º 1 do art. 41º do RGCO.

L. O arguido/recorrente nestes autos, não solicitou a apreciação do concurso de contra-ordenações, pelo que, tal nulidade, a considerar-se a sua existência, e considerando-se, em consequência, a insuficiência do processo contra-ordenacional (cfr. art. 120º, n.º 1, alínea d) do CPP), sempre terá de ser considerada como sanada, uma vez que a parte interessada não arguiu tal vício em nenhuma fase do processo administrativo, nem sequer do processo judicial, fazendo-se assim a aplicação do invocado art. 120º do CPP, com as necessárias adaptações ao processo de contra-ordenação tributário.

M. Por outro lado, é competência exclusiva da autoridade administrativa, a apreciação e decisão pela existência ou não do concurso de infracções e subsequente aplicação do art. 25º do RGIT, na fase administrativa, pressupondo, a montante, a verificação do elemento de conexão entre os processos nos termos do art. 36º do RGCO, o que consubstancia um acto exclusivamente administrativo, face ao disposto no art. 33º do RGCO, aplicável ex vi art. 3º, alínea b), do RGIT.

N. A imposição judicial de análise e tramitação conjunta de processos na fase administrativa, consubstancia a violação do **princípio da separação de poderes,** limitando a actuação da administração fiscal, o seu conhecimento e apreciação dos processos que são da sua competência, salvaguardando, claro está, o facto de a questão do concurso de infracções nem sequer ter sido suscitada pelo próprio arguido, no sentido em que, o Tribunal “*não pode ofender a autonomia do poder administrativo [o núcleo essencial da sua discricionariedade], enquanto medida definida pela lei daquilo que são os poderes próprios de apreciação ou decisão conferidos aos órgãos da Administração*”, porquanto, “*os poderes dos tribunais administrativos abarcam apenas as vinculações da Administração por normas*

e princípios jurídicos, ficando de fora da sua esfera de sindicabilidade o ajuizar sobre a conveniência e oportunidade da actuação da Administração, mormente o controlo actuação ao abrigo de regras técnicas ou as escolhas/opções feitas pela mesma na e para a prossecução do interesse público, salvo ofensa dos princípios jurídicos enunciados no art. 266. n.º 2 da CRP” – conforme Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte de 01-10-2010, proc. n.º 00514/08.4BEPNF, in *www.dgsi.pt*.

O. No caso de processos de contra-ordenação tributários, é aplicável o RGIT e subsidiariamente o RGCO, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 433/82, de 27 de Outubro, que contém norma específica no seu art. 3º, alínea b), todavia, não há neste âmbito nenhuma omissão legal que justifique e fundamente a aplicação subsidiária dos artigos 25º, 28º e 29º do CPP, conforme consta da Motivação de direito da douda decisão final por simples despacho *a quo*.

P. E seria ilegal a aplicação do cúmulo jurídico no presente caso, dado que todos os factos em apreço, são posteriores à alteração ocorrida na norma do art. 25º do RGIT, com a Lei do Orçamento para 2011 (Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro).

Q. Conforme o doudo entendimento dos Conselheiros Jorge Lopes de Sousa e Simas Santos em “Regime Geral das Infracções Tributárias anotado”, 4ª edição, 2010, em anotação ao art. 25º, página 291, “no regime do cúmulo material, a coima única a aplicar é a soma das coimas aplicadas a cada uma das contra-ordenações, não havendo lugar a qualquer redução”, salvaguardando claramente que, “estando a regra do cúmulo material expressamente estabelecida na redacção inicial deste art. 25º do RGIT e na introduzida Lei do Orçamento para 2011 não há lacuna de regulamentação sobre a forma de efectuar o cúmulo das coimas, pelo que não há suporte para fazer apelo ao RGCO, pois este diploma, como legislação subsidiária que é [art. 3º, alínea b) do RGIT], apenas é de aplicação em matérias em que o RGIT não contenha normas próprias.”

R. E portanto, nunca poderia a autoridade administrativa tributária, “aférir a existência de eventual contra-ordenação continuada”, cujo preceituado no art. 30º e 79º do Código Penal, subsidiariamente aplicável nos termos do art. 32º do RGCO, não têm aplicação face à actual redacção do art. 25º do RGIT, seguindo-se neste âmbito, de perto, as decisões do Tribunal Central Administrativo Sul de 27-11-2007, processo n.º 01804/07 e de 23-09-2008, proc. n.º 01767/07, ambas consultáveis in *www.dgsi.pt*.

S. Limita-se o actual regime, em caso concurso, sempre ao cúmulo material, valendo a máxima, “*quot delicta tot poenae*”, sendo que a cada infracção é imputada a coima correspondente, ou seja, as sanções são aritmeticamente somadas, depois de se ter procedido à determinação individualizada de cada uma.

T. Releva a decisão do Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de 19/06/2007, proc. n.º 01768/07 (in *www.dgsi.pt*), no sentido em que “no actual RGIT não há lugar ao concurso de infracções com a cominação de uma coima única” e que “deixou de existir a principal característica que enforma o regime do concurso de crimes - a aplicação de uma pena única em cúmulo jurídico - desta forma se perdendo o principal interesse no concurso, a não ser de índole de eventual economia processual”.

U. Não existe no RGIT, nem no RGCO, norma legal que preveja a apensação de processos de contra-ordenação, contudo, o artigo 36º do RGCO, aplicável subsidiariamente ao RGIT, prevê a “competência por conexão” em caso de concurso efectivo de contra-ordenações.

V. Por sua vez, o art. 25º do RGIT, aplicando-se na fase administrativa, pressupõem necessariamente a apreciação e decisão sobre a conexão entre os processos a que se aplicará o regime do cúmulo material, por conjugação do disposto no art. 36º do RGCO e 25º do RGIT, inclusivamente, se os processos administrativos se encontram na mesma fase e se são da mesma competência territorial.

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

X. Assim, por força desta norma, quanto à unidade e apensação de processos, nunca poderia a autoridade administrativa competente proceder “à apensação dos processos que se encontrassem na mesma fase, nos termos dos artigos 25º, 28º e 29º do CPP...”, incorrendo o Meritíssimo Juiz *a quo*, mais uma vez, em erro na aplicação do direito, por não se aplicarem, na fase administrativa, os preceitos reguladores do processo criminal, ou seja, as normas do Código de Processo Penal (CPP), invocadas na douda decisão final por simples despacho *a quo*.

Y. Os processos de contra-ordenação em apreço, não foram apensados pela autoridade tributária, tendo sido tramitados separadamente, sem prejuízo da posterior apensação por despacho do doudo Tribunal *a quo*, na fase judicial, contra o qual a Fazenda Pública apresentou já recurso para este Venerando Tribunal, pugnando igualmente pela sua ilegalidade por errónea interpretação e aplicação do disposto nos artigos 24º 25º, 28º e 29º do CPP, aplicáveis por força do art. 41º do RGCO, norma esta por sua vez aplicável ao abrigo do disposto na alínea b) do art. 3º do RGIT.

Z. Com todo o respeito que nos merece a fundamentação expendida pelo doudo Tribunal *a quo*, entende a Fazenda Pública que a decisão que determina a nulidade insuperável das decisões das coimas

aplicadas, por falta de realização do cúmulo material, é ilegal por falta de previsão no competente art. 63º do RGIT, cujo elenco é taxativo;

AA. Sendo ainda ilegal a aplicação, neste âmbito dos normativos do CPP, concretamente os artigos 25º, 28º e 29º que fundamentaram a dita decisão final por simples despacho *a quo*.

BB. Face ao exposto, entende a Fazenda Pública, com a ressalva do devido respeito, que é muito, que a dita decisão final por simples despacho sob recurso enferma de erro na aplicação do direito, fazendo errónea interpretação e aplicação do disposto nas normas legais aplicáveis, mais concretamente as que regem a aplicação do cúmulo material às contra-ordenações em concurso, concretamente os artigos 25º, 63º e 79º, todos do RGIT e ainda o artigo 36º do RGCO, norma esta por sua vez aplicável ao abrigo do disposto na alínea b) do art. 3º do RGIT, atendendo a que, a autoridade administrativa competente não procedeu à apensação de processos de contra-ordenação do arguido/recorrente, nem este sucitou a aplicação das regras do concurso de contra-ordenações tributárias.

1.2. O Ministério Público junto do TAF de Penafiel apresentou contra-alegações para o recurso interposto da decisão final, sustentando que a decisão recorrida não merece reparo.

1.3. O Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto junto do STA emitiu duto parecer, a fls. 104 a 106 dos autos, no sentido de ser concedido provimento ao recurso e revogada a sentença recorrida.

1.4 Colhidos os vistos legais, cumpre apreciar e decidir.

2. Tal como se deixou explicado no Acórdão proferido por esta Secção do STA no dia 14/10/2015, no proc. n.º 0766/15, cuja fundamentação jurídica merece a nossa inteira concordância, impõe-se, previamente, decidir sobre a admissibilidade deste recurso jurisdicional interposto ao abrigo do disposto no n.º 2 do art. 73º do Regime Geral do Ilícito de Mera Ordenação Social (RGIMOS) subsidiariamente aplicável – para melhoria da aplicação do direito ou promoção da uniformidade da jurisprudência –, porquanto o valor da causa é inferior ao da alçada (art. 83º, n.º 1, do RGIT) e o STA não se encontra vinculado pela decisão de admissão do recurso proferida pelo Tribunal “*a quo*”

Como se deixou referenciado nesse Acórdão, constitui jurisprudência pacífica a possibilidade de, independentemente do valor da coima aplicada, poder ser admitido recurso de contra-ordenação tributária ao abrigo do n.º 2 do artigo 73.º do RGCO, aplicável subsidiariamente *ex vi* da alínea b) do artigo 3.º do RGIT, quando tal se afigure manifestamente necessário à melhoria da aplicação do direito ou à promoção da uniformidade da jurisprudência.

No que concerne ao presente recurso jurisdicional de decisão proferida no âmbito de recurso judicial apresentado perante decisão administrativa de aplicação de coima, afigura-se-nos que a decisão recorrida se apresenta desconforme ao que vem sendo decidido por este STA em recursos de contra-ordenação tributários por não pagamento de Imposto Único de Circulação (cfr. os Acórdãos de 17/06/2015, no proc. n.º 369/15, de 9/09/2015, no proc. n.º 70/15, e de 7/10/2015, no proc. n.º 645/14), pelo que se julga justificada a admissão do recurso ao abrigo do n.º 2 do artigo 73.º do RGCO, em ordem à promoção da uniformidade da jurisprudência e à melhoria da aplicação do direito.

Pelo exposto, e em suma, é de admitir o presente recurso.

3. Tal como se deixou salientado no aludido Acórdão proferido no processo n.º 0766/15, há que começar a apreciação deste recurso pelo conhecimento de uma questão – prévia e de conhecimento oficioso – relativa às consequências legais da entrada em vigor da Lei n.º 50/2015, de 8 de Junho.

Não existindo razão para divergir do ali decidido, e atendendo ao disposto no n.º 3 do art. 8º do Código Civil, limitar-nos-emos a aderir à fundamentação expendida nesse aresto, tanto mais que a factualidade relevante é em tudo semelhante, respeitando a decisões de aplicação de coima por infracção prevista e punida pela Lei n.º 25/2006, de 30 de Junho, a qual foi objecto de alteração pela Lei n.º 50/2015, de 8 de Junho, a qual, além do mais, aprovou um regime excepcional de regularização de dívidas resultantes do não pagamento de taxas de portagem e coimas associadas por utilização de infra-estrutura rodoviária.

«... importa como questão prévia e de conhecimento oficioso ajuizar das consequências da entrada em vigor da nova lei nos recursos de decisões de aplicação de coimas por contra-ordenações daquela natureza pendentes nos tribunais tributários, porquanto a questão de aplicação no tempo de lei mais favorável constitui uma questão prévia de conhecimento oficioso, que prejudica, imediatamente, a apreciação das restantes questões objecto do recurso, dado que a apreciação da situação dos autos, à luz da nova Lei poderá envolver a repetição do que tiver sido anteriormente processado (cfr. artigo 608.º, n.º 2, do CPC, aplicável “*ex vi*” artigo 4.º do CPP, aplicável “*ex vi*” artigo 41.º do Decreto-Lei n.º 433/83, aplicável “*ex vi*” artigo 3.º, alínea b), do RGIT, aplicável “*ex vi*” artigo 18.º da Lei n.º 25/2006, de 30 de Junho), prejudicando o conhecimento do mérito do recurso.

Isto porque, em matéria penal, como em matéria contra-ordenacional, vigora por imperativo constitucional e legal a regra da aplicação retroactiva da lei mais favorável – cfr. artigos 29.º, n.º 4 da CRP, 2.º, n.º 4 do Código Penal e 3.º, n.º 2 do Decreto-Lei n.º 433/82, aplicável “*ex vi*” artigo 3.º, alínea b) do RGI, aplicável “*ex vi*” artigo 18.º da Lei n.º 26/2006, de 30 de Junho) – daí que o facto de em causa nos autos estarem contra-ordenações praticadas em data anterior à da entrada em vigor da Lei nova não constitui obstáculo a essa aplicação se esta lei se revelar mais favorável.

E é precisamente isso que sucede.

Em primeiro lugar, porque o artigo 7.º da Lei n.º 50/2015, de 8 de Junho, ao dar nova redacção ao n.º 1 do artigo 7.º da Lei n.º 25/2006, procedeu à alteração dos limites mínimo e máximo das coimas aplicáveis às contra-ordenações previstas naquela lei no sentido da sua redução, pois que estas passaram a ser sancionadas com coima de valor mínimo correspondente a 7,5 vezes o valor da respectiva taxa de portagem, mas nunca inferior a €25 e de valor máximo correspondente ao quádruplo do valor mínimo da coima, com respeito pelos limites máximos previstos no Regime Geral das Infracções Tributárias, ao invés de serem sancionadas com coima de valor mínimo correspondente a 10 vezes o valor da respectiva taxa de portagem, mas nunca inferior a (euro) 25, e de valor máximo correspondente ao quádruplo do valor mínimo da coima, com respeito pelos limites máximos previstos no Regime Geral das Infracções Tributárias. Ora, tendo sido reduzidos os limites mínimo e máximo das coimas aplicáveis às contra-ordenações em causa, impõe-se necessariamente nova graduação da coima aplicada, que os tenha agora em conta, o que necessariamente implica uma nova decisão administrativa de aplicação da coima.

Em segundo lugar porque o artigo 7.º da Lei n.º 50/2015, de 8 de Junho, ao aditar ao artigo 7.º da Lei n.º 25/2006 os seus (novos) números 4 e 5, procedeu à unificação legal das infracções previstas naquela lei praticadas pelo mesmo agente, no mesmo dia, através da utilização do mesmo veículo e que ocorram na mesma infraestrutura rodoviária, entendendo-se como tal as ocorridas em estrada cuja exploração está concessionada ou subconcessionada à mesma entidade, determinando que esta contra-ordenação única seja sancionada com coima cujo valor mínimo a que se refere o n.º 1 o correspondente ao cúmulo das taxas de portagem. Ora, esta unificação legal a que procedeu a lei nova, porque prescinde da averiguação das circunstâncias de que depende a contra-ordenação continuada, pode revelar-se, em concreto, mais favorável ao agente, daí que, verificados os respectivos pressupostos legais haverá que proceder à respectiva unificação da conduta delituosa e aplicar-lhe a cominação legalmente estabelecida, nos novos limites fixados pela nova lei, o que também necessariamente implica uma nova decisão administrativa de aplicação da coima.

Em terceiro lugar, porque a Lei n.º 51/2015 aprovou um regime excepcional de regularização de dívidas resultantes do não pagamento de taxas de portagem e coimas associadas, por utilização de infra-estrutura rodoviária efetuada até ao último dia do segundo mês anterior ao da sua publicação – que consta dos seus artigos 1.º a 6.º -, no qual se prevê que o pagamento pelo agente da infracção da taxa de portagem e custos administrativos efectuado até 60 dias a contar da entrada em vigor da lei, determina, além do mais, a atenuação da coima associada ao incumprimento do dever de pagamento, atenuação especial esta que há-de efectuar-se ope legis e em termos diversos e mais favoráveis que os que decorrem das regras gerais sobre a atenuação especial da coima (cfr. o artigo 3.º da Lei n.º 51/2015 com o artigo 18.º, n.º 3 do Decreto-Lei n.º 433/82, aplicável subsidiariamente).

Finalmente, porque o mesmo regime excepcional, aprovado por aquela lei, prevê a redução legal das coimas não aplicadas ou não pagas (...) cuja regularização ocorreu antes da entrada em vigor da Lei n.º 51/2015, que venham a ser pagas até 60 dias a contar da entrada em vigor da lei (artigo 4.º, n.ºs 2 e 3 da Lei n.º 51/2015), havendo, obviamente, que apurar, neste caso como no anterior, se houve ou não adesão do agente da infracção ao regime excepcional e, em caso afirmativo, proceder à atenuação/redução das coimas em causa nos termos legais, o que implica também novas decisões de aplicação das coimas.

Pelas razões expostas, as decisões administrativas de aplicação das coimas sindicadas nos presentes autos não podem manter-se - desde logo, porque há que graduar as coimas aplicadas dentro dos novos limites legais e eventualmente retirar as legais consequências do pagamento ao abrigo do regime excepcional das taxas de portagem e/ou das coimas -, o que apenas poderá ser feito de modo adequado e eficiente pelos próprios Serviços, que não pelos Tribunais, a quem não cabe substituir-se à Administração nas decisões de aplicação coimas, antes escrutinar, se para tal solicitados, se tais decisões são conformes à Lei e ao Direito.

As decisões de aplicação de coimas que estão na origem dos presentes autos foram tomadas em momento anterior ao da entrada em vigor da nova Lei, mas esta repercute-se inelutavelmente nelas, como supra demonstrado, impedindo que possam subsistir nos termos em que foram proferidas.

Impõe-se, em consequência, a baixa dos autos à Autoridade Administrativa para que esta tenha a oportunidade de as rever ou renovar, em conformidade com o novo quadro legal, o que se determina.»

Em idêntico sentido, vejam-se, ainda, os Acórdãos desta Secção proferidos em 21/10/2015, nos processos nsº 01043/15, 0983/15, 0833/15 e 0808/15.

Por conseguinte, o presente recurso logra provimento pela mera procedência de questão prévia de conhecimento oficioso, ficando, por consequência, prejudicado o conhecimento das questões que neste recurso foram colocadas pela Recorrente.

4. *Termos em que se acorda em conceder provimento ao recurso perante a procedência de questão prévia e de conhecimento oficioso, e, em consequência, revogar a decisão recorrida e determinar a baixa*

dos autos à autoridade administrativa para que esta reveja ou renove a decisão de aplicação da coima em conformidade com a Lei n.º 50/2015, de 8 de Junho, nos termos supra expostos.

Sem custas.

Lisboa, 28 de Outubro de 2015. — *Dulce Neto* (relatora) — *Ascensão Lopes* — *Ana Paula Lobo*.

Acórdão de 28 de Outubro de 2015.

Assunto:

Portagem. Contra-ordenação Fiscal. Aplicação da Lei n.º 50/2015, de 8 de junho.

Sumário:

- I — Justifica-se a admissão do recurso jurisdicional ao abrigo do n.º 2 do artigo 73.º do RGCO – para melhoria da aplicação do direito e promoção da uniformidade da jurisprudência – da decisão final que julgou verificada nulidade insuprível da decisão de aplicação da coima por esta não conter o cúmulo material das coimas aplicadas às infracções em concurso e a descrição das operações que contribuíram para a sua fixação, porquanto tal decisão se afigura desconforme à jurisprudência deste STA em casos semelhantes.*
- II — Estando em causa nos presentes autos decisões de aplicação de coimas por não pagamento ou pagamento viciado de taxas de portagem em infra-estruturas rodoviárias, p.p. pela Lei n.º 25/2006, de 30 de Junho, e, sendo do conhecimento público que esta lei foi objecto de recente alteração pela Lei n.º 50/2015, de 8 de Junho, concluindo-se que esta Lei se repercute necessária e inelutavelmente nas decisões de aplicação de coimas questionadas nos autos – por imposição constitucional e legal do princípio da aplicação retroactiva da lei nova mais favorável – haverá que oficiosamente ordenar a baixa dos autos à autoridade administrativa para que esta reveja ou renove as decisões de aplicação da coima em conformidade com o disposto na Lei n.º 50/2015, de 8 de Junho.*

Processo n.º 272/15-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: A....., Lda.

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

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

1. A FAZENDA PÚBLICA recorre para o Supremo Tribunal Administrativo da decisão proferida pelo Tribunal Administrativo e Fiscal de Penafiel, a fls. 52 a 56 dos autos, que julgou procedente o recurso judicial apresentado pela Arguida, em processo de contra-ordenação, da decisão de aplicação de coima por falta de pagamento de taxa de portagem em infra-estruturas rodoviárias, anulando a decisão de aplicação de coima.

1.1. Rematou as alegações de recurso com o seguinte quadro conclusivo:

A. Vem o presente recurso interposto da dita decisão final por simples despacho que julgou procedente o recurso apresentado pelo arguido, e, em consequência, anulou a decisão de aplicação da coima destes autos e os ulteriores termos do processo, o qual se circunscreve à questão de direito da nulidade insuprível da decisão administrativa, apreciada oficiosamente pelo douto Tribunal *a quo*.

B. Para assim decidir, considerou o Tribunal *a quo*, na sua dita Fundamentação de direito que, “No caso em apreço, a decisão de aplicação da coima não procedeu à realização do cúmulo material apesar de se encontrarem em concurso, porquanto ainda não transitou em julgado a decisão de aplicação das coimas e à data da sua decisão a autoridade administrativa tinha conhecimento da instauração e pendência dos processos de recurso de contraordenação, pelo que tinha de ter procedido à instauração dum único processo de contra-ordenação, ou no caso de terem sido instaurados processos diferentes tinha que ter procedido à apensação dos processos que se encontrassem na mesma fase, nos termos dos arts. 25º, 28º e 29º do Código de Processo Penal (CPP)”.

C. Concluindo que a omissão destes procedimentos e operações determinam a sua nulidade nos termos do art. 63º, n.º 1, alínea d), 3 e 5 do RGIT.

D. Quanto à legitimidade da Fazenda Pública para interpor o presente recurso, importa ter em conta que, com a proposta de Lei n.º 496/2012, de 10 de Outubro de 2012, de aprovação do Orçamento do Estado para 2013, foi alterada a redacção do art. 83º do RGIT, passando o representante da Fazenda Pública, por força do n.º 1 da referida norma, a ter legitimidade para interpor recurso da decisão proferida pelo tribunal, ampliando-se, deste modo, a sua possibilidade de intervenção no processo de contra-ordenação, que antes se limitava à produção de prova, nos termos do art. 81º, n.º 2 do RGIT, passando a Fazenda Pública a ter também legitimidade para recorrer nos recursos de processos de contra-ordenação tributária, ao abrigo do n.º 2 do art. 73º do RGCO — cfr. Conselheiros Jorge Lopes de Sousa e Simas Santos em “Regime Geral das Infracções Tributárias anotado”, 4ª edição, 2010, em anotação ao art. 83º, página 562 e seguintes.

E. Quanto ao efeito do presente recurso, entende a Fazenda Pública que, no regime previsto nos artigos 83º e 84º, ambos do R.G.I.T., complementado pelo R.G.C.O., mormente os artigos 70º, 73º, 74º, 75º, 79º, 88º e 89º, de aplicação subsidiária, não é possível a execução das coimas e sanções acessórias antes do trânsito em julgado ou de se ter tornado definitiva a decisão administrativa que as aplicar, sendo esta a única interpretação que assegura a constitucionalidade material deste art. 84º do R.G.I.T., nos casos em que o recurso é interposto de decisão condenatória, assim não sendo necessário a prestação de garantia para que o mesmo recurso goze de efeito suspensivo da decisão recorrida — conforme se doutrinou no Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, de 15-11-2011, processo n.º 04847/11; e na esteira do entendimento dos Conselheiros Jorge Lopes de Sousa e Simas Santos em “Regime Geral das Infracções Tributárias anotado”, 4ª edição, 2010, em anotação ao art. 84º, página 582 e seguintes.

F. Neste sentido, não deverá ser considerada exequível para efeitos de decisão de instauração de processo de execução fiscal, a decisão judicial proferida nestes autos que decidiu pela anulação das decisões de aplicação das coimas destes autos e dos processos apensados e os ulteriores termos do processo, face à pendência do presente recurso, sob pena de se afectar o efeito útil do mesmo.

G. Quanto à nulidade insuprível determinada pelo douto Tribunal *a quo*, entende a Fazenda Pública, salvo melhor opinião, que não pode proceder o argumento expendido na douta decisão final por simples despacho *a quo*, não se conformando a Fazenda Pública com a mesma e considerando que tal decisão final por simples despacho padece de erro de direito, urgindo assim, a promoção da uniformização da jurisprudência face ao inerente perigo de repetição e desigualdade na aplicação entre os diversos tribunais tributários de 1ª instância, tudo nos termos do disposto no art. 83º do RGIT, em conformidade com o art. 73º, n.º 2 do RGCO, aplicável por força da alínea b) do art. 3º do RGIT — cfr. Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 07-11-2012, proc. 0704/12; Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 17-01-2007, proc. 01124/06 (in www.dgsi.pt).

H. Considerou o douto Tribunal *a quo* estar verificada a nulidade insuprível das decisões de aplicação das coimas determinadas pelo Chefe do Serviço de Finanças de Penafiel, unicamente por não ter procedido à realização do cúmulo material nos termos do art. 25º do RGIT, aplicando uma coima única.

I. Incorre o Tribunal *a quo* em erro na aplicação do direito, porquanto as nulidades insupríveis a ocorrer no âmbito do processo de contra-ordenação tributário, são taxativas e têm a sua previsão no art. 63º do RGIT, o qual não abarca, salvo melhor opinião, o regime do cúmulo material, a aplicar em caso de concurso de contra-ordenações.

J. Desde logo, os “requisitos legais” [cfr. art. 63º, n.º 1, alínea d)], da decisão de aplicação das coimas que possam estar em falta e que se reportam à fase administrativa do processo de contra-ordenação tributário, são os constantes do art. 79º do RGIT, os quais foram integralmente respeitados pela entidade administrativa competente em todas as decisões de aplicação de coimas presentes nestes autos.

K. A falta de aplicação do regime do concurso, previsto no art. 25º, não constitui um requisito legal da decisão, susceptível de configurar uma nulidade insuprível, pelo que a relevar-se a sua falta, o que não se concede, até porque não consta dos presentes autos a existência de outros processos de contra-ordenação com os quais este pudesse estar em concurso, como se desenvolverá, sempre seria uma mera nulidade dependente de arguição dos interessados, conforme estabelece o art. 120º do Código de Processo Penal – CPP, aplicável por força do preceituado na alínea b) do art. 3º do RGIT e do n.º 1 do art. 41º do RGCO.

L. O arguido/recorrente nestes autos, não solicitou a apreciação do concurso de contra-ordenações, pelo que, tal nulidade, a considerar-se a sua existência, e considerando-se, em consequência, a insuficiência do processo contra-ordenacional (cfr. art. 120º, n.º 1, alínea d) do CPP), sempre terá de ser considerada como sanada, uma vez que a parte interessada não arguiu tal vício em nenhuma fase do processo administrativo, nem sequer do processo judicial, fazendo-se assim a aplicação do invocado art. 120º do CPP, com as necessárias adaptações ao processo de contra-ordenação tributário.

M. Por outro lado, é competência exclusiva da autoridade administrativa, a apreciação e decisão pela existência ou não do concurso de infracções e subsequente aplicação do art. 25º do RGIT, na fase administrativa, pressupondo, a montante, a verificação do elemento de conexão entre os processos nos termos do art. 36º do RGCO, o que consubstancia um acto exclusivamente administrativo, face ao disposto no art. 33º do RGCO, aplicável ex vi art. 3º, alínea b), do RGIT.

N. A imposição judicial de análise e tramitação conjunta de processos na fase administrativa, con-substancia a violação do **princípio da separação de poderes**, limitando a actuação da administração fiscal, o seu conhecimento e apreciação dos processos que são da sua competência, salvaguardando, claro está, o facto de a questão do concurso de infracções nem sequer ter sido suscitada pelo próprio arguido, no sentido em que, o Tribunal “*não pode ofender a autonomia do poder administrativo [o núcleo essencial da sua discricionariedade], enquanto medida definida pela lei daquilo que são os poderes próprios de apreciação ou decisão conferidos aos órgãos da Administração*”, porquanto, “*os poderes dos tribunais administrativos abarcam apenas as vinculações da Administração por normas e princípios jurídicos, ficando de fora da sua esfera de sindicabilidade o ajuizar sobre a conveniência e oportunidade da actuação da Administração, mormente o controlo actuação ao abrigo de regras técnicas ou as escolhas/opções feitas pela mesma na e para a prossecução do interesse público, salvo ofensa dos princípios jurídicos enunciados no art. 266. n.º 2 da CRP*” – conforme Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte de 01-10-2010, proc. n.º 00514/08.4BEPNF, in *www.dgsi.pt*.

O. No caso de processos de contra-ordenação tributários, é aplicável o RGIT e subsidiariamente o RGCO, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 433/82, de 27 de Outubro, que contém norma específica no seu art. 3º, alínea b), todavia, não há neste âmbito nenhuma omissão legal que justifique e fundamente a aplicação subsidiária dos artigos 25º, 28º e 29º do CPP, conforme consta da Motivação de direito da douda decisão final por simples despacho *a quo*.

P. E seria ilegal a aplicação do cúmulo jurídico no presente caso, dado que todos os factos em apreço, são posteriores à alteração ocorrida na norma do art. 25º do RGIT, com a Lei do Orçamento para 2011 (Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro).

Q. Conforme o doudo entendimento dos Conselheiros Jorge Lopes de Sousa e Simas Santos em “Regime Geral das Infracções Tributárias anotado”, 4ª edição, 2010, em anotação ao art. 25º, página 291, “*no regime do cúmulo material, a coima única a aplicar é a soma das coimas aplicadas a cada uma das contra-ordenações, não havendo lugar a qualquer redução*”, salvaguardando claramente que, “*estando a regra do cúmulo material expressamente estabelecida na redacção inicial deste art. 25º do RGIT e na introduzida Lei do Orçamento para 2011 não há lacuna de regulamentação sobre a forma de efectuar o cúmulo das coimas, pelo que não há suporte para fazer apelo ao RGCO, pois este diploma, como legislação subsidiária que é [art. 3º, alínea b) do RGIT], apenas é de aplicação em matérias em que o RGIT não contenha normas próprias.*”

R. E portanto, nunca poderia a autoridade administrativa tributária, “*aferir a existência de eventual contra-ordenação continuada*”, cujo preceituado no art. 30º e 79º do Código Penal, subsidiariamente aplicável nos termos do art. 32º do RGCO, não têm aplicação face à actual redacção do art. 25º do RGIT, seguindo-se neste âmbito de perto, as decisões do Tribunal Central Administrativo Sul de 27-11-2007, processo n.º 01804/07 e de 23-09-2008, proc. n.º 01767/07, ambas consultáveis in *www.dgsi.pt*.

S. Limita-se o actual regime, em caso concurso, sempre ao cúmulo material, valendo a máxima, “*quot delicta tot poenae*”, sendo que a cada infracção é imputada a coima correspondente, ou seja, as sanções são aritmeticamente somadas, depois de se ter procedido à determinação individualizada de cada uma.

T. Releva a decisão do Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de 19/06/2007, proc. n.º 01768/07 (in *www.dgsi.pt*), no sentido em que “*no actual RGIT não há lugar ao concurso de infracções com a cominação de uma coima única*” e que “*deixou de existir a principal característica que enforma o regime do concurso de crimes - a aplicação de uma pena única em cúmulo jurídico - desta forma se perdendo o principal interesse no concurso, a não ser de índole de eventual economia processual*”.

U. Não existe no RGIT, nem no RGCO, norma legal que preveja a apensação de processos de contra-ordenação, contudo, o artigo 36º do RGCO, aplicável subsidiariamente ao RGIT, prevê a “competência por conexão” em caso de concurso efectivo de contra-ordenações.

V. Por sua vez, o art. 25º do RGIT, aplicando-se na fase administrativa, pressupõem necessariamente a apreciação e decisão sobre a conexão entre os processos a que se aplicará o regime do cúmulo material, por conjugação do disposto no art. 36º do RGCO e 25º do RGIT, inclusivamente, se os processos administrativos se encontram na mesma fase e se são da mesma competência territorial.

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

X. Assim, por força desta norma, quanto à unidade e apensação de processos, nunca poderia a autoridade administrativa competente proceder “*à apensação dos processos que se encontrassem na mesma fase, nos termos dos artigos 25º, 28º e 29º do CPP...*”, incorrendo o Meritíssimo Juiz *a quo*, mais uma vez, em erro na aplicação do direito, por não se aplicarem, na fase administrativa, os preceitos reguladores do processo criminal, ou seja, as normas do Código de Processo Penal (CPP), invocadas na douda decisão final por simples despacho *a quo*.

Y. Os processos de contra-ordenação em apreço, não foram apensados pela autoridade tributária, tendo sido tramitados separadamente, sem prejuízo da posterior apensação por despacho do douto Tribunal *a quo*, na fase judicial, contra o qual a Fazenda Pública apresentou já recurso para este Venerando Tribunal, pugnando igualmente pela sua ilegalidade por errónea interpretação e aplicação do disposto nos artigos 24º, 25º, 28º e 29º do CPP, aplicáveis por força do art. 41º do RGCO, norma esta por sua vez aplicável ao abrigo do disposto na alínea b) do art. 3º do RGIT.

Z. Com todo o respeito que nos merece a fundamentação expendida pelo douto Tribunal *a quo*, entende a Fazenda Pública que a decisão que determina a nulidade insuprível das decisões das coimas aplicadas, por falta de realização do cúmulo material, é ilegal por falta de previsão no competente art. 63º do RGIT, cujo elenco é taxativo;

AA. Sendo ainda ilegal a aplicação, neste âmbito dos normativos do CPP, concretamente os artigos 25º, 28º e 29º que fundamentaram a douta decisão final por simples despacho *a quo*.

BB. Face ao exposto, entende a Fazenda Pública, com a ressalva do devido respeito, que é muito, que a douta decisão final por simples despacho sob recurso enferma de erro na aplicação do direito, fazendo errónea interpretação e aplicação do disposto nas normas legais aplicáveis, mais concretamente as que regem a aplicação do cúmulo material às contra-ordenações em concurso, concretamente os artigos 25º, 63º e 79º, todos do RGIT e ainda o artigo 36º do RGCO, norma esta por sua vez aplicável ao abrigo do disposto na alínea b) do art. 3º do RGIT, atendendo a que, a autoridade administrativa competente não procedeu à apensação de processos de contra-ordenação do arguido/recorrente, nem este suscitou a aplicação das regras do concurso de contra-ordenações tributárias.

1.2. O Ministério Público junto do TAF de Penafiel apresentou contra-alegações para o recurso interposto da decisão final, sustentando que a decisão recorrida não merece reparo.

1.3. O Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto junto do STA não emitiu parecer, por entender que a posição do Ministério Público fora expressa nas contra-alegações apresentadas no Tribunal “*a quo*”.

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

2. Tal como se deixou explicado no Acórdão proferido por esta Secção do STA no dia 14/10/2015, no proc. n.º 0766/15, cuja fundamentação jurídica merece a nossa inteira concordância, impõe-se, previamente, decidir sobre a admissibilidade deste recurso jurisdicional interposto ao abrigo do disposto no n.º 2 do art. 73º do Regime Geral do Ilícito de Mera Ordenação Social (RGIMOS) subsidiariamente aplicável – para melhoria da aplicação do direito ou promoção da uniformidade da jurisprudência –, porquanto o valor da causa é inferior ao da alçada (art. 83º, n.º 1, do RGIT) e o STA não se encontra vinculado pela decisão de admissão do recurso proferida pelo Tribunal “*a quo*”

Como se deixou referenciado nesse Acórdão, constitui jurisprudência pacífica a possibilidade de, independentemente do valor da coima aplicada, poder ser admitido recurso de contra-ordenação tributária ao abrigo do n.º 2 do artigo 73.º do RGCO, aplicável subsidiariamente *ex vi* da alínea b) do artigo 3.º do RGIT, quando tal se afigure manifestamente necessário à melhoria da aplicação do direito ou à promoção da uniformidade da jurisprudência.

No que concerne ao presente recurso jurisdicional de decisão proferida no âmbito de recurso judicial apresentado perante decisão administrativa de aplicação de coima, afigura-se-nos que a decisão recorrida se apresenta desconforme ao que vem sendo decidido por este STA em recursos de contra-ordenação tributários por não pagamento de Imposto Único de Circulação (cfr. os Acórdãos de 17/06/2015, no proc. n.º 369/15, de 9/09/2015, no proc. n.º 70/15, e de 7/10/2015, no proc. n.º 645/14), pelo que se julga justificada a admissão do recurso ao abrigo do n.º 2 do artigo 73.º do RGCO, em ordem à promoção da uniformidade da jurisprudência e à melhoria da aplicação do direito.

Pelo exposto, e em suma, é de admitir o presente recurso.

3. Tal como se deixou salientado no aludido Acórdão proferido no processo n.º 0766/15, há que começar a apreciação deste recurso pelo conhecimento de uma questão – prévia e de conhecimento oficioso – relativa às consequências legais da entrada em vigor da Lei n.º 50/2015, de 8 de Junho.

Não existindo razão para divergir do ali decidido, e atendendo ao disposto no n.º 3 do art. 8º do Código Civil, limitar-nos-emos a aderir à fundamentação expendida nesse aresto, tanto mais que a factualidade relevante é em tudo semelhante, respeitando a decisões de aplicação de coima por infracção prevista e punida pela Lei n.º 25/2006, de 30 de Junho, a qual foi objecto de alteração pela Lei n.º 50/2015, de 8 de Junho, a qual, além do mais, aprovou um regime excepcional de regularização de dívidas resultantes do não pagamento de taxas de portagem e coimas associadas por utilização de infra-estrutura rodoviária.

«... importa como questão prévia e de conhecimento oficioso ajuizar das consequências da entrada em vigor da nova lei nos recursos de decisões de aplicação de coimas por contra-ordenações daquela natureza pendentes nos tribunais tributários, porquanto a questão de aplicação no tempo de lei mais favorável constitui uma questão prévia de conhecimento oficioso, que prejudica, imediatamente, a apreciação das restantes questões objecto do recurso, dado que a apreciação da situação dos autos, à luz da nova Lei poderá envolver a repetição do que tiver sido anteriormente processado (cfr. artigo 608.º, n.º 2, do CPC, aplicável “*ex vi*” artigo 4.º do CPP, aplicável “*ex vi*” artigo 41.º do

Decreto-Lei n.º 433/83, aplicável “ex vi” artigo 3.º, alínea b), do RGIT, aplicável “ex vi” artigo 18.º da Lei n.º 25/2006, de 30 de Junho), prejudicando o conhecimento do mérito do recurso.

Isto porque, em matéria penal, como em matéria contra-ordenacional, vigora por imperativo constitucional e legal a regra da aplicação retroactiva da lei mais favorável – cfr. artigos 29.º, n.º 4 da CRP, 2.º, n.º 4 do Código Penal e 3.º, n.º 2 do Decreto-Lei n.º 433/82, aplicável “ex vi” artigo 3.º, alínea b) do RGI, aplicável “ex vi” artigo 18.º da Lei n.º 26/2006, de 30 de Junho) – daí que o facto de em causa nos autos estarem contra-ordenações praticadas em data anterior à da entrada em vigor da Lei nova não constitui obstáculo a essa aplicação se esta lei se revelar mais favorável.

E é precisamente isso que sucede.

Em primeiro lugar, porque o artigo 7.º da Lei n.º 50/2015, de 8 de Junho, ao dar nova redacção ao n.º 1 do artigo 7.º da Lei n.º 25/2006, procedeu à alteração dos limites mínimo e máximo das coimas aplicáveis às contra-ordenações previstas naquela lei no sentido da sua redução, pois que estas passaram a ser sancionadas com coima de valor mínimo correspondente a 7,5 vezes o valor da respectiva taxa de portagem, mas nunca inferior a €25 e de valor máximo correspondente ao quádruplo do valor mínimo da coima, com respeito pelos limites máximos previstos no Regime Geral das Infracções Tributárias, ao invés de serem sancionadas com coima de valor mínimo correspondente a 10 vezes o valor da respectiva taxa de portagem, mas nunca inferior a (euro) 25, e de valor máximo correspondente ao quádruplo do valor mínimo da coima, com respeito pelos limites máximos previstos no Regime Geral das Infracções Tributárias. Ora, tendo sido reduzidos os limites mínimo e máximo das coimas aplicáveis às contra-ordenações em causa, impõe-se necessariamente nova graduação da coima aplicada, que os tenha agora em conta, o que necessariamente implica uma nova decisão administrativa de aplicação da coima.

Em segundo lugar porque o artigo 7.º da Lei n.º 50/2015, de 8 de Junho, ao aditar ao artigo 7.º da Lei n.º 25/2006 os seus (novos) números 4 e 5, procedeu à unificação legal das infracções previstas naquela lei praticadas pelo mesmo agente, no mesmo dia, através da utilização do mesmo veículo e que ocorram na mesma infraestrutura rodoviária, entendendo-se como tal as ocorridas em estrada cuja exploração está concessionada ou subconcessionada à mesma entidade, determinando que esta contra-ordenação única seja sancionada com coima cujo valor mínimo a que se refere o n.º 1 o correspondente ao cúmulo das taxas de portagem. Ora, esta unificação legal a que procedeu a lei nova, porque prescinde da averiguação das circunstâncias de que depende a contra-ordenação continuada, pode revelar-se, em concreto, mais favorável ao agente, daí que, verificados os respectivos pressupostos legais haverá que proceder à respectiva unificação da conduta delituosa e aplicar-lhe a cominação legalmente estabelecida, nos novos limites fixados pela nova lei, o que também necessariamente implica uma nova decisão administrativa de aplicação da coima.

Em terceiro lugar, porque a Lei n.º 51/2015 aprovou um regime excepcional de regularização de dívidas resultantes do não pagamento de taxas de portagem e coimas associadas, por utilização de infra-estrutura rodoviária efetuada até ao último dia do segundo mês anterior ao da sua publicação – que consta dos seus artigos 1.º a 6.º -, no qual se prevê que o pagamento pelo agente da infracção da taxa de portagem e custos administrativos efectuado até 60 dias a contar da entrada em vigor da lei, determina, além do mais, a atenuação da coima associada ao incumprimento do dever de pagamento, atenuação especial esta que há-de efectuar-se ope legis e em termos diversos e mais favoráveis que os que decorrem das regras gerais sobre a atenuação especial da coima (cfr. o artigo 3.º da Lei n.º 51/2015 com o artigo 18.º, n.º 3 do Decreto-Lei n.º 433/82, aplicável subsidiariamente).

Finalmente, porque o mesmo regime excepcional, aprovado por aquela lei, prevê a redução legal das coimas não aplicadas ou não pagas (...) cuja regularização ocorreu antes da entrada em vigor da Lei n.º 51/2015, que venham a ser pagas até 60 dias a contar da entrada em vigor da lei (artigo 4.º, n.ºs 2 e 3 da Lei n.º 51/2015), havendo, obviamente, que apurar, neste caso como no anterior, se houve ou não adesão do agente da infracção ao regime excepcional e, em caso afirmativo, proceder à atenuação/redução das coimas em causa nos termos legais, o que implica também novas decisões de aplicação das coimas.

Pelas razões expostas, as decisões administrativas de aplicação das coimas sindicadas nos presentes autos não podem manter-se - desde logo, porque há que graduar as coimas aplicadas dentro dos novos limites legais e eventualmente retirar as legais consequências do pagamento ao abrigo do regime excepcional das taxas de portagem e/ou das coimas -, o que apenas poderá ser feito de modo adequado e eficiente pelos próprios Serviços, que não pelos Tribunais, a quem não cabe substituir-se à Administração nas decisões de aplicação coimas, antes escrutinar, se para tal solicitados, se tais decisões são conformes à Lei e ao Direito.

As decisões de aplicação de coimas que estão na origem dos presentes autos foram tomadas em momento anterior ao da entrada em vigor da nova Lei, mas esta repercutiu-se inelutavelmente nelas, como supra demonstrado, impedindo que possam subsistir nos termos em que foram proferidas.

Impõe-se, em consequência, a baixa dos autos à Autoridade Administrativa para que esta tenha a oportunidade de as rever ou renovar, em conformidade com o novo quadro legal, o que se determina.»

Em idêntico sentido, vejam-se, ainda, os Acórdãos desta Secção proferidos em 21/10/2015, nos processos nsº 01043/15, 0983/15, 0833/15 e 0808/15.

Por conseguinte, o presente recurso logra provimento pela mera procedência de questão prévia de conhecimento oficioso, ficando, por consequência, prejudicado o conhecimento das questões colocadas pela Recorrente.

4. Termos em que se acorda em conceder provimento ao recurso perante a procedência de questão prévia e de conhecimento oficioso, e, em consequência, revogar a decisão recorrida e determinar a baixa dos autos à autoridade administrativa para que esta reveja ou renove a decisão de aplicação da coima em conformidade com a Lei n.º 50/2015, de 8 de Junho, nos termos supra expostos.

Sem custas.

Lisboa, 28 de Outubro de 2015. — *Dulce Neto* (relatora) — *Ascensão Lopes* — *Ana Paula Lobo*.

Acórdão de 28 de Outubro de 2015.

Processo n.º 306/15-30.

Recorrente: A. — Cabeça de casal.

Recorrido: Fazenda Pública.

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

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

B., inconformada, recorreu da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Mirandela (TAF de Mirandela) datada de 28 de Fevereiro de 2014, que determinou a inutilidade superveniente da lide, extinguindo a instância, em que a ora recorrente havia deduzido oposição à execução n.º 0493201001002210, na qualidade de cabeça de casal da herança de A.

Alegou, tendo concluído como se segue:

1 - O presente recurso, vem interposto da douta sentença que determinou a inutilidade superveniente da lide e, em consequência, ordenou a extinção da presente instância.

2 - Fundamenta-se tal decisão, exclusivamente, no facto de, após pagamento da quantia exequenda, em 13 de Dezembro de 2013, nada ter sido dito pela aqui Oponente, no “sentido de manter interesse no prosseguimento do presente processo de oposição.”

3 - Baseou a Meritíssima Juíza “a quo” tal decisão no disposto no artigo 264º do C.P.P.T. e 277º alínea e) do Código de Processo Civil.

4 - O pagamento da quantia exequenda foi realizado ao abrigo do Decreto-Lei 151-A/2013 de 31 de Outubro.

5 - Tal diploma estabelece regime excepcional para a regularização de dívidas, atribuindo benefícios ou vantagens para o contribuinte, designadamente, a dispensa de juros de mora, juros compensatórios e das custas do processo de execução fiscal.

6 - O pagamento ao abrigo de tal regime não faz precluir o direito de reclamação, impugnação ou recurso, nos termos do número 3 do artigo 9º da Lei Geral Tributária.

7 - Prevê tal dispositivo legal a possibilidade de “renúncia expressa nos termos da lei”.

8 - Ora, a Oponente não renunciou expressamente ao direito de reclamação, impugnação ou recurso.

9 - Os factos alegados na petição inicial, enquadram-se, efectivamente, na previsão do número 3 do artigo 9º da Lei Geral Tributária, designadamente, a matéria constante dos artigos 3º, 4º, 5º, 6º, 11º, 15º, que para os devidos e legais efeitos, aqui se dá por integrada e reproduzida.

10 - A Cabeça de Casal, apenas teve conhecimento do acto de liquidação, com a citação no processo de execução fiscal.

11 - Sendo que, em tal data, já não lhe era possível, face ao decurso dos prazos, o recurso a outros meios legais de defesa, designadamente, por via da reclamação graciosa, recurso hierárquico, revisão de actos tributários e/ou impugnação judicial.

12 - Do exposto resulta, salvo o devido respeito, a não aplicação do número 3 do artigo 9º da Lei Geral Tributária na douta sentença.

13 - Bem como, a errada interpretação de tal dispositivo legal no despacho de fls....

14 - Pelo que, a douta sentença é nula por falta do requisito, de renúncia expressa a tal direito, constante do número 3 do artigo 9º da Lei Geral Tributária.

15 - Fez ainda, a douta sentença errada aplicação dos artigos 264º do C.P.P.T e 277º alínea e) do Código de Processo Civil.

Nestes termos e nos mais de direito, cujo duto suprimento de V. Exas., Senhores Juizes Coneslhieiros, se pede, deve o presente recurso ser admitido e, a final, ser proferido duto acórdão que anule a decisão recorrida, com as legais consequências, assim se fazendo como sempre inteira e sã Justiça.

Não houve contra-alegações.

O Ministério Público emitiu o seguinte parecer:

A recorrente acima identificada vem syndicar a sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Mirandela, exarada a fls. 104/105, em 28 de Fevereiro de 2014.

A sentença recorrida julgou extinta a instância por inutilidade superveniente da lide, no entendimento de que visando a oposição a extinção da execução e tendo a mesma sido extinta em virtude do pagamento voluntário da obrigação exequenda, desapareceu o objecto da oposição.

A recorrente termina as suas alegações com as conclusões de fls. 133/135, que, como é sabido, salvo questões de conhecimento e desde que dos autos constem todos os elementos necessários à sua integração, delimitam o objecto do recurso, nos termos do estatuído nos artigos 635.º/4 e 639.º/1 do CPC, e que aqui se dão por inteiramente reproduzidas.

Não houve contra-alegações.

A nosso ver o recurso não merece provimento.

Como resulta dos autos o executado (sucessores) procedeu ao pagamento voluntário da obrigação exequenda, relativa a IRS e IVA, ao abrigo do disposto no DL 151-A/2013, de 31 de Outubro.

O SLF de Carrazeda de Ansiães comunicou tal facto ao Tribunal, nos termos e para os feitos do disposto no artigo 203.º/5 do CPPT, conforme fls. 96, sendo certo que, notificada de tal documento (fls. 100), a recorrente nada veio dizer.

Ora, nos termos do disposto nos artigos 176.º/1/ a), 264.º/1/ a) e 269.º do CPPT, o pagamento voluntário da obrigação exequenda extingue o PEF, devendo o OEF declarar extinta a execução.

É certo que nos termos do estatuído no artigo 9.º/3 da LGT, o pagamento do imposto nos termos da lei que atribua benefícios ou vantagens no conjunto de certos encargos ou condições não precluye o direito de reclamação, impugnação ou recurso, não obstante a possibilidade de renúncia expressa nos termos da lei.

Nos direitos de impugnação atrás mencionados não pode deixar de se incluir o direito de oposição quando esta é o único meio adequado par syndicar o acto em matéria tributário que contende com a legalidade da liquidação e que é o acto que ordena a reversão da execução fiscal contra o devedor subsidiário.

Efectivamente, como ensina o Exmo Juiz Conselheiro, Jorge Lopes de Sousa “Por isso, no pressuposto de que aquele art. 9.º, n.º 3, da LGT assegura que o pagamento do imposto não afecta os direitos de impugnação administrativa ou contenciosa previstos na lei, deverá concluir-se que o pagamento feito pelo responsável subsidiário não obsta a que ele se possa servir da oposição à execução fiscal para impugnar actos em matéria tributária que o lesem, quando a oposição for o tipo de processo previsto na lei como adequado para essa impugnação.

Entre estes actos, inclui-se o acto que ordena a reversão da execução fiscal contra o responsável subsidiário, que é um acto administrativo praticado no processo de execução fiscal, cuja impugnação deve ser feita através de oposição à execução fiscal:

quando estiver em causa a discussão dos pressupostos da reversão, o teor expresso de n.º 1 do art. 151.º do CPPT indica que a oposição é o meio processual adequado; em todos os restantes casos em que esteja em causa a impugnação do acto que ordena a reversão, através da ponderação dos regimes da oposição e da reclamação prevista no art. 276.º chega-se à mesma conclusão de que a oposição é o meio processual adequado”.

Neste sentido vai, também, a jurisprudência do STA.

Ora, como resulta, claramente, dos autos não está em causa qualquer responsabilidade subsidiária, nos termos do disposto nos artigos 23.º e 24.º da LGT, mas antes a responsabilidade dos sucessores até ao montante do que tenham recebido do devedor originário, nem a recorrente syndica, em sede de oposição, qualquer despacho de reversão ou respectivos pressupostos.

Com efeito, como resulta da petição de oposição, a recorrente invoca como fundamentos de oposição a falta de notificação da liquidação dentro do prazo de caducidade, a nulidade da citação, por falta dos elementos essenciais da liquidação e fundamentação, refere-se a duplicação de colecta e litispendência e diz que a oposição se fundamenta nas alíneas e), g) e i) do artigo 204.º do CPPT.

Como é evidente, a presente oposição judicial, também não é o meio processual adequado para syndicar as liquidações exequendas de IRS e IVA (artigos 68.º e seguintes, 99.º e seguintes e 204.º do CPPT).

Se a recorrente pretendia syndicar, graciosa ou judicialmente, as liquidações exequendas de IRS e IVA devê-lo-ia ter feito, intentando a competente reclamação graciosa/impugnação judicial., nos prazos legais.

Também, invocando a recorrente, pelo menos um fundamento de oposição, a saber, a falta de notificação da liquidação dentro do prazo de caducidade, mesmo que tenha alegado factos fundamento de impugnação judicial, nunca poderia haver lugar à convalidação dos autos em impugnação judicial.

Assim sendo, tendo o executado (sucessores) procedido ao pagamento da obrigação exequenda, ao abrigo do DL 151-A/2013, de 31 de Outubro, com conseqüente declaração de extinção da execução por banda do competente OEF, a presente instância de oposição judicial tornou-se, inexoravelmente, inútil, nos termos do estatuído no artigo 277º/e) do CPC, ex vi do artigo 2.º e) do CPPT.

Bem andou, pois, a sentença recorrida ao julgar extinta a instância por inutilidade superveniente da lide.

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

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

A decisão recorrida tem o seguinte conteúdo:

“B....., N.I.F., residente na Rua, n.º,, Gondomar, como cabeça-de-casal da herança de A....., veio intentar oposição à execução fiscal n.º 0493201001002210, a correr termos no Serviço de Finanças de Carrazeda de Ansiães.

Notificada a Fazenda Pública para contestar, a mesma exerceu tal direito.

Os autos correram termos, vindo o Serviço de Finanças de Carrazeda de Ansiães informar, por requerimento datado de 06.01.2014, para efeitos do artigo 203º, n.º 5 do C.P.P.T., que a quantia exequenda foi paga em 13.12.2013.

Notificada a Oponente: de tal requerimento, nada disse.

Apreciando e decidindo.

O processo de execução fiscal extingue-se ope legis, além do mais, pelo pagamento da dívida exequenda e do acrescido, cfr. artigos 176º, n.º 1, alínea a) e 264º, n.º 1, ambos do C.P.P.T.. Acresce que, nos termos do disposto no artigo 269º do C.P.P.T., deve o órgão de execução fiscal onde correr o processo declarar a extinção da execução em consequência daquele pagamento.

Ora, nos presentes autos, a Administração Tributária informou que a quantia exequenda foi paga e, tendo sido notificada a Oponente de tal documento, nada veio dizer, no sentido de manter interesse no prosseguimento do presente processo de oposição.

Assim, o conhecimento da oposição deduzida deixa de ter interesse, por se ter verificado o pagamento da quantia exequenda, o que nos termos do artigo 264º do C.P.P.T. determina a extinção da execução fiscal e, por maioria de razão da presente oposição.

Nesta conformidade, há que declarar a extinção da instância por inutilidade superveniente da lide, nos termos do artigo 277º, alínea e) do Código de Processo Civil.”

Esta decisão veio a ser complementada pelo despacho de fls. 123 e 124, na sequência de arguição de nulidade por parte da recorrente, com o seguinte teor:

“Vem a Oponente invocar nulidade da decisão proferida, por ter sido julgada a inutilidade superveniente da lide, em virtude do pagamento da dívida exequenda, sem que ela tivesse renunciado expressamente nos termos do artigo 9º, n.º 3 da L.G.T..

Apreciando.

Verificado o pagamento da dívida exequenda, a Fazenda Pública remeteu requerimento ao processo dando conhecimento de tal evento “para efeitos do artigo 203º, n.º 5 do C.P.P.T.”

Foi determinada a notificação da Oponente, que se remeteu ao silêncio.

Como ensina Jorge Lopes de Sousa, Código de Procedimento e de Processo Tributário anotado e comentado, vol. III, 6ª Edição, Áreas Editora, 2011, p. 434: “Esta comunicação [nos termos do artigo 203º, n.º 5 do C.P.P.T.] justifica-se porque, extinta a execução, é de extinguir também a oposição, por inutilidade superveniente da lide.”

Assim, não vindo invocada, pela Oponente, nenhuma circunstância que obstasse à extinção da instância, verificado o pagamento, necessariamente, a mesma se extinguiu.

Saliente-se, ainda, que o artigo 9º, n.º 3 da L.G.T. não tem aplicação na presente situação, porquanto o mesmo se refere ao direito de impugnação ou recurso, ou seja, quando esteja em causa a legalidade da dívida - situação que apenas pode ser apreciada em sede de oposição à execução se enquadrável no artigo 204º, n.º 1, alínea h) do C.P.P.T. e que não veio invocada no presente processo. Aliás, a previsão do artigo 9º, n.º 3 da L.G.T. vem no sentido de permitir ao sujeito passivo de impostos que proceda ao seu pagamento, de modo a obviar as consequências adversas que decorrem da execução fiscal, sem, contudo, consubstanciar qualquer assunção de que tal imposto é legal. Daí que, quanto à legalidade da dívida, nenhum direito tenha sido coarctado com a extinção da oposição à execução, sendo que se a Oponente pretendia pôr em causa tal situação sempre o deveria ter feito (e desconhece-se se o fez) por via da reclamação graciosa, recurso hierárquico, revisão de actos tributários e/ou impugnação judicial.

Deste modo, indefere-se a arguida nulidade.”

Nada mais há com interesse.

Há agora que apreciar o recurso que nos vem dirigido.

A questão que se coloca nos presentes autos passa por saber se o pagamento da dívida exequenda ao abrigo do regime excepcional previsto no Decreto-Lei n.º 151-A/2013 de 31 de Outubro, determina

ou não a extinção da instância executiva e, conseqüentemente, destes autos de oposição à execução fiscal que são dela dependentes.

Com interesse para a resolução desta questão pode ler-se no preâmbulo deste Decreto-Lei n.º 151-A/2013:

“Assim, exige-se uma intervenção extraordinária e rigorosa do Governo que confira aos contribuintes uma derradeira oportunidade de regularizar a sua situação tributária e contributiva, e que permita recuperar uma parte significativa das dívidas de natureza fiscal e à segurança social.

O regime deverá permitir o reequilíbrio financeiro dos devedores, evitando situações de insolvência de empresas e assegurando a manutenção de postos de trabalho, bem como, no que às pessoas singulares respeita, configurar o acesso a um regime excepcional de regularização das suas dívidas à administração fiscal, e à segurança social.

Neste contexto, o Governo, através do presente decreto-lei, aprova um conjunto de medidas excecionais de recuperação das dívidas à administração fiscal, e à segurança social, permitindo a dispensa ou a redução do pagamento dos juros de mora, dos juros compensatórios e das custas do processo de execução fiscal nos casos de pagamento a pronto, total ou parcial, da dívida de capital.”

No desenvolvimento destas medidas excepcionais o Governo estabeleceu o seguinte regime quanto à regularização das dívidas fiscais, e na parte com interesse:

Artigo 1.º

Objeto

1 - O presente decreto-lei aprova um regime excepcional de regularização de dívidas de natureza fiscal, bem como de dívidas à segurança social, cujo prazo legal de cobrança tenha terminado até 31 de agosto de 2013.

2 - O presente decreto-lei aplica-se a todas as dívidas referidas no número anterior, que sejam declaradas pelos contribuintes, ou pelos seus representantes, nos termos da lei, antes do ato de pagamento, ainda que desconhecidas da administração fiscal e da segurança social.

Artigo 2.º

Pagamento integral ou parcial

1 - O pagamento por iniciativa do contribuinte, no todo ou em parte, do capital em dívida, até 20 de dezembro de 2013, determina, na parte correspondente, a dispensa dos juros de mora, dos juros compensatórios e das custas do processo de execução fiscal.

Artigo 4.º

Dívidas de juros, custas e coimas

1 - A subsistência, a 20 de dezembro de 2013, de qualquer processo de execução fiscal, ou de qualquer outra dívida de natureza fiscal ou à segurança social, que vise apenas a cobrança de juros e custas, encontrando-se regularizada a dívida associada, determinará a extinção da execução ou da dívida, sem demais formalidades.

Artigo 7.º

Processo de execução fiscal

A aplicação do presente decreto-lei, quando o pagamento não se verifique pela totalidade, não suspende o andamento dos processos de execução fiscal relativamente à parte ainda em dívida, devendo os mesmos prosseguir os seus termos.

Não há dúvida, que a adesão voluntária a este regime excepcional de pagamento de dívidas fiscais já vencidas e que se encontrem em fase de execução, como forma de obtenção de benefício por via da redução dos valores a pagar, de juros ou custas, importa a extinção da instância executiva bem como de todos os outros processos que dela sejam apensos, quando a sua manutenção não se justifique por razões ligadas à defesa dos direitos dos interessados, nos termos do disposto no artigo 9º, n.º 3 da LGT.

Recentemente, na esteira do que tem vindo a ser decidido, este Supremo Tribunal esclareceu que o pagamento da quantia exequenda não implica a extinção da oposição à execução fiscal quando esse é único meio judicial na disponibilidade do interessado para a defesa dos seus direitos, cfr. acórdão datado de 09/09/2015, recurso n.º 01198/13.

Tal como vem alegado na petição de oposição a aqui oponente encontra-se a intervir na qualidade de cabeça de casal do devedor originário, ou seja, na qualidade de herdeira e por isso na titularidade dos mesmos direitos e deveres que já anteriormente se haviam consolidado na esfera jurídica do falecido ainda em vida (e ainda daqueles que lhe possam advir posteriormente ao seu decesso com origem em actos jurídico/materiais anteriores), cfr. artigos 2024º e 2032º do Código Civil.

Além, de que lhe acrescem, naturalmente, os direitos e deveres próprios da qualidade de herdeira e, no seu caso concreto, também de cabeça de casal, cfr. artigo 2079º do Código Civil.

Como resulta à evidência da leitura atenta da petição inicial a oponente pretende discutir as seguintes questões:

- artigos 1º a 4º - caducidade do direito à liquidação dos impostos por referência à oponente;
- artigos 5º e 6º - ilegalidade da liquidação do imposto por inexistência de operações materiais subjacentes;
- artigos 7º a 11º - nulidade da sua própria citação no âmbito da execução fiscal por estar desacompanhada dos elementos necessários à total compreensão dos elementos de facto e de direito que servem de suporte à própria execução;
- artigos 12º a 15º - duplicação de colecta e litispendência por se encontrar pendente outra execução respeitante aos mesmos tributos destes autos, que foi intentada contra C....., com quem era casado o devedor originário à data do seu falecimento.

Lido atentamente o disposto no artigo 204º do CPPT -1 - A oposição só poderá ter algum dos seguintes fundamentos: a) Inexistência do imposto, taxa ou contribuição nas leis em vigor à data dos factos a que respeita a obrigação ou, se for o caso, não estar autorizada a sua cobrança à data em que tiver ocorrido a respectiva liquidação; b) Ilegitimidade da pessoa citada por esta não ser o próprio devedor que figura no título ou seu sucessor ou, sendo o que nele figura, não ter sido, durante o período a que respeita a dívida exequenda, o possuidor dos bens que a originaram, ou por não figurar no título e não ser responsável pelo pagamento da dívida; c) Falsidade do título executivo, quando possa influir nos termos da execução; d) Prescrição da dívida exequenda; e) Falta da notificação da liquidação do tributo no prazo de caducidade; f) Pagamento ou anulação da dívida exequenda; g) Duplicação de colecta; h) Ilegalidade da liquidação da dívida exequenda, sempre que a lei não assegure meio judicial de impugnação ou recurso contra o acto de liquidação; i) Quaisquer fundamentos não referidos nas alíneas anteriores, a provar apenas por documento, desde que não envolvam apreciação da legalidade da liquidação da dívida exequenda, nem representem interferência em matéria de exclusiva competência da entidade que houver extraído o título. 2 - A oposição nos termos da alínea h), que não seja baseada em mera questão de direito, rege-se-á pelas disposições relativas ao processo de impugnação-, que indica quais os fundamentos que podem servir de causa de pedir à oposição apenas podemos enquadrar nesses diversos fundamentos a questão da duplicação da colecta.

Todos os outros fundamentos são fundamentos próprios do processo de impugnação, cfr. artigo 99º do CPPT, sendo certo que no caso concreto sempre assistiria à oponente a possibilidade de deduzir impugnação, cfr. artigo 22º, n.º 5 da LGT, contra as respectivas liquidações de imposto, quer na qualidade de herdeira, quer na qualidade de revertida, cfr. artigo 29º, n.º 2 da LGT, se fosse o caso, ou próprios do processo de execução como é o caso da nulidade da citação.

Portanto, não há dúvida que qualquer uma das questões suscitadas pela recorrente pode ser discutida ou por via da impugnação judicial, ou por via da invocação perante o órgão da execução fiscal (a nulidade da citação), cfr. acórdão deste STA, datado de 07/05/2014, rec. n.º 0198/14, não se verificando, em qualquer caso, a situação prevista no artigo 204º, n.º 1 alínea h) do CPPT.

E desde logo se pode afastar a questão da duplicação da colecta porque um dos requisitos para que a mesma se verifique é que o tributo se encontre pago por inteiro, cfr. artigo 205º, n.º 1 do mesmo CPPT, o que manifestamente não era o caso à data da dedução da oposição uma vez que esse pagamento só veio a ocorrer muito posteriormente e por uma vez, cfr. doc. de fls. 96 dos autos.

Igualmente a caducidade da liquidação invocada pela recorrente não afecta a validade da execução uma vez que a mesma é invocada por referência a si própria e não por referência ao devedor originário seu antecessor. Ora a caducidade da liquidação apenas releva quando determinada por referência ao devedor originário e já não por referência ao devedor subsidiário ou sucessor, cfr. ac. deste STA, datado de 23/04/2008, rec. n.º 0997/07.

Por último, e quanto à questão da litispendência a que a oponente alude no artigo 15º da PI, é evidente que com a extinção da instância por pagamento essa questão deixa de ter actualidade precisamente por ter desaparecido a instância executiva.

Não se vê, assim, que utilidade possa ainda existir no prosseguimento da presente lide, tal como decidido no tribunal recorrido, uma vez que nenhuma das questões colocadas pela oponente/recorrente poderia vir a ter efeito extintivo sobre os autos de execução.

Termos em que, face ao exposto, acordam os Juizes da Secção de Contencioso Tributário do STA em negar provimento ao recurso, com os fundamentos atrás expostos.

Custas pela recorrente.

D.n.

Lisboa, 28 de Outubro de 2015. — *Aragão Seia* (relator) — *Casimiro Gonçalves* — *Francisco Rothes*.

Acórdão de 28 de Outubro de 2015.**Assunto:**

Impugnação judicial. IRS. Abatimentos. Pensão de alimentos. artigo 56.º do Código do IRS.

Sumário:

- I — Previa o artigo 56.º do Código do IRS que: Para apuramento do rendimento colectável dos sujeitos passivos residentes em território português, à totalidade dos rendimentos líquidos determinados nos termos das secções anteriores abatem-se as importâncias comprovadamente suportadas e não reembolsadas respeitantes aos encargos com pensões de alimentos a que o sujeito passivo esteja obrigado por sentença judicial ou por acordo homologado nos termos da lei civil, salvo nos casos em que o seu beneficiário faça parte do mesmo agregado familiar ou relativamente ao qual estejam previstas deduções no artigo 78.º.*
- II — O facto de a homologação judicial do acordo de regulação do poder paternal ter tido lugar em ano posterior, não obsta à possibilidade de abatimento dos encargos suportados pelo sujeito passivo com pensões de alimentos em ano anterior se o acordo homologatório se refere a tais encargos como prestações vencidas, donde decorre o reconhecimento judicial da obrigatoriedade do seu pagamento.*

Processo n.º 394/15-30.

Recorrente: A.....

Recorrida: Fazenda Pública.

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

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

- Relatório -

1 – A....., com os sinais dos autos, recorreu para o Tribunal Central Administrativo Norte (TCA-Norte) da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Viseu, de 30 de Novembro de 2013, que julgou improcedente a impugnação judicial por si deduzida do indeferimento do recurso hierárquico interposto do indeferimento de reclamação graciosa tendo por objecto o acto de liquidação de IRS n.º 2008 500008243 e respectivos juros compensatórios relativo ao ano de 2006 e no montante de 3.599,40€, no que concerne à não consideração como *abatimentos* das pensões de alimentos por ele pagas em 2006, apresentando para tal as seguintes conclusões:

1) A douta sentença não se pronunciou se pelo facto do acordo homologado por sentença judicial proferida e transitada em julgado em 30.09.2008, tem efeitos no ano de 2006, ou não, sabendo-se que na sentença, consta expressamente os pagamentos de pensões de alimentos, em 2006, cf. art.º 125.º do CPPT e art. 77.º da LGT.

2) É contrária, tal exigência de homologação por sentença, no princípio da proporcionalidade do art. 18.º, n.º 1 e 2 e do art. 55.º da LGT.

3) Também não se pronunciou se tendo a homologação por sentença ocorrida em ano posterior (2008), e tendo ficado expresso, na sentença, que o recorrente pagou as verbas em causa, como pensão de alimentos, se a intensidade do incumprimento, é de molde a afastar ou não a dedução efetuada, cf. art. 125.º do CPPT e art. 77.º da LGT.

4) O facto de constar na homologação da sentença em 2008, os pagamentos de 2006, têm, como certa, a seriedade e plausibilidade dos encargos patrimoniais justificados pela pensão de alimentos.

5) Pelo que a avaliação, no caso, a efetuar, é de que, tendo em conta que na homologação da sentença em 2008, se expressou os pagamentos antes efetuados, assim, não pode proceder o espírito, da fraude e evasão fiscal, fonte da homologação por sentença judicial, no art. 56.º do CIRS.

NESTES TERMOS,

Deve a decisão apreciar os vícios e erros alegados, com efeitos na anulação da liquidação impugnada de IRS e Juros Compensatórios, para que assim se faça JUSTIÇA.

2 – Não foram apresentadas contra-alegações.

3 – Por despacho do Relator no TCA – Norte datado de 29 de Janeiro de 2015 (a fls. 118 a 122 verso dos autos), veio aquele Tribunal julgar-se incompetente em razão da hierarquia para conhecimento do recurso e competente para o efeito este STA, para quem os autos foram remetidos precedendo pedido do recorrente nesse sentido.

4 - O Excelentíssimo Procurador-Geral adjunto junto deste Tribunal emitiu o parecer de fls. 129/130 dos autos, concluindo no sentido de que não ocorre nulidade da sentença por omissão de pronúncia nem erro de julgamento desta.

5 – As partes foram notificadas do parecer do Ministério Público (fls. 131 a 133 dos autos) e nada vieram dizer.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

- Fundamentação -

6 – Questões a decidir

Importa, em primeiro lugar, julgar se a sentença recorrida enferma de nulidade por omissão de pronúncia, porquanto alegadamente *não se pronunciou se pelo facto do acordo homologado por sentença judicial proferida e transitada em julgado em 30.09.2008, tem efeitos no ano de 2006, ou não, (...) bem como por não se ter pronunciado sobre se tendo a homologação por sentença ocorrida em ano posterior (2008), e tendo ficado expresso, na sentença, que o recorrente pagou as verbas em causa, como pensão de alimentos, se a intensidade do incumprimento, é de molde a afastar ou não a dedução efetuada* - cfr. conclusões 1 e 2 das alegações de recurso.

Concluindo-se pela inexistência de nulidade da sentença recorrida, haverá que conhecer do alegado erro de julgamento da sentença recorrida ao ter julgado que as pensões de alimentos pagas pelo ora recorrente em 2006 não eram dedutíveis como abatimentos ao rendimento líquido global para efeitos de IRS, porquanto a homologação judicial do acordo que as fixou apenas teve lugar em 2008.

7 – É do seguinte teor o probatório fixado na sentença recorrida:

A) Em 25/05/2007, o impugnante apresentou declaração Modelo 3 de IRS, referente ao ano de 2006, fazendo constar no quadro “ABATIMENTOS”, campo 601, referente a “Pensões”, o valor de 10.200,00€ e “NIF DOS BENEFICIÁRIOS DAS PENSÕES”, “.....” – cfr. fls. 9/15 do processo de reclamação graciosa apenso aos autos cujo teor se dá por integralmente reproduzido.

B) Em 28/07/2007, foi emitida a liquidação n.º 2007 5004001207, referente a IRS do ano de 2006, da qual resultou um valor a reembolsar de 1.316,69€ - cfr. fls. 28 dos autos, cujo teor se dá aqui por integralmente reproduzido.

C) Em 03/06/2008, o impugnante apresentou declaração de substituição referente a IRS do ano de 2006, na qual deixou de constar no quadro 06 (“ABATIMENTOS”), campo 601 (“Pensões”), o valor de 10.200,00€ - cfr. fls. 21/24 dos autos, cujo teor se dá aqui por integralmente reproduzido.

D) Na sequência da apresentação da declaração de substituição referida em C), foi emitida a liquidação de IRS n.º 2008 5000082343, referente ao ano de 2006, da qual resultou um valor a pagar pelo sujeito passivo de 2.282,71€ - cfr. fls. 19 dos autos, cujo teor se dá aqui por integralmente reproduzido.

E) Em 11/10/2008, o impugnante apresentou no Serviço de Finanças de Viseu – 1, reclamação graciosa contra o ato de liquidação a que se alude em D), nos termos e com os fundamentos constantes de fls. 2/3 do processo de reclamação graciosa apenso aos autos, cujo teor se dá aqui por integralmente reproduzido.

F) Sobre o requerimento referido em E), em 18/12/2008, foi emitida informação, da qual consta, para além do mais, o seguinte:

“(....)

2.2 – ANÁLISE

(....)

2.2.4. – Da leitura feita à sentença Judicial do Tribunal de Viseu, dos Autos de Regulação do poder Paternal n.º 2725/08.3TBVIS, das menores “B.....”, “C.....” e “D.....”, que transitou em julgado em 2008/09/30, e que o reclamante anexa à presente reclamação, verifica-se que na mesma ficou decidido que as filhas menores ficaram à guarda e cuidados da mãe e o pai contribuirá mensalmente com a quantia de €850,00 a título de alimentos, sendo €250,00 para a mais nova e €300,00, para cada uma das mais velhas, o que perfaz a quantia anual para os três filhos no montante de €10.200,00, cfr. fls. 17 a 20;

2.2.5 – Refere o art. 56.º do CIRS que “Para apuramento do rendimento colectável dos sujeitos passivos residentes em território português, à totalidade dos rendimentos líquidos determinados nos termos das secções anteriores abatem-se as importâncias comprovadamente suportadas e não reembolsadas respeitantes aos encargos com pensões de alimentos a que o sujeito passivo esteja obrigado por sentença judicial ou acordo homologado nos termos da lei civil, ...”

2.26 – Vislumbra-se assim, de conformidade no art. 56.º do CIRS transcrito no ponto 2.2.5. que o reclamante no ano de 2006, pagou a pensão de alimentos no montante de €10.200,00, por vontade própria e não por obrigação decidida em sentença judicial, já que esta só transitou em julgado em 2008/09/30;

2.2.7 – A referida liquidação n.º 2008/5000082343 com a identificação da nota de cobrança n.º 2008/703211 não foi paga dentro de cobrança voluntária e originou o processo executivo n.º 2720200801027689, ainda pendente de cobrança, cfr. fls. 27.

3 – Conclusão

Em conclusão do exposto, sou de opinião que não assiste razão ao reclamante, pelo que proponho o INDEFERIMENTO, da presente reclamação (...)” – cfr. fls. 28/29 do processo de reclamação graciosa apenso aos autos, cujo teor se dá aqui por integralmente reproduzido.

G) Sobre a informação mencionada em F), foi exarado despacho de concordância pelo Senhor Chefe do Serviço de Finanças de Viseu – I – idem.

H) Através do ofício n.º 9804, de 18/12/2008, expedido por correio registado com aviso de receção assinado em 19/12/2008, foi o impugnante notificado para exercer o seu direito de audição prévia sobre o projecto de decisão a que se alude em G) – cfr. fls. 30/31 do processo de reclamação graciosa apenso aos autos, cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido.

I) O impugnante exerceu o seu direito de audição prévia através do requerimento apresentado em 29/12/2008, no Serviço de Finanças de Viseu – I, constante de fls. 32 do processo de reclamação graciosa apenso aos autos, cujo teor se dá aqui por integralmente reproduzido.

J) Em 31/12/2008, foi proferida pelo Senhor Chefe do Serviço de Finanças de Viseu – I, decisão, com o seguinte teor:

“Depois de ter sido concedido ao reclamante o direito de participação/audição no procedimento tributário, previsto no art.º 60.º n.º 5 da Lei Geral Tributária, e tendo-o exercido, conforme documento de fls. 32, verifica-se que, dos argumentos apresentados no mesmo não se extraem factos novos por não constituírem elementos preponderantes para efeitos fiscais que possam alterar o projecto de decisão já proferido anteriormente, antes porém, mantêm-se os pressupostos que levaram ao indeferimento do mesmo.

Assim, ratifico o meu Despacho proferido na reclamação, fls. 28, devendo o processo executivo prosseguir os seus trâmites legais.

Notifique a reclamante.” – cfr. fls. 33 do processo de reclamação graciosa apenso aos autos.

K) O impugnante tomou conhecimento da decisão a que se alude na alínea que antecede, através do ofício n.º 9961, de 31/12/2008, expedido por correio registado com aviso de receção assinado em 05/01/2009 – cfr. fls. 34/35 do processo de reclamação graciosa apenso aos autos, cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido.

L) Em 28/01/2009, o impugnante interpôs recurso hierárquico da decisão mencionada em J), através do requerimento de fls. 2/23 do procedimento de recurso hierárquico apenso aos autos, cujo teor se dá aqui por integralmente reproduzido.

M) Em 08/04/2009, foi emitida, pela Direcção de Serviços de IRS – Divisão de Administração II, a informação n.º 1009/09, da qual consta, para além do mais, o seguinte:

“(...

APRECIACÃO DO PEDIDO

1. O recorrente tem legitimidade e o pedido é legal nos termos do art.ºs 80.º e 65.º da LGT e foi o mesmo deduzido em tempo ao abrigo do disposto no art. 66º, n.º 2 do CPPT.

2. Dispõe o CIRS que o rendimento colectável é o que resulta do englobamento dos rendimentos das várias categorias auferidas em cada ano, depois de efectuadas as correspondentes deduções e abatimentos com previsão legal (necessariamente existentes nesse mesmo ano).

3. Na situação concreta, o abatimento que o contribuinte pretende ver considerado, vem previsto no art. 56.º do CIRS, neste se referindo que “...abatem-se as importâncias comprovadamente suportadas e não reembolsadas respeitantes aos encargos com pensões de alimentos a que o sujeito passivo esteja obrigado por sentença judicial ou acordo homologado ...”.

4. Portanto, para efeitos do apuramento da matéria colectável do ano de 2006, verifica-se dever-se atender-se aos rendimentos das diversas categorias auferidos pelo contribuinte peticionário nesse exercício, do mesmo modo que apenas podem e devem ser considerados, no caso, em sede de abatimento, os montantes que cumpram os pressupostos legais, no ano em questão, por forma a serem admissíveis.

5. Assim, se o já citado art. 56.º do CIRS exige que as importâncias pagas a título de pensão de alimentos tenha subjacente a sua obrigatoriedade imposta por sentença judicial ou acordo homologado, necessariamente pressupõem-se que à data do apuramento do imposto têm que se verificar todos os requisitos por forma a ser admissível a sua dedução.

No caso, tal não se verifica, porquanto, apenas em 2008 foi transitada em julgado a sentença judicial.

6. Pelo exposto, parece ser de indeferir o presente recurso hierárquico, uma vez que se mostra correcta a decisão proferida em sede de reclamação graciosa.

De acordo com as instruções divulgadas pela Circular n.º 13/99, de 08 de Julho, é dispensada a notificação da recorrente, nos termos e para os efeitos do disposto no art. 60.º da LGT, uma vez que esta já teve oportunidade de se pronunciar anteriormente no âmbito do processo de reclamação e não são invocados factos novos que não tenham sido levados ao seu conhecimento” – cfr. fls. 28/30 do processo de recurso hierárquico apenso aos autos, cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido.

N) Sobre a informação referida em M) foi exarado despacho pela Senhora Directora de Serviços do IRS, por subdelegação, com o seguinte teor: “Concordo, pelo que com base nos fundamentos expressos nego provimento ao recurso” – *idem*.

O) O impugnante foi notificado da decisão referida em N) através do ofício n.º 2734, de 15/05/2009, expedido através de correio registado, com aviso de receção assinado em 19/05/2009 – *cf.* fls. 32/33 do processo de recurso hierárquico apenso aos autos, cujo teor se dá aqui por integralmente reproduzido.

Mais se provou que:

P) Nos autos de Regulação do Poder Paternal n.º 2725/08.3TBVIS, das menores....., C..... e D....., que correu termos no 4.º Juízo Cível do Tribunal Judicial de Viseu, em 30/09/2008, foi acordado entre o ora impugnante e a sua ex-mulher; E....., entre o mais, o seguinte:

“(....)

3.º

O pai contribuirá mensalmente com a quantia de €850,00 (oitocentos e cinquenta euros), a título de alimentos, sendo €250,00 (duzentos e cinquenta euros) para a mais nova e €300,00 (trezentos euros) para cada uma das mais velhas.

4.º

A Requerida E..... declara nada ter a haver do Requerido A..... das prestações vencidas, pois o Requerido desde 2006 tem vindo a pagar as prestações.

(....) – *cf.* fls. 18/20 do processo de reclamação graciosa apenso aos autos, cujo teor se dá aqui por integralmente reproduzido.

Q) O referido acordo de regulação do poder paternal foi homologado por sentença judicial proferida na mesma data, tendo ambos os requeridos declarado prescindirem do prazo para interposição de recurso – *idem*.

8 – Apreciando

8.1 Da alegada nulidade por omissão de pronúncia da sentença recorrida

Imputa o recorrente à sentença recorrida nulidade por omissão de pronúncia, por alegadamente não se ter pronunciado *se pelo facto do acordo homologado por sentença judicial proferida e transitada em julgado em 30.09.2008, tem efeitos no ano de 2006, ou não, sabendo-se que na sentença, consta expressamente os pagamentos de pensões de alimentos, em 2006 e se tendo a homologação por sentença ocorrida em ano posterior (2008), e tendo ficado expresso, na sentença, que o recorrente pagou as verbas em causa, como pensão de alimentos, se a intensidade do incumprimento, é de molde a afastar ou não a dedução efetuada* (*cf.* conclusões 1 e 3 das suas alegações de recurso).

O tribunal “a quo” sustentou a inexistência de nulidade nos termos de fls. 101/102 dos autos, consignando, além do mais, o seguinte:

«(....)

Como ensinava Alberto dos Reis, “são na verdade, coisas diferentes: deixar de conhecer de questão de que devia conhecer-se, e deixar de apreciar qualquer consideração, argumento ou razão produzida pela parte. Quando as partes põem ao tribunal determinada questão socorrem-se, a cada passo, de várias razões ou fundamentos para fazer valer o seu ponto de vista; o que importa é que o tribunal decida a questão posta; não lhe incumbe apreciar todos os fundamentos ou razões em que elas se apoiam para sustentar a sua pretensão (in Código de Processo Civil Anotado, volume V, pág. 143).

Ora, como se vê da sentença recorrida, o Tribunal conheceu de todas as questões suscitadas pelo impugnante, designadamente do vício de violação de lei e do vício de forma, por falta de audição prévia antes da liquidação.

Nesta conformidade, porque, a nosso ver, a sentença recorrida não padece do vício de nulidade que o recorrente lhe assaca, indefere-se o requerimento apresentado (...))» (fim de citação).

Também o Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto junto deste STA se pronuncia no sentido de que *é manifesto que a sentença recorrida conheceu de todas as questões que o Impugnante, ora Recorrente, invocou no seu articulado original* (*cf.* parecer, a fls. 129 dos autos).

E assim é.

Nos termos do n.º 1 do artigo 125.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT) constitui causa de nulidade da sentença, entre outras, *a falta de pronúncia sobre questões que o juiz deva apreciar*; considerando-se como tais, nos termos do n.º 2 do artigo 660.º do Código de Processo Civil (CPC), aplicável *ex vi* da alínea e) do artigo 2.º do CPPT, *todas as questões que as partes tenham submetido à sua apreciação, exceptuadas aquelas cuja decisão esteja prejudicada pela solução dada a outras*.

Ora, como bem recordam a Meritíssima Juiz “a quo” no seu despacho de sustentação da inexistência de nulidade e o Ministério Público junto deste STA é a não pronúncia sobre questões suscitadas e não prejudicadas que gera nulidade da sentença, e não a falta de pronúncia sobre algum ou alguns dos argumentos invocados pelas partes no qual fundamentam a pretensão de decisão da questão em sentido favorável aos seus interesses.

Ora, no caso dos autos, o impugnante imputara à liquidação sindicada um *vício de violação de lei e manifesto excesso da capacidade contributiva* (cfr. os n.ºs 1 a 19 da sua petição inicial de impugnação, a fls. 2 a 4 dos autos) e um *vício do procedimento tributário por preterição de formalidades legais* (cfr. os n.ºs 20 a 23 da petição inicial de impugnação, a fls. 4 dos autos), conducentes, na sua perspectiva, à anulação da liquidação do IRS, tendo a sentença recorrida conhecido de ambas as questões: *Do vício de violação de lei por erro nos pressupostos de direito* (sentença recorrida, a fls. 74 a 76 dos autos) e *Do vício de forma, por preterição do direito de audição antes da liquidação* (sentença recorrida, a fls. 76 a 79 dos autos).

Aliás, a propósito do conhecimento do alegado *vício de violação de lei por erro nos pressupostos de direito* a sentença recorrida considerou e refutou, de forma expressa, a alegação do impugnante no sentido de que, *uma vez que ficou consignado no acordo judicialmente homologado, que, desde 2006, tem vindo a efetuar o pagamento das mencionadas pensões de alimentos, assiste-lhe o direito de abater à totalidade dos rendimentos líquidos auferidos em 2006, o montante global de 10.200€, pago a esse título* (cfr. sentença recorrida, a fls. 75/76 dos autos).

Manifesto é, pois, que o juiz “a quo” não deixou de apreciar - se bem, se mal é questão que se apreciará a propósito do mérito da decisão e que não se confunde com a da arguição de nulidade da sentença -, questão cujo conhecimento se lhe impunha, razão pela qual improcede a arguição de nulidade.

8.2 Do alegado erro de julgamento da sentença recorrida

A sentença recorrida, a fls. 67 a 80 dos autos, julgou improcedente a impugnação deduzida pelo ora recorrente contra liquidação de IRS relativa ao ano de 2006 na qual não foi considerado como abatimento ao rendimento líquido global para efeitos de IRS o montante pago a título de pensão de alimentos às suas três filhas menores.

Para assim julgar, considerou a sentença recorrida que *é condição essencial para o abatimento das quantias suportadas com encargos com pensões de alimentos que tal obrigação decorra de sentença ou acordo judicialmente homologado (...)* e que *só a partir da data da homologação do mencionado acordo de Regulação do Poder Paternal, as referidas pensões de alimentos passaram a ser elegíveis para efeitos de abatimento à totalidade dos rendimentos líquidos*, mais considerando que *muito embora resulte do referido acordo de regulação do poder paternal que o impugnante pagou, no ano de 2006, as mencionadas pensões de alimentos no valor global de 10.200,00€, o certo é que no ano a que se reporta a liquidação em causa, o impugnante ainda não estava obrigado a fazê-lo por sentença judicial ou acordo judicialmente homologado (...), donde resulta que, no ano em questão, o impugnante não reunia os pressupostos legais para abater tais quantias à totalidade dos rendimentos líquidos percebidos nesse ano* – cfr. sentença recorrida, a fls. 75/76 dos autos.

Discorda do decidido o recorrente, alegando ser contrária ao princípio da proporcionalidade a exigência de homologação por sentença, que o *facto de constar na homologação da sentença em 2008, os pagamentos de 2006, têm, como certa, a seriedade e plausibilidade dos encargos patrimoniais justificados pela pensão de alimentos*, pelo que a avaliação, no caso, a efetuar, é de que, tendo em conta que na homologação da sentença em 2008, se expressou os pagamentos antes efetuados, assim, *não pode proceder o espírito, da fraude e evasão fiscal, fonte da homologação por sentença judicial, no art. 56.º do CIRS.*

O Excelentíssimo Procurador-Geral adjunto junto deste STA, no seu parecer junto aos autos e oportunamente notificado às partes, pronuncia-se pelo não provimento do recurso, revendo-se *em toda a argumentação vertida na sentença recorrida.*

Vejamos.

Dispunha o 56.º do Código do IRS – hoje revogado -, na redacção vigente à data dos factos (a que lhe foi conferida pela Lei n.º 55-B/2004, de 30 de Dezembro):

Artigo 56.º

Abatimentos ao rendimento líquido total

Para apuramento do rendimento colectável dos sujeitos passivos residentes em território português, à totalidade dos rendimentos líquidos determinados nos termos das secções anteriores abatem-se as importâncias comprovadamente suportadas e não reembolsadas respeitantes aos encargos com pensões de alimentos a que o sujeito passivo esteja obrigado por sentença judicial ou por acordo homologado nos termos da lei civil, salvo nos casos em que o seu beneficiário faça parte do mesmo agregado familiar ou relativamente ao qual estejam previstas deduções no artigo 78.º

No caso dos autos não se questiona que o recorrente tenha efectivamente suportado no ano de 2006 os encargos com pensões de alimentos às suas filhas menores, apenas que essas pensões sejam elegíveis como abatimento ao rendimento líquido global do ano de 2006 mercê do facto de a homologação judicial do acordo de regulação do poder paternal no qual, além do mais, se acordou o pagamento das pensões de alimentos e o respectivo montante, ter sido proferida em 30 de Setembro de 2008 (cfr. as

alíneas P. e Q. do probatório fixado), razão pela qual entendeu a sentença recorrida que no ano de 2006 *o impugnante não reunia os pressupostos legais para abater tais quantias à totalidade dos rendimentos líquidos percebidos nesse ano.*

Sucede, porém, que como bem diz o recorrente – cfr. a cláusula 4.^a do acordo, reproduzida na alínea P. do probatório fixado – se consignou não haver lugar ao pagamento das prestações vencidas, pois que estas vinham sendo pagas desde 2006.

Ora, entendemos que o recorrente não pode ser prejudicado, ao nível dos abatimentos ao rendimento líquido global, em razão de ter cumprido voluntariamente a sua obrigação de pagamento das pensões de alimentos às filhas menores, pois que resulta do acordo judicialmente homologado, se bem o interpretamos, a obrigatoriedade de tal pagamento.

Daí que, contrariamente ao decidido, entendemos que os encargos suportados pelo recorrente, em 2006, com o pagamento das pensões de alimentos às suas filhas menores são elegíveis como abatimentos ao seu rendimento líquido global do ano de 2006.

A sentença que assim não decidiu não pode, pois, manter-se.

O recurso merece, pois, provimento.

- Decisão -

9 - Termos em que, face ao exposto, acordam os juízes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, em conceder provimento ao recurso, revogar a sentença recorrida e julgar procedente a impugnação judicial deduzida contra a liquidação de IRS do ano de 2006, anulando-a.

Custas pela recorrida, apenas em 1.^a instância, pois não contra-alegou neste STA.

Lisboa, 28 de Outubro de 2015. — *Isabel Marques da Silva* (relatora) — *Pedro Delgado* — *Fonseca Carvalho*.

Acórdão de 28 de Outubro de 2015.

Assunto:

Prescrição. Interrupção. Impugnação. Efeito suspensivo.

Sumário:

- I — A impugnação judicial deduzida contra acto tributário de liquidação de imposto, subsumível ao disposto no artigo 92.º, n.º 8 da LGT, tem como efeitos imediatos a interrupção do prazo de prescrição em curso e a suspensão da execução da liquidação;*
- II — Este efeito suspensivo é de efeito automático, não carecendo de ser requerido, reconhecido ou declarado, nem tem a virtualidade de produzir qualquer efeito sobre o decurso do prazo da prescrição.*

Processo n.º 410/15-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: A..., S. A.

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

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

A Fazenda Pública, inconformada, recorreu da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra (TAF de Sintra) datada de 1 de Setembro de 2014, que julgou verificada a prescrição da dívida tributária relativa a IRC do exercício de 1996 da ora recorrida “A....., SGPS, SA”, no valor total de € 852.084,84, determinando a extinção da instância por inutilidade superveniente da lide.

O recurso foi dirigido ao Tribunal Central Administrativo Sul (TCA Sul), nas suas contra-alegações a recorrida manifestou-se no sentido da incompetência deste tribunal em razão da hierarquia, por decisão de 26 de Fevereiro de 2015, o TCA Sul declarou-se incompetente em razão da hierarquia, tendo considerado competente este STA, para onde os autos foram enviados.

A recorrente alegou, tendo concluído como se segue:

I) No caso dos autos em que exclusivamente se decidiu a causa por referência a apreciação da prescrição da dívida, encontramos-nos em presença das razões justificativas para a dispensa do paga-

mento do remanescente previsto no artº 6º n.º 7 do RCP (redundando aquela não dispensa, a manter-se, numa elaboração da conta a ser efectuada conforme com o teor literal do artº 6º n.º 7 do RCP, que vem a resultar numa aplicação da lei em desconformidade com a Constituição)

II) Com a extinção da instância por inutilidade/impossibilidade superveniente da lide por prescrição ulterior à impugnação, determina o artº 536.º do CPC que as custas serão repartidas em partes iguais pelas partes, e não ficando a cargo exclusivo da Fazenda Pública, dizendo este artigo que “1 - Quando a demanda do autor ou requerente ou a oposição do réu ou requerido eram fundadas no momento em que foram intentadas ou deduzidas e deixaram de o ser por circunstâncias supervenientes a estes não imputáveis, as custas são repartidas entre aqueles em partes iguais. 2 - Considera-se que ocorreu uma alteração das circunstâncias não imputável às partes quando: [...] c) Quando ocorra, no decurso do processo, prescrição ou amnistia;”

III) Sendo que estas regras são aplicáveis ao processo tributário ex vi da alínea e) do art. 2.º do CPPT, uma vez que a matéria da responsabilidade por custas não é regulada expressamente na lei processual administrativa e fiscal.

IV) A fazenda Pública nos presentes autos encontra-se isenta de pagamento de custas.

V) O Código das Custas Judiciais aprovado pelo Dec. Lei n.º 224-A/96, de 26 de Novembro, previa no seu artº 2, n.º 1 alínea a) a isenção de custas da Fazenda Pública, enquanto serviço ou organismo do Estado.

VI) Tal situação veio a sofrer alterações com a aprovação e publicação do Dec. Lei n.º 324/2003, de 27 de Dezembro, o qual introduziu alterações ao Código das Custas Judiciais, tendo em virtude das mesmas a Fazenda Pública deixado de estar isenta do pagamento das custas judiciais.

VII) No entanto, atento o disposto no art.º 14.º do Dec. Lei n.º 324/2003, de 27 de Dezembro, as alterações introduzidas no Código das Custas Judiciais, só se aplicam aos processos instaurados após a sua entrada em vigor.

VIII) Acresce que, mesmo com a entrada em vigor do Regulamento das Custas Processuais, aprovado pelo Dec. Lei n.º 34/2008, de 26 de Fevereiro, no caso em apreço a Fazenda Pública continuou a beneficiar da supra referida isenção, atento o disposto no artº 27º daquele diploma legal.

IX) O mesmo se verificando actualmente e após a entrada em vigor das alterações introduzidas ao Regulamento das Custas Processuais, pela Lei n.º 7/2012, de 13 de Fevereiro, a qual no seu art.º 8º, n.º 4 dispõe que: “Nos processos em que as partes se encontravam isentas de custas (...), e a isenção aplicada não encontra correspondência na redacção que é dada ao Regulamento das Custas Processuais pela presente lei, mantém-se em vigor no respectivo processo a isenção de custas.”

X) O não reconhecimento da isenção de custas da Fazenda Pública na sentença recorrida é por conseguinte ilegal.

XI) Não se verifica nos autos, todavia a prescrição da dívida.

XII) Não obstante se nos afigurar ser indiferente no caso dos autos, nos termos do art. 297º do Código Civil, a aplicação do prazo de prescrição previsto no CPT de 10 anos contados do ano seguinte à verificação do facto tributário ou seja desde 1997 ou de 8 anos contados desde 01/01/1999, cf art. 48º da LGT, haverá que verificar a existência de causas de suspensão ou interrupção da prescrição.

XIII) O art. 297º Cod. Civil não estabelece uma regra de aplicação global do regime prescricional mais favorável ao devedor. Assim a determinação do prazo de prescrição a aplicar faz-se no momento da entrada em vigor da nova lei sendo nesse momento, com indiferença sobre o que se pode vir a passar, que se determina se é de aplicar o prazo da lei nova ou o a lei antiga.

XIV) As causas de interrupção ou suspensão da prescrição atendíveis para o cômputo em concreto do prazo de prescrição são as previstas na lei vigente à data da respectiva ocorrência, em conformidade com o disposto no n.º 2 do artigo 12.º do Código Civil.

XV) As normas que dispõem sobre as causas de suspensão ou de interrupção do prazo de prescrição não são normas que estatuem sobre o conteúdo da relação jurídico-tributária ou normas sobre prazos mas sim normas que dispõem sobre os efeitos (interruptivos os suspensivos) de determinados factos - citação, reclamação, recurso hierárquico, impugnação, pedido de revisão oficiosa da liquidação do imposto, pagamento em prestações legalmente autorizadas - e que por isso só se aplicam aos factos novos (artº 12º, nº2, 1ª parte do Código Civil).

XVI) A este respeito, verifica-se que previa o artº 49º da LGT que quer a citação quer a impugnação interrompem o prazo de prescrição.

XVII) Por outro lado o art. 49º n.º 2 da LGT na versão anterior à dada pela Lei 53-A/2006 de 29/12, determinava que “A paragem do processo por período superior a um ano por motivo não imputável ao sujeito passivo faz cessar o efeito previsto no n.º anterior (...)”

XVIII) No caso dos autos, a citação no âmbito do processo de execução fiscal ocorreu em 16/09/2004, cf- fls 520 dos autos, tendo o executado e impugnante apresentado requerimento em 2004/10/13, antes de decorrido o prazo previsto neste artigo 49º n.º 2 da LGT, em que solicita a suspensão da execução bem como a dispensa de prestação da garantia.

XIX) Ora, este requerimento, bem como a dedução da impugnação, é um facto imputável ao executado sendo por razões imputáveis a este que se encontra parado o processo executivo, verificando-se assim que não esteve o processo executivo parado por período superior a um ano por facto não imputável ao executado, não funcionando a cessação do efeito interruptivo a que aludia o artigo 49º n.º 2 da LGT.

XX) Também, no entanto se diga que, ainda que houvesse cessado o efeito interruptivo da prescrição determinava o artigo 49º n.º 3 da LGT que o prazo de prescrição legal se suspende por motivo de paragem do processo de execução fiscal em virtude de impugnação, nada autorizando uma interpretação que considere que a presente impugnação deverá ser excluída da previsão expressa feita naquele artigo.

XXI) Ora no caso dos autos, o processo de execução fiscal para por motivo de se encontrar pendente impugnação, pelo que sempre estaria suspenso o prazo de prescrição legal, não se tendo em consequência verificado a prescrição da dívida.

XXII) A fazenda pública por outro lado deu cumprimento ao disposto no art. 92.º n.º 7 da LGT.

XXIII) O perito independente, como referido na decisão nos termos do n.º 6 do art. 92º da LGT, considera fundamentados nos termos da lei as correcções efectuadas pela aplicação de métodos indirectos ao lucro tributável obtido pela exploração do restaurante.

XXIV) E, bem assim, se constata que o perito independente, conforme parecer por si elaborado, não questiona o recurso a métodos indirectos para determinação da matéria tributável (mas sim, como se refere na decisão nos termos do n.º 6 do art. 92º da LGT, apenas o critério utilizado no cálculo do lucro corrigido na actividade de mediação imobiliária, deixando transparecer a consciência de que existe necessidade de recorrer a métodos indirectos para apuramento do lucro tributável, veja-se o ponto 6.2. do parecer elaborado).

XXV) Ou seja contrariamente ao entendido na douta sentença ora recorrida, a este respeito inexistente ausência da indicação das razões pelas quais não se acompanhou o parecer do perito independente, sendo que de facto, pelo contrário a este respeito não existe divergência entre o parecer do perito independente e a posição assumida pela Fazenda Pública, ou encontram-se pelo menos explícitas as razões pelas quais se entendeu não acompanhar o parecer do perito independente, v.g. que o mesmo reconhece “in fine” a validade das razões da Fazenda Pública.

XXVI) Quanto ao facto de o perito independente considerar insuficiente o critério utilizado igualmente se encontram expressas as razões pelas quais não se acompanhou o seu parecer, não podendo dar-se como demonstrado que não se encontra fundamentada o não acompanhamento do seu parecer, nomeadamente quando se refere na decisão nos termos do n.º 6 do art. 92º da LGT que o critério utilizado “o valor de mercado dos bens” é o critério contemplado na alínea h) do n.º 1 do art 89º da LGT — justificando-se por ser um critério previsto na lei, o não afastamento da possibilidade da sua utilização.

XXVII) Sendo que, tendo sido este o critério considerado, se encontra justificada igualmente a forma utilizada quanto ao apuramento do valor de mercado, dado que se teve em conta os elementos estatísticos divulgados por um jornal da especialidade nomeadamente o jornal “O Confidencial Imobiliário” de 1998 deduzido da taxa de inflação verificada desde 1996 cf. informação do Instituto Nacional de Estatística, Banco de Portugal.

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

Termos em que, Com o mui douto suprimento de V. Exas., deverá ser considerado procedente o recurso e revogada a douta sentença recorrida, como é de Direito e Justiça e nomeadamente dispensado nos autos o pagamento do remanescente previsto no art. 6º n.º 7 do RCP, e bem assim reconhecida a isenção de custas da Fazenda Pública

Contra-alegou a recorrida tendo concluído:

a) O recurso dos Autos prende-se apenas com questões de direito, a saber, as relacionadas com a condenação em custas da Fazenda Pública, com a suposta verificação de causa de interrupção e suspensão do prazo de prescrição e ainda com o alegado cumprimento da obrigação de fundamentação vertente do n.º 7 do artigo 92.º da LGT, tudo sem que sejam directamente postos em causa os Factos provados pela sentença a quo.

b) Desta feita, nos termos do artigo 280.º, n.º 1, in fine, do CPPT, do artigo 26.º, alínea b) e do artigo 38.º, alínea a), ambos do ETAF, este Venerando Tribunal é incompetente em razão da hierarquia para julgar o presente recurso, sendo, ao invés, competente a secção de contencioso tributário do Supremo Tribunal Administrativo.

c) Da leitura das alegações de recurso da Recorrente constata-se que aquela falha redundantemente na contestação da sentença emitida pelo Tribunal a quo, não cumprindo, desde logo, o ónus que lhe caberia ao abrigo do artigo 639.º do CPC (anterior artigo 685.º-A), aplicável *ex vi* artigo 2.º, alínea e) do CPPT.

d) Com efeito, nos termos do mencionado artigo do CPC, caberia à Recorrente enunciar os fundamentos por que pede a revogação, a modificação ou a anulação da sentença recorrida; devendo

incluir nas conclusões formuladas, quais as normas jurídicas violadas, o sentido em que, no entender da Recorrente, as normas que constituem o fundamento jurídico da decisão deviam ter sido interpretadas e aplicadas e qual a norma jurídica que se considera ser aplicável — cfr. n.º 2 do artigo 639.º do CPC (anterior artigo 685.º-A) — não se podendo bastar com a repetição de argumentos anteriores.

e) Ora, no caso em apreço, analisando as conclusões da Recorrente, constata-se que esta não contradiz, verdadeiramente, o fundamento da decisão do Tribunal a quo tanto no que concerne à (in)existência de causa de suspensão do prazo de prescrição, o qual não é, desta forma, posto em causa, como no que respeita à fundamentação da decisão a que se reportam os n.ºs 6 e 7 do artigo 92.º da LGT.

f) A Recorrente optou por recorrer reproduzindo o teor das informações anteriores da Administração fiscal. Basicamente, começa por enunciar regras gerais de aplicação dos prazos de prescrição e das causas de suspensão ou interrupção do mesmo no tempo, as quais contudo nunca estiveram em causa nestes Autos, e não foram directamente objecto da decisão recorrida, sendo absolutamente inócuas para a decisão do pleito — cfr. conclusões XII a XV das alegações de recurso da Fazenda Pública.

g) Quanto ao mais, a Fazenda Pública nada refere sobre o que foi decidido pelo Tribunal a quo limitando-se a, acriticamente, alegar a existência de causa de interrupção e de suspensão do prazo de prescrição sem nada referir quanto ao decidido sobre estes pontos pelo Tribunal a quo — cfr. conclusões XVI a XXI das alegações de recurso da Fazenda Pública.

h) Esta constatação permitir-nos-ia imediatamente concluir no sentido da improcedência do recurso dos Autos.

i) De outro passo, e sem prescindir do que acima se referiu quanto ao fundamento do recurso dos Autos se cingir a matéria de direito; caso assim não se viesse a entender, sempre se diria que, então, a Recorrente também não cumpre o ónus que nesse caso lhe cabia segundo o artigo 640.º do CPC (anterior artigo 685.º-B), aplicável *ex vi* artigo 2.º, alínea e) do CPPT.

j) *In casu*, o Tribunal a quo considerou provado que: «tendo na fixação da matéria colectável sido considerado que não era de aceitar os valores considerados pelo contribuinte [...] apesar de o parecer do perito independente estar de acordo com o parecer do perito do contribuinte quanto à falta de fundamentação da determinação indirecta da matéria colectável por inexistência de indícios fundados de que a contabilidade não reflecte a situação patrimonial da sociedade [...]» — cfr. decisão a fls 170 a 182 e laudos da F. P. e do S.P. e do perito independente, de fls. 183 a 185, de fls. 186 a 191 e de fls. 192 a 202» — cfr. ponto 2 dos Factos Provados da sentença (cit.).

k) Nas alegações de recurso da Fazenda Pública esta não contesta este facto, nem alega, pelo menos directamente, que o mesmo não se deve ter por provado, não referindo quais os concretos pontos da matéria de facto que considera incorrectamente julgados, não impugnando qualquer um daqueles pontos, nem indicando quais os meios probatórios que impunham decisão diversa, tal como ser-lhe-ia exigido para o cumprimento do disposto no artigo 640.º do CPC (anterior artigo 685.º-B), cuja violação conduz à rejeição do recurso.

l) Verdadeiramente, a Recorrente limita-se a repetir o que tinha já alegado na contestação dos Autos, o que vimos já ser absolutamente insuficiente, e em alcançar conclusões contraditórias com os Factos provados, sem que, contudo, os conteste ou impugne como nesse caso lhe seria exigível.

m) Onde, o presente recurso consiste numa tentativa (infrutífera, afigura-se) da Recorrente de contestar a bondade da decisão emitida pelo Tribunal a quo, cabendo, deste modo, rejeitá-lo, desde logo por violação dos artigos 639.º e 640.º do CPC (anteriores artigos 685.º-A e 685.º-B), negando o seu conhecimento e mantendo inalterada aquela decisão.

n) Admitindo, por dever de patrocínio, embora sem conceder, que seja considerado dever ser o presente recurso conhecido, afigura-se manifesto que o recurso dos Autos não poderá ter provimento.

o) De facto e como bem concluiu o Tribunal a quo: a dívida subjacente aos Autos encontra-se há muito prescrita e, por isso, não poderia o presente processo prosseguir por manifesta inutilidade superveniente da lide.

p) Sendo que a tal não obstam quaisquer das considerações feitas pela Fazenda Pública nas alegações de recurso posteriormente apresentadas.

q) A título prévio, note-se que considerando que o imposto em apreço (IRC) respeita ao ano de 1996 e ao abrigo das regras previstas no artigo 297.º do Código Civil, o qual versa sobre a sucessão no tempo de alterações aos prazos legalmente fixados, quer aplicando o CPT, quer aplicando a LGT, a 1 de Janeiro de 1999 o prazo de prescrição por correr era de 8 anos.

r) Como bem refere o Tribunal a quo, apenas a dedução de impugnação judicial, em 6 de Maio de 2002, determinou a interrupção do prazo de prescrição da dívida em apreço, não tendo em momento anterior ocorrido um qualquer outro facto susceptível de produzir esse efeito.

s) Simplesmente, tendo o processo de impugnação estado parado por mais de um ano, em concreto, de 27 de Outubro de 2003 a 6 de Outubro de 2008, em 27 de Outubro de 2004 o efeito interruptivo decorrente da anterior submissão de impugnação judicial cessou pela aplicação do disposto no n.º 2 do artigo 49.º da LGT em vigor à data — cfr. Facto 3. constante da sentença recorrida e p. 4 na parte respeitante ao «Enquadramento Jurídico».

t) Os factos e o direito vindos de referir não são, em qualquer momento, contestados pela Fazenda Pública nas suas alegações de recurso, pelo que a constatação de que o efeito interruptivo da apresentação de impugnação judicial cessou em 27 de Outubro de 2004 não é sequer objecto do recurso que ora se analisa.

u) Adicionalmente e ao contrário do que sustenta a Fazenda Pública não se verificou qualquer outra posterior causa de interrupção do prazo de prescrição, por a citação da Recorrida para o processo de execução fiscal, em 16 de Setembro de 2004, ser, *in casu*, inócua.

v) Em concreto, de acordo com a jurisprudência firmada do Supremo Tribunal Administrativo, achando-se interrompido o prazo prescricional, pela ocorrência de algum dos factos constantes do n.º 1 do artigo 49.º da LGT, a posterior eclosão de outro, embora em abstracto capaz de interromper o prazo, é inócua, pela impossibilidade de interromper o que já está interrompido. Porém, se, após a cessação do efeito interruptivo, ocorrer nova causa de interrupção da prescrição, não pode deixar de se lhe atribuir esse efeito» — cfr. acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 24 de Outubro de 2007, proferido no processo n.º 0244/07.

w) Este é também o entendimento adoptado pela melhor doutrina.

x) Ora, na situação em apreço, e como resulta da sentença recorrida, quando ocorreu o (alegado) segundo facto interruptivo, relembremos, a citação da Recorrida em 16 de Setembro de 2004, ainda não tinha cessado o efeito interruptivo determinado pela dedução de impugnação judicial em 6 de Maio de 2002, por força da paragem deste processo por mais de um ano por facto não imputável ao contribuinte (cfr. artigo 49.º, n.º 2, da LGT na redacção à data dos factos), o que só ocorreu em 27 de Outubro de 2004.

y) Donde, na senda da jurisprudência firmada pelo Supremo Tribunal Administrativo a que anteriormente fizemos referência, a citação da Recorrida mostra-se irrelevante no que ao prazo de prescrição diz respeito, uma vez que o mesmo já se encontrava interrompido pela submissão de impugnação judicial.

z) Assim, resulta do exposto que a prescrição contou-se ininterruptamente de 1 de Janeiro de 1999 a 6 de Maio de 2002, i.e., correu durante 3 anos, 4 meses e 6 dias e tendo os Autos estado parados por mais de um ano, por facto não imputável ao contribuinte, dever-se-á somar o período de tempo que decorreu após este período (de 27 de Outubro de 2004 a 1 de Setembro de 2014 i.e., 9 anos, 10 meses e 5 dias) aos 3 anos, 4 meses e 6 dias que haviam decorrido até à instauração da impugnação.

aa) Dito isto, improcede a invocação da Fazenda Pública no sentido de que a citação teria interrompido o prazo de prescrição em apreço, cabendo imediatamente negar provimento ao recurso nesta parte.

bb) Sem prescindir e por mero dever de patrocínio, note-se que caso se determinasse atribuir relevância interruptiva à citação, o que vimos já ir contra a jurisprudência firmada dos nossos Tribunais Superiores, sempre diríamos que também o processo de execução fiscal esteve parado por mais de um ano por facto não imputável ao contribuinte, pelo que também quanto ao mesmo teria aplicação a limitação do efeito interruptivo vertente do n.º 2 do artigo 49.º da LGT.

cc) O processo de execução esteve parado desde 25 de Maio de 2005 por despacho do Chefe de Finanças de Cascais (cfr. despacho a fls. 524 dos Autos) e, um ano depois, em 25 de Maio de 2006, ainda se encontrava parado.

dd) A paragem do processo de execução ocorreu por força da Lei, não tendo a Recorrida apresentado uma qualquer garantia, e sendo aquela paragem efeito imediato da aplicação do n.º 8 do artigo 92.º da LGT; por entender o legislador que, nas circunstâncias em que se aplica o mencionado n.º 8 do artigo 92.º da LGT a correcção sustentada pela Administração fiscal mostra-se precária e é menos merecedora de tutela.

ee) Posto isto, ao contrário do que procura sustentar a Fazenda Pública nas suas alegações, aquela paragem não é, nem pode ser «imputada ao sujeito passivo», estando assim cumprido o pressuposto da aplicação do n.º 2 do artigo 49.º da LGT em vigor à data dos factos.

ff) Assim sendo, tendo os autos de execução parado por mais de um ano por facto não imputável ao contribuinte cessou o (eventual) efeito interruptivo da citação, cabendo somar-se o período de tempo que decorreu após este período (de 25 de Maio de 2006 a 1 de Setembro de 2014 — i.e., 8 anos, 3 meses e 7 dias) aos 3 anos, 4 meses e 6 dias que haviam decorrido até à instauração da impugnação, pelo que estaria mais do que decorrido o prazo de prescrição.

gg) Ademais, ao contrário do que entende a Fazenda Pública nas suas alegações de recurso, também não sucedeu qualquer causa de suspensão própria do prazo de prescrição.

hh) Na realidade, a suspensão do prazo prescricional por razão da paragem do processo de execução só ocorre caso seja prestada uma garantia a acompanhar o «pagamento em prestações» ou uma «reclamação ou impugnação», em obediência ao artigo 49.º, n.º 3 da LGT aplicável ao caso vertente, sendo certo que tal garantia nunca foi prestada pela Recorrida.

ii) O processo executivo encontra-se suspenso por expressa determinação legal, ou seja, a suspensão do processo é precisamente imputada à precariedade da posição sustentada pela Administração fiscal e imposta por lei, mais precisamente pelo n.º 8 do artigo 92.º da LGT, não sendo minimamente

imputável a um comportamento censurável do contribuinte, ou sequer a uma prestação de garantia pela Recorrida.

jj) Da aplicação daquele n.º 8 do artigo 92 da LGT decorre que a apresentação de qualquer meio de defesa determina per se aquele efeito, «sendo irrelevante que posteriormente tenha sido instaurada execução fiscal e que esta tenha ficado suspensa» (cit.), como o refere o Supremo Tribunal Administrativo no acórdão n.º 113/2007 de 18 de Abril de 2007.

kk) Também a doutrina é peremptória, sustentando-se que só a circunstância da reclamação ou a impugnação judicial se conjugarem com a prestação de garantia que determina a suspensão da execução fiscal (artigo 169.º do CPPT) é que lhes atribui natureza suspensiva da contagem do prazo prescricional — cfr. Sérgio Gonçalves do Cabo, «Notas sobre a prescrição de obrigações tributárias», in *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, Ano III, n.º 3, 2010 pp. 269 e seguintes, *maxime* p. 286.

ll) Mas ainda que assim não se entendesse, a dispensa de prestação de garantia não constitui «facto imputável ao contribuinte» para efeitos de suspensão do prazo prescricional por paragem do processo executivo.

mm) Este é mesmo um caso típico em que a não prestação de garantia nunca pode ser imputável ao contribuinte. De facto, resulta do n.º 8 do artigo 92.º da LGT que o legislador não permitiu — ou, mesmo, impediu — que a Administração fiscal pudesse imediatamente executar actos, cujo fundamento de emissão se mostra muito precário, caso o contribuinte os contestasse, situação na qual, simultaneamente e considerando aquela mesma precariedade, não quis impor — sobre o contribuinte — o ónus de, então, ter de suportar quaisquer custos relacionados com a proibição de tal execução.

nn) Neste sentido aponta a jurisprudência do nosso Tribunal Superior — cfr. *inter alia*, acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, emitido no processo n.º 0116/05, de 23 de Fevereiro de 2005.

oo) Posto isto, nos Autos, não ocorreu nenhum facto que determinasse a suspensão do prazo prescricional. E, sendo assim, constata-se indubitavelmente que já prescreveu a dívida de imposto relativa ao IRC de 1996.

pp) Sem prescindir, quanto à parte da dívida que corresponde à correcção relativa ao restaurante e à correcção relacionada qualificação das mais-valias obtidas com a alienação de dois lotes, nem tão-pouco existiu qualquer razão para que o processo de execução ficasse suspenso, posto que a dispensa de garantia resultante do n.º 8 do artigo 92.º da LGT não se aplicou (nem se poderia aplicar) àquela parte, pelo que temos necessariamente de concluir pela respectiva prescrição.

qq) Termos em que se requer que seja mantida a sentença recorrida e julgado improcedente o recurso da Fazenda Pública, reconhecendo-se a prescrição e julgando-se a inutilidade superveniente da lide nos presentes Autos, justamente como o fez o Tribunal a quo.

rr) Ainda que, por mera hipótese académica, não venha a ser reconhecida a prescrição da obrigação tributária objecto dos presentes Autos, a verdade é que diversos vícios inquinam o acto de liquidação em crise, e justificam que o mesmo seja banido do mundo jurídico.

ss) Um destes vícios, e apesar de a decisão dos Autos se ter cingido à extinção da instância por inutilidade superveniente da lide, foi reconhecido pelo Tribunal a quo, em concreto, a falta de fundamentação para a rejeição do parecer do perito independente nos termos exigidos pelo n.º 7 do artigo 92.º da LGT.

tt) Vício este que a Fazenda Pública não logra afastar nas suas alegações de recurso.

uu) Desde logo, a Fazenda Pública falta à verdade, violando o seu dever de actuar de boa-fé, ao pretender veicular a ideia que o perito independente considera acertados nos termos da lei as correcções efectuadas pela Administração fiscal por aplicação de métodos indirectos no que respeita à actividade de compra e venda de imóveis.

vv) Na realidade, tendo em conta os Factos considerados provados pelo Tribunal a quo e após a leitura do parecer do referido perito independente junto aos Autos, constata-se que a afirmação da Fazenda Pública subjacente às suas conclusões XXIV e XXV é, em absoluto, FALSA.

ww) Em concreto, julgou o Tribunal *a quo* como provado que o perito independente, no seu parecer, concordou com o perito do contribuinte no sentido de que, no caso, não cabia nem cabe recurso à aplicação de métodos indirectos — cfr. ponto 2. dos Factos Provados da sentença recorrida, doc. n.º 13 em anexo à p.i. e fls 192 a 202 dos Autos.

xx) Este facto não foi impugnado nos termos do artigo 640.º do CPC (anterior artigo 685.º-B) pela Fazenda Pública; pelo que, não sendo o mesmo posto em causa, falecem os argumentos de direito daquela, plasmados nas suas alegações de recurso, que dependeriam de conclusão em sentido contrário.

yy) Não podia ser de outro modo. Essa conclusão está plasmada «preto no branco» sobre o papel assinado pelo perito independente. O que espanta, indigna e deverá ser censurado, é que a Fazenda Pública não se coiba de faltar à verdade, de litigar violando todos os princípios a que está vinculada processuais e substantivos.

zz) Ademais, cumpre não olvidar que, em momento prévio, logo em 2005, a Administração fiscal reconheceu expressamente que a posição por esta assumida *in casu* divergia daquela adoptada pelo perito independente, o qual concordou com o que defendeu o perito da Recorrida — cfr. despacho a

fls 524 dos Autos em que se reconheceu a suspensão do processo executivo pela aplicação do n.º 8 do artigo 92.º da LGT.

aaa) O n.º 8 do artigo 92.º da LGT prevê que a impugnação da liquidação resultante da aplicação de métodos indirectos tem efeitos suspensivos, sem necessidade de prestação de garantia, exacta, mas tão-somente, nos casos em que, à uma, a decisão da Administração fiscal no sentido da fixação da matéria colectável com recurso àquela aplicação (proferida nos termos do n.º 6 do artigo 92.º da LGT) é oposta à do perito independente e, à outra, a posição daquele perito é conforme à do perito do contribuinte, pelo que apenas o reconhecimento destas circunstâncias teria permitido à Administração fiscal a suspensão do processo executivo sem exigir a prestação de garantia, justamente como o fez.

bbb) A Fazenda Pública não ignora o quão desprovida de fundamento é esta sua argumentação, tanto que fá-la sem contudo e em qualquer momento citar uma única palavra do que foi dito pelo perito independente no seu parecer e referindo imediatamente que, se assim não se entender, então considera que se encontra fundamentado o facto de ter adoptado posição diferente da do perito independente.

ccc) O perito independente salientou imediatamente que a lei exige que existam «indícios fundados de que a contabilidade não reflecte a exacta situação patrimonial e o resultado efectivamente obtido» para que a administração fiscal se possa socorrer da utilização desses métodos — cfr. doc. n.º 13 em anexo à p.i. e fls 192 a 202 dos Autos (cit.).

ddd) Aquele perito concluiu que os supostos indícios fundados de não fidedignidade da contabilidade do contribuinte, que a Administração fiscal invocara com o recurso a dados extraídos de alguns jornais, não apresentavam «nenhum suporte documental nem mesmo são indicadas as entidades contactadas» — cfr. doc. n.º 13 em anexo à p.i. e fls 192 a 202 dos Autos (cit.).

eee) Adicionalmente, no que diz respeito às informações recolhidas e aos dados retirados do jornal «Confidencial Imobiliário», o perito independente chamou a atenção para a forma errónea como os próprios dados desse jornal foram utilizados pela Administração fiscal — cfr. doc. n.º 13 em anexo à p.i. e fls 192 a 202 dos Autos (cit.).

fff) Por outro lado, no que concerne à quantificação da matéria colectável, o também perito independente corroborou a tese do contribuinte, posto que: «[é] gritante a discrepância entre os valores atribuídos pelos louvados que compareceram perante a 1ª repartição de Finanças do Concelho de Cascais que fizeram a avaliação do valor patrimonial dos terrenos para efeitos de sisa e de Contribuição Autárquica que foi fixado em 10.000/ m² e a avaliação indiciária do valor de mercado dos mesmos terrenos no mesmo ano, feita pela 1ª Direcção de Finanças de Lisboa que foi de 32.674\$00/ m² ou 37.341\$00/ m², conforme os lotes» — cfr. doc. n.º 13 em anexo à p.i. e fls 192 a 202 dos Autos (cit.).

ggg) Da constatação destes aspectos o perito independente conclui o seu laudo afirmando que: «[s]ou do parecer que os elementos apresentados no relatório pecam por insuficiência para fundamentar a aplicação dos métodos indiciários presente no artigo 51.º do IRC às vendas dos terrenos» — cfr. ponto 2. dos Factos Provados da sentença recorrida, doc. n.º 13 em anexo à p.i. e fls 192 a 202 dos Autos (cit.).

hhh) No entanto, a Administração fiscal veio manter os valores fixados em IRC, afastando-se, pois, do parecer do perito do contribuinte e do perito independente — cfr. doc. n.º 10 em anexo à p.i. — propugnando, com leviandade, que o perito independente teria deixado «transparecer a consciência de que existe necessidade de recorrer a métodos indirectos para o apuramento de lucro tributável...» — cfr. doc. n.º 10 em anexo à p.i. (cit.).

iii) Inexplicavelmente, e com a mesma exacta leviandade, a Fazenda Pública insiste em invocar isto mesmo para submeter o recurso dos Autos e encetar evitar o inevitável: o reconhecimento da manifesta ilegalidade do acto de liquidação de IRC de 1996 e a evidente conclusão no sentido da ilegalidade e incorrecção da actuação da Administração fiscal *in casu*.

jjj) A decisão tomada pelo órgão da Administração fiscal, afastou-se do parecer do perito independente, sem invocar os motivos para o fazer, em manifesta violação do artigo 92.º, n.º 7, da LGT, posto que o órgão decisor se limitou a elencar os argumentos do perito independente, sem por um instante os rebater — o que mais não é do que uma clara evidência de que aquele não conseguiu descortinar quaisquer motivos que justificassem o não acatamento das razões invocadas pelo perito independente, dada a clareza e simplicidade daquele parecer.

kkk) De resto, nas presentes alegações de recurso nem sequer isso faz a Fazenda Pública, a qual conclui que se encontram explícitas as razões de divergência do parecer do perito independente sem que, por uma só vez, refira que razões são essas e invocando mesmo, de modo absolutamente contraditório e como supra se referiu, que não se verifica qualquer divergência...

lll) Esta não é sequer a primeira vez que se decide neste sentido. De facto, em processo em tudo idêntico ao dos Autos, com as mesmas partes e sobre o mesmo exacto tema, mas referente ao exercício de 1997, já transitou em julgado decisão segundo a qual a Administração fiscal não cumpriu o ónus de fundamentação vertente do n.º 7 do artigo 92.º da LGT (cfr. decisão emitida no processo n.º 168/02-3J 2S que ora se junta para mera facilidade de consulta).

mmm) E bem se compreende que assim tenha sido. É que, como refere jurisprudência da última instância tributária sobre esta matéria — cfr. acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 30 de Novembro de 2010, proferido no processo n.º 0512/10 (cit.).

nnn) O n.º 7 do artigo 92.º da LGT, não faz depender a exigência de fundamentar da necessidade de que o perito independente tenha indicado qualquer matéria colectável, bastando que este tenha estado presente na reunião dos peritos e tenha emitido um parecer.

ooo) Assim, aquela decisão e a liquidação de imposto que em si a encerra enfermam do vício de falta de fundamentação, por frontal violação da norma contida no artigo 92.º, n.º 7 da LGT, o que constitui preterição de formalidade essencial, implicando, como corolário, a anulação do presente acto de liquidação, pelo que deve também com este fundamento ser negado provimento ao recurso dos Autos e mantida a decisão recorrida.

ppp) Nos termos que se veio de concluir, a Fazenda Pública ao alegar que não existe discrepância entre o entendimento do perito independente e a decisão que mantém a fixação da matéria colectável com recurso a métodos indirectos, incorporada pela liquidação de IRC ora contestada — cfr. conclusão XXV das alegações de recurso —, sem qualquer fundamento ou verdade, procurará *iludir e confundir* este Tribunal, autêntico «tribunal superior da jurisdição administrativa e fiscal», em clara violação do princípio da boa-fé vertido no artigo 8.º do CPC (anterior artigo 266.º-A), aplicável *ex vi* artigo 2.º alínea e) do CPPT.

qqq) Ora, constitui dolo, no âmbito da litigância de má-fé, a violação consciente do dever de cooperação com o Tribunal, com intuito de entorpecer a acção da Justiça, maxime pela invocação de factos e argumentos sabendo-se antecipadamente não corresponderem à verdade e/ou não terem relevância para a causa, tal como vimos suceder in casu — cfr. artigo 542.º, n.º 2, do CPC (anterior artigo 456.º).

rrr) Deste modo se requer, ao abrigo dos artigos 542.º, 543.º do CPC (anteriores artigos 456.º e 457.º) e artigo 104.º, n.º 1, da LGT, que a Recorrente seja condenada no pagamento de sanção pecuniária por litigância de má-fé (multa e indemnização) a quantificar por V. Exas.

sss) Esta forma de litigar pela Fazenda Pública é absolutamente inaceitável num Estado de Direito, atendendo não só a tudo quanto ocorreu no presente processo, ao longo de cerca de 20 anos desde a data do período de imposto em causa, mas também ao facto de, como acima já se mencionou, as correcções perpetradas no âmbito da mesma acção de inspecção para outros dois exercícios (1995 e 1997) terem vindo a ser sistematicamente anuladas pelos tribunais, sendo que quanto a 1997 existe já decisão transitada em julgado.

ttt) Finalmente, note-se que a completa análise do vício de «falta de fundamentação» não se esgota na falta de fundamentação da adopção de posição pela Administração fiscal contrária à que foi sustentada pelo perito independente por violação do disposto no n.º 7 do artigo 92.º da LGT, não obstante ter sido apenas esta a apreciada na sentença recorrida.

uuu) A acrescer aos factos que foram tidos como provados pelo Tribunal *a quo*, resultaram ainda provados no processo em apreço uma série de outros factos que se mostrariam essenciais a uma completa análise da manifesta falta de fundamentação da liquidação em apreço, mas também dos restantes vícios que foram largamente invocados e demonstrados ao longo do processo pela Recorrida.

vvv) Nesta medida e sem prejuízo de a análise ora efectuada se cingir aos elementos constantes da sentença recorrida, atendendo também ao que foi alegado pela Fazenda Pública no seu recurso, sempre se sustentaria que não sendo imediatamente negado provimento ao presente recurso (*e.g* reconhecendo-se a prescrição do tributo e a correspondente inutilidade superveniente da lide ou, pelo menos, a falta de fundamentação nos termos do n.º 7 do artigo 92.º da LGT), então devem os presentes Autos descer à primeira instância para que sejam fixados os restantes factos relevantes e apreciados os demais vícios, ou pelo menos e no limite devem as partes ser notificadas, nos termos do artigo 665.º, n.º 3, do CPC (anterior artigo 715.º, n.º 3), para se pronunciar sobre os factos e o direito que não foram objecto de pronúncia pelo Tribunal *a quo*, sob pena de nulidade.

www) Neste ponto, considerando que uma das correcções incorporadas na liquidação impugnada não resulta da aplicação de métodos indirectos [tratamento fiscal dos ganhos decorrentes da alienação de dois lotes (como mais-valia e não como proveito)], não relevando, por isso, o disposto no n.º 7 do artigo 92.º da LGT, caso se negue a verificação de prescrição (o que só por absurdo se admite), mas se mantenha o entendimento de que ocorreu uma violação do mencionado n.º 7 do artigo 92.º da LGT, ter-se-á, de qualquer modo, de fixar os factos e analisar o direito aplicável àquela correcção.

xxx) Concretizando: para além do que vai acima exposto, a ora Recorrida demonstrou e alegou os Factos e o Direito relacionados com os seguintes pontos/correcções, como ficou patente nas alegações finais escritas apresentadas aos Autos com carimbo de entrada de 5 de Dezembro de 2013: (i) do vício de forma por falta de fundamentação, a acrescer à violação do n.º 7 do artigo 92.º da LGT; (ii) da violação do princípio da imparcialidade; (iii) da bondade da contabilização feita pela Recorrida, e, bem assim, do correcto tratamento fiscal dos ganhos decorrentes da alienação de dois lotes (como mais-valia e não como proveito); (iv) da falta de verificação dos pressupostos de aplicação dos métodos indirectos; (v) da errónea quantificação da matéria colectável; e (vi) ilegalidade dos juros compensatórios. Pontos e

correções estas que, caso não se determine a baixa dos Autos, devem ser conhecidos por V. Exa. desde que antes seja cumprido o disposto no n.º 3 do artigo 665.º do CPC (anterior artigo 715.º) aplicável *ex vi* artigo 2.º, alínea e) do CPPT.

Termos em que se requer que se conheça e declare a incompetência do Tribunal Central Administrativo Sul para conhecer deste recurso, que seja, imediatamente, negado o conhecimento do recurso por não terem ficado cumpridos os ónus de alegação legalmente atribuídos à Recorrente, ou, caso assim não se entenda, que seja negado provimento ao presente recurso jurisdicional interposto pela Fazenda Pública, por a decisão *a quo* e as conclusões na mesma plasmadas não merecerem qualquer censura devendo ser mantidas, com as devidas consequências legais.

Mais se requer que seja dispensado o pagamento do remanescente da taxa de justiça, não só face à simplicidade dos Autos, reflectida, desde logo, na evidente ocorrência de inutilidade superveniente da lide e por decisão contrária implicar a violação dos princípios da proporcionalidade e do direito de acesso à justiça.

Finalmente, ante o exposto quanto à manifesta violação do artigo 8.º do CPC (anterior artigo 266.º-A), requer-se, ao abrigo dos artigos 542.º, 543.º do CPC (anteriores artigos 456.º e 457.º) e artigo 104.º da LGT, que a Recorrente seja condenada no pagamento de sanção pecuniária por litigância de má-fé (multa e indemnização) a quantificar por V. Exas.

O Ministério Público, notificado, pronunciou-se pela procedência parcial do recurso. Em síntese, o Ministério Público entendeu que, por um lado na data em que foi proferida a sentença recorrida já havia operado a prescrição da obrigação tributária, improcedendo o recurso nessa parte, por outro entendeu que quanto às custas o recurso é de proceder pois tendo sido a impugnação instaurada antes da entrada em vigor do Decreto-Lei n.º 324/2003 a Fazenda Pública estava isenta do pagamento de custas.

Colhidos os vistos legais cumpre decidir.

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

1- Os serviços da Adm Fiscal procederam, em 21.12.2001, à liquidação de IRC do exercício de 1996, com o n.º 8310022520, notificado ao contribuinte, com base numa fixação do lucro tributável por métodos indirectos, em resultado de uma acção externa da Inspeção Tributária, do qual foi notificado do Relatório Final e da decisão de fixação da matéria colectável, tendo deduzido um pedido de revisão da matéria colectável, nos termos do disposto no artº 91º, da LGT- cfr Nota de Liquidação de fls 56, notificação de fls 57, Relatório da I.T. de fls 60 e segs e requerimento de fls 122 a 151 e Procedimento de Revisão, de fls 152 e segs, dos autos.

2- No “Procedimento de Revisão” foi elaborado a “Acta n.º 74/2001”, cujo conteúdo se dá aqui por reproduzido, do qual constam os laudos da F.P. e do contribuinte e do perito independente, tendo, na fixação da matéria colectável sido considerado que não é de aceitar os valores considerados pelo contribuinte para os proveitos apurados na actividade de venda de lotes de terrenos para construção aí identificados, em razão do valor de mercado considerado para a zona em causa, considerando a verificação de insuficiência dos elementos da contabilidade para o apuramento da matéria colectável por existência de indícios fundados de falta de correspondência entre o declarado e o efectivamente obtido, apesar de o parecer do perito independente estar de acordo com o parecer do perito do contribuinte quanto à falta de fundamentação da determinação indirecta da matéria colectável por inexistência de indícios fundados de que a contabilidade não reflecte a situação patrimonial da sociedade, pelo que se manteve o valor indicado pelos serviços — cfr Decisão de fls 170 a 182 e Laudos da F.P., do s.p e do perito independente, de fls 183 a 185, de fls 186 a 191 e de fls 192 a 202, dos autos.

3- Em 06.05.2002, foi apresentada a presente impugnação judicial, a qual se mostra com data de conclusão e despacho em 27.10.2003, apenas tendo sido emitido novo despacho de diligências no processo, em 06.10.2008. — cfr carimbo apostado no rosto da p.i de fls 2, conclusão e despacho de fls 500, e despacho de fls 504, dos autos.

4- Em 08.09.2004 foi instaurado o processo de execução fiscal n.º 1503200401082302, por dívida de IRC do ano de 1996, tendo sido o executado citado em 16.09.2004, o qual apresentou requerimento em 13.10.2004, para efeitos de suspensão da execução, tendo sido proferida decisão pelo chefe de finanças em 25.05.2005, de suspensão do processo, com fundamento no nº8, do artº 92º da LGT e da dispensa de prestação de garantia. — cfr Informação de fls 518 e 519, correspondência postal de fls 520, requerimento de fls 521 a 523 e Informação e Despacho de fls 524, dos autos.

Nada mais se deu como provado.

No presente recurso vêm colocadas três questões distintas que importa apreciar:

- a da responsabilidade pelas custas do presente processo;
- a da prescrição da dívida fiscal;
- a do não cumprimento do disposto no artigo 92º, n.º 7 da LGT.

Começaremos pela segunda questão, não são só por ser a que melhor acautela o direito que a impugnante quer fazer valer em juízo, mas também porque a primeira se trata de questão meramente processual, dependente da solução que venha a ser dada à segunda e terceira questões.

Com interesse temos assente a seguinte matéria de facto relevante para o conhecimento da questão:

-em 21/12/2001, foi efectuada a liquidação de IRC do exercício de 1996, com base numa fixação do lucro tributável por métodos indirectos;

-em 06/05/2002, foi apresentada em juízo esta impugnação judicial;

-nesta mesma impugnação judicial foi proferido um despacho judicial com data de 27/10/2003 e o seguinte apenas foi proferido em 06/10/2008;

-em 08/09/2004, foi instaurado processo de execução fiscal, tendo o executado sido citado em 16/09/2004 e em 25/05/2005, o chefe de finanças proferiu decisão a ordenar a suspensão do processo com fundamento no n.º 8 do artigo 92º da LGT.

Face às alegações deste recurso bem se percebe que na sentença recorrida se julgou extinta a instância por inutilidade superveniente da lide, em razão da prescrição da obrigação tributária resultante da liquidação impugnada - IRC do ano de 1996.

Não vem questionada nos autos a aplicabilidade ao caso dos autos do prazo de prescrição de dez anos previsto no artigo 34.º do Código de Processo Tributário (CPT) ou o de oito anos previsto no artigo 48.º da Lei Geral Tributária (LGT).

Efectivamente, no dia 1 de Janeiro de 1999 -data da entrada em vigor da LGT-, haviam decorrido, à sombra da lei antiga, dois anos completos do prazo, faltando ainda oito para este se completar, logo não faltava segundo a lei antiga menos tempo para o prazo se completar, razão pela qual é aplicável o prazo de oito anos previsto na LGT, contado desde o dia 1 de Janeiro de 1999, e não o de dez anos do CPT, cfr. artigo 297º, n.º 1 do Código Civil.

Importa, assim, determinar se o prazo de prescrição de oito anos aplicável à dívida impugnada já decorreu, para o que terá de tomar-se em conta as vicissitudes sofridas no seu decurso resultantes da verificação de causas de interrupção ou suspensão da prescrição, havendo que considerar, a este propósito, como aplicáveis as previstas na lei em vigor à data da respectiva ocorrência, ex vi do disposto na parte final do n.º 2 do artigo 12.º do Código Civil, bem como que, até à entrada em vigor da Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro, a paragem do processo por período superior a um ano por facto não imputável ao sujeito passivo fazia cessar o efeito interruptivo, transmutando-o em efeito meramente suspensivo (cfr. o n.º 2 do artigo 49.º da LGT, na redacção anterior à Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro) e bem assim que não existia limitação legal ao número de causas de interrupção da prescrição atendíveis no cômputo do prazo (pois que tal limitação - a uma, relevando a mais antiga - só veio a ser introduzida por força daquela lei, ao conferir nova redacção ao n.º 3 do artigo 49.º da LGT).

De acordo com os factos constantes do probatório fixado, ocorreu uma causa de interrupção da prescrição atendível (porque como tal prevista na lei em vigor ao tempo em que ocorreu - cfr. o n.º 1 do artigo 49.º da LGT) no dia 06 de Maio de 2002 -impugnação judicial-, pois que a instauração da execução fiscal - no caso dos autos ocorrida em 08 de Setembro de 2004 - deixou de estar prevista como facto interruptivo a partir da data da entrada em vigor da LGT. Sucede, contudo, que, também de acordo com o probatório fixado, entre 27 de Outubro de 2003 e 06 de Outubro de 2008 não foi praticado qualquer acto, nem efectuada qualquer diligência, no processo de impugnação, estando este, pois, parado, o que, de acordo com o disposto no n.º 2 do artigo 49.º da LGT ao tempo vigente teria determinado o reinício da contagem do prazo, ao qual haveria que somar o tempo decorrido antes da verificação do facto interruptivo, pelo que o prazo de prescrição teria recomeçado a correr no dia 27 de Outubro de 2004 (um ano após paragem), nele havendo que computar como já decorrido o tempo que mediou entre o início do prazo -01/01/1999- e a data da instauração da impugnação -06 de Maio de 2002-, o que inelutavelmente levaria à conclusão de que a dívida impugnada estaria efectivamente prescrita.

Alega, contudo, a recorrente, que para além desta causa de interrupção da prescrição, uma outra, igualmente relevante, se verificou: a citação da impugnante no âmbito do processo de execução fiscal no dia 16/09/2004 e a apresentação de requerimento pela impugnante em 13/10/2004 a solicitar a suspensão da execução bem como a dispensa de prestação de garantia.

Desde a entrada em vigor da Lei n.º 100/99, de 26 de Julho, o n.º 1 do artigo 49.º da LGT passou a elencar entre as causas de interrupção da prescrição a citação, daí que se esta teve lugar haverá que lhe dar o devido relevo no cômputo, em concreto, do prazo de prescrição (mesmo que à data em que tenha tido lugar o prazo de prescrição se encontrasse interrompido, pois a interrupção derivada da impugnação veio a “desgraduar-se” em mera suspensão do prazo, razão pela qual esta segunda causa interruptiva pode ter tido efeitos autónomos no cômputo do prazo, protelando a interrupção - cfr. JORGE LOPES DE SOUSA, Sobre a Prescrição da Obrigação Tributária: Notas Práticas, 2.ª ed., Lisboa, Áreas Global, 2010, pp. 72 e ss.).

Acontece, porém, que a instauração da impugnação em 06/05/2002, porque se tratou de impugnação de liquidação de IRC efectuada em decorrência do procedimento previsto no artigo 92º da LGT, tem como efeito “*ope legis*” a suspensão da execução a que alude o disposto no artigo 169º do CPPT, uma vez que se verificaram os circunstancialismos previstos no n.º 8 daquele artigo 92º -*no caso de o parecer do perito independente ser conforme ao do perito do contribuinte e a administração tributária resolver em sentido diferente, a reclamação graciosa ou impugnação judicial têm efeito suspensivo.*

independentemente da prestação de garantia quanto à parte da liquidação controvertida em que aqueles peritos estiveram de acordo- aliás foi com este fundamento que foi ordenada a suspensão da execução.

Portanto, logo que a execução foi instaurada, a mesma suspendeu-se imediatamente por força do disposto naquele artigo 92º, n.º 8 da LGT, uma vez que já se encontrava pendente a impugnação judicial.

Quando ocorreu a citação para a execução -16/09/2004-, o prazo prescricional já se encontrava interrompido por força da instauração da impugnação em 06/05/2002, sendo que o ano de paragem deste processo só se completou em 27/10/2004. Tal como se disse no acórdão deste Supremo Tribunal datado de 05/06/2013, recurso n.º 0903/13, *“Decorre do exposto que ocorreu uma nova causa de interrupção (citação para a execução) antes de 1.1.2007, enquanto a anterior (impugnação) ainda estava a produzir efeitos.*

Na verdade, à data da citação no processo de execução fiscal, o processo de impugnação não estava ainda parado por mais de um ano por facto não imputável ao contribuinte.

Numa situação destas o efeito interruptivo próprio da citação do executado tem a virtualidade de eliminar todo o tempo anteriormente decorrido e obstar ao decurso da prescrição enquanto estiver pendente o processo de execução (artº 49º, n.º 1 da Lei Geral Tributária na redacção da Lei n.º 100/99, de 26/6).

Assim, o facto de o processo de impugnação ter ficado, depois, parado por mais de um ano por facto não imputável ao contribuinte e ainda o efeito da sua instauração passar a ser suspensivo, acabam por não ter qualquer influência no decurso do prazo de prescrição, pois o período que decorreu desde o início do prazo até à instauração da impugnação é eliminado pelo facto interruptivo da citação para a execução...”.

Reiniciando-se, assim, a contagem do prazo de prescrição com aquela citação para a execução fiscal, mas como a impugnação continuou parada até Outubro de 2008, reiniciou-se de novo tal prazo de prescrição no dia 27/10/2005, pelo que, tal prazo de 8 anos completou-se o mais tardar em 27/10/2013 (se se entender que o efeito suspensivo da execução do acto de liquidação decorrente da instauração da impugnação é imediato, então os actos de instauração da execução e da citação não deveriam ter ocorrido, não se lhes podendo, por isso, atribuir qualquer relevância para efeitos de interrupção da contagem do prazo de prescrição, tudo se passando como só ocorresse uma única interrupção com a instauração da impugnação).

E ao contrário do alegado pela recorrente, a suspensão automática da execução por força do disposto no artigo 92, n.º 8 da LGT não implica a suspensão do prazo de prescrição uma vez que tal suspensão não resulta de vontade expressa do executado/impugnante, mas antes da própria Lei, em respeito pelo princípio da legalidade e é de efeito automático, não carecendo de ser requerida, reconhecida ou declarada, razão pela qual é absolutamente irrelevante para estes efeitos o requerimento apresentado pela recorrida em 13/10/2004 e o despacho que sobre o mesmo recaiu (na verdade, e no dizer de J. Lopes de Sousa e outros, LGT anotada, pág. 816, *“A razão de ser desta norma é a de que, perante tal concordância dos peritos no sentido de uma determinada parte da matéria colectável fixada não dever ser considerada, há uma forte probabilidade de ser errada a decisão de fixação e, por isso, é curial esperar pela decisão final do processo em que se impugna a quantificação para executar o acto de liquidação.”*).

Assim, e como bem refere o Ministério Público junto deste Supremo Tribunal, o recurso não merece provimento, uma vez que à data da prolação da sentença recorrida já o prazo prescricional de 8 anos se havia há muito completado.

Quanto à questão das custas.

Tem razão a Fazenda Pública.

Ao tempo em que a impugnação foi deduzida -06/05/2002- a Fazenda Pública gozava de isenção de custas processuais - ex vi do disposto no artigo 3.º do Regulamento das Custas dos Processos Tributários (RCPT), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 29/98, de 11 de Dezembro e do artigo 2.º da Tabela de Custas do Supremo Tribunal Administrativo (TCSTA), aprovada pelo Decreto-Lei n.º 42.150, de 12 de Fevereiro de 1959 -, sendo que a revogação de tal isenção ocorreu no dia 1 de Janeiro de 2004, data da entrada em vigor do Decreto-Lei n.º 324/2003, de 27 de Dezembro (cfr. o seu artigo 16.º, n.º 1), diploma este que, por força do disposto no n.º 1 do seu artigo 14.º, apenas se aplica aos processos judiciais tributários iniciados a partir da data da sua entrada em vigor (neste sentido os Acórdãos deste STA de 25 de Maio de 2005, rec. n.º 0195/05; de 30 de Novembro de 2005, rec. n.º 0212/05; de 31 de Outubro de 2012, rec. n.º 0985/12; de 12 de Dezembro de 2012, rec. n.º 0627/12; de 18 de Novembro de 2009, rec. n.º 0952/09, de 25 de Novembro de 2009, rec. n.º 0794/09 e de 26 de Maio de 2010, rec. n.º 0259/10, bem como JORGE LOPES DE SOUSA, Código de Procedimento e de Processo Tributário Anotado e Comentado, Volume I, 6.ª edição, Lisboa, Áreas Editora, 2011, pp.276/278 – anotação 8 ao art. 20.º do CPPT).

Deve, portanto, proceder o recurso nesta parte.

Termos em que os Juizes da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo acordam, em conferência:

-conceder parcial procedência ao recurso, no segmento respeitante à condenação da Fazenda Pública em custas.

-no mais, negar provimento ao recurso;

-não tomar conhecimento das questões suscitadas pela recorrida na sua contra-alegação face ao não provimento do recurso no tocante à questão da prescrição.

Sem custas em ambas as instâncias.

D.n.

Lisboa, 28 de Outubro de 2015. — *Aragão Seia* (relator) — *Dulce Neto* — *Ascensão Lopes*.

Acórdão de 28 de Outubro de 2015.

Processo n.º 484/14-30.

Recorrente: A..., S. A.

Recorrido: B..., S. A.

Relator: Ex.^{mo} Sr. Cons. Dr. Fonseca Carvalho.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

I. Relatório

1. A sociedade comercial “B....., Lda.”, identificada nos autos, deduziu impugnação judicial no TAF de Beja, contra a liquidação da taxa de instalação de publicidade fixada pela Estradas de Portugal, EPE, no montante de € 1.703,70.

Naquele Tribunal foi decidido julgar a impugnação procedente, declarando-se a nulidade da liquidação impugnada, uma vez que a competência para liquidar taxas pelo licenciamento de afixação de publicidade pertence à Câmara Municipal, limitando-se a intervenção da Estradas de Portugal à emissão de parecer.

2. Não se conformando, a A....., SA, veio interpor recurso para este Supremo Tribunal, concluindo as suas alegações da seguinte forma:

1 — O presente recurso justifica-se na exata medida em que, conforme previsto nos artigos 280º n.ºs 1 e 5, 282º e segts. do CPPT, existe necessidade da mais correta aplicação do direito perante uma sucessão de regimes legais e institutos jurídicos, nunca olvidando que o Decreto-Lei n.º 13/71 de 23 de Janeiro é lei especial - A lei fundamental do Estatuto das Estradas Nacionais;

2 - A maioria das decisões jurisdicionais das primeiras instâncias administrativas e fiscais, do TCAS, do STA, com a exceção da presente sentença recorrida e do Acórdão do STA, do recurso n.º 232/13 de 26 de junho (não transitado em julgado) têm considerado ser a A....., SA competente para o licenciamento da publicidade à margem e visível das estradas do PRN2000;

3 - O STA já tem acolhido para exame, ainda pendente, outros recursos, da espécie de revista, considerando a importância e relevância social da temática em litígio;

4 - A utilização da propriedade privada, em termos de publicidade, está sujeita a licenciamento, e no que respeita às estradas nacionais, vigorando ainda na ordem jurídica portuguesa o Decreto-Lei n.º 13/71, de 23 de Janeiro, a administração exclusiva é exercida pela A....., SA;

5 - O DL 13/71 é uma legislação considerada especial, de proteção à estrada, e submete à aprovação e licenciamento da EP a implantação de tabuletas ou objectos de publicidade, comercial ou não, numa faixa de 100 m para além da zona non aedificandi respetiva;

6 - Os poderes da A....., SA respeitam à aprovação e licenciamento da implantação de tabuletas ou objectos de publicidade, comercial ou não, numa faixa de 100 m para além da zona non aedificandi respectiva, contando que não ofendam a moral pública e não se confundam com a sinalização da estrada, bem como ao estabelecimento de postos de abastecimento de combustíveis ou as obras neles a realizar (cfr. o artigo 10º do Decreto- Lei n.º 13/71, de 23 de Janeiro).

7 - Já definiu o Supremo Tribunal Administrativo que “as normas legais do DL 13/71, de 23/01 (art.ºs 10º, 12º, 13º, 15º e 17º) são complementares da Lei n.º 97/88 de 17/08, não se encontrando tacitamente revogadas com a entrada em vigor dessa lei.

8 - Já depois desse DL 97/88, em 24 de janeiro de 2004, com o DL 25/2004, o legislador decidiu atualizar o DL n.º 13/71 e ainda criou o DL 105/98 de 24 de abril e o DL 83/2008 de 20 de maio, reiterando a atribuição à A....., SA de poderes administrativos próprios sobre a publicidade à margem das estradas nacionais.

9 - A estrada, onde está implantada a publicidade em causa, é nacional, o local é uma Estrada Nacional da jurisdição da EP.

10 — O licenciamento da A....., SA é diferente do dos municípios, a realidade fáctica é diferente porquanto, enquanto a EP tem por escopo na sua atuação a segurança rodoviária, os municípios têm por objetivo simplesmente o aspeto arquitetónico e ambiental;

11 — São duas as realidades e o próprio Tribunal Constitucional tem julgado não existir duplicação de taxas quando considerada a taxa de publicidade cobrada pela EP e a taxa de regulamento municipal;

12 - Os atos relativos ao licenciamento de implantação de suportes de publicidade neles devem ser praticados pela recorrente A....., SA, estando as competências de fiscalização da EP salvaguardadas pela parte final do artigo 25.º do Decreto-Lei n.º 48/2011, de 1 de Abril.

13 - As atividades de gestão e exploração das infra-estruturas rodoviárias, tais como as de execução e conservação, estão a cargo dos concessionários, e da alínea c) do n.º 1 do artigo 13.º do Decreto-Lei n.º 374/2007 “constitui receita da EP o produto das taxas, emolumentos e outras receitas cobradas por licenciamentos, aprovações e atos similares e por serviços prestados no âmbito da sua actividade”.

14 - No objeto da A....., SA integra-se a “exploração” da rede rodoviária nacional, na qual se incluem os actos de licenciamento, nomeadamente de suportes publicitários (cfr: n.º 1, do artigo 4.º do DL 374/2007).

15 - A atuação da A....., SA, a Concessionária Nacional estatal, de licenciamento, verifica-se em relação a publicidade visível das estradas nacionais do PRN2000;

16 - A competência da EP é própria, e não incidental ou subprocedimental, em face ao administrado, qualquer que seja a relação entre o mesmo e os Municípios;

17 - A sentença recorrida, ao decidir como decidiu, fez errada interpretação e aplicação do disposto no artigo 10.º, n.º 1, alínea b) e do artigo 15.º, n.º 1 alínea j), ambos do DL n.º 13/71 de 23 de janeiro; do artigo 1.º e 2.º da Lei n.º 97/88, de 17 de Agosto; do artigo 6.º do Decreto-Lei n.º 105/98, de 24 de Abril, do Decreto-Lei n.º 25/2004, de 24 de janeiro, do Decreto-Lei n.º 148/2007, de 27 de Abril; do Decreto-Lei n.º 374/2007, de 7 de Novembro; e das Base 2 e 33 do contrato de concessão publicado em anexo ao DL n.º 380/2007 de 13 de Novembro.

18 - A atuação de fiscalização, aviso para a entrega de projeto de publicidade, taxas e, ou, a remoção de publicidade já instalada à revelia da A....., SA tem a natureza de processo administrativo próprio e não de subprocedimento camarário ou de índole meramente municipal e o licenciamento da publicidade carece do pagamento da taxa fixada legalmente, por unidade de metro quadrado;

19 - O Venerando Tribunal Central Administrativo Sul, na maioria, tem julgado como legal o ato administrativo da A....., SA do pedido de apresentação do projeto de publicidade a instalar ou instalada à margem, ou visível, das Estradas Nacionais,

20 - O Supremo Tribunal Administrativo, com a referida exceção (Proc. 232/13), também julga legal a atuação da A....., SA reconhecendo nesta até o direito de liquidar taxas por publicidade pelos meios de execução coerciva fiscal.

Nestes termos e nos mais de Direito que V. Exas, Venerandos Senhores Juizes Conselheiros, muito doutamente suprirão, se requer que seja julgado procedente o presente recurso de decisão jurisdicional em sede de impugnação judicial anulando-se a douda sentença recorrida, julgando-se válida a liquidação de taxa.

A taxa, com referência à unidade do metro quadrado de exibição da publicidade à margem de Estrada Nacional constitui receita legal por parte da A....., SA.

Mais se requer a condenação da Recorrida B....., SA nas custas judiciais e de parte, em ambas as instâncias.

Assim será feita por V. Exas a costumada e esperada JUSTIÇA!

3. Não houve contra-alegações.

4. O magistrado do Ministério Público pronunciou-se pela improcedência do recurso, conforme o parecer que se transcreve:

Recorre a A....., S.A. da sentença do TAF de Beja de 27.11.2013 que julgou procedente a impugnação deduzida por “B....., SA”.

Como decorre da lei, são as conclusões da alegação que definem o objecto e delimitam o âmbito do recurso, ou seja, o espaço de intervenção do tribunal ad quem, salvo quando se trate de matérias de conhecimento oficioso que possam ser decididas com base nos elementos que constem dos autos e que não se mostrem cobertas pelo caso julgado - cfr. os arts. 635.º e 639º, ambos do CPC (correspondentes aos arts. 684.º e 685.º B do CPC revogado), ex vi do art. 2.º do CPPT.

As questões suscitadas no Recurso prendem-se com a competência da A....., SA para, no quadro da Lei n.º 97/88, de 17 de Agosto, liquidar taxas de publicidade.

Para julgar procedente a impugnação louvou-se a sentença recorrida na doutrina do doudo Acórdão deste Supremo Tribunal de 26.06.2013, proferido no Rec. n.º 0232/13. Essa doutrina, porém, não tem merecido inteiro acolhimento na jurisprudência deste Supremo Tribunal.

Assim, no douto Acórdão deste Supremo Tribunal de 25.06.2009 — Rec. n.º 0243/09 entendeu-se, por exemplo, ser “excessiva e errónea a conclusão (...) de que «(c)om a entrada em vigor da Lei 97/88, de 17 de Agosto, passou a ser das câmaras municipais a competência para “licenciar”, “autorizar”, ou “aprovar” a afixação de publicidade, em locais sob jurisdição de outras entidades, como a EP, Estradas de Portugal, E.P.E. (outrora Junta Autónoma das Estradas Considerou-se, concretamente, que o “IEP - Instituto das Estradas de Portuga (1), tem competência atribuída por lei, (...), para conceder autorização ou licença e cobrar através de execução fiscal as taxas devidas «pela implantação de tabuletas ou objectos de publicidade». No mesmo sentido se pronunciaram os Acórdãos de 25-06-2009 - Rec. n.º 0244/09 e de 08.06.2011 - Rec. 0140/11.

Não obstante a questão não seja líquida tendo a perfilhar a doutrina do Acórdão de 26.06.2013 - Rec. n.º 0232/13 por ser aquela que, a meu ver, considerando a factualidade provada, melhor se harmoniza com o quadro legal aplicável e para a qual o texto da norma, ponto de partida da actividade interpretativa, mais fortemente aponta.

Com efeito, no que concerne à competência para o licenciamento deve considerar-se revogada a norma do art. 10.º, n.º 1, alínea b) do DL n.º 13/71, de 23 de Jan. pela Lei n.º 97/88, de 17 de Agosto, diploma que, regulando genericamente a matéria relativa à afixação e inscrição de mensagens publicitárias de natureza comercial, expressamente prevê, no seu art. 2.º, n.º 2, alínea b), o licenciamento camarário dessa afixação, a ser precedido de parecer da A....., SA, ora recorrente.

Assim, a competência que o art. 10.º, n.º 1, alínea b) do DL n.º 13/71, de 23 de Jan. cometia à JAE para a aprovação ou licenciamento de tabuletas ou objectos de publicidade comercial, numa faixa de 100 m para além da zona non aedificandi respectiva, mostra-se deslocada, ao menos parcialmente, no quadro da Lei n.º 97/88, de 17 de Agosto (2), para o perímetro de competências das câmaras municipais, nelas se incluindo a definição dos critérios de licenciamento aplicáveis na área do respectivo concelho (arts. 1.º e 2.º do diploma). As deliberações das câmaras municipais devem, no entanto, ser precedidas de parecer das entidades com jurisdição sobre os locais onde a publicidade for afixada, no caso, da A....., SA., o que bem se compreende pois a colocação de elementos publicitários é susceptível de afectar, por exemplo, a segurança na circulação rodoviária (art. 4.º, n.º 1, alínea d) e 3 da Lei n.º 97/88) que lhe incumbe acautelar.

Como se refere no apontado douto Acórdão deste Supremo Tribunal de 26.06.2013, segmento que com a devida vénia se transcreve “(c)onfrontando o teor deste preceito com o expressamente consagrado no art. 10.º, n.º 1, alínea b), do Decreto-Lei n.º 13/71, facilmente se conclui que os preceitos estão em contradição na parte em que este último comete à recorrente, na área de jurisdição correspondente a 100 metros para além da zona non aedificandi, a competência para a aprovação ou licença, enquanto que o n.º 2 do art. 2.º da Lei n.º 97/88 degrada essa intervenção na mesma matéria à mera emissão de parecer obrigatório.

Poderá dizer-se que constituindo a Lei n.º 97/88 lei geral, em face do Decreto-Lei n.º 13/71 que, pelo seu turno, consubstancia um regime especial, estaria afastada a possibilidade de este ser revogado por aquela lei. Acontece que no caso de contradição entre normas da mesma hierarquia, a regra vai no sentido de que *lex specialis derogat legi generali* ainda que esta seja posterior, excepto, neste caso, “se outra for a intenção inequívoca do legislador” (Cfr. Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador, 7ª reimpressão, Almedina, Coimbra, 1994, p. 170.).

Ora, afigura-se que a Lei n.º 97/88 pretende de forma inequívoca regular a afixação e inscrição de mensagens de publicidade e propaganda atribuindo o licenciamento de forma universal às câmaras municipais, na área do respectivo concelho, sem prejuízo da intervenção obrigatória, através da emissão do respectivo parecer, por parte de entidades com jurisdição exclusiva para defesa de interesses públicos específicos que têm de ser tidos em conta na emissão de licença final pelo respectivo município”.

Aderindo, pois, à doutrina deste douto aresto, que vem sendo sufragada pela mais recente jurisprudência da SCA deste Supremo Tribunal (cfr., entre outros, os recentes Acs. de 03.04.2014 — R. 01600/13 e de 20.03.2014, proferidas nos Recs. 01786/13, 01340/13, 01415/13, 01813/13, 01500/13 e 01604/13), emito parecer no sentido da total improcedência do presente recurso e da consequente manutenção do julgado.

5. Cumpre apreciar e decidir.

II. Fundamentos

De facto

A impugnante foi notificada, pela comunicação 26/02/2010 da Direção Regional de Beja da então A..... SA, subscrita pelo respetivo diretor, nos seguintes termos:

Assunto: Instalação de Publicidade Estrada EN260 / KM 1.300 lado esquerdo.

Constata a fiscalização desta Direção de Estradas a existência de suportes publicitários no local supra mencionado, sem que para o efeito esteja o interessado munido da respetiva autorização emitida pela A..... SA. Para efeito de licenciamento fica V. Exa notificado para no prazo de 15 dias requerer a sua legalização e proceder ao pagamento da taxa no valor de 1.703,70€ (mil, setecentos e três euros e setenta cêntimos) consignada no nº1, alínea j) do art. 15º do Decreto-Lei n.º 13/71, de 23 de Janeiro, atualizada pelo Decreto-Lei nº25/2004, de 24 de Janeiro, conforme cálculo junto em anexo.

A referida importância deverá ser liquidada nesta Delegação Regional, durante as horas de expediente ou através de cheque visado ou transferência bancária NIB, no prazo de 15 dias. (...)”.

De direito

Pretende a recorrente A..... a revogação da sentença que anulou a liquidação da taxa aplicada à recorrida ao abrigo da alínea j) do n.º 1 do artigo 15 do Decreto Lei n.º 13/71 de 23 de Janeiro no montante de € 1703,70 pela afixação de suportes publicitários sem que para o efeito esteja o interessado munido da respetiva autorização emitida pela A..... SA.

Alega que tem competência para tal ao contrário do decidido competência essa fundamentada no DL 13/71 e mesmo no artigo 1/2 da Lei 97/88 de 17 e Agosto por tal artigo ter reafirmado a sua competência quando atribui a competência às câmaras municipais na área da sua jurisdição ao estipular.

“Sem prejuízo de intervenção necessária de outras entidades, compete às câmaras municipais...”
A recorrida pugna pela manutenção do decidido e bem assim o Mº Pº junto deste Supremo Tribunal.

Esta questão foi já objecto de múltiplas decisões deste STA todas no sentido perfilhado pela sentença recorrida de que com a entrada em vigor da lei 97/88 a competência para autorizar e licenciar a afixação de publicidade na área de protecção das Estradas nacionais e fora da zona “non aedificandi” é competência das câmaras na área territorial da sua jurisdição cabendo agora às Estradas Nacionais EP a emissão de parecer obrigatório previamente a tal licenciamento.

Sendo que a emissão de parecer prévio ao licenciamento da fixação de publicidade por parte das Estradas de Portugal EP não está sujeita a qualquer taxa, não se vendo razão alguma para decidir em contrário chama-se à colação o acórdão do STA de na parte que ao caso interessa n.º 999/14 de 29 10 2004 que na parte que interessa passamos a transcrever:

“Questão objecto de recurso:

1- Competência da recorrente para a liquidação da taxa de publicidade pela afixação de publicidade à margem da Estrada nacional....

Passando à análise da competência da recorrente para a liquidação da taxa de publicidade pela afixação de publicidade à margem da EN e da verificação de erro de julgamento, por errónea interpretação e aplicação do disposto nas disposições conjugadas dos artigos 3º, alínea b), 10º, nº1, alínea b), 12º, e 15º, nº1, alínea j), todos do Dec. -Lei n.º 13/71, de 23 de Janeiro desde já adiantamos que o recurso não merece provimento, seguindo a mais recente e uniforme jurisprudência consolidada sobre a matéria deste Supremo Tribunal Administrativo em ambas as secções.

Como indicado na sentença recorrida e, perfilhando o entendimento expresso no acórdão de 26/6/2013, proferido no processo. n.º 232/13, desta Secção do Contencioso Tributário consideramos que a Lei 97/88 pretendeu atribuir às câmaras municipais o licenciamento da afixação e inscrição de mensagens de publicidade e propaganda, na área do respectivo município, de modo que a concessionária A....., S.A. dispõe apenas de competência para emissão de parecer neste domínio.

Como ali se analisa, em sentido que tem o nosso total acordo quanto à competência da recorrente., para liquidar taxas pela “afixação ou inscrição de mensagens publicitárias”, ocorre que:

«O art. 1º do Decreto-Lei n.º 13/71, de 23 de Janeiro, que veio regulamentar a jurisdição da Junta Autónoma das Estradas em relação às estradas nacionais, estabeleceu que tal área de jurisdição abrangia, para além da “zona da estrada” (englobando a faixa de rodagem, as bermas, as valetas, os passeios, as banquetas ou taludes, pontes e viadutos), a denominada “zona de protecção à estrada” (constituída pelas faixas com servidão “non aedificandi” e pelas faixas de respeito) - arts. 1º a 3º.

Diz expressamente o art. 3º do Decreto-Lei n.º 13/71 que a zona de protecção à estrada nacional é constituída pelos terrenos limítrofes em relação aos quais se verificam: a) Proibições (faixa designadamente com servidão non aedificandi; b) Ou per b) Ou permissões condicionadas à aprovação, autorização ou licença da Junta Autónoma de Estradas (faixas de respeito)”.

O art. 8º, sob a epígrafe, “Proibições em terrenos limítrofes da estrada”, dispõe que é proibida a construção, estabelecimento, implantação ou produção de “Tabuletas, anúncios ou quaisquer objectos de publicidade, com ou sem carácter comercial, a menos de 50 m do limite da plataforma da estrada ou dentro da zona de visibilidade, salvo no que se refere a objectos de publicidade colocados em construções existentes no interior de aglomerados populacionais e, bem assim, quando os mesmos se destinem a identificar instalações públicas ou particulares.”

Por sua vez, segundo o disposto no art. 10º, n.º 1, alínea b), depende da aprovação ou licença da Junta Autónoma da Estrada, a “Implantação de tabuletas ou objectos de publicidade, comercial ou não, numa faixa de 100 metros para além da zona non aedificandi respectiva”.

Em face do quadro legal exposto, a questão essencial a decidir é a de saber se a recorrente mantém competência para liquidar taxas de publicidade, em especial nas situações referenciadas no art. 10º, n.º 1, alínea b), do Decreto-Lei n.º 13/71, de 23 de Janeiro, sobretudo depois da entrada em vigor da Lei n.º 97/88, de 17 de Agosto.

Este diploma, que sucedeu ao Decreto-Lei n.º 637/76, de 29 de Junho, veio definir o enquadramento geral da publicidade exterior, sujeitando-a a licenciamento municipal prévio e remetendo para as

câmaras municipais a tarefa de definir, à luz de certos objectivos fixados na lei, os critérios que devem nortear os licenciamentos a conceder na área respectiva.

Embora o diploma não revogue expressamente o Decreto-Lei n.º 13/71 nem sequer algumas das suas normas, a verdade é que aquela lei veio universalizar a licença municipal de afixação ou instalação de publicidade no espaço exterior, dizendo expressamente que esta depende do licenciamento prévio das autoridades competentes (n.º 1 do art. 1.º da Lei n.º 97/88).

Por seu turno, diz o n.º 2 que “Sem prejuízo de intervenção necessária de outras entidades, compete às câmaras municipais, para salvaguarda do equilíbrio urbano e ambiental, a definição dos critérios de licenciamento aplicáveis na área do respectivo concelho”.

No preceito seguinte (art. 2.º), sob a epígrafe “Regime de licenciamento”, refere no seu n.º 1 que o pedido de licenciamento é dirigido ao presidente da Câmara Municipal da respectiva área, devendo, nos termos do estatuído no n.º 2, “A deliberação da câmara municipal deve ser precedida de parecer das entidades com jurisdição sobre os locais onde a publicidade for afixada, nomeadamente do Instituto Português do Património Cultural, da Junta Autónoma das Estradas, da Direcção-Geral de Transportes Terrestres, da Direcção de Turismo e do Serviço Nacional de Parques, Reservas e Conservação da Natureza.”

Confrontando o teor deste preceito com o expressamente consagrado no art. 10.º, n.º 1, alínea b), do Decreto-Lei n.º 13/71, facilmente se conclui que os preceitos estão em contradição na parte em que este último comete à recorrente, na área de jurisdição correspondente a 100 metros para além da zona non aedificandi, a competência para a aprovação ou licença, enquanto que o n.º 2 do art. 2.º da Lei n.º 97/88 degrada essa intervenção na mesma matéria à mera emissão de parecer obrigatório.

Poderá dizer-se que constituindo a Lei n.º 97/88 lei geral, em face do Decreto-Lei n.º 13/71 que, pelo seu turno, consubstancia um regime especial, estaria afastada a possibilidade de este ser revogado por aquela lei.

Acontece que no caso de contradição entre normas da mesma hierarquia, a regra vai no sentido de que *lex specialis derogat legi generali* ainda que esta seja posterior, excepto, neste caso, “se outra for a intenção inequívoca do legislador” (cfr. Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador, 7ª reimpressão, Almedina, Coimbra, 1994, p. 170.).

Ora, afigura-se que a Lei n.º 97/88 pretende de forma inequívoca regular a afixação e inscrição de mensagens de publicidade e propaganda atribuindo o licenciamento de forma universal às câmaras municipais, na área do respectivo concelho, sem prejuízo da intervenção obrigatória, através da emissão do respectivo parecer, por parte de entidades com jurisdição exclusiva para defesa de interesses públicos específicos que têm de ser tidos em conta na emissão de licença final pelo respectivo município.

Realce-se que esta é, aliás, a tese da recorrente.

Com efeito, nas suas conclusões a recorrente não refere em parte alguma qual a norma que lhe confere competência para a emissão do licenciamento em causa.

Pelo contrário, em vários pontos das Conclusões, designadamente, nos pontos 12, 15, 22, 23, 26 e 27, a recorrente fala sim na sua competência para a emissão de parecer.

No entanto, a recorrente acaba por concluir, invocando jurisprudência deste Supremo Tribunal que “o licenciamento da publicidade é emitido pela Câmara Municipal que tem de ser precedido de um parecer da EP, E.P.E., quando a publicidade se situa na proximidade de uma estrada nacional, o que significa que aquela entidade não vem licenciar a publicidade, mas sim autorizar a sua afixação junto das estradas nacionais, que são campos de aplicação completamente diferentes.”

Concluindo-se que “(...) a aprovação ou licença concedida pela EP, E.P.E., para afixação de publicidade constante da alínea b) do n.º 1 do artigo 10.º do DL 13/71, de 23/01, corresponde ao parecer mencionado no n.º 2 do art.º 2.º do DL 97/88, de 17/08, sendo de carácter vinculativo e obrigatório” (Acórdão proferido no processo 0243/09, de 25/6/2009).”

Afigura-se, porém, que esta tese, além de não ter apoio legal, conduziria a resultados absurdos. Vejamos.

3.2. Em primeiro lugar, o parecer a que se refere o n.º 2 do art. 2.º da Lei n.º 97/88 não é vinculativo, mas tão só obrigatório. Nas palavras de VIEIRA DE ANDRADE (Lições de Direito Administrativo, 2ª ed., Imprensa da Universidade de Coimbra, Coimbra, 2011, p. 146.), os pareceres “enquanto avaliações jurídicas ou técnicas”, são obrigatórios ou facultativos, conforme tenham ou não de ser solicitados pelo órgão instrutor, e são vinculantes ou não vinculantes, conforme tenham, ou não, de ser seguidos pelo órgão decisor. E o autor termina dizendo que “os pareceres previstos em normas jurídicas são, salvo disposição expressa em contrário, obrigatórios e não vinculantes”.

Aplicando a doutrina mencionada ao caso dos autos, temos de concluir que os pareceres a que se refere o n.º 2 do art. 2.º da Lei n.º 97/88 são obrigatórios mas não vinculativos. Em segundo lugar, tratando-se de um parecer, ainda que obrigatório, o mesmo não se confunde com a figura da autorização nem da licença. Ao contrário dos pareceres que integram a categoria dos actos jurídicos instrumentais, mais propriamente instrutórios, na medida em que visam a assegurar a constituição de actos administrativos, as autorizações são, tal como as licenças, verdadeiros actos administrativos em sentido estrito (cfr. VIEIRA DE ANDRADE, ob. cit., p. 142 e p. 145.), embora com conteúdos diferentes. As autorizações em sentido amplo são, segundo VIEIRA DE ANDRADE (cfr. a obra cit., p.), actos administrativos favoráveis porque conferem ou ampliam direitos ou poderes “administrativos” ou extinguem obrigações,

distinguindo-se as autorizações propriamente ditas das licenças. As primeiras, também conhecidas por autorizações permissivas, caracterizam-se por permitirem “o n.º 13/71, de 23 de Janeiro, e actualizadas pelo Decreto-Lei n.º 25/2004, de 24 de Janeiro.

E o que se conclui é que, depois da entrada em vigor da Lei n.º 97/88, a recorrente deixou de ter competência para liquidar taxas pelo licenciamento de afixação de mensagens publicitárias, uma vez que a sua intervenção se limita à emissão de parecer, no âmbito do procedimento de licenciamento, da autoria das câmaras municipais, nos termos do disposto no art. 2.º, n.º 2, da Lei n.º 97/88».

Soçobram, pois, os fundamentos invocados no recurso pelo que a sentença não merece qualquer censura devendo ser confirmada.”

DECISÃO

Porque concordamos com a doutrina exposta que unanimemente este STA vem perfilhando, que se aplica igualmente na situação em apreço acordam os juizes da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em negar provimento ao recurso.

Custas pela recorrente.

Lisboa, 28 de Outubro de 2015. — *Fonseca Carvalho* (relator) — *Isabel Marques da Silva* — *Pedro Delgado*.

(¹) Entidade que foi transformada pelo DL n.º 239/2004, de 21 de Dez., na entidade pública empresarial designada por EP - Estradas de Portugal, E.P.E., à qual sucedeu a A....., S.A., sociedade anónima de capitais públicos, criada pelo DL n.º 374/2007, de 7 de Nov..

(²) Na linha do que já determinava DL n.º 637/76, de 29 de Julho

Acórdão de 28 de Outubro de 2015.

Assunto:

Taxa. Promoção. Vinho. Direito Comunitário. Auxílios do Estado.

Sumário:

- I — *Decorre da Jurisprudência do Tribunal de Justiça que um órgão jurisdicional nacional pode ser conduzido a interpretar e a aplicar a noção de auxílio do artigo 92.º do Tratado (actual art. 107.º do TFUE) com vista a avaliar da legalidade de uma medida estatal instaurada sem ter em conta o processo de controlo prévio do art. 108.º, n.º 3, do TFUE.*
- II — *A taxa de promoção do vinho (criada essencialmente para financiar as atribuições do Instituto da Vinha e do Vinho, I.P., cobrada aos agentes do sector e representando mais de 62% do orçamento afecto ao financiamento dos serviços de coordenação geral do mesmo) ao não implicar à partida um auxílio concedido pelo Estado ou proveniente de recursos estatais (característica típica associada à qualificação dos auxílios), não estava sujeita a comunicação prévia no decurso do respectivo procedimento legislativo de criação.*
- III — *Para além de a Comissão ter concluído, logo no início de procedimento de averiguação, que a parte da taxa de promoção do vinho afecta ao financiamento do IVV, I.P., não constituía um auxílio de Estado, à partida, no momento da sua criação, era igualmente plausível ou prognosticável que a pequena parte afecta ao financiamento das medidas de promoção e publicidade respeitasse os limites de minimis, como a Comissão veio reconhecer a final.*
- IV — *Sendo, por isso, de considerar não existir “um grau suficiente de probabilidade” de tal medida envolver auxílios estatais, em termos de exigir a sua notificação prévia no decurso do procedimento legislativo de criação da taxa, nem a consequente suspensão da sua execução.*
- V — *A anulação da totalidade da taxa, por vício formal de procedimento, quando não está em causa a finalidade que se pretende alcançar (salvaguarda do Direito Comunitário), afigura-se desproporcionada sobretudo se se tiver em conta que a receita da mesma corresponde a cerca de 62% do financiamento da actividade do IVV, I.P., e que a parte que suscitou dívidas à Comissão não representa mais do que uma pequena parte.*

VI — *A anulação total da taxa com o conseqüente comprometimento do financiamento do orçamento do IVV, I.P., pelo menos de 1995 até 2010, teria igualmente como consequência a violação dos princípios da confiança e da segurança jurídica.*

Processo n.º 504/15-30.

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

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

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

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

A....., Lda, inconformada, recorreu da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Viseu (TAF de Viseu) datada de 6 de Junho de 2014, que julgou totalmente improcedente a impugnação que deduzira contra o indeferimento do pedido de revisão oficiosa da autoliquidação de taxa de promoção relativa ao período mensal de Maio de 2002 no montante de € 12.948,38.

Alegou, tendo concluído como se segue:

A. O presente recurso vem interposto da sentença proferida pelo Tribunal Administrativo e Fiscal de Viseu que julgou improcedente a impugnação judicial do acto tributário relativo à taxa de promoção alegadamente devida ao Instituto da Vinha e do Vinho.

B. Ao contrário do que foi defendido nos autos pelo IVV e acolhido pelo Tribunal *a quo* na sentença ora posta em crise, o processo de investigação à taxa de promoção que foi iniciado pela Comissão (processo C43/2004) não é «totalmente irrelevante para os presentes autos e para a fundamentação da pretensão da Impugnante» - cf. página 21 da sentença proferida nos autos -, sendo que neste entendimento radica o erro de julgamento que ocorreu em 1.^a instância.

C. Independentemente da eventual compatibilidade com o mercado comunitário da totalidade ou da parte do auxílio em questão relacionada com os vinhos produzidos em Portugal ou independentemente dos aspectos da mesma taxa que estão em investigação pela Comissão por suscitarem dúvidas quanto à respectiva compatibilidade com o mercado comum, verifica-se, no caso da taxa em causa dos autos, uma ilegalidade manifesta, decorrente da falta de notificação da medida à Comissão, ao arripio do disposto no n.º 3 do artigo 88º do TCE (actual n.º 3 do artigo 108º do TFUE) e conseqüente proibição de execução de semelhante medida prevista no mesmo artigo.

D. Essa ilegalidade encontra-se plenamente provada nos autos – cf. alíneas F), G) e H) dos factos provados e teor da decisão da Comissão Europeia de iniciar o procedimento contraditório C43/2004, junto aos autos pela A..... -, pelo que o Tribunal *a quo* não podia ter decidido no sentido em que decidiu na sentença ora posta em crise.

E. É inegável que estamos perante um auxílio de Estado porquanto as campanhas de promoção e de publicidade do vinho que beneficiam um determinado conjunto de empresas, são financiadas com receitas da taxa de promoção, sendo conseqüentemente possível identificar os três elementos que caracterizam um auxílio de Estado: (i) a vantagem económica (a vantagem económica para os operadores do sector vitivinícola decorre do facto de não terem de suportar o encargo com a organização da promoção dos seus produtos); (ii) para um determinado grupo de destinatários (a vantagem económica é atribuída a um determinado conjunto de empresas ou sector de actividade, *in casu*, o sector do vinho e dos produtos vinícolas); (iii) financiada através de recursos estatais (as receitas utilizadas provêm da cobrança da taxa de promoção que, como é claro, é um recurso estatal).

F. A própria Comissão reconhece nas decisões proferidas sobre este assunto, que estamos perante um auxílio de Estado (cf. parágrafos 57, 102 ou 131 da decisão junta pela A..... com a petição Inicial e parágrafos 84, 113 ou 131 da Decisão de 20.07.2010, junta como documento n.º 3 com a contestação do IVV).

G. A taxa de promoção, sendo una, consubstancia — conforme está demonstrado nos autos e vem até afirmado pela própria Comissão Europeia (cf. parágrafos 56 a 58, entre outros, da Decisão da Comissão e, por exemplo, parágrafo 113 da Decisão de 20.07.2010) —, a fonte de financiamento desses auxílios de Estado.

H. Ainda que esta taxa de promoção financie também outras medidas ou prestações que não revistam a natureza de auxílios, o que é facto é que ela constitui a única fonte de financiamento dos auxílios à promoção e à publicidade e à formação e, como tal, faz parte integrante dessa medida - cf., por exemplo, parágrafo 112 da Decisão de 20.07.2010.

I. A implementação de uma medida parafiscal — *in casu*, a taxa de promoção — que consubstancia a única fonte de financiamento de um auxílio de Estado não notificado, com o qual tem uma relação de afectação obrigatória ou legal, de tal modo que o produto da taxa influencia directamente o montante do auxílio concedido, tem de ser notificada à Comissão, nos termos e para os efeitos do disposto no artigo 88º do TCE (actual artigo 108º do TFUE) — cf. jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia e pág. 48 do Parecer jurídico junto aos autos.

J. Foi dada execução pelo Estado Português à taxa de promoção do vinho cobrada pelo IVV e às medidas financiadas pelo produto dessa imposição parafiscal, desde 1995, sem autorização prévia da Comissão - cf. parágrafos 1 e 3 da aludida Decisão da Comissão.

K. A Comissão Europeia inscreveu as medidas de auxílio e o respectivo modo de financiamento em causa nos presentes autos no conjunto de auxílios não notificados — conforme melhor decorre do parágrafo 3 da decisão junta pela A....., que ora se transcreve: «(3) *Resultando das informações prestadas ter sido dada execução ao dispositivo em causa, desde 1995, sem autorização prévia da Comissão, foi o mesmo inscrito no registo dos auxílios não notificados*».)

L. A proibição de execução ou efeito suspensivo previsto no n.º 3 do actual artigo 108º TFUE foi, inclusivamente, recordada pela Comissão a Portugal no parágrafo 147 da Decisão da Comissão.

M. A taxa de promoção, não tendo sido notificada previamente à Comissão e sendo mantida em execução, é necessariamente inválida até à prolação e trânsito final da decisão da Comissão sobre a respectiva compatibilidade com o mercado comum e mantém-se inválida, relativamente ao período em questão nos autos, por mais regular e compatível com o mercado comum que tenha sido considerado o auxílio investigado (cf., por exemplo, Ac. De 21.11.1991, FNCE, proc. C-354/90).

N. «[U]ma decisão da Comissão que declare um auxílio não notificado compatível com o mercado comum não tem por consequência regularizar, a posteriori, os actos de execução que são inválidos por terem sido adoptados em violação da proibição contida nessa disposição [n.º 3 do art.º 88º], porquanto «qualquer outra interpretação conduziria a favorecer a inobservância, pelo Estado-Membro em causa, dessa disposição e privá-la-ia do seu efeito útil.» — cf. Acórdão de 05.10.2006, TRANSALPINE ÖLLEITUNG IN ÖSTERREICH GMBH, processo C-368/04, n.º 41; cf., ainda, Acórdão de 21.10.2006, processo C-261/01 e 262/02.

O. A taxa de promoção não podia, por isso, ser cobrada. E tendo-o sido — como o foi (cf. parágrafo 132 da Decisão de 20.07.2010: «Portugal deu execução ilegalmente ao financiamento das campanhas de promoção genérica do vinho, financiadas por meio de uma taxa cobrada sobre os produtos nacionais e sobre os produtos importados dos outros Estados-Membros, em violação do artigo 108º, n.º 3, do TFUE») — impõe-se agora aos órgãos jurisdicionais nacionais que declarem a anulação dos actos de liquidação da taxa de promoção relativos ao período em questão, uma vez que o estabelecimento daqueles auxílios e daquela taxa de promoção, sem prévia pronúncia da Comissão Europeia, é contrário ao Direito Comunitário - o que, em concreto, se requereu nos presentes autos relativamente ao acto de liquidação da taxa de promoção e veio a ser, com erro de julgamento, indeferido em primeira instância.

P. Não se diga em sentido contrário que este auxílio de Estado respeitou, porventura, os limites dos auxílios *de minimis* e que, como tal, não carecia de ser previamente notificado ao abrigo do disposto no actual artigo 108º, n.º 4, do TFUE.

Q. Na decisão final proferida no âmbito do procedimento de investigação que vimos referindo, relativa ao período em causa nos autos, a Comissão não veio a enquadrar a medida nos chamados “auxílios *de minimis*” — cf. decisão de 20.07.2010, doc. 3 da contestação do IVV.

R. A medida de apoio estatal a que se referem os presentes autos **não pode ter enquadramento nos auxílios *de minimis***:

- A obrigatoriedade de notificação à Comissão do auxílio em causa deve ser analisada em função dos elementos de facto e de direito existentes à data em que esse auxílio foi adoptado, sob pena de se violarem os princípios da segurança jurídica e protecção da confiança dos cidadãos, princípios estruturantes do Estado de Direito democrático (cf. artigo 2º da Constituição da República) — cf. Acórdão de 10 de Setembro de 2009 do Tribunal Geral da União Europeia, Processo T-75/2003

- Aquando da sua introdução no ordenamento interno, o auxílio em causa não foi configurado, nem classificado, pelo Estado Português como um auxílio *de minimis*, nem foram cumpridas pelo Estado Português as obrigações inerentes à atribuição ou introdução de um auxílio dessa natureza, como deveria nos termos do disposto nos artigos 2º e 3º do Regulamento (CE) 994/98, de 7 de Maio de 1998, não se tendo estabelecido, sequer, na legislação atinente com esta medida, qualquer limite ao montante de auxílio a atribuir;

- O elementar princípio da segurança jurídica que vigora e subjaz tanto ao ordenamento jurídico interno, como ao ordenamento comunitário, impede igualmente que não se saiba, à partida, se o auxílio é ou não compatível com Direito Comunitário, conclusão a que se chegará, antes da respectiva entrada em vigor, pela Decisão a proferir pela Comissão (em virtude da notificação a que alude o artigo 108º do TFUE e que, por isso, deverá ser prévia) ou pela configuração antecedente da medida como um auxílio *de minimis*, o que não sucedeu no caso dos autos;

- A consideração de que o auxílio em questão terá eventualmente respeitado os limiares *de minimis* só relevará para efeitos de considerar semelhante auxílio compatível com o mercado comum, já não relevando para efeitos de sanar, *a posteriori*, a irregularidade cometida com a falta de notificação de um auxílio estatal — cf. jurisprudência do TJUE.

- Face ao disposto no n.º 4 do artigo 2º do Regulamento (CE) n.º 1998/2006 da Comissão, de 15 de Dezembro de 2006, o regime previsto para os auxílios *de minimis*, não pode ser aplicado à taxa de

promoção, porquanto o produto da taxa, que varia todos os meses, influencia directamente o montante do auxílio concedido, dada a relação de afectação legal entre ambos.

S. A eventual aplicação do regime de auxílios *de minimis* ao auxílio em causa nos autos sempre consubstanciaria uma violação de normas comunitárias em concreto do n.º 4 do artigo 2º do Regulamento (CE) n.º 1998/2006, da Comissão.

T. Sem prescindir da não aplicabilidade do regime dos auxílios *de minimis* ao caso dos autos - a estimativa, *a posteriori*, feita pelo IVV nos termos da carta que juntou aos autos como documentos n.ºs 9 e 11, não passa de uma mera alegação de uma parte processual (“sustentada” por um documento que foi produzido pela própria parte que o apresenta) que carece, pois, de prova — de prova efectiva.

U. O IVV apresenta uns cálculos, quanto ao alegado respeito pelo auxílio em causa do limiar *de minimis*, segundo um método que lhe terá parecido apropriado (dividiu, cegamente, o montante atribuído à ViniPortugal por um elevado número de operadores do sector), mas que se vem a revelar falacioso.

V. Nem todos os operadores do sector beneficiam desta ajuda de Estado:

- Nos termos da Decisão de 20.07.2010, foi considerada pela Comissão Europeia como um auxílio de Estado ilegal (tendo sido determinado o seu reembolso) a parte da taxa de promoção que incidiu sobre os produtos provenientes dos outros Estados-Membros e que foi ulteriormente afecta à promoção e publicidade do vinho de origem portuguesa no território dos outros Estados-Membros e de países terceiros — cf. artigo 3º parágrafos 1 e 2, da Decisão de 20.07.2010.

- Logo, relativamente a este auxílio de Estado ilegal, os efectivos beneficiários foram os operadores portugueses que expediram para a União Europeia ou que exportaram para territórios terceiros vinho e produtos víquicos, porque só eles beneficiaram das campanhas de promoção e publicidade realizadas no território dos outros Estados-Membros e desses países terceiros, financiadas, portanto, pela parte da taxa de promoção considerada auxílio de Estado ilegal.

- Somente se forem relevados os beneficiários efectivos do auxílio de Estado e o volume do seu benefício é que se pode aferir com rigor se o montante total dos auxílios concedidos ao abrigo da regra *de minimis* a um mesmo beneficiário não ultrapassou os €100 000 durante um período de três anos ou, ulteriormente, os €200.000 durante o período de três anos.

W. Pela natureza da actividade de comércio de vinho e inerentes obrigações de registo e controlo, o IVV bem disporá de todos estes dados para efectuar os cálculos rigorosos.

X. O número de agentes económicos presentes no sector vitivinícola apresentado pelo IVV nos seus cálculos (docs. 9 e 11) é incoerente com os números que o mesmo IVV apresenta nas estatísticas publicadas no seu próprio site (<http://www.ivv.min-agricultura.pt/np4/360>): segundo as estatísticas publicadas pelo próprio IVV no seu *website*, em 1/07/2009, por exemplo, o número de Inscrições activas de agentes económicos do sector ascende a 13.958, sendo que, na carta enviada à Comissão, para efeitos de aferir se o auxílio de Estado tinha ou não respeitado o limiar *de minimis*, o IVV divide o montante em causa pelo número de 33.086 agentes económicos! — cf. doc. 11, junto pelo IVV.

Y. O método de aferir o respeito pelo limiar *de minimis* deve basear-se na parte da taxa cobrada sobre os produtos importados que foi afecta a acções de promoção e publicidade do vinho português no estrangeiro, dividindo-a pelos seus beneficiários efectivos: os operadores que exportaram vinho, em função da quantidade de vinho exportada 1

Z. Inexiste nos autos prova sobre o respeito do limiar *de minimis* pelo auxílio em questão sempre devendo ser ordenada, para esse efeito, a baixa dos autos à primeira instância para produção de prova relativamente a este ponto, caso se considere aplicável ao caso dos autos o regime dos auxílios de *minimis* — no que não se concede, como já largamente se explicou.

AA. Um eventual entendimento de que a anulação da taxa de promoção por vício formal de procedimento afigura-se desproporcionada mais não fará do que promover e favorecer a violação, pelos Estados-Membros, do Direito Comunitário e, em concreto, da formalidade imposta pelo Tratado de Funcionamento da União Europeia: no seu artigo 108º n.º 3.

BB. Não se poderá aceitar que a anulação da taxa em questão, como consequência da ilegalidade da mesma por violação de uma obrigação prevista no Tratado de Funcionamento da UE, seja afastada por colidir com o interesse financeiro de um Instituto Português, dando-se prevalência, no teste da proporcionalidade estrita, a esse interesse financeiro.

CC. A anulação da taxa de promoção, posta ilegalmente em execução, violando o disposto no artigo 108º, n.º 3, do TFUE, mostra-se não apenas necessária e adequada à salvaguarda do Direito Comunitário, como proporcional face à violação, que o Estado Português bem conhecia, da proibição de execução da medida em causa enquanto não houvesse pronúncia final da Comissão sobre a mesma.

DD. Mesmo após ter sido interpelado pela Comissão no ano de 2005 (cf. decisão junta com a petição inicial) e mesmo após ter sido lembrado pela Comissão do efeito suspensivo previsto no n.º 3 do artigo, à data, 88º do Tratado do CE em relação à medida em causa (cf. considerando 147 da mesma decisão), o Estado Português continuou a aplicar a referida medida, incumprindo, frontalmente, a legislação comunitária.

EE. Os princípios da confiança e segurança jurídica sempre não darão cobertura à violação do Direito Comunitário que se verifica no caso dos autos: o Estado Português não pode ser objecto de tutela dos mencionados princípios em relação aos actos decorrentes da violação do Direito Comunitário em causa nos autos, pois nenhuma legítima expectativa ou legítimo direito se criou na sua esfera, como decorrência da violação dessa obrigação em vigor à data que praticou os factos.

FF. A previsão, no Tratado de Funcionamento da União Europeia, da obrigação de notificação prévia e proibição de execução de uma medida de auxílio não notificada, cria, legítima e juridicamente, na esfera dos particulares, um direito e uma expectativa de cumprimento da mesma obrigação pelos Estados-Membros, direito e expectativa — esses sim — dignos de tutela do princípio da confiança e segurança jurídica, corolários de um Estado de Direito, princípios que, assim, igualmente se mostram violados pela sentença proferida pelo Tribunal *a quo*.

GG. «75. Enquanto a apreciação da compatibilidade de medidas de auxílio com o mercado comum é da competência exclusiva da Comissão, agindo sob a fiscalização do Tribunal de Justiça, os órgãos jurisdicionais nacionais zelam pela salvaguarda dos direitos dos particulares em caso de violação da obrigação de notificação prévia dos auxílios de Estado à Comissão, prevista no artigo 93º, n.º 3, do Tratado [88º, n.º 3] (v. acórdão de 17 de Junho de 1999, Piaggio, C-295/97, Colect., p. I-3735, n.º 31).» - cf. parágrafo 75 do Acórdão do TJUE, de 21.10.2003, proferido no processo C-261/01 e 262/02.

HH. «53. A este propósito, importa recordar, por um lado, que cabe aos órgãos jurisdicionais nacionais proteger os direitos dos particulares face a uma eventual violação, por parte das autoridades nacionais, da proibição de pôr em execução auxílios, a que se refere o artigo 93º, n.º 3 [88º, n.º 3], último período, do Tratado e que tem efeito directo (acórdãos, Já referidos, Fédération nationale du commerce extérieur des produits alimentaires e Syndicat national des négociants et transformateurs de saumon, n.º 12, e Lornoy e o., n.º 30), e, por outro, que o Estado-Membro é, em princípio, obrigado a restituir os impostos cobrados em violação do direito comunitário (acórdão de 14 de Janeiro de 1997, Comateb e o., C-192/95 a C-218/95, Colect., p. I-165, n.º 20)»

- cf. parágrafo 53 do Acórdão do TJUE, de 21.10.2003, proferido no processo C-261/01 e 262/02.

II. «62. Importa ainda sublinhar que a ilegalidade de uma medida de auxílio, ou de uma parte dessa medida, em virtude da violação da obrigação de notificação prévia à sua execução, não é afectada pelo facto de a referida medida ter sido considerada compatível com o mercado comum por uma decisão final da Comissão.»

- cf. parágrafo 62 do Acórdão do TJUE, de 21.10.2003, proferido no processo C-261/01 e 262/02.

JJ. «63. Com efeito, o Tribunal de Justiça já declarou que, sob pena de prejudicar o efeito directo do artigo 93º, n.º 3 [88º, n.º 3] último período, do Tratado e de não respeitar os interesses dos particulares que os órgãos jurisdicionais nacionais têm por missão proteger, a referida decisão final da Comissão não tem como consequência sanar, *a posteriori*, os actos de execução que eram inválidos por terem sido adoptados com inobservância da proibição contida nesse artigo. Qualquer outra interpretação conduziria a favorecer a violação, pelo Estado-Membro em causa, dessa disposição e privá-la de efeito útil (v. acórdão Fédération nationale du commerce extérieur des produits alimentaires e Syndicat national des négociants et transformateurs de saumon, Já referido, n.º 16).»

- cf. parágrafo 63 do Acórdão do TJUE, de 21.10.2003, proferido no processo C-261/01 e 262/02.

KK. «64. Por outro lado, importa recordar que compete aos órgãos jurisdicionais nacionais proteger os direitos dos particulares face a uma eventual violação, por parte das autoridades nacionais, da proibição de pôr em execução auxílios, a que se refere o artigo 93º, n.º 3 [88º, n.º 3], último período, do Tratado e que tem efeito directo. Esta violação, invocada pelos particulares com legitimidade para tal e verificada pelos órgãos jurisdicionais nacionais, deve conduzir estes a daí retirarem todas as consequências, em conformidade com o seu direito nacional, no que se refere tanto à validade dos actos de execução das medidas de auxílio em causa como à cobrança dos apoios financeiros concedidos (v. acórdãos, já referidos, Fédération nationale du commerce extérieur des produits alimentaires e Syndicat national des négociants et transformateurs de saumon, n.º 12, e Lornoy e o., n.º 30).»

- cf. parágrafo 64 do Acórdão do TJUE, de 21.10.2003, proferido no processo C-261/01 e 262/02.

LL. O Tribunal *a quo* incorreu, pois, em erro de julgamento na sentença proferida, rogando-se a este Venerando Tribunal a revogação da sentença aqui posta em crise.

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

Requer-se, em acréscimo, nos termos do disposto no art. 267º do TFUE, que a presente instância seja suspensa e se proceda ao reenvio do processo ao Tribunal de Justiça da União Europeia para que esta instância se pronuncie sobre as questões prejudiciais que se enunciaram abaixo

Note-se que o alcance da obrigação de notificação prévia e inerente efeito suspensivo no caso da taxa em causa nos presentes autos e, bem assim, a eventual possibilidade de aplicação do regime dos auxílios *de minimis* à mesma medida, consubstanciam questões de interpretação de Direito Comunitário Primário (em concreto, do actual artigo 108º, n.º 3 e 4. do TFUE)

Por outro lado, a interpretação do alcance da obrigação de notificação prévia prevista no mencionado artigo 108º, n.º 3, e o âmbito da possibilidade de aplicação do regime de auxílios *de minimis*,

a posteriori, à medida em causa, são inegavelmente pertinentes e relevantes para a decisão da causa, porquanto semelhante decisão assenta, precisamente, na apreciação da violação ou não dessa obrigação de notificação e, porventura, na possibilidade de aplicar o regime de auxílios *de minimis* à mesma medida.

Acresce que, nos termos do disposto no parágrafo 3 do artigo 267º do TFUE, o reenvio de uma questão de interpretação de direito comunitário necessária para a decisão da causa mostra-se obrigatória para a última instância de recurso ordinário — como o será este Supremo Tribunal Administrativo,

Sendo que entendimento contrário ao referido reenvio prejudicial obrigatório, a efectuar por este Supremo Tribunal Administrativo, mostrar-se-á forçosamente inconstitucional, por contrariar frontalmente o princípio do juiz legal/natural consagrado nos artigos 216º n.º 1 e 217º n.º 3 da Constituição e o disposto nos n.º 1 a 4 do artigo 8º da Constituição.

Porquanto, o juiz comunitário vem a ser o intérprete último do artigo 108º do TFUE, pois só ele pode garantir a aplicação uniforme do direito da União Europeia, que é acolhido directamente no nosso ordenamento por força do disposto nos n.ºs 1 a 4 do artigo 8.º da Constituição.

Desta forma, deverá a presente instância ser suspensa e ser ordenado o reenvio do processo ao TJUE para que esta instância se pronuncie sobre as seguintes questões prejudiciais:

A implementação de uma medida parafiscal — *in casu*, a chamada taxa de promoção — que consubstancia a única fonte de financiamento de um auxílio de Estado não notificado, com o qual tem uma relação de afectação obrigatória de tal modo que o produto da taxa influencia directamente o montante do auxílio concedido, tem de ser notificada à Comissão, nos termos e para os efeitos do disposto no artigo 88º do TCE (actual artigo 108º do TFUE)?

A resposta à questão anterior é alterada em alguma medida pelo facto do produto dessa taxa — consubstanciando embora a única fonte de financiamento desses auxílios, numa relação de afectação legal percentual — financiar igualmente, na percentagem remanescente, outro conjunto de serviços e actividades (podendo ter, por isso, porventura, um efeito protector que vai para além do auxílio propriamente dito que financia)?

O n.º 3 do artigo 88.º do TCE (actual n.º 3 do artigo 108º do TFUE) permite a um Estado-Membro proceder à cobrança dessa medida parafiscal que consubstancia a única fonte de financiamento de um auxílio de Estado não notificado, com o qual tem uma relação de afectação obrigatória - e que se encontra a ser alvo do procedimento previsto no n.º 2 do mesmo artigo, tendo sido inscrito no registo de auxílios de Estado não notificados -, antes da decisão da Comissão e do trânsito dessa decisão sobre a respectiva compatibilidade?

Em caso negativo - e na hipótese de o Estado-Membro ter procedido à cobrança da referida medida parafiscal -, pode um contribuinte nacional recorrer aos Tribunais nacionais, invocando a violação da obrigação de notificação prévia e proibição de pôr em execução tal medida, para obter a restituição ou anulação da liquidação da taxa cobrada em violação dessa disposição?

Uma medida parafiscal — *in casu*, a chamada taxa de promoção — que consubstancia a única fonte de financiamento de um auxílio de Estado não notificado, com o qual tem uma relação de afectação obrigatória de tal modo que o produto da taxa, que varia todos os meses, influencia directamente o montante do auxílio concedido, pode ver-lhe aplicado o regime previsto para os auxílios *de minimis*, face ao disposto no n.º 4 do artigo 2º do Regulamento (CE) n.º 1998/2006 da Comissão, de 15 de Dezembro 2006?

Em caso afirmativo, ainda assim, a ilegalidade decorrente da não notificação prévia da mesma medida parafiscal poderá ser sanada pela eventual conclusão, retirada somente volvidos vários anos da respectiva implementação, de que, por acaso, o auxílio em causa terá respeitado o limiar dos auxílios de *minimis*, ou poderá ser sanada pelo facto de se mostrar, eventualmente, previsível, na data da respectiva implementação, que o mesmo viria a respeitar esse limiar?

Contra-alegou o recorrido IVV, tendo concluído:

A. O presente recurso vem interposto da sentença que decidiu pela manutenção das autoliquidações da taxa de promoção devida ao IVV, aqui Recorrido.

B. O objecto do recurso é delimitado pelas conclusões da alegação do recorrente, não podendo o tribunal conhecer de matérias nelas não incluídas, a não ser que as mesmas sejam de conhecimento oficioso — artigos 660º, n.º 2, 684.º, n.ºs 2 e 3 e 685.º-A, n.º 1 e 2, todos do Código de Processo Civil e Acórdãos do STA de 21 de Maio de 1992, proferido no recurso n.º 027044 e de 5 de Julho de 2012, proferido no recurso n.º 053/2012.

C. Além da ampliação da matéria de Facto requerida, a Recorrente limita o objecto do seu recurso à questão de saber se as medidas financiadas pela taxa de promoção em crise violam a obrigação de notificação prévia à Comissão Europeia dos auxílios estatais, prevista hoje no artigo 108º, n.º 3 do TFUE, pelo que também só sobre esta questão podem incidir as presentes.

D. A sentença *a quo*, com base nos documentos juntos aos Autos, designadamente na decisão da Comissão Europeia de abertura do processo contraditório C-43/2004, e da jurisprudência firmada do STA decidiu pela improcedência da impugnação.

E. A matéria de Facto dada como provada pelo Tribunal *a quo* é a relevante para a decisão proferida e suficiente para a fundamentar, pelo que não carece de ampliação.

F. A posição aí defendida, já foi confirmada pelo STA pelo menos nos Acórdãos de 23 de Abril de 2013, proferidos nos recursos n.º 29/13-30 e n.º 48/13, de 30 de Abril de 2013, proferidos nos recursos n.º 292/13-30 e n.º 1503/12, de 22 de Maio de 2013, proferidos nos recursos n.º 1311/12-30, n.º 9/13, n.º 44/13, n.º 53/13 e n.º 200/13-30, de 29 de Maio de 2013, proferidos nos recursos n.º 1398/12, n.º 30/13, n.º 84/13 e 198/13-30, de 3 de Junho de 2013, proferidos nos recursos n.º 1328/12-30 e n.º 143/13, de 5 de Junho de 2013, proferidos nos recursos n.º 1288/12-30, n.º 125/13 e n.º 249/13 e de 26 de Junho de 2013, proferidos nos recursos n.º 1245/12-30, n.º 1336/12-30 e 55/13-30, entre (cada vez mais) outros.

G. No dia 1 de Dezembro de 2004, a Comissão Europeia notificou o Governo português da sua decisão de dar início ao procedimento de investigação previsto no artigo 88º, n.º 2 do Tratado CE — hoje, artigo 108º, n.º 2 do TFUE —, com vista a analisar a compatibilidade da referida taxa com as regras do Tratado sobre auxílios de Estado.

H. Logo na decisão de abertura do procedimento a Comissão concluiu que o financiamento, através das receitas da taxa em causa, das actividades desenvolvidas pelo IVV enquanto autoridade pública responsável pela coordenação geral do sector vitivinícola em Portugal, nos termos da legislação comunitária e nacional aplicável, não constitui um auxílio de Estado na acepção do agora artigo 107º do TFUE.

I. Estando demonstrado no âmbito do procedimento que as receitas desta taxa correspondem a mais de 62% do orçamento associado ao funcionamento do IVV, quanto à grande maioria da consignação da taxa de promoção, não estamos sequer perante um auxílio de Estado, pelo que, quanto a essa larga componente, inexistia, por completo, qualquer obrigação de notificação da medida em causa.

J. A Comissão considera que também o apoio financeiro concedido à associação Viniportugal para a organização e o desenvolvimento de campanhas de promoção genérica e de publicidade do vinho e dos produtos víquicos, ou seja, a actividade desenvolvida em Portugal por aquela Associação, não constitui um auxílio, na acepção do mesmo preceito, pelo que, também esta medida dispensava qualquer notificação prévia à Comissão.

K. A Comissão apenas deu início ao processo de investigação relativamente:

i) às medidas relativas à promoção e à publicidade do vinho português nos mercados dos outros Estados-membros e de países terceiros;

ii) ao regime de financiamento de tais medidas; e,

iii) ao regime de financiamento das medidas relativas à formação.

L. Apenas e só relativamente a essa ínfima parcela poderia eventualmente discutir-se a violação do dever de notificação prévia previsto no artigo 108º, n.º 3 do TFUE, o que *deita por terra* as pretensões da Recorrente de não pagar a totalidade da taxa por si autoliquidada.

M. O IVV foi notificado da decisão relativa ao procedimento instaurado em 28 de Setembro de 2010, a qual abrange o período compreendido entre 2002 e 2006 foi objecto de recurso por parte das autoridades portuguesas, factos também referidos pela Recorrente nas suas alegações de recurso.

N. Após negociações entre as partes, a Comissão adoptou a Decisão C(2012) 2111 final, de 4 de Abril de 2012, que altera as condições sétima e nona da Decisão de 2010 nos termos acordados com as autoridades portuguesas em termos que levaram o Estado Português a desistir do recurso pendente, entretanto extinto por despacho de 10 de Maio de 2012 — cfr. Decisões de 2010 e de 2012 (esta ainda não publicada no Jornal Oficial da União Europeia) juntas em anexo a estas contra-alegações como docs. n.º 1 e 4.

O. A decisão final do procedimento conclui que, das três realidades averiguadas apenas as medidas relativas à promoção e à publicidade do vinho português nos mercados dos outros Estados-membros e de países terceiros e as medidas relativas ao respectivo regime de financiamento podem constituir auxílios de Estado nos termos do artigo 107º do TFUE, mas não as medidas relativas ao regime de financiamento da formação, que não constitui um auxílio de Estado, pelo que não carece de notificação prévia nos termos do artigo 108º, n.º 3 do TFUE.

P. No âmbito da execução da Decisão de 2010, conforme alterada pela Decisão de 2012, a Comissão manifestou abertura para que Portugal demonstrasse que os apoios considerados como auxílios estatais no âmbito do procedimento concluso, respeitam os limiares *de minimis* aplicáveis, caso em que a Comissão consideraria a Decisão como executada.

Q. O Regulamento (CE) n.º 1998/2006 da Comissão, de 15 de Dezembro de 2006, estabelece, no seu artigo 2º que se considera que os auxílios não preenchem todos os critérios estabelecidos no n.º 1, do artigo 107º do TFUE, pelo que estão isentos da obrigação de notificação prevista no n.º 3 do artigo 108º do TFUE, os auxílios *de minimis* concedidos, os quais não podem exceder € 200.000 durante um período de três exercícios financeiros por empresa beneficiária.

R. Após confirmação de que os limiares *de minimis* aplicáveis não foram excedidos por nenhum dos agentes económicos do sector vitivinícola em Portugal, o IVV enviou uma carta à Comissão co-

municando que os apoios respeitaram os limiares *de minimis* aplicáveis e que por esta razão o Estado considera a Decisão de 2010 plenamente executada, sem necessidade de proceder a qualquer reembolso — cfr. doc. n.º 7 em anexo.

S. Em Outubro de 2012 - através de carta junta em anexo a estas contra-alegações como doc. n.º 8 -, a Comissão tomou boa nota do entendimento do Estado de que as poucas medidas classificadas como auxílio no âmbito da Decisão de 2010, conforme alterada pela Decisão de 2012, se encontram abrangidos pelos Regulamento (CE) n.º 1998/2006 da Comissão, de 15 de Dezembro de 2006 e cumprem os limites *de minimis* aí estabelecidos.

T. Esta carta traduz, a confirmação da Comissão de que a taxa de promoção não padece de qualquer incompatibilidade com o direito da União Europeia em matéria de auxílios de Estado e que as medidas financiadas por meio desta taxa classificadas pela Comissão como auxílios estatais no âmbito do procedimento não careciam de notificação prévia nos termos do artigo 108º, n.º 3 do TFUE.

U. Também no que respeita às acções de promoção financiadas pelas receitas da taxa de promoção no período compreendido entre 2007 e 2011 — as quais não se encontram abrangidas pela Decisão de 2010 e a que diz respeito a taxa em crise nos presentes Autos —, a Comissão já encerrou as suas diligências de investigação preliminares, não tendo sequer chegado a instaurar qualquer procedimento de investigação formal, nesta matéria.

V. À semelhança do sucedido para o período compreendido entre 2002 e 2006, através de carta datada de 3 de Agosto de 2012, o Estado Português informou a Comissão de que os apoios concedidos entre 2007 e 2011 preenchem as condições previstas nos artigos 1º e 2º do Regulamento (CE) 1998/2006 da Comissão, respeitando os limites *de minimis* aí estabelecidos, pelo que não constituem auxílios de Estado, na acepção do artigo 107º, n.º 1 do TFUE — cfr. doc. n.º 9 em anexo.

W. Através de carta datada de 18 de Setembro de 2012, a Comissão confirmou que toma boa nota do preenchimento dos limites *de minimis* pelos apoios concedidos entre 2007 e 2011 reconhecendo assim que, de acordo com as informações transmitidas por Portugal, os apoios em causa preenchem as condições previstas no Regulamento (CE) 1998/2006 da Comissão, pelo que obedecem aos limites *de minimis* aí fixados, não constituindo, consequentemente, auxílios de Estado — cfr. doc. n.º 10 em anexo.

X. O Recorrido demonstrou, mesmo quanto às medidas investigadas pela Comissão, que estas não colocam quaisquer problemas de compatibilidade com o Direito Comunitário no que respeita ao dever de notificação prévia instituído no artigo 108º, n.º 3 do TFUE, pois não constituem auxílios de Estado nos termos do artigo 107º do TFUE.

Termos em que a sentença recorrida não merece qualquer censura, devendo por isso ser mantida no que respeita à improcedência da pretensão da Recorrente em ver anulado o indeferimento do pedido de revisão oficiosa da taxa de promoção em crise, com as devidas consequências legais.

O Ministério Público, notificado pronunciou-se pela improcedência do recurso. No essencial o Ministério Público entendeu nomeadamente que, a taxa de promoção em questão não é considerada um auxílio estatal e como tal não estava obrigada à notificação prévia. Para tanto socorreu-se do sumário do acórdão do STA de 4 de Março de 2015, proferido no processo n.º 1486/14.

Colhidos os vistos cumpre decidir.

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

A) No dia 13 de junho de 2002, a A..... procedeu à autoliquidação da quantia de €12 948,38, a título de taxa de promoção referente ao mês de maio de 2002, cfr. documentos de fls. 24 a 29, aqui dados por reproduzidos o mesmo se dizendo dos demais elementos infra referidos;

B) Os montantes vindos de referir foram apurados através da aplicação do disposto no Decreto-Lei n.º 119/97, de 15 de Maio, que estabelece a mencionada taxa de promoção, e da Portaria n.º 383/97, de 12 de Junho, com a redação que lhe foi conferida pela Portaria n.º 1428/2001, de 15 de Dezembro, que fixa o valor da taxa, factualidade que resulta dos articulados apresentados pelas Partes, ou seja não é objeto de dissenso;

C) Em 18 de abril de 2006 a A..... apresentou pedido de revisão oficiosa da autoliquidação referida em A, vide artigo 1º da petição inicial e doc. n.º 1 que instruiu a petição inicial;

D) O pedido mencionado em C) foi indeferido em 8 de maio de 2006, cfr. doc. 2 que instruiu a petição inicial;

E) Em 27/06/2006, deu entrada neste Tribunal, mas remetida via postal, a petição inicial que deu origem à presente Impugnação, vide fls. 3 e sgs;

F) No dia 1 de Dezembro de 2004 a Comissão Europeia notificou ao Governo português a sua decisão de dar início ao procedimento de investigação previsto no artigo 88º, n.º 2 do Tratado CE com vista a analisar a compatibilidade da referida taxa com as regras do Tratado sobre auxílios de Estado, encontrando-se o referido procedimento em curso, não tendo ainda sido adotada decisão definitiva sobre o mérito da causa, verificando-se apenas a apreciação liminar melhor especificada na alínea seguinte, cfr. Doc. n.º 3 que instruiu a petição inicial;

G) Do documento da Comissão Europeia - publicado no JOUE — C 92/12, de 16.4.2005, sob a epígrafe:

“Auxílio Estatal — Portugal

Auxílio estatal C 43/2004 (ex NN 38/2003) — Taxa de promoção do Vinho” extrata-se o que infra se registará dando-se o demais por reproduzido:

“I. PROCESSO

(1) Na sequência de uma queixa sobre a taxa “de promoção do vinho”, cobrada pelo Instituto da Vinha e do Vinho (a seguir denominado “IVV”), assim como sobre as medidas financiadas pelo produto dessa imposição parafiscal.

II. DESCRIÇÃO

...

(6) A referida taxa, que representa mais de 62% do orçamento afecto ao funcionamento do IVV é imposta não apenas aos produtos vitivinícolas produzidos e comercializados em Portugal mas também - aos produzidos em Portugal e comercializados nos outros Estados-Membros e nos países terceiros, e

- aos originários dos outros Estados-Membros ou de países terceiros comercializados em Portugal.

...

Produtos sujeitos à imposição

(46) Estão sujeitos à taxa os vinhos e produtos vînicos produzidos ou comercializados em Portugal, incluindo os vinhos licorosos, vinhos frisantes e bebidas aromatizadas, vinhos espumantes e outras bebidas do sector vinícola, assim como os vinagres de vinho.

(47) Estão, assim, sujeitos, tanto os vinhos produzidos em Portugal, quer sejam comercializados no país ou exportados para outros Estados-Membros ou países terceiros, como os vinhos que, sendo produzidos noutros Estados-Membros da União Europeia ou em Estados terceiros, são comercializados em Portugal.

...

(108) A Comissão considera que os auxílios públicos pagos para financiar as acções de promoção no caso em apreço até 1 de Janeiro de 2002 respeitaram os critérios estabelecidos pelos dispositivos comunitários aplicáveis nesta matéria.

IV. CONCLUSÃO

(144) Após este exame preliminar, a Comissão considera, pelas razões expostas supra, que:

- o financiamento das prestações de serviços ao sector desenvolvidas pelo IVV enquanto autoridade pública responsável pela coordenação geral do sector vitivinícola em Portugal não constitui um auxílio estatal;

- o montante concedido à Viniportugal para a organização e o desenvolvimento de campanhas de promoção genérica e de publicidade do vinho e dos produtos vînicos não constitui um auxílio;

- as medidas de auxílio à promoção e à publicidade do vinho e dos produtos vînicos, assim como o financiamento desses auxílios e dos auxílios à formação suscitam dúvidas quanto à sua compatibilidade com o mercado comum.

(145) Após analisar as informações prestadas pelas autoridades portuguesas, a Comissão decidiu, por conseguinte dar início ao processo previsto no n.º 2 do artigo 88.º Tratado CE relativamente aos auxílios à promoção e à publicidade do vinho português nos mercados dos outros Estados-Membros e de países terceiros e ao financiamento dos auxílios tratados na presente decisão.

...”idem anterior;

H) A Comissão Europeia encerrou o procedimento a que vimos aludindo através de decisão proferida em 20-07-2010, que Portugal questionou através do competente recurso de anulação que dirigiu ao Tribunal Geral da União Europeia, decisão:

...

- limitada até 31 de Dezembro de 2006 “data da entrada em vigor das novas Orientações

Comunitárias para os auxílios estatais no sector agrícola e florestal no período 2007-2013, sem prejuízo da posição que a Comissão tomará no respeitante à aplicação da taxa de promoção para além dessa data.”

...

Artigo 2.º

Os auxílios estatais à promoção genérica do vinho e dos produtos vînicos no território português executados ilegalmente por Portugal em violação do artigo 108.º, n.º 3 do TFUE por meio de uma taxa parafiscal estabelecida pelo Decreto-Lei n.º 137/95, de 14 de Junho, são auxílios estatais compatíveis com o mercado interno na acepção do artigo 107.º n.º 3, alínea c) do TFUE em relação ao período que medeia entre a sua entrada em vigor e 31 de Dezembro de 2006.

Artigo 3º

Os auxílios estatais à promoção e publicidade do vinho e dos produtos vínicos de origem portuguesa no território dos outros Estados-Membros e de países terceiros executados ilegalmente por Portugal em violação do artigo 108º n.º 3 do TFUE por meio de uma taxa parafiscal estabelecida pelo Decreto-Lei n.º 137/95, de 14 de Junho, são, sem prejuízo da aplicação do artigo 2º, auxílios estatais compatíveis com o mercado interno para o artigo 107º n.º 3 alínea c) do TFUE em relação ao período que medeia entre a sua entrada em vigor e 31 de Dezembro de 2006...

...”, cfr. Documentos n.º 2 e 3 juntos pelo IVV.

Nada mais se deu como provado.

Apreciando, dir-se-á:

A questão que aqui vem trazida pelas partes já não é nova e tem merecido resposta uniforme e reiterada por parte deste Supremo Tribunal em sentido contrário àquele que é propugnado pela recorrente.

Assim, seguir-se-á de muito perto, até na redacção, o que se deixou dito no acórdão datado de 17/06/2015, recurso n.º 0512/15, do qual fomos subscritores como adjunto.

O presente recurso é interposto da sentença que julgou improcedente a impugnação deduzida pela sociedade aqui recorrente, contra o indeferimento do pedido de revisão oficiosa da autoliquidação de taxa de promoção sobre o vinho e produtos vínicos, referente ao período mensal de Maio de 2002, no montante de 12.948,38 Euros, cobrada pelo Instituto da Vinha e do Vinho.

E as questões que cumpre decidir reconduzem-se às de saber se a sentença incorreu em erro de julgamento ao decidir que tal taxa não sofre de ilegalidade por falta de notificação prévia à Comissão Europeia em conformidade com o disposto no n.º 3 do art. 88º do Tratado da Comunidade Europeia (TCE) – actual n.º 3 do art. 108º () «Para que possa apresentar as suas observações, deve a Comissão ser informada atempadamente dos projectos relativos à instituição ou alteração de quaisquer auxílios. Se a Comissão considerar que determinado projecto de auxílio não é compatível com o mercado interno nos termos do artigo 107º, deve sem demora dar início ao procedimento previsto no número anterior. O Estado-Membro em causa não pode pôr em execução as medidas projectadas antes de tal procedimento haver sido objecto de uma decisão final») do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia (TFUE)» e aferir da necessidade de proceder ao reenvio prejudicial ao Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE) para conhecimento das questões colocadas na parte final das conclusões].

Trata-se de questões que são em tudo idênticas (até nos pressupostos de facto) às que foram decididas neste Supremo Tribunal pelo acórdão proferido em 23 de Abril de 2013, no recurso n.º 29/13, e no qual, com fundamentação que merece a nossa inteira adesão, se concluiu no sentido da manutenção da autoliquidação aí em causa e de que ficava prejudicado o pedido de reenvio prejudicial, por inutilidade – acórdão a que, como bem salienta o MP, se seguiram muitos outros, nomeadamente, os prolatados em 30/4/2003, no proc. n.º 292/13; em 22/5/2013, nos procs. n.ºs. 9/13, 44/13, 48/13, 53/13, 200/13 e 1311/12; em 29/5/2013, nos procs. n.ºs. 84/13, 198/13, 30/13, e 1398/12; em 26/6/2013, nos procs. n.ºs. 1329/12 e 55/13; em 10/7/2013, nos procs. n.ºs. 44/13, 9/13, 53/13 e 200/13; em 2/10/2013, nos procs. n.ºs. 1221/12, 46/13 e 177/13; em 23/10/2013, nos procs. n.ºs. 1464/12, 31/13, 176/13 e 207/13; em 30/10/2013, nos procs. n.ºs. 193/13, 408/13, 1081/13, 1138/13 e 1147/13; em 13/11/2013, nos procs. n.ºs. 0901/13 e 01304/12; em 27/11/2013, nos procs. n.ºs. 01286/12 e 01232/12; em 4/12/2013, nos procs. n.ºs. 01287/12, 01441/12, 01143/13 e 0202/13; em 11/12/2013, no proc. n.º 01389/13; e em 19/2/2014, nos procs. n.ºs. 01394/13, 028/13 e 09/14.

A doutrina expendida em tais arestos, nomeadamente naquele acórdão proferido no processo n.º 29/13 (que pode ser consultado no sítio da Internet dgsi.pt/) é inteiramente transponível para o presente caso – sendo, aliás, as alegações e contra-alegações substancialmente idênticas – e encontra-se alicerçada nas razões jurídicas resumidas no respectivo sumário.

Deste modo, atentando na regra constante n.º 3 do art. 8º do Código Civil – que impõe ao julgador o dever de considerar todos os casos que mereçam tratamento análogo, a fim de obter uma interpretação e aplicação uniformes do direito – e não se vendo que a Recorrente invoque em juízo novas razões que infirmem a fundamentação em que assentou essa decisão ou que levem a inflectir ou a divergir do entendimento aí afirmado, impõe-se remeter para essa fundamentação, que assim se acolhe e subscreve na íntegra.

Termos em que se negará provimento ao recurso com a fundamentação constante do aludido acórdão, desse modo ficando prejudicado, por inutilidade, o pedido de reenvio prejudicial para o TJUE formulado pela Recorrente.

E tendo em conta as circunstâncias supra referidas, e, em especial, o facto de a Comissão ter conhecimento perfeito de toda a situação em torno da taxa de promoção do vinho desde 2004 e ter acabado por concluir não haver qualquer violação do Direito comunitário em relação a todas as componentes da mesma, podemos com segurança concluir que não haveria qualquer possibilidade de a sua intervenção poder influenciar o conteúdo material do acto de liquidação em causa, mesmo considerando que se reporta a taxa referente ao mês de Março de 2002.

Com efeito, como também se salienta no citado acórdão de 26/6/2013, no proc. n.º 055/13, «a anulação da totalidade da taxa de promoção, como pretende a recorrente, por vício formal de procedimento, que é o único vício por si alegado, nas circunstâncias do caso, seria contrária, desde logo, ao princípio da proporcionalidade.

Como ficou dito no já citado Acórdão 29/13, as razões que levam a Jurisprudência do TJ e a própria doutrina a sancionar com a nulidade o incumprimento da obrigação de comunicação prévia das ajudas de Estado residem na particularidade do bem jurídico que se pretende acautelar e que é o de impedir a entrada em vigor de ajudas contrárias ao Tratado e evitar que as trocas entre os Estados-Membros sejam perturbadas pelas vantagens concedidas pelas autoridades públicas que falseiem ou ameacem a concorrência.

Ora, no caso em apreço, a finalidade que se pretende obter foi alcançada, na medida que não subsiste qualquer violação do Direito Comunitário, pelo que a aplicação automática da sanção da nulidade seria manifestamente desproporcionada.

Sobretudo se se tiver em conta que, recorde-se, a receita da taxa afecta ao financiamento das actividades do IVV, I.P., corresponde a mais de 62% do seu orçamento e que a componente da taxa que inicialmente suscitou dúvidas à Comissão representa apenas uma pequena parte.

Note-se também que a proceder a tese da recorrente, a mesma teria como consequência pôr em causa o financiamento da actividade do IVV, I.P., pelo menos desde 1995 até 2010, com a consequente violação dos princípios da confiança e da segurança jurídica.

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

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

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

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

Improcedem, pois, as alegações da recorrente, sendo de confirmar o julgado recorrido - de improcedência da impugnação judicial deduzida - ficando prejudicados, por inutilidade, os demais pedidos formulados pela recorrente, incluindo o da ampliação da matéria de facto para efeitos de aferição do limiar de minimis (cfr. Conclusão Z) e o de reenvio prejudicial para o TJUE.

E, assim sendo, formulam-se as seguintes conclusões decalcadas dos sumários dos vários arestos já citados:

1 - Decorre da jurisprudência do Tribunal de Justiça que um órgão jurisdicional nacional pode ser conduzido a interpretar e a aplicar a noção de auxílio do art. 92º do Tratado de Roma (actual art. 107º do TFUE) com vista a avaliar da legalidade de uma medida estatal instaurada sem ter em conta o processo de controlo prévio do art. 108º, n.º 3, do TFUE.

2 - A taxa de promoção do vinho (criada essencialmente para financiar as atribuições do Instituto da Vinha e do Vinho, I.P., cobrada aos agentes do sector e representando mais de 62% do orçamento afecto ao financiamento dos serviços de coordenação geral do mesmo) ao não implicar à partida um auxílio concedido pelo Estado ou proveniente de recursos estatais (característica típica associada à qualificação dos auxílios), não estava sujeita a comunicação prévia no decurso do respectivo procedimento legislativo de criação.

3 - Para além de a Comissão ter concluído, logo no início de procedimento de averiguação, que a parte da taxa de promoção do vinho afecta ao financiamento do IVV, I.P., não constituía um auxílio de Estado, à partida, no momento da sua criação, era igualmente plausível ou prognosticável que a pequena parte afecta ao financiamento das medidas de promoção e publicidade respeitasse os limites de minimis, como a Comissão veio reconhecer a final.

4 - Sendo, por isso, de considerar não existir “um grau suficiente de probabilidade” de tal medida envolver auxílios estatais, em termos de exigir a sua notificação prévia no decurso do procedimento legislativo de criação da taxa, nem a consequente suspensão da sua execução.

5 - A anulação da totalidade da taxa, por vício formal de procedimento, quando não está em causa a finalidade que se pretende alcançar (salvaguarda do Direito Comunitário), afigura-se desproporcionada, sobretudo se se tiver em conta que a receita da mesma corresponde a cerca de 62% do financiamento da actividade do IVV, I.P., e que a parte que suscitou dúvidas à Comissão não representa mais do que uma pequena parte.

6 - A anulação total da taxa com o conseqüente comprometimento do financiamento do orçamento do IVV, I.P., pelo menos de 1995 até 2010, teria igualmente como conseqüência a violação dos princípios da confiança e da segurança jurídica.

DECISÃO

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

Custas pela recorrente.

D.n.

Lisboa, 28 de Outubro de 2015. — *Aragão Seia* (relator) — *Casimiro Gonçalves* — *Francisco Rothes*.

Acórdão de 28 de Outubro de 2015.

Processo n.º 535/15-30.

Recorrente: Ministério da Agricultura e do Mar.

Recorrido: A..., Lda.

Relator: Ex.^{mo} Sr. Cons. Dr. Fonseca Carvalho.

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

Relatório

Não se conformando com o despacho do mº juiz do TAF de Beja que indeferiu o requerimento do Ministério da Agricultura e do Mar a pedir que fosse dada sem efeito a citação que lhe foi efectuada nos autos de impugnação judicial contra si deduzida por A..... Lda. visando -a anulação da liquidação da taxa de segurança alimentar mais referente ao ano de 2013 no montante de €3.049.50 que tal acto de citação fosse efectuado ao legal representante da Fazenda Pública veio o MAM dele interpor recurso para o STA formulando as seguintes conclusões:

1 Requerido pelo MAM que fosse dada sem efeito a sua notificação para contestar a acção de impugnação da taxa de segurança alimentar mais acima referida e para o mesmo fim fosse notificado o representante da Fazenda Pública devia a Mº Juiz ter atendido tal pretensão porque lho impunha o artigo 110 n.º 1 do CPPT.

2 Ao indeferir essa pretensão com o argumento de que cabia à Secretaria Geral do Ministério da Agricultura e do Mar assegurar aquela representação em juízo por ser este o organismo que tutela a DGAV e por ao representante da Fazenda Pública só caber essa representação se houvesse lei especial a prevê-la a Mº juiz fez errada interpretação do disposto no artigo 53 do ETAF e 15 n.º 1 alínea a) do CPPT bem como o n.º 1 n.º 3 da LGT.

3 E bem assim o disposto no artigo 110/1 do CPPT e 9º da Portaria n.º 215/2012 de 17/7.

4 E ao condenar a recorrente em custas pelo incidente a douda decisão fez errada interpretação e aplicação do disposto no artigo 527 n.ºs 1 e 2 do CPC

5 Pelo que a decisão é ilegal como tal deve ser revogada com todas as conseqüências

Não houve contra alegações.

O Mº Pº pronuncia-se pela procedência do Recurso.

Colhidos os vistos cumpre decidir.

Fundamentação:

De facto

Dá-se aqui por reproduzido o teor do despacho de folhas 58 a 61.

De direito

A única questão a decidir é a de saber a quem cabe a representação do Fundo Sanitário e Segurança Alimentar entidade integrada na Direcção Geral de Alimentação e Veterinária do Ministério da Agricultura e do Mar quando estão em causa litígios sobre a legalidade da liquidação da taxa de segurança alimentar mais liquidada por esta entidade.

Entendeu o mº juiz “a quo” caber essa representação ao Ministério da Agricultura e do Mar entidade que tutela o Fundo Sanitário e de Segurança Alimentar património autónomo sem personalidade jurídica já que não há lei especial que cometa tal representação ao Representante da Fazenda Pública.

Todavia entendemos não caber razão ao mº juiz.

Dentro do espírito que presidiu à reforma do sistema fiscal português quis o legislador como se depreende do preâmbulo do Decreto-Lei n.º 398/98 de 17 de Dezembro que aprovou a criação da LGT a desburocratização da administração fiscal e aduaneira procurando enquadrar todas as entidades que liquidam e cobram tributos na Administração Tributária.

Por isso no n.º 3 do artigo 1º da LGT estabeleceu as entidades que integram a Administração Tributária para efeitos da regulação das relações jurídico tributárias que são aquelas que por força do n.º 2 do mesmo preceito se estabelecem entre a Administração Tributária agindo como tal e as pessoas singulares ou colectivas e outras entidades legalmente equiparadas a estas.

Neste entendimento sendo à Direcção Geral de Agricultura e Veterinária que compete legalmente liquidar e cobrar as taxas em causa não pode esta entidade atenta a natureza dos tributos exequendos deixar de integrar a Administração Tributária

Pelo que há que buscar agora no CPPT a quem compete representar a Administração Tributária nos processos judiciais tributários.

O artigo 15 do CPPT no n.º 1 comete a representação da Administração Tributária no processo judicial tributário ao representante a Fazenda Pública.

E o n.º 3 do mesmo preceito estipula que quando a representação do credor tributário não for do Representante da Fazenda Pública as competências deste serão exercidas pelo mandatário judicial.

Ora não existe contrariamente ao decidido norma a atribuir competência de representação do Fundo Sanitário ou da Direcção Geral da Alimentação e Veterinária em processo judicial tributário ao Ministério da Agricultura e do Mar nem ao Gabinete Jurídico.

Essa atribuição respeita apenas a acções administrativas às quais se aplica o CPTA, como resulta aliás de modo expresse no artigo 2º alínea e) da Portaria n.º 282/2012

Ao Gabinete Jurídico (GJ) compete o seguinte:

a) Assegurar o apoio técnico -jurídico ao diretor-geral e aos serviços da Direcção-Geral de Alimentação e Veterinária, abreviadamente designada por DGAV, na resolução das questões suscitadas no exercício das respetivas competências;

b) Elaborar projetos legislativos e colaborar nas acções de natureza legislativa relativas às áreas de competência da DGAV, bem como propor as medidas necessárias para a simplificação, harmonização e atualização legislativa;

c) Coordenar a transposição da legislação comunitária, sendo o interlocutor com o Gabinete de Planeamento e Políticas, abreviadamente designado por GPP;

d) Assegurar a tramitação dos processos de contra ordenação relativos à atividade da DGAV na fase da decisão e posteriores;

e) Assegurar, nos termos do Código de Processo nos Tribunais Administrativos, a representação da DGAV nos processos contenciosos em que esteja em causa a atuação ou omissão desta;

f) Assegurar o acompanhamento de todas as acções interpostas contra atos ou omissões da DGAV e que sejam patrocinadas pelo Ministério Público ou pela Secretaria-Geral do Ministério da Agricultura, do Mar do Ambiente do Ordenamento do Território, abreviadamente designada por SG - MAMAOT

Decisão

Face ao exposto acordam os juízes da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em conceder provimento ao recurso, revogar a decisão recorrida e julgar o Representante da Fazenda Pública competente para representar o Fundo Sanitário e de Segurança Alimentar dependente da Direcção Geral da Alimentação e Veterinária determinando que a baixa dos autos ao Tribunal “a quo” para o prosseguimento dos autos tendo em consideração o ora decidido.

Sem custas.

Lisboa, 28 de Outubro de 2015. — *Fonseca Carvalho* (relator) — *Isabel Marques da Silva* — *Pedro Delgado*.

Acórdão de 28 de Outubro de 2015.

Assunto:

Oposição de Julgados. Artigo 280.º, n.º 5, CPPT. Inadmissibilidade do Recurso.

Sumário:

I — O n.º 5 do art. 280.º do CPC permite o recurso de sentença proferida em processo que, ainda que de valor inferior ao da alçada dos tribunais tributários, perfilhe «solução oposta relativamente ao mesmo fundamento de direito e na ausência substancial de regulamentação jurídica, com mais de três sentenças do mesmo ou outro tribunal de igual grau ou com uma decisão de tribunal de hierarquia superior».

- II — *Para que exista oposição, é necessário tanto uma identidade jurídica como factual, entendidas como concretização da mesma “hipótese normativa”, a aferir pela análise das decisões em confronto.*
- III — *As questões expressa e concretamente apreciadas nas decisões em confronto não são idênticas se convocaram, interpretaram e aplicaram previsões jurídicas diversas, «sendo essa diversidade, por si só, explicativa dos resultados dispares a que chegaram».*
- IV — *Para averiguar da existência de oposição, o Supremo Tribunal Administrativo só pode ater-se ao teor das decisões alegadamente contraditórias, sendo-lhe vedada qualquer apreciação da respectiva correcção jurídica, a qual já se situa num patamar posterior àquela existência que, aliás, supõe verificada.*

Processo n.º 546/15-30.

Recorrente: Massa Insolvente de A..., L.^{da}

Recorrido: Fazenda Pública.

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

Recurso jurisdicional da sentença proferida no processo de impugnação judicial com o n.º 18/13.3BEPNF

1. RELATÓRIO

1.1 A “Massa Insolvente de A..... Lda.” (adiante Oponente ou Recorrente), inconformada com a sentença por que o Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Penafiel julgou improcedente a impugnação judicial por ela deduzida contra a liquidação oficiosa de Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) que lhe foi efectuada com referência ao 2.º trimestre do ano de 2006, do montante de € 495,73, interpôs recurso ao abrigo do disposto no n.º 5 do art. 280.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT).

1.2 O recurso foi admitido e a Recorrente apresentou alegações, tendo concluído nos seguintes termos:

«I. Vem a recorrente notificada da sentença que [decidiu] “Nos termos e com os fundamentos expostos, julga-se a presente impugnação improcedente”, com o fundamento, em súmula, de que a impugnante não cessou a actividade para efeitos de IVA, nem tão pouco apresentou a declaração periódica a que estava obrigada, mantendo as obrigações declarativas após a declaração de insolvência. Ora,

II. A insolvente foi declarada insolvente conforme consta assente.

III. Deste modo, em função daquela data, não pode a recorrente conformar-se com a decisão proferida pois que, com o devido respeito, a liquidação pretendida operar reporta-se a um período POSTERIOR à declaração de insolvência, não sendo sequer a Massa Insolvente sujeito passivo de imposto, pelo que carece de fundamento a sentença recorrida. É que;

IV. Deveras, primeiramente, posicionando-se a Massa Insolvente legalmente ao lado/ nível/ equiparação a um PATRIMÓNIO AUTÓNOMO nos termos da alínea a) do art. 6.º do C.P.Civil, pois se trata aqui, fora de quaisquer dúvidas, de um património autónomo que na perspectiva dos seus credores, que é a quem se destina, ainda não tem titular determinado, NEM SE CONFUNDE COM A INSOLVENTE. Pois,

V. E, na óptica traçada pelo art. 1.º do C.I.R.E., facilmente se constata que, a Massa Insolvente aqui recorrente não se confunde com o insolvente em si, já que APÓS A DECLARAÇÃO DA INSOLVÊNCIA, sempre a massa insolvente NÃO TERÁ QUALQUER FIM LUCRATIVO que a obrigue à entrega de declarações fiscais.

VI. Por outro lado, como vem sendo entendimento na da jurisprudência e doutrina, a Massa Insolvente e o Administrador da Insolvência não estão obrigados a proceder à entrega de quaisquer declarações periódicas. Assim;

VII. Sufraga a sentença ora recorrida o entendimento da Administração Fiscal de que o Administrador da Insolvência / Massa Insolvente procedesse à entrega de declaração de IVA, na pendência do Processo de Insolvência, originando a liquidação que se impugna. Aliás,

VIII. De facto, andou mal o Tribunal a quo ao considerar a improcedência da oposição apresentada. É que,

IX. pretende a Administração fiscal que o Administrador da Insolvência / massa insolvente procedesse à entrega de declaração do período posterior ao processo de insolvência. No entanto;

X. o Administrador da Insolvência é claramente parte ilegítima para se encontrar demandado, já que, na qualidade de Administrador da Insolvência, este NÃO É REPRESENTANTE da sociedade insolvente nos termos e para os efeitos consignados no CIVA. Na verdade,

XI. da mesma forma, não pode a Administração Fiscal pretender assacar à actividade e processualismo de um processo de insolvência que corre subordinado ao diploma ESPECIAL CONSUBSTAN-

CIADO NO C.I.R.E. a factualidade processual que decorre da figura da «liquidação de sociedades» imposta pelo CIRC e pelo CPPT. De facto,

XII. a Administração Fiscal insiste obsessivamente a confundir o instituto da “liquidação” de sociedades com o instituto da “insolvência”. Ora,

XIII. os mesmos não são comparáveis / compagináveis, dispensando-se o aqui exponente de discorrer longamente sobre as disparidades / conflitualidade que ostentam as situações em causa. E,

XIV. por outro lado e em primeiro lugar, a declaração de insolvência opera a DISSOLUÇÃO IMEDIATA DA SOCIEDADE – cfr. art. 141.º, alínea e) do CSComerciais –, embora se mantenha a personalidade jurídica e

XV. em segundo lugar, seria muito estranho que a Massa Insolvente apresentasse actividade sujeita a tributação!

XVI. Da mesma forma, as contas da agora Massa Insolvente NÃO PODEM SER FISCALIZADAS PELA ADMINISTRAÇÃO FISCAL designadamente, ao nível da apresentação ou não das declarações tributárias,

XVII. a actividade tributária agora dirigida contra a opositora constitui, ainda, uma violação de princípios fundamentais da relação tributária, designadamente, O PRINCÍPIO DO PROCEDIMENTO TRIBUTÁRIO, PRINCÍPIO DA DECISÃO, PRINCÍPIO DA COLABORAÇÃO e da BOA-FÉ, previstos nos arts. 55.º, 56.º e 59.º, n.ºs 1 a 3 da L.G. Tributária. É que,

XVIII. A Massa Insolvente e ao Administrador da Insolvência não pode ser imputada qualquer obrigação adveniente dos actos próprios do exercício de qualquer actividade de GERÊNCIA da sociedade.

XIX. Dito de outra forma, o escopo do Administrador de Insolvência é, exclusivamente, a atribuição de valor aos credores, por via da liquidação do património da massa falida, não podendo assumir os deveres funcionais do T.O.C.;

XX. Sendo que, após a declaração de insolvência, os únicos responsáveis pelo cumprimento das declarações de imposto são quem tem competência legal para tal, designadamente, em regra, os T.O.C. que deixam de existir, na prática, na massa insolvente, não sendo substituídos na sua função por qualquer outra profissional.

XXI. Por seu lado, a empresa, declarada insolvente, não deixa de ser representada neste processo, para efeitos tributários, pelo seu legal representante E NÃO o AI e a respectiva Massa Insolvente;

XXII. É este o princípio que releva claramente do disposto no art. 82.º, n.º 1 do CIRE.

XXIII. O Administrador da Insolvência cumpriu as suas obrigações legais e requereu atempadamente a citação pessoal dos dirigentes dos serviços centrais da administração fiscal: assim como a do Ex.mo Chefe do Serviço de Finanças da área de actividade comercial da insolvente, o que permitiu ao credor Fazenda Nacional a remessa de certidões de dívida para reclamação, através do representante do Ministério Público; e,

XXIV. Com a declaração de insolvência, opera-se a “morte” da sociedade pois que a mesma não pode ser prefigurada nos mesmos moldes que a dissolução de sociedade, como pretende a Administração Tributária. Assim sendo,

XXV. Tenta a Administração Fiscal obter dividendos de tributação e, no rateio/distribuição do produto da liquidação, ainda obter pagamentos preferenciais constituiria um duplo ónus que recairia sobre os restantes credores em benefício apenas de uma entidade;

XXVI. Significando: revelar-se-ia manifestamente desproporcional que o processo de insolvência fosse colocado em pé de igualdade com uma mera execução fiscal, servindo apenas para a Fazenda Nacional actuar na mera posição de reclamante dos seus créditos, mais a mais privilegiados, sem atender à particular condição dos demais credores e da falência.

XXVII. TAL DITO e neste sentido, a sentença agora recorrida encontra-se em oposição com diversos Acórdãos e centenas de sentenças, nomeadamente:

- Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 09.02.2011, proferido no âmbito do Processo n.º 0617/10, em foi Relator Dulce Neto, publicado em

http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbb22e1bb1e680256f8e003ea931/478991baa56b1ff78025783a003f0ebb?OpenDocument&ExpandSection=1#_Section1;

- Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 14.04.2010, proferido no âmbito do Processo n.º 051/10, em foi Relator Isabel Marques da Silva, publicado em

http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbb22e1bb1e680256f8e003ea931/6ef8be60395ae0988025770b0056dc05?OpenDocument&ExpandSection=1#_Section1;

- Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 27.02.2008, proferido no âmbito do Processo n.º 01057/07, em foi Relator Miranda de Pacheco, publicado em

http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbb22e1bb1e680256f8e003ea931/3a614987ae26fa9d80257401005952fa?OpenDocument&ExpandSection=1#_Section1;

- Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça de 15.03.2007, proferido no âmbito do Processo n.º 07B436, em foi Relator Oliveira Rocha, publicado em

<http://www.dgsi.pt/jstj.nsf/954f0ce6ad9dd8b980256b5f003fa814/ec2f2f223ce69bde802572aa004c0a85?OpenDocument>;

- Acórdão do Tribunal da Relação de Lisboa, proferido no âmbito do Processo n.º 674/08.4IDLSD-A.LI-3. em foi Relator Maria José Costa Pinto, publicado em

<http://www.dgsi.pt/jtrl.nsf/33182fc732316039802565fa00497eec/9bf4b90a4fcacdfb8025793500523f26?OpenDocument>;

- Acórdão do Tribunal da Relação do Porto de 26.01.2011, proferido no âmbito do Processo n.º 559/07.ITALSD.P1, em foi Relator Cravo Roxo, publicado em

<http://www.dgsi.pt/jtrp.nsf/56a6e7121657f91e80257cda00381fdf/baaa4291c0c511c38025783b003b3c9b?OpenDocument>;

- Acórdão do Tribunal da Relação de Lisboa de 30.06.2011 proferido no âmbito do Processo n.º 178/10.5IDLSD-A.LI, em foi Relator Maria José Costa Pinto, publicado em

<http://www.dgsi.pt/jtrl.nsf/33182fc732316039802565fa00497eec/9bf4b90a4fcacdfb8025793500523f26?OpenDocument> [(¹)];

- Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 3/11/1999, proferido no âmbito do Processo n.º 24.046, publicado em <http://www.dgsi.pt>;

- Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 15/06/2000, proferido no âmbito do Processo n.º 25.000, publicado em <http://www.dgsi.pt>;

- Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 21/01/2003, proferido no âmbito do Processo n.º 01895/02, publicado em <http://www.dgsi.pt>;

- Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 26/02/2003, proferido no âmbito do Processo n.º 01891/02, publicado em <http://www.dgsi.pt>;

- Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 12/01/2005, proferido no âmbito do Processo n.º 1569/03, publicado em <http://www.dgsi.pt>;

- Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 6/10/2005, proferido no âmbito do Processo n.º 715/05, publicado em <http://www.dgsi.pt>;

- Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 16/11/2005, proferido no âmbito do Processo n.º 524/05, publicado em <http://www.dgsi.pt>;

- Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 27/02/2008, proferido no âmbito do Processo n.º 1057/07, publicado em <http://www.dgsi.pt>;

- Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 12/03/2008 proferido no âmbito do Processo n.º 1053/07, em foi Relator Brandão de Pinho, publicado em

http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/27c598294b7baab480257418004c1cd6?OpenDocument&ExpandSection=1#_Section1.

XXVIII. Tal entendimento veio a ser clarificado para o ordenamento jurídico através da redacção dada ao art. 65.º do C.I.R.E., introduzida pela Lei n.º 16/2012, de 20 de Abril. Na realidade,

XXIX. O art. 65.º n.º 2 do CIRE de forma taxativa veio dispor que “As obrigações declarativas a que se refere o número anterior subsistem na esfera do insolvente e dos seus legais representantes os quais se mantêm obrigados ao cumprimento das obrigações fiscais, respondendo pelo seu incumprimento”.

XXX. Por outro lado, a declaração de insolvência corresponde à morte da sociedade, pelo que é, no mínimo ILEGAL a pretendida liquidação de IVA referente a período posterior à declaração de insolvência, resumindo-se a competência do Administrador da Insolvência à representação patrimonial da insolvente.

XXXI. Aliás, este entendimento tem encontrado sufrágio e ratificação nas diversas instâncias, no sentido de ver reconhecida a especificidade da prática enquanto Administrador da Insolvência e a correlação com as suas obrigações fiscais.

XXXII. Ou seja, resumindo o entendimento maioritário da jurisprudência, temos;

POR UM LADO;

a. De que a declaração de falência determina a extinção / morte das sociedade, cessando consequentemente, as respectivas obrigações declarativas e

POR OUTRO LADO;

b. Que, a manterem-se quaisquer obrigações declarativas, as mesmas são da responsabilidade dos legais representantes da insolvente e nunca do Administrador da Insolvência

XXXIII. Neste contexto, com o devido respeito, no entendimento da recorrente, mal andou a sentença recorrida na interpretação que fez da lei, in casu, o CIRE, tal significando que uma sociedade declarada insolvente entra numa fase de Liquidação judicial e não administrativa ou fiscal razão pela qual não pode a Administração Fiscal exigir o que o CIRE não exige, ou levantar obstáculos ao adequado desempenho das funções do Administrador da Insolvência;

XXXIV. Nomeadamente impondo-lhe que entregue declarações às quais não se encontra obrigado!

POR TUDO ISTO;

XXXV. Em caso de declaração de insolvência, as normas fiscais cedem perante a prevalência das normas que regulam o processo de insolvência!

XXXVI. Não existe nesta linha de entendimento qualquer divergência ou incompatibilidade entre as normas do CIRE e as normas da Lei Geral Tributária/LGT e do Código de Procedimento e de Processo Tributário/CPPT, já que o carácter indisponível destas normas, encontrando o seu fundamento no princípio da legalidade da administração tributária nas suas relações com os devedores, terá de se reduzir à concepção de que, atenta a especificidade do processo de insolvência e a tendencial igualdade dos credores do insolvente, NÃO devem ser invocadas de modo a postergar a auto-regulação dos credores. Isto é,

XXXVII. os citados normativos têm o seu campo de aplicação na relação tributária, em sentido estrito, não encontrando apoio no contexto do processo especial como é o processo de insolvência, onde o Estado deve intervir também com o fito de contribuir para uma solução, se essa for a vontade dos credores, numa perspectiva ampla de auto-regulação e de desjudicialização.

XXXVIII. A Massa Insolvente / Administrador da Insolvência cumpriu as suas obrigações legais e requereu atempadamente a citação pessoal dos dirigentes dos serviços centrais da administração fiscal, assim como a do Ex.mo Chefe do Serviço de Finanças da área de actividade comercial da insolvente, o que permitiu ao credor Fazenda Nacional a remessa de certidões de dívida para reclamação, através do representante do Ministério Público.

XXXIX. Pelo que, por tudo quanto resulta supra exposto, deverá ser julgado procedente o presente recurso, revogando-se a decisão recorrida. Assim se realizando JUSTIÇA!».

1.3 A Fazenda Pública não contra alegou.

1.4 Recebidos os autos neste Supremo Tribunal Administrativo e mediante promoção do Ministério Público, foi a Recorrente notificada para indicar qual, de entre os vários acórdãos invocados, erigia como fundamento, tendo a sua escolha recaído sobre o acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 9 de Fevereiro de 2011, proferido no processo n.º 617/10.

1.5 Dada vista ao Ministério Público, o Procurador-Geral Adjunto emitiu parecer no sentido de que não deve admitir-se o recurso por oposição de julgados, por falta de verificação dos respectivos pressupostos. Isto, depois de enunciar os termos em que se coloca a questão e os requisitos do recurso por oposição de julgados, com a seguinte fundamentação:

«[...]»

De facto, nos termos do disposto no artigo 280.º/5 do CPPT, para ser admissível o recurso por oposição de julgados a decisão recorrida deve estar em oposição com mais de três sentenças do mesmo tribunal ou de outro com igual grau ou com uma decisão de tribunal de hierarquia superior.

A recorrente apresenta como fundamento o acórdão do STA, de 9 de Fevereiro de 2011, proferido no recurso n.º 0617/10 (fls. 157).

Parece certo que inexistente identidade de situações de facto / questões de direito entre a decisão recorrida e o acórdão fundamento.

Na verdade, no acórdão fundamento estava em causa uma oposição judicial em que se procedia à cobrança coerciva de coimas (e encargos) de 2008.

Uma vez que a recorrente / oponente fora, entretanto, declarada insolvente foi dado provimento ao recurso, revogada a sentença recorrida e extinta a execução fiscal, no entendimento de que a declaração de insolvência e inerente dissolução da oponente equivale, para efeitos de contra -ordenação, à morte do infractor, nos termos e para os feitos do estatuído nos artigos 61.º e 62.º do RGIT e 176.º/2.

Na decisão recorrida está em causa uma liquidação oficiosa de IVA de 2008 (2.º trimestre), ao abrigo do disposto no artigo 88.º do CIVA, por falta de entrega da respectiva declaração, tendo sido decidido que tal liquidação não sofre de nenhum dos vícios que lhe foram imputados, uma vez que a recorrente, declarada insolvente por decisão de 10 de Abril de 2102, mantém a personalidade jurídica, continuando abrangida à entrega da declaração periódica, para efeitos de IVA, relativa ao 2.º Trimestre de 2012, sendo certo que não demonstrou a inexistência de actividade económica (artigos 141.º/1 e) 16.º CSC e 234.º/3/4 e 65.º/2 do CIRE).

Resulta, assim, claro que inexistente identidade se situações de facto e de questões de direito entre o acórdão fundamento e a decisão recorrida.

Consequentemente não se verifica oposição entre as ambas as decisões em confronto».

1.6 Notificada do citado parecer, a Recorrente veio sustentar a identidade das situações fácticas e das questões jurídicas.

1.7 Colheram-se os vistos dos Conselheiros adjuntos.

1.8 A questão que cumpre apreciar e decidir, como procuraremos demonstrar, é exclusivamente a de saber se estão verificados os pressupostos para a admissão do recurso ao abrigo do disposto no n.º 5 do art. 280.º do CPPT.

2. FUNDAMENTOS

2.1 DE FACTO

O Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Penafiel deu como provados os seguintes factos:

«A) A impugnante iniciou a sua actividade em 6/10/2008, enquadrada no regime normal trimestral de IVA (fls. 28 do PA).

B) A impugnante foi declarada insolvente por sentença de 10/04/2012 (fls. 30 dos autos e 28 do PA).

C) A impugnante foi declarada insolvente com carácter pleno (fls. 30 dos autos e 28 do PA).

D) A sentença de declaração de insolvência de 10/04/2012, foi publicada no Diário da República 2.ª Série, n.º 89, de 8 de Maio de 2012 (fls. 30 dos autos e 28 do PA).

E) O teor da sentença publicada consta do documento de fls. 30, cujo teor aqui se dá por reproduzido.

F) Em 28/05/2012 face ao encerramento do estabelecimento foi determinado o encerramento da actividade da insolvente (fls. 21 a 28 do PA).

G) Em 06/06/2012 o administrador da insolvência apresentou a declaração de cessação de actividade da impugnante para efeitos de IVA e IRC, com efeitos a 28/05/2012 (fls. 22 verso a 28 do PA).

H) A Autoridade Tributária e Aduaneira cessaram a impugnante em IVA e IRC, com efeito a 28/05/2012 (fls. 22 verso a 28 do PA).

I) A impugnante não apresentou a declaração periódica de IVA relativa ao 2.º Trimestre de 2012 (fls. 28 do PA a 32 dos autos).

J) A Autoridade Tributária e Aduaneira procedeu à liquidação oficiosa de IVA da impugnante relativa ao 2.º Trimestre de 2012, que consta de fls. 32 dos autos, cujo teor aqui se dá por reproduzido.

K) A liquidação impugnada apurou um IVA em falta de € 495,73, cuja data limite de pagamento voluntário terminou em 09/04/2013 (fls. 32).

L) A liquidação referida em K) e L) é a liquidação impugnada».

2.2 DE FACTO E DE DIREITO

2.2.1 A QUESTÃO A APRECIAR E DECIDIR

Os presentes autos têm o valor de € 495,73, o que inviabiliza a possibilidade de recurso nos termos do disposto no art. 4.º do art. 280.º do CPPT, que, na redacção aplicável, que é a anterior à da Lei n.º 82-B/2014, de 31 de Dezembro ⁽²⁾, dispunha: «*Não cabe recurso das decisões dos tribunais tributários de 1.ª instância proferidas em processo de impugnação judicial ou de execução fiscal quando o valor da causa não ultrapassar um quarto das alçadas fixadas para os tribunais judiciais de 1.ª instância*». Por isso, a Recorrente lançou mão da faculdade prevista no n.º 5 do art. 280.º do CPPT, que estabelece: «*A existência de alçadas não prejudica o direito ao recurso para o Supremo Tribunal Administrativo de decisões que perfilhem solução oposta relativamente ao mesmo fundamento de direito e na ausência substancial de regulamentação jurídica, com mais de três sentenças do mesmo ou outro tribunal de igual grau ou com uma decisão de tribunal de hierarquia superior*».

Este n.º 5 do art. 280.º do CPPT, «*veio dar concretização ao art. 105.º da LGT em que se estabelece que «a lei fixará as alçadas dos tribunais tributários, sem prejuízo da possibilidade de recurso para o STA, em caso de este visar a uniformização das decisões sobre idêntica questão de direito» e à alínea c) do n.º 1 do art. 51.º da Lei n.º 87-B/98, de 31 de Dezembro, em que o Governo se baseou para aprovar o CPPT, que estabelece que «a fixação de alçadas não prejudicará a possibilidade de recurso para o STA, em caso de aquele visar a uniformização das decisões sobre idêntica questão de direito»*» ⁽³⁾.

Assim, como adiantámos em 1.8, a questão a apreciar e decidir é, antes do mais, a de saber se estão verificados os pressupostos para a admissão do recurso ao abrigo do disposto no n.º 5 do art. 280.º do CPPT.

2.2.2 DA EXISTÊNCIA DE OPOSIÇÃO DE JULGADOS COMO PRESSUPOSTO DA ADMISSIBILIDADE DO RECURSO

Face ao que dispõe o n.º 5 do art. 280.º do CPPT, acima citado, há que aferir, antes de se entrar no conhecimento do mérito do recurso, se efectivamente existe a oposição de julgados indicada pela Recorrente, para o que cumpre ter presente o acórdão invocado como fundamento, proferido por este Supremo Tribunal Administrativo em 9 de Fevereiro de 2011, no processo n.º 617/10 ⁽⁴⁾.

«*O recurso de decisões dos tribunais tributários com fundamento em oposição de julgados segue a tramitação dos recursos jurisdicionais previstos no presente art. 280.º, designadamente a que resulta dos arts. 281.º a 283.º, e não a prevista no art. 284.º, como se deduz da referência que neste último se faz a acórdãos, e não também a sentenças ou, genericamente, a julgados. Assim, designadamente, não haverá, nestes recursos do art. 280.º, uma decisão autónoma sobre a questão preliminar da existência da oposição, que deve ser apreciada como mais um pressuposto do recurso, que acresce aos restantes pressupostos processuais (como, por exemplo, a legitimidade e a tempestividade que também devem ser apreciadas, expressa ou tacitamente, antes de se passar à apreciação do mérito do recurso)*» ⁽⁵⁾.

Como ficou dito no acórdão desta Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, proferido em 22 de Abril de 2015, em julgamento ampliado do processo n.º 1957/13 ⁽⁶⁾, «*[o] presente recurso foi interposto ao abrigo do regime previsto no n.º 5 do artigo 280.º do CPPT, previsto para os casos em que a decisão recorrida perfilha solução oposta à adoptada em mais de três sentenças de tribunal de igual grau ou à adoptada em decisão de tribunal de hierarquia superior. Trata-se de um recurso ordinário para causas cujo valor não ultrapasse a alçada fixada para os tribunais tributários de 1.ª instância, o que*

impediria, em princípio, o recurso (cfr. n.º 4 do art. 280.º na redacção vigente à data da apresentação deste processo, isto é, na redacção anterior à alteração introduzida pela Lei n.º 82-B/2014, de 31.12).

Embora o valor da presente causa não ultrapasse um quarto das alçadas fixadas para os tribunais judiciais de 1.ª instância, o recurso será admissível desde que se verifiquem os seguintes requisitos: as decisões em confronto perfilhem «solução oposta» estando em causa o «mesmo fundamento de direito» e ocorra «ausência substancial de regulamentação jurídica». O que pressupõe, naturalmente, uma identidade dos factos subjacentes (que terão de ser essencialmente os mesmos do ponto de vista do seu significado jurídico) e uma identidade do regime jurídico aplicado (ainda que em invólucros legislativos diferentes), pois que sem essa identidade não será possível vislumbrar a emissão de proposições jurídicas opostas sobre a mesma questão fundamental de direito, nem se poderá atingir o fim visado com este tipo de recurso, que é o de assegurar o valor da igualdade na aplicação do direito.

Tal recurso segue a tramitação dos recursos previstos no artigo 280.º do CPPT, com a disciplina constante dos artigos 281.º e 282.º desse diploma legal, e não a tramitação prevista no artigo 284.º do CPPT, pelo que nele não há, após o despacho de admissão do recurso, uma fase processual de alegações tendentes a demonstrar a existência da oposição de julgados seguida de despacho judicial de apreciação sobre a existência dessa oposição.

Ao recorrente basta, pois, afirmar, no requerimento de interposição do recurso e com vista a vê-lo admitido, que interpõe o recurso ao abrigo da norma contida no n.º 5 do artigo 280.º, evocando a existência de arestos que suportam a oposição de julgados que o preceito desenha e define, de forma a viabilizar a pronúncia judicial sobre a admissibilidade legal do recurso, sendo que, no caso de não proceder imediatamente à junção de cópia desses arestos, deve o Juiz convidá-lo a fazê-lo antes da pronúncia judicial sobre a admissibilidade do recurso.

Pelo que, uma vez proferido despacho de admissão do recurso nos termos indicados e requeridos, o recorrente não está obrigada a retomar essa matéria da admissibilidade do recurso nas alegações e conclusões do recurso que posteriormente tem de apresentar nos termos previstos no n.º 3 do artigo 282.º do CPPT. [...]

Todavia, dado que a decisão de admissão do recurso não vincula o tribunal superior, importa aferir se efectivamente existe a invocada oposição de julgados».

Vejamos, pois, se existe a invocada oposição de julgados.

O Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Penafiel, apreciando a impugnação judicial deduzida pela ora Recorrente contra a liquidação oficiosa de IVA que lhe foi efectuada, considerou que não se verifica a invocada ilegalidade deste acto tributário, quer porque a sociedade mantinha a obrigação de declaração relativamente ao 2.º trimestre do ano de 2012, tanto mais que só nesse período – mais concretamente, em 20 de Abril de 2012 – foi declarada insolvente, quer porque nem sequer ficou demonstrado que não tivesse actividade nesse período, sendo inclusive que a cessação da actividade apenas foi por ela reportada a Maio de 2012. Por isso, julgou a impugnação judicial improcedente.

Note-se que o Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Penafiel não se eximiu à ponderação da jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo que a Impugnante indicava a favor da sua tese, e na qual incluía já o acórdão que ora invoca como fundamento, salientando que essa jurisprudência «considera que a declaração de insolvência extingue a sociedade comercial apenas para efeitos de processo de contra-ordenação e de aplicação e execução da coima», enquanto que, nos termos da jurisprudência que citou, «[p]ara os restantes efeitos, maxime para efeitos fiscais, a declaração de insolvência não extingue a sociedade comercial, que mantém as suas obrigações tributárias, declarativas e contributivas nos termos dos respectivos códigos e do CIRE».

No acórdão fundamento, estava em causa a execução fiscal de uma dívida proveniente da responsabilidade contra-ordenacional de uma sociedade entretanto declarada insolvente, tendo-se concluído, nos termos do respectivo sumário doutrinal que «A declaração de insolvência constitui um dos fundamentos da dissolução das sociedades e essa dissolução equivale à morte do infractor, de harmonia com o disposto nos artigos 61.º e 62.º do RGIT e artigo 176.º, n.º 2, alínea a) do CPPT, daí decorrendo a extinção da obrigação do pagamento de coimas e da execução fiscal instaurada tendente à sua cobrança coerciva».

Do confronto entre a sentença recorrida e o acórdão invocado como fundamento resulta manifesto que não existe contradição de julgados, pela simples razão de que na sentença recorrida a questão da extinção da responsabilidade contra-ordenacional não foi tratada, nem tinha de o ser, uma vez que não foi (nem poderia ter sido através desse meio processual) suscitada pela Impugnante na petição inicial e não foi conhecida.

É certo que em ambas as decisões judiciais é abordada a temática da extinção da sociedade comercial pela insolvência e seus efeitos, mas em âmbitos distintos: no âmbito da responsabilidade pelas obrigações tributárias, na sentença recorrida, e no âmbito da responsabilidade contra-ordenacional, no acórdão fundamento.

Como tem vindo a afirmar unanimemente a jurisprudência, para que se considere existir oposição de julgados é necessária a oposição entre soluções expressas (7). Ora, na sentença recorrida a questão

da responsabilidade contra-ordenacional e sua extinção em virtude da insolvência da sociedade arguida não foi equacionada nem resolvida. O que significa que não há oposição de julgados entre a sentença recorrida e o referido acórdão do Supremo Tribunal Administrativo.

Como tem vindo a afirmar a jurisprudência deste Supremo Tribunal Administrativo, as questões expressa e concretamente apreciadas nas decisões em confronto não são idênticas, antes tendo convocado, interpretado e aplicado realidades e previsões jurídicas diversas e «*sendo essa diversidade, por si só, explicativa dos resultados díspares a que chegaram*»⁽⁸⁾.

Tudo visto, não se verificam os requisitos do recurso ao abrigo do n.º 5 do art. 280.º do CPPT.

Note-se, finalmente, que o Supremo Tribunal Administrativo, nesta sede de apreciação da existência de oposição de julgados, ou seja, ainda em patamar prévio à apreciação do mérito da decisão recorrida, não pode efectuar nenhum juízo próprio sobre este, ao contrário do que pretende a Recorrente. Em tal patamar ou estágio, o Supremo Tribunal Administrativo não emite qualquer juízo sobre o acerto do julgado; antes, tem de tomar este como único ponto de partida para verificar se existe ou não oposição, atendo-se exclusivamente ao teor das decisões alegadamente contraditórias⁽⁹⁾.

2.2.3 CONCLUSÕES

Preparando a decisão, formulamos as seguintes conclusões:

I - O n.º 5 do art. 280.º do CPC permite o recurso de sentença proferida em processo que, ainda que de valor inferior ao da alçada dos tribunais tributários, perfilhe «*solução oposta relativamente ao mesmo fundamento de direito e na ausência substancial de regulamentação jurídica, com mais de três sentenças do mesmo ou outro tribunal de igual grau ou com uma decisão de tribunal de hierarquia superior*».

II - Para que exista oposição, é necessário tanto uma identidade jurídica como factual, entendidas como concretização da mesma “*hipótese normativa*”, a aferir pela análise das decisões em confronto.

III - As questões expressa e concretamente apreciadas nas decisões em confronto não são idênticas se convocaram, interpretaram e aplicaram previsões jurídicas diversas, «*sendo essa diversidade, por si só, explicativa dos resultados díspares a que chegaram*».

IV - Para averiguar da existência de oposição, o Supremo Tribunal Administrativo só pode ater-se ao teor das decisões alegadamente contraditórias, sendo-lhe vedada qualquer apreciação da respectiva correcção jurídica, a qual já se situa num patamar posterior àquela existência que, aliás, supõe verificada.

3. DECISÃO

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

Custas pela Recorrente.

Lisboa, 28 de Outubro de 2015. — *Francisco Rothes* (relator) — *Aragão Seia* — *Casimiro Gonçalves*.

(¹) Deverá ter ocorrido lapso na identificação do acórdão, uma vez que o endereço indicado não lhe corresponde e não o encontramos nas buscas efectuadas quer por número do processo, quer por data, quer por relator.

(²) A Lei n.º 82-B/2014, de 31 de Dezembro (Lei do Orçamento do Estado para 2015) veio dar nova redacção ao art. 105.º da Lei Geral Tributária: onde antes se dizia «*A lei fixará as alçadas dos tribunais tributários, sem prejuízo da possibilidade de recurso para o Supremo Tribunal Administrativo, em caso de este visar a uniformização das decisões sobre idêntica questão de direito*», passou a dizer-se «*A alçada dos tribunais tributários corresponde àquela que se encontra estabelecida para os tribunais judiciais de 1.ª instância*».

A mesma Lei, em conformidade, deu também nova redacção ao n.º 4 do art. 280.º, estabelecendo que «*Não cabe recurso das decisões dos tribunais tributários de 1.ª instância proferidas em processo de impugnação judicial ou de execução fiscal quando o valor da causa não ultrapassar o valor da alçada fixada para os tribunais tributários de 1.ª instância*» onde antes estabelecia «*Não cabe recurso das decisões dos tribunais tributários de 1.ª instância proferidas em processo de impugnação judicial ou de execução fiscal quando o valor da causa não ultrapassar um quarto das alçadas fixadas para os tribunais judiciais de 1.ª instância*».

No entanto, o art. 225.º, ainda da mesma Lei do Orçamento do Estado para 2015, consagrou uma disposição transitória no âmbito do procedimento e processo tributário, referindo que as alterações introduzidas pela presente lei às normas do CPPT e da LGT sobre alçadas apenas produzem efeitos relativamente aos processos que se iniciem após a sua entrada em vigor. Aliás, é o que resultava já do art. 6.º, n.º 6, do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais, que estatui: «*A admissibilidade dos recursos por efeito das alçadas é regulada pela lei em vigor ao tempo em que seja instaurada a acção*».

(³) JORGE LOPES DE SOUSA, *Código de Procedimento e de Processo Tributário anotado e comentado*, Áreas Editora, 6.ª edição, IV volume, anotação 10 ao art. 280.º, pág. 419.

(⁴) Publicado no *Apêndice ao Diário da República* de 11 de Agosto de 2011

(<http://www.dre.pt/pdfgratificac/2011/32210.pdf>), págs. 216 e 217, também disponível em

<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbb22e1bb1e680256f8e003ea931/478991baa56b1ff78025783a003f0ebb>.

(⁵) JORGE LOPES DE SOUSA, *ob. e vol. cit.*, anotação 11 ao art. 280.º, pág. 421.

(⁶) Ainda não publicado no jornal oficial, mas disponível em

<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbb22e1bb1e680256f8e003ea931/dfa169e6a225b78580257e3b004ecdb6>.

(⁷) No que respeita à oposição de julgados, como salienta JORGE LOPES DE SOUSA, *ob. cit.*, IV volume, anotação 11 c) ao art. 280.º, pág. 422, «[o]s requisitos do recurso de decisões de 1.ª instância com fundamento em oposição de julgados são definidos usando as expressões «mesmo fundamento de direito», «solução oposta» e «ausência substancial de regulamentação

jurídica», que são os mesmos que eram utilizados no ETAF de 1984 para os recursos com fundamento em oposição de julgados [arts. 22.º, alíneas a), a') e a''), 24.º, alíneas b) e b'), e 30.º, alíneas b) e b'), desse diploma], pelo que se deve concluir que se pretendeu adoptar os requisitos globais dos recursos com fundamento em oposição de julgados».

Assim, logra aqui aplicação toda a numerosa jurisprudência que tem vindo a afirmar relativamente ao recurso previsto no art. 284.º do CPPT, que apenas é relevante para fundamentar o recurso a oposição entre soluções expressas. A propósito e com numerosa citação de jurisprudência, vide JORGE LOPES DE SOUSA, *ob. cit.*, IV volume, anotação 14 c) ao art. 284.º, pág. 478.

(⁸) Vide, entre outros, os seguintes acórdãos da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:
- de 14 de Abril de 2010, proferido no processo n.º 360/09, publicado no *Apêndice ao Diário da República* de 30 de Março de 2011 (<http://www.dre.pt/pdfgratificac/2010/32220.pdf>), págs. 619 a 625, também disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/fe95850761ca79b68025771100400a31>;
- de 6 de Maio de 2015, proferido no processo n.º 1581/13, ainda não publicado no jornal oficial, disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/be1856a4cf20980180257e450050c8cc>;
- de 6 de Maio de 2015, proferido no processo n.º 286/15, ainda não publicado no jornal oficial, disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/77e00e8850ea364f80257e42004c9b4a>.

(⁹) Neste sentido, o acórdão do Pleno da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo de 7 de Julho de 2010, proferido no processo n.º 912/09, publicado no *Apêndice ao Diário da República* de 25 de Março de 2011 (<http://www.dre.pt/pdfgratificac/2010/32430.pdf>), págs. 185 a 186, também disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/c6ac71cb67c074aa802577a0003f0dbb>.

Acórdão de 28 de Outubro de 2015.

Processo n.º 559/14-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: A..., S. A.

Relator: Ex.^{mo} Sr. Cons. Dr. Fonseca Carvalho.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

I. Relatório

1. A....., S. A., identificada nos autos, deduziu no TAF de Aveiro, impugnação judicial contra a nota n.º 2008 713159, relativa à liquidação n.º 2008 8310033808, de 16/6/2008 ou compensação n.º 2008 742695, referente ao IRC de 2004, no montante de € 17.542,24.

Por sentença de fls. 429 e segs. foi decidido julgar a impugnação procedente, anulando-se as liquidações, porquanto «(...) ao designar como “correções meramente aritméticas” as correções que na realidade resultam da aplicação de métodos indirectos de avaliação, a AT acabou por postergar garantias procedimentais atribuídas por lei aos contribuintes, cuja violação determina a anulação do acto impugnado, com o fundamento sob análise».

2. Não se conformando, a Fazenda Pública veio interpor recurso para este Supremo Tribunal, apresentando as seguintes conclusões das suas alegações:

1) A douta sentença sob recurso considera que o ato impugnado é ilegal porque a inspeção tributária operou com correções técnicas quando devia operar com métodos indirectos, com fundamento em que, a determinação da matéria coletável no montante de € 57.131,00, não assenta em elementos objetivos disponíveis na contabilidade do sujeito passivo, mas numa serie de indícios e testemunhos externos.

2) O Tribunal a quo ao proferir a decisão sindicada contrariou a decisão de 27/02/2014 que foi proferida no processo n.º 1526/08.3BEVIS relativa à mesma impugnante “A....., SA” e relativa ao mesmo pedido (pede-se a anulação da liquidação por vício de violação da lei, por erro na decisão de aplicação de avaliação direta) e relativa à mesma causa de pedir, (uma vez que as liquidações procedem da mesma correção, valor das vendas que foram consideradas omitidas, com base no anexo 10 do Relatório de Inspeção)

3) Com efeito, no processo n.º 1526/08.3bevis foi entendido que a AT agiu corretamente ao proceder a avaliação direta, e no presente processo foi entendido que a AT devia ter procedido a avaliação indireta.

4) Sustentando-se a douta sentença de 27/02/2004 no facto de que as correções efetuadas resultaram da verificação direta de uma situação refletida na documentação da impugnante, e de que a AT se terá servido para aceder ao verdadeiro valor das vendas não declaradas. Não faz qualquer sentido que o tribunal a quo perante as mesmas partes, e o mesmo objeto, vá contradizer, decidindo diversamente.

5) E é suscetível de provocar contradição de julgados, na eventualidade de proceder a sentença alvo de recurso tal como está proferida, à luz do n.º 2 do artº 580º do CPC e tendo em perspetiva os respetivos efeitos em sede de processo criminal fiscal, pendente nos termos do artº 47º do RGIT.

6) O conceito de avaliação direta e avaliação indireta está definido no artº 83º n.º 1 e n.º 2 da LGT. E segundo a lei a avaliação direta visa a determinação do valor real dos rendimentos ou bens sujeitos

a tributação, e a avaliação indireta visa a determinação do valor dos rendimentos ou bens tributáveis a partir de indícios, presunções ou outros elementos de que a administração tributária disponha.

7) A aplicação de métodos indiretos não deve ter lugar quando a Administração tem conhecimento de factos fiscalmente relevantes, não pela devida comunicação do sujeito passivo, mas sim pela comunicação de um terceiro que a tal estava legalmente obrigado: A Administração sabe por informação de uma empresa que um qualquer indivíduo recebeu rendimentos que não declarou. Não havendo motivos para pensar que ele tem outros rendimentos (se existem indícios fundados de que tem, a situação é outra), não há em rigor aplicação de métodos indiciários. O que há é liquidação de ofício, feita pela Administração com base em elementos com comprovação direta da sua dívida fiscal.

8) Esta é precisamente a situação do presente processo, pois conforme se diz no ponto n.º 50 alínea h) e i) do probatório o imposto foi apurado através dos documentos obtidos na auditoria informática, concretamente através de um ficheiro “ESTRUT. DE CUSTOS.05.XLS” que contém o acumulado dos valores não faturados no ano de 2004, que constitui o anexo 10 do relatório, isto é, a Administração tributária sabe que um contribuinte recebeu rendimentos que não declarou.

9) Perante estes factos a AT tem poderes para efetuar correções na declaração do contribuinte, mas não tem poderes para utilizar os métodos indiciários e reconstituir factos incertos (na medida em que não estamos perante factos incertos), não sendo possível aplicar os métodos de avaliação indiciária.

10) A douta sentença sob recurso, reputa de relevante para aferir se o critério seguido deve ser qualificado de avaliação direta ou indireta, o facto de os documentos que a inspeção tributária se socorreu, estarem disponíveis na contabilidade do sujeito passivo, ou fora dela, mas em nosso entender o facto de estarem em causa elementos que não constam da contabilidade do S.P., não é bastante para afastar a avaliação direta.

11) Pois a distinção entre avaliação direta ou indireta reside na qualificação dos factos obtidos (certos ou incertos) e não na origem desses factos.

12) E se estamos a falar precisamente de omissão de proveitos aos registos contabilísticos, não se entende como é que tais quantias poderiam estar relevadas na contabilidade.

13) É erro de direito clamoroso afirmar-se, como se afirma na sentença que “não tinha a administração tributária de recorrer a correções técnicas”, pois, se a administração tributária verificou diretamente o verdadeiro valor das vendas não declaradas, não ficou impedida de apurar a matéria tributável de forma direta, e não tinha necessidade de recorrer a métodos indiretos.

14) Por outro lado, a avaliação indireta tem uma natureza excecional, pois conforme se diz no artº 81º n.º 1 da LGT, a AT só pode proceder a avaliação indireta nos casos e condições expressamente previstos na lei, e se a AT tinha a possibilidade de determinar a matéria tributável por via direta, excluída estava a possibilidade de recurso aos métodos indiciários.

15) E nem se diga, ainda, como faz o Meritíssimo Juiz do Tribunal a quo que o apuramento através das correções técnicas acabou por postergar garantias procedimentais atribuídas por lei aos contribuintes.

16) Pois o lançar mão de qualquer dos meios disponíveis correções técnicas/métodos indiciários, e um deles em detrimento do outro, não depende de um critério discricionário da AT, antes, qualquer deles constitui um seu poder vinculado, sendo que no presente caso, como anteriormente se invocou, a AT encontra-se vinculada ao recurso às correções técnicas.

17) E uma vez que a utilização de métodos indiciários depende da verificação dos requisitos enumerados na lei, é irrelevante se o apuramento assim obtido for mais ou menos favorável ao contribuinte.

18) Ao aceitar que o ato de liquidação não está correto por ter partido de correções técnicas da matéria coletável, a sentença recorrida violou os artigos 580º n.º 2 CPC, 47º RGIT, 81º n.º 1, 83º n.º 1 e n.º 2 LGT.

TERMOS EM QUE, deve ordenar-se a revogação da douta sentença, como é de LEI E JUSTIÇA.

3. A A....., S.A. veio formular contra-alegações, das quais se extraem as seguintes conclusões:

1 - O presente recurso foi interposto pela Fazenda Pública contra a Douta Sentença proferida pelo Tribunal Administrativo e Fiscal de Aveiro, que julgou procedente o processo de impugnação judicial n.º 1531/08.OBEVIS apresentado pela sociedade A....., S.A., contra o acto de liquidação de IRC referente ao ano de 2004;

2 - A referida sentença considerou a impugnação judicial apresentada procedente, na medida em que, tendo a AT designado como “correções especiais” as correções que na realidade resultam de aplicação de métodos indirectos de avaliação, acabou por postergar garantias procedimentais atribuídas por lei aos contribuintes, cuja violação determina a anulação do acto impugnado.

3 - A Fazenda Pública interpôs recurso contra a referida sentença, por entender que as correções efectuadas resultaram da verificação directa de uma situação reflectida na documentação da Impugnante, de que a AT se serviu para aceder ao verdadeiro valor das vendas não declaradas e, por conseguinte, à verdadeira situação tributária da impugnante.

4 - Ora, salvo o devido respeito, a sociedade A..... discorda do entendimento da Fazenda Pública, porque de facto na situação aqui em causa a AT deveria ter recorrido à aplicação de métodos indirectos, senão vejamos.

5 - Com efeito, a matéria colectável pode ser fixada através de três tipos de correcção: Na correcção aritmética, a matéria colectável é identificada pelo contribuinte na declaração periódica anual, pelo que a administração não precisa de se socorrer de qualquer método de avaliação — directo ou indirecto — para determinar o imposto devido: a administração tributária limita-se a corrigir erros de cálculo das declarações-liquidações, com o objectivo de garantir a exactidão das autoliquidações.

6 - Trata-se, pois, do resultado da normal função de controlo que a administração tributária realiza quando recebe as declarações do contribuinte e verifica a existência de erros de cálculo. Trata-se, pois, de uma correcção oficiosa, que nem careceria de previsão legal expressa.

7 - Distintas desta são as correcções técnicas que a administração tributária faz à matéria tributável determinada no âmbito da avaliação directa, isto é, quando visa determinar o valor real dos rendimentos sujeitos a tributação sem recorrer a indícios ou presunções, mas em geral à contabilidade do contribuinte.

8 - É o que sucede com a qualificação de encargos como não dedutíveis para efeitos fiscais (artigo 41º, número 1 do CIRC) ou de reintegrações e amortizações como custos ou perdas (artigo 23º, alínea g) do CIRC).

9 - Estas correcções são também quantitativas, ainda que simultaneamente qualitativas: quantitativas porque alteram a matéria colectável, qualitativas porque esta alteração é mera consequência da diferente qualificação jurídica dada aos elementos contabilísticos que o contribuinte apresentou.

10 - Por fim, as correcções podem ter ainda outra natureza, a de correcções quantitativas, o que acontece quando a administração tributária se socorre de métodos indirectos, alterando a matéria colectável com recurso a indícios, presunções ou outros elementos de que disponha — Cfr. Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 26/04/2007, proferido no âmbito do processo número 037/07, in base de dados em suporte informático — www.dgsi.pt.

11 - Com efeito, a alternativa ao método declarativo poderá consistir na utilização de correcções técnicas com fundamento, ainda, em geral na contabilidade do sujeito passivo com recurso às correcções necessárias efectuadas na mesma contabilidade ou ainda com recurso ao método presuntivo quando a declaração ou a correcção técnica se mostrem inadequadas ao apuramento do lucro tributável.

12 - Ou seja, o apuramento da matéria tributável com recurso a métodos directos ou correcções técnicas, em geral é efectuado através dos elementos da própria contabilidade do sujeito passivo, contrariamente ao que sucedeu no caso concreto.

13 - Na verdade, nos termos do disposto no artigo 83º da Lei Geral Tributária, a avaliação directa visa a determinação do valor real dos rendimentos ou bens sujeitos a tributação e a avaliação indirecta visa a determinação do valor dos rendimentos ou bens tributáveis a partir de indícios, presunções ou outros elementos de que a administração tributária disponha.

14 - Ora, os mapas elaborados em Excel aos quais a Administração Tributária teve acesso durante a acção de fiscalização aqui em causa, não constituíam elementos contabilísticos da sociedade recorrente, mas tratava-se antes de documentos extra-contabilísticos, que serviam de apoio à gestão da empresa.

15 - Para além disso, a Administração Fiscal não conseguiu obter suporte documental na contabilidade da sociedade recorrente, que servisse de fundamento às correcções efectuadas com base em tais mapas, relativamente ao exercício de 2004 aqui em causa.

16 - Assim, a Administração Tributária limitou-se a considerar que a contabilidade da sociedade recorrente não reflectia a situação patrimonial exacta e verdadeira, presumindo que os valores constantes dos referidos mapas constituíram proveitos omissos devido a vendas não declaradas pela referida sociedade, pelo que em bom rigor, deveria ter recorrido à aplicação de métodos indirectos, com respeito por todas as garantias dos contribuintes acrescidas em tais situações.

17 - Ora, nos termos do disposto no número 1 do artigo 75º da Lei Geral Tributária, presumem-se verdadeiras e de boa fé as declarações dos contribuintes apresentadas nos termos previstos na lei, bem como os dados e apuramentos inscritos na sua contabilidade ou escrita, quando estas estiverem organizadas de acordo com a legislação comercial e fiscal.

18 - Por outro lado, de acordo com o preceituado no número 2, alínea a) do mesmo preceito legal, a presunção referida no número anterior não se verifica quando as declarações, contabilidade ou escrita revelarem omissões, inexatidões ou indícios fundados de que não reflectem ou impeçam o conhecimento da matéria tributável real do sujeito passivo, legitimando por isso o recurso à aplicação de métodos indirectos.

19 - No caso concreto, a Administração Fiscal abandonou a presunção de veracidade da contabilidade da sociedade recorrente, por entender que a mesma revelava omissões de proveitos, mas ainda assim não recorreu formalmente à aplicação de métodos indirectos, conforme legalmente lhe é imposto, limitando-se a efectuar meras correcções técnicas ao lucro tributável da sociedade impugnante, não obstante na prática tivesse presumido determinados valores de vendas não declaradas, valores esses

que nem sequer constavam da contabilidade da sociedade, mas antes de ficheiros informáticos extra-contabilísticos copiados durante a acção de fiscalização tributária aqui em causa.

20 - Para além disso, nos termos do disposto no número 3 do mesmo preceito legal, a força probatória dos dados informáticos dos contribuintes depende, salvo o disposto em lei especial, do fornecimento da documentação relativa à sua análise, programação e execução e da possibilidade de a administração tributária os confirmar, o que mais uma vez não sucedeu no caso concreto.

21 - Assim, as correcções efectuadas ao exercício de 2004 tiveram a sua origem apenas nos mapas informáticos recolhidos pela administração tributária durante a acção inspectiva aos anos de 2005 e 2006, e dos quais consta uma linha referente às chamadas correcções especiais, que a Administração Tributária presumiu tratar-se de vendas não declaradas.

22 - E diga-se que em relação ao exercício aqui em causa, não foi sequer feito um esforço pela Administração Tributária, no sentido de confirmar tal presunção de rendimentos não declarados, com base em quaisquer documentos recolhidos na empresa.

23 - Com efeito, o inspector tributário responsável pela fiscalização levada a cabo na sociedade impugnante confirmou que durante a referida fiscalização não foram efectuados quaisquer testes de verificação/controlo de inventários, tendentes a obter a confirmação da conclusão precipitada da administração tributária, segundo o mesmo, porque os valores em causa não justificavam grande perda de tempo e recursos.

24 - Para além disso, o inspector tributário confirmou ainda que durante a inspecção tributária não foi efectuado qualquer tipo de cruzamento de dados, ou seja, os clientes que supostamente receberam as guias alteradas não foram sequer sujeitos a qualquer inspecção tributária, mais uma vez porque estavam em causa valores muito pequenos.

25 - A mesma testemunha confirmou ainda que não tinham documentos nenhuns em relação a 2004, uma vez que todos os documentos referentes a situações de guias de remessa duplicadas dizem respeito aos anos de 2005 e 2006, quando nos presentes autos está em causa o exercício de 2004.

26 - A referida testemunha confirmou também que os mapas que foram recolhidos do sistema informático da sociedade impugnante não são elementos contabilísticos, mas meros documentos de apoio/auxílio à gestão da empresa.

27 - O inspector tributário afirmou ainda que relativamente ao ano aqui em causa, a tributação teve apenas como base de apoio os mapas informáticos das correcções especiais recolhidos na empresa durante a inspecção tributária referente aos anos de 2005 e 2006, não tendo sequer sido efectuado qualquer procedimento de verificação/recolha de outros elementos na empresa, em relação ao ano de 2004.

28 - Com efeito, as situações mais graves que justificam a aplicação de métodos indirectos previstas no referido artigo 87º da LGT traduzem-se em anomalias ou incorrecções imputáveis ao contribuinte a título de dolo, que revelam a intenção de não colaborar com a A.T. e de ocultar a verdade fiscal, inviabilizando a cabal aferição da sua capacidade contributiva, como sucede no caso de ser recusada a exibição da escrita depois de a sua apresentação lhe ser exigida pela A.T., no caso de terem sido falsificados ou viciados os suportes documentais da escrita ou quando existam diversas contabilidades.

29 - No caso dos autos, a AT acusa a sociedade impugnante de falsificação ou viciação da contabilidade em resultado da omissão de registo nela de alguns proveitos (alínea b) do artigo 88º da LGT).

30 - Num segundo grupo, incluem-se as anomalias e incorrecções de que, por si só, não se pode extrair uma imputação ao sujeito passivo senão a título de negligência. Isso sucede, em primeiro lugar, nos casos de inexistência ou insuficiência dos elementos da contabilidade ou da declaração. Segue-se a falta ou atraso na escrituração. Por último, isso ocorre nos casos de erros ou inexactidões na contabilidade e as irregularidades na sua organização ou execução. Comum a estas três situações é o facto de o legislador exigir que seja fixado um prazo legal para o suprimento da falta (alínea a) do artigo 88º da LGT).

31 - Todavia, para que seja legítima a aplicação de métodos indirectos, é imprescindível que os factos descritos inviabilizem a determinação directa e exacta da matéria tributável (corpo do artigo 88º da LGT).

32 - Portanto, a primeira questão a decidir é a de saber se os indícios arrolados pela AT são suficientemente fortes para fundarem a inversão do ónus da prova previsto no n.º 3 do artigo 74º da LGT.

33 - A Administração Fiscal concluiu que as circunstâncias observadas indiciam que o sistema informático de gestão documental da empresa permite a alteração de guias de remessa depois da emissão e impressão e que existe prática de crime fiscal de fraude qualificada.

34 - O Tribunal concorda com esta conclusão administrativa.

35 - Por isso, cumpre averiguar se a AT continuou a respeitar as regras da avaliação da matéria colectável do ano de 2004, isto é, se respeitou os requisitos da avaliação directa.

36 - De facto, nenhuma das situações concretamente descritas ocorreu em 2004.

37 - Apesar disso, a AT (tal como agora, o Tribunal), convenceu-se de que montante de 57.131,00 € mencionado na linha “Correcções — Outros/ Especiais” do mapa de Estrut. De Custos_05.xls” que

constitui o anexo IV do Relatório, corresponde ao acumulado dos valores não facturados no ano 2004 e corresponde aos valores não facturados nesses meses.

38 - Assim, a AT elegeu o montante de 57.131,00 €, mencionado no anexo IV do Relatório, como sendo o da matéria colectável omitida, sobre o qual haveria de incidir o adicional da liquidação de IRC.

39 - Contudo, o método seguido para determinação do montante considerado omitido, de 57.131,00€, assentou numa série de indícios e testemunhos externos, ponderados de acordo com critérios com alguma subjectividade, que após um complexo processo cognitivo permitiu extrair uma presunção natural ou judicial com o conteúdo acima referido.

40 - Ou seja, não há dúvidas de que a AT recorreu à aplicação de métodos indirectos de avaliação, pelo que, o vício alegado pela sociedade impugnante merece proceder, com todas as consequências legais.

41 - Na verdade, ao designar como “correções meramente aritméticas” as correções que na realidade resultam de aplicação de métodos indirectos de avaliação, a AT acabou por postergar garantias procedimentais atribuídas por lei aos contribuintes, cuja violação determina a anulação do acto impugnado com o fundamento sob análise.

42 - Por último, sempre se diga que a alegada oposição de julgados com a sentença proferida no âmbito do processo de impugnação judicial número 1526/08.3BEVIS, apresentado pela sociedade A..... contra o acto de liquidação de IRC referente ao exercício de 2006 não existe, desde logo porque estamos perante uma decisão que ainda não transitou em julgado, uma vez que foi alvo de recurso por parte da sociedade impugnante.

43 - Por outro lado, o referido processo diz respeito ao ano de 2006, relativamente ao qual foram juntos aos autos alguns documentos alegadamente comprovativos da prática evasiva, cuja proveniência e credibilidade foram postas em causa pela mesma sociedade, e em relação a esse exercício não foi detectado um documento coincidente com o documento número 28 junto pela sociedade impugnante à petição inicial, e que apresenta uma justificação para o valor das correções especiais desse ano.

44 - Para além disso, as citações doutrinárias efectuadas nas Doudas alegações apresentadas pela Ilustre Representante da Fazenda Pública também não podem ser tomadas em conta, uma vez que se referem a situações completamente distintas daquela que está aqui em causa.

45 - Com efeito, na situação aqui em apreciação, a AT recorreu a indícios para determinar a matéria tributável da sociedade impugnante, com recurso a correções técnicas.

46 - Na verdade, não foi junto ao processo qualquer documento comprovativo da duplicação de guias de remessa referente ao ano aqui em causa (2004), mas somente aos exercícios de 2005 e 2006.

47 - Relativamente ao exercício aqui em causa (2004), apenas foi junto aos presentes autos o documento que constitui o mapa das correções especiais elaborado em excel, e que contém uma linha referente ao ano de 2004, com o valor de 57.131,00€.

48 - Para além disso, a sociedade impugnante juntou à respectiva petição inicial um documento que contém uma justificação para a referida quantia, que pura e simplesmente foi desvalorizado pela AT, presumindo esta que o valor em causa dizia respeito às vendas não declaradas realizadas durante esse exercício.

49 - Ora, as correções técnicas podem não ser efectuadas ainda com base na contabilidade da sociedade fiscalizada, mas com recurso a elementos comunicados por um terceiro que a tal estava legalmente obrigado: a Administração sabe por informação de uma empresa que um qualquer indivíduo recebeu rendimentos que não declarou.

50 - Contudo, não foi esta a situação aqui em causa, uma vez que as correções efectuadas não foram levadas a cabo com base em factos certos, mas antes incertos.

51 - Ou seja, o pressuposto inultrapassável para que a AT, vinculadamente, lance mão de uma ou de outra de tais metodologias, radica na circunstância de os factos fiscalmente relevantes serem, à luz de parâmetros de razoabilidade e normalizada incontroversamente conhecidos, - caso em que não pode deixar de corrigir aritmeticamente -, ou de o não serem e de, então, se tornar necessário determiná-los a partir de outros que o sejam e que em virtude de leis naturais conhecidas pelos homens e que funcionam como máximas de experiência, se mostrem consubstanciar factos-índice adequados a tal extrapolação.

52 - O procedimento descrito no relatório final da inspecção consubstancia uma verdadeira presunção, própria da metodologia indiciária. Mas, a ser assim, então era essa a metodologia de que a AT teria de ter lançado mão, facultando, desde logo, a abertura do procedimento de revisão, por banda da sociedade impugnante, antes da efectivação do acto tributário de liquidação consequente à fixação da matéria colectável.

53 - Não tendo sucedido assim, isto é, tendo-se a AT socorrido de meras correções técnicas, como expressamente se dá conta no relatório da acção inspectiva, forçoso se torna concluir que a utilização de tal metodologia, no caso vertente, se mostrava eivada de ilegalidade na medida em que para apurar o “quantum” tributável não parte de dados de factos certos e efectivos, mas sim de juízos de inferência a partir de outros que sendo-o, que permitiram ficcionar o valor das vendas em apreço — Cfr. Acórdão

do Tribunal Central Administrativo do Sul, proferido no âmbito do processo número 04205/10, datado de 13/11/2012, in base de dados em suporte informático — www.dgsi.pt.

Nestes termos, deverão V. Exas. negar provimento ao presente recurso, devendo a sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Aveiro ser mantida, por legalidade, na parte em que considera procedente a impugnação apresentada, por a AT ter designado como “correções especiais” as correções que na realidade resultam de aplicação de métodos indirectos de avaliação, acabando por postergar garantias procedimentais atribuídas por lei aos contribuintes, e em consequência, ordenando a anulação do acto tributário de liquidação de imposto correspondente e o pagamento de uma indemnização por prestação indevida de garantia à sociedade A....., S.A., seguindo-se os ulteriores termos do processo até final.

Só desta forma, farão V. Exas. a costumada JUSTIÇA!

4. O Exmo. Magistrado do Ministério Público pronunciou-se de acordo com o seguinte parecer:

1. QUESTÃO PRÉVIA:

Na sequência da prolação da sentença de fls. 429 e seguintes, que julgou procedente a acção de impugnação judicial com base na preterição de formalidades legais (?) e determinou a anulação do acto tributário impugnado - liquidação de IRC de 2004 no valor de € 17.542,24 — e julgou (?) improcedente o pedido de indemnização decorrente da prestação de garantia, foram interpostos e admitidos dois recursos:

a) Um por parte da Fazenda Pública dirigido ao STA (req. de fls.469), no qual se invoca vício de violação de lei;

b) Outro por parte da impugnante dirigido ao TCA Norte (req. de fls.470), no qual se invoca erro de julgamento e no qual se invoca diversos vícios e se questiona a matéria de facto dada como provada.

No seu despacho de fls. 668 e 669, o Mmo. Juiz “a quo” entendeu remeter os autos a este tribunal para apreciação do recurso da Fazenda Pública. E determinou a extracção de certidão integral dos autos para efeitos de remessa ao TCA Norte para apreciação do recurso interposto pela impugnante “A.....”.

Ora, tendo os dois recursos sido interpostos da decisão final proferida no processo e dirigidos a tribunais de hierarquia diversa por um ter como fundamento matéria de facto e o outro matéria de direito coloca-se a questão de saber a qual dos tribunais deve o processo ser remetido, ou seja, a qual dos tribunais deve ser atribuída a competência para conhecer dos mesmos.

Atento que o STA apenas conhece de matéria de direito — alínea b) do artigo 26º do ETAF -, a competência deve ser fixada no TCA Norte, nos termos da alínea a) do artigo 38º do ETAF, tal como vem sendo entendido pelo STA — cfr. acórdão do Pleno da secção de contencioso tributário de 16/12/1998 (recurso n.º 021673).

A decisão do Mmo. Juiz “a quo” de fragmentar o processo é que não tem qualquer suporte legal, nem prejudica o conhecimento da questão da competência hierárquica por parte deste tribunal.

Em face do exposto e porque o conhecimento da questão da incompetência hierárquica deste tribunal é oficioso e precede o de qualquer outra matéria para apreciar o recurso — artigos 16º, nº2, do CPPT — afigura-se-nos que o STA deve julgar-se incompetente em razão da hierarquia para conhecer do recurso interposto pela Fazenda Pública e os autos serem remetidos ao TCA Norte para conhecimento de ambos os recursos interpostos nos autos, fazendo-se menção à certidão remetida àquele tribunal pela 1ª instância.

Notificadas as partes para se pronunciarem querendo sobre a suscitada excepção em razão da hierarquia nada disseram.

5. Cumpre apreciar e decidir.

II. Fundamentos

Matéria de facto dada como provada

1. A sociedade agora Impugnante, A....., SA, insere-se num grupo de empresas denominado “Grupo B.....” do qual também fazem parte as seguintes sociedades:

- C....., Lda., NIPC
- D....., Lda., NIPC
- E....., SA., NIPC
- F....., Lda., NIPC
- G....., SA., NIPC — fls. 7 do Relatório a fls. 7 do PA e testemunhas;

2. A sociedade agora Impugnante, A....., SA, dedica-se fabricação e comercialização de tubos de aço inox, destinados maioritariamente a aplicações sanitárias, mobiliário e outras, e ao comércio de acessórios relacionados com os produtos que fabrica e com os produtos fabricados pelas outras empresas do “Grupo B.....” — fls. 7 do Relatório a fls. 7 do PA e quinta testemunha;

3. A Impugnante compra chapa metálica que enrola e solda mecanicamente em forma de tubo, com 5 metros de comprimento — quinta testemunha;

4. Desse processo resultam desperdícios causados por deficiente enrolamento e soldagem da chapa, sobretudo no arranque da máquina que fabrica o tubo — quinta e última testemunhas;

5. Por vezes é possível aproveitar parte dos tubos defeituosos, cortando e aproveitando a ponta sem defeito que, embora mais curta do que o normal, ainda tenha utilidade comercial — quinta testemunha;

6. A parte do tubo defeituoso é vendida como sucata e as pontas de tubo são geralmente vendidas para finalidades que não requeiram a medida habitual — quinta testemunha;

7. A actividade da Impugnante é exercida nas instalações da sede do “Grupo B.....” em, Águeda e a actividade das restantes empresas do grupo é exercida em instalações que distam cerca de 4 ou 5 quilómetros - quinta e sexta testemunhas; 8. Os serviços administrativos da Impugnante emitem a documentação relativa à venda e transporte dos produtos das seis empresas do “Grupo B.....” - sexta testemunha;

9. As empresas do “Grupo B.....” têm direcção comum, presidida pelo Administrador-Geral H....., coadjuvado pelo Administrador-Adjunto I..... e pela Delegada da Administração J....., esta nomeada Directora-Geral do grupo desde 2002 ou 2003 — fls. 7 do Relatório, a fls. 7 do PA, e quinta testemunha;

10. O circuito documental é gerido e executado através de um programa informático de gestão integrada de informação fornecido pela empresa “K....., SA.”, que o instalou e faz a sua manutenção — primeira testemunha e fls. 395;

11. Para implementação desse sistema informático foram chamados a colaborar os responsáveis pelos diversos departamentos/sectores da empresa (administrativo, financeiro e contabilidade, produção, comercial) — testemunhas, especialmente a última;

12. Após a encomenda do cliente, que pode ser feita por qualquer meio (nomeadamente por telefone, fax, correio electrónico ou postal) gera um “pedido interno” ao armazém, que elabora um “talão” do pedido e onde indica se existem ou não produtos disponíveis para entrega, seguindo-se a emissão da “guia de remessa” e a respectiva “factura” — especialmente primeira e quinta testemunhas;

13. O armazém da Impugnante é gerido com base em códigos de barras, sendo a mercadoria separada e registada informaticamente de acordo com o respectivo código recorrendo, para a gestão do stock, a máquinas de leitura óptica — testemunhas;

14. A encomenda dos clientes pode ser feita por vários meios e é dirigida ao Dr. I....., que é um dos donos — segunda testemunha;

15. O pedido interno é feito pela Impugnante, com base nos elementos que constam na encomenda, e é dirigido ao armazém que verifica a existência dos bens encomendados e faz a separação com recurso aos leitores de códigos de barras — primeira a nona testemunhas;

16. O pedido interno pode ficar “normal”, se os bens encomendados estão disponíveis, “esgotado”, se não há bens suficientes para satisfazer a encomenda, ou “programado” para data determinada, se for esse o sentido da encomenda — quarta testemunha;

17. O pedido interno “esgotado” implica que a encomenda não pode ser satisfeita quanto aos bens esgotados e que esse documento continua “em aberto” até que existam tais bens e venham a integrar os documentos seguintes do circuito ou até que o pedido seja cancelado manualmente — especialmente primeira, quarta, quinta e sexta testemunhas;

18. O documento relativo a determinado cliente emitido informaticamente herda ou assume, por defeito, os dados do documento que antecede no circuito documental acima descrito, desde que ainda se encontre em aberto ou não satisfeito — primeira, quarta e sétima testemunha;

19. O Talão é feito no armazém da Impugnante com recurso a leitores de códigos de barras, excepto se os produtos a carregar se encontrarem nos armazéns das outras empresas do grupo, caso em que é feito manualmente — especialmente quarta e sexta testemunhas;

20. A Guia de Remessa é feita no armazém com base no Talão, que refere, em quadruplicado, sendo o original destinado à contabilidade do destinatário ou adquirente dos bens, o duplicado destinado às autoridades tributárias que fiscalizem a circulação dos bens, o triplicado e o quadruplicado destinado à contabilidade do remetente ou vendedor — primeira, quinta e última testemunhas e documentos dos anexos 6 e 7 do Relatório, de fls. 356 a 373 dos autos;

21. Na Impugnante não existe documento especificamente destinado à conferência de carga (Nota de Carga ou Lista de Separação), sendo essa função exercida pela Guia de Remessa — primeira, quarta e nona testemunhas;

22. Os camionistas da Impugnante têm instruções escritas segundo as quais devem conferir a carga de acordo com as guias de remessa e em seguida completar o seu preenchimento — nona e décima testemunhas;

23. Por vezes, devido à quantidade e miudeza dos bens carregados e à pressa em iniciar o transporte, os camionistas cometem lapsos na conferência e preenchimento da guia de remessa, nomeadamente quanto à hora de saída e assinatura do documento — nona e décima testemunha;

24. Por vezes ocorrem situações em que se toma necessário alterar guias de remessa já emitidas, nomeadamente por se verificar que no local de carga, quando este se localiza num dos armazéns das outras empresas do grupo, não estão prontos para carga todos os bens indicados no documento emitido

pela Impugnante nos termos do n.º 8 supra ou que existindo esses bens não há espaço para alguns deles — testemunhas;

25. O sistema informático permite a alteração de guias de remessa e de outros documentos do circuito documental enquanto não houver emissão da factura testemunhas e fls. 395;

26. A alteração da Guia de Remessa n.º 56215, de 25/11/2005, deveu-se a ruptura de stock que gerou lapso na descrição de produtos que não estavam disponíveis para carga nessa data — fls. 138 a 141 dos autos e testemunhas;

27. A alteração da Guia de Remessa n.º 65789, de 24/7/2006, refere-se a um serviço de polimento/niquelagem de acessórios, prestado a pedido do cliente, que, por lapso, foi documentado com uma diferença de uma unidade (1 metro linear de tubo niquelado) - fls. 156 a 167 e testemunhas;

28. A alteração da Guia de Remessa n.º 66456, de 16/11/2006, é uma situação única, que resultou de um pedido do cliente espanhol, feito por escrito, para ser alterado o nome do adquirente dos bens e que foi efectuada pela entidade (K....., SA) gestora do sistema informático da Impugnante — fls. 168 a 170 e testemunhas;

29. O sistema informático da Impugnante não permite que o utilizador faça alteração, substituição ou eliminação das facturas já emitidas — testemunhas, especialmente a primeira, e fls. 395;

30. A factura é feita no departamento comercial — testemunhas;

31. Os documentos são impressos no departamento comercial, onde há pelo menos três impressoras de marcas diversas (HP4050, HP610C e OKI) — fls. 175 a 177 dos autos;

32. Pode acontecer que a impressão de mesmo documento tenha aspecto diferente, conforme a marca e qualidade da impressora onde for feito — quarta e oitava testemunhas;

33. Os produtos que saem dos armazéns das empresas do grupo da Impugnante são acompanhadas por guias de remessa e um envelope fechado, excepto nos fornecimentos aos supermercados “Continente” que não são acompanhados do envelope — testemunhas, especialmente quarta e décima testemunhas;

34. Entre 1996 e 2001 o Engº L....., que é casado com uma das sócias, filha dos sócios fundadores e irmã de outro, foi responsável pela parte fabril da Impugnante — quinta e última testemunhas;

35. Nessa qualidade, o Engº L..... tomou conhecimento pormenorizado do funcionamento das empresas — quinta e última testemunhas;

36. Na Impugnante e na mesma altura também trabalhou o Sr. M....., como chefe dos vendedores, e o Sr. N....., no apoio informático — quinta e última testemunhas;

37. O Engº L..... e o Sr. N..... colaboraram na implementação do sistema informático da Impugnante — quinta e última testemunhas;

38. A certa altura, em 2001, o Engº L..... foi convocado para uma reunião com a sua mulher, a sua sogra, o seu sogro e cunhado, estes todos sócios, na sequência da qual optou por sair da empresa, encontrando-se de relações cortadas com a família da mulher — quinta e última testemunhas;

39. O Engº L..... e o Sr. N..... são agora sócios em empresa de telemóveis comum — quinta e última testemunhas;

40. O Sr. M..... também saiu da empresa da Impugnante e apresentou denúncia à Direcção de Finanças de Aveiro — quinta, décima primeira e última testemunhas;

41. O Engº L..... apresentou denúncia da Impugnante à Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas — quinta, décima primeira e última testemunhas;

42. A administração tributária já tinha efectuado uma acção de inspecção externa à actividade da agora Impugnante, abrangendo o IRC e IVA dos anos de 2002, 2003 e 2004, na qual fez correcções por métodos directos cujo Relatório foi notificado através do ofício n.º 84 07626, de 13/6/2006 da Direcção de Finanças de Aveiro — fls. 32 dos autos;

43. Na sequência das denúncias foram feitas investigações pela Polícia Judiciária e pelo Serviço de Inspecção da Direcção de Finanças de Aveiro — Relatório e décima primeira e última testemunhas;

44. Com base na Ordem de serviço n.º 01200701338, de 20/7/2007, a AT levou a cabo acção inspectiva externa à actividade da agora Impugnante, relativa ao ano 2005, que decorreu entre 209/2007 e 25/1/2008 — fls. 4 do Relatório a fls. 21 do PA;

45. As autoridades judiciárias enviaram à Direcção de Finanças de Aveiro alguns documentos juntos às denúncias e o Serviço de Inspecção obteve outros na Impugnante, em cujos originais mencionou “retirei cópia”, datou e assinou em 17/10/2007 — quinta e décima primeira testemunhas e fls. 356 a 358, 375 a 377 dos autos;

46. O Serviço de Inspecção da Direcção de Finanças de Aveiro fez auditoria ao sistema informático da Impugnante, tendo feito cópia digital parcial dele, em 25/10/2007 — Relatórios do PA, quinta e décima primeira testemunhas e fls. 319, 374 e 400 dos autos; 47. Em 30-1-2008 a Direcção de Finanças de Aveiro pediu autorização para abertura do procedimento externo de fiscalização no âmbito do n.º 3 do artigo 63º da LGT, que foi autorizado por despacho do Director-Geral da DGCI datado de 15/2/2008 — fls. 27 dos autos;

48. Em 28/2/2008 a AT emitiu ordem de serviço n.º 01200800372 para início do procedimento de inspecção externa à actividade da Impugnante relativa ao ano de 2004— fls. 25 dos autos;

49. A acção inspectiva dirigida à actividade dos anos 2002, 2003 e 2004 decorreu no dia 7/3/2008 —fls. 25 e 26 dos autos;

50. Dos Relatórios produzidos, datados de 4/3/2008, relativo ao ano 2005, e de 30/4/2008, relativo aos anos de 2002 a 2004, resulta que a AT decidiu proceder a “correções de natureza meramente aritmética” à matéria tributável do IRC de 2004 no valor de €57.131,00, com base nos seguintes elementos:

a) Recolha nas pastas de arquivo da empresa de exemplares de guias de remessa com o mesmo número, data e nome de cliente, mas com quantidades de produtos ou mercadorias diferentes — fls. 8 do Relatório e do PA;

b) Nos casos das duas guias de remessa com o mesmo número, mas com fornecimentos diferentes, o valor da conseqüente factura era sempre o que resultava da guia de remessa com quantidades de produtos ou mercadorias menores — fls. 8 do Relatório e do PA;

c) A AT teve acesso a cópias de “recados” manuscritos num pequeno bloco de notas, redigidos com caligrafia que aparentemente corresponde à do Técnico Oficial de contas, O....., nos quais eram dadas orientações para trazer original e duplicados das guias de remessa que estavam na posse do cliente e que continham as quantidades e produtos que efectivamente acompanharam a mercadoria e para que se procedesse à sua substituição mediante a entrega do original e duplicado das guias de remessa, com o mesmo número mas com as quantidades adulteradas para menos, e da correspondente factura subvalorizada, mencionando-se, na maioria das situações documentadas, a quantia em dinheiro que era necessário trazer e que corresponderia ao valor não facturado e, nalguns casos, o valor em cheque e que corresponderia à factura emitida após a adulteração das guias, subvalorizada no montante correspondente à quantia em dinheiro — fls. 8/9 do Relatório e do PA;

d) No “recado” relativo das Guias de Remessa n.º 55410 e 55411 consta “material não facturado 18.975,42 €”— fls. 2 a 5/12 do anexo 7 de fls. 362 a 366 dos autos;

e) No “recado” relativo à Guia de Remessa n.º 54554 consta “trazer 3.953,01 € dinheiro, cheque pré datado de 685,71 €”. A guia 54554 corresponde à factura n.º 53929 de 25/8/2005— fls. 6 e 7/12 do anexo 7 de fls. 367 e 368 dos autos;

f) No “recado” relativo à Guia de Remessa n.º 56714 consta “trazer: original e duplicado de GR n.º56714; dinheiro = 4.433,03 € cheque de 2.403,21 €”. A guia 56714 corresponde à factura n.º55774 de 26/12/2005 — fls. 8 e 9/12 do anexo 7 de fls. 369 e 370 dos autos;

g) No “recado” relativo à Guia de Remessa n.º 63319 consta “dinheiro = 2.761,08€ = 3500 m tubo 15 = 0.73 c/43+20, cheque pré datado de 2.317,39 €”— fls. 10 a 12/12 do anexo 7 de fls. 371 a 373 dos autos;

h) Da análise aos documentos obtidos na auditoria informática verificou-se a quebra na sequência numérica do “talão” emitido pelo armazém, que, nos casos de alteração das guias, é suprimido na segunda versão das guias de remessa com menores quantidades de produtos ou mercadorias — fls. 9/10 do Relatório e do PA;

i) Desses elementos informáticos também consta um ficheiro “ESTRUT.DECUSTOS05.xls” que contém uma coluna de dados históricos do acumulado do ano 2004, contendo uma linha relativa a “correções — Outros/ especiais”, no montante de € 57.131,00 — anexo 10 do Relatório a fls. 381 dos autos;

j) Dessa linha, relativa a “correções — Outros/especiais” e aos meses de Agosto e Dezembro de 2005, constam os montantes de € 3.953,01 e € 4.433,03, respectivamente — anexo 10 do Relatório a fls. 382 dos autos;

k) Essas circunstâncias indiciam que o sistema informático de gestão documental da empresa permite a alteração das guias de remessa depois da emissão e impressão e que existe prática de crime fiscal de fraude qualificada — fls. 4 do Relatório e do PA;

51. Por isso, a AT concluiu que “relativamente ao exercício de 2004, existe uma supressão de 57.131,00 euros ao volume de negócios, com evidente prejuízo ao nível do imposto sobre o rendimento apurado, impondo-se a correção de tal valor no campo 25 do quadro 07 da declaração de rendimentos modelo 22, o que conduz a uma alteração do lucro tributável de 2004 para 310425,55 euros, conforme quadro seguinte:

(1)	<i>Lucro irributável/Prejuízo DECLARADO</i>	253.294,55 €
(2)	<i>Total das correções</i>	57.131,00 €
(3) = (1) + (2)	<i>Lucro Tributável CORRIGIDO</i>	310.425,55 €

-fls. 11 do Relatório e do PA;

52. As cópias dos referidos “recados”, bem como a dos restantes documentos que integram o anexo7 do Relatório, foram obtidas pela AT através do Sr. M....., que as fez a partir de documentos existentes, ao tempo, na Impugnante e as juntou à denúncia referida em 36 supra — última testemunha;

53. Esses “recados” não são estranhos à empresa Impugnante, tendo muito provavelmente sido escritos pelo contabilista da Impugnante, O..... - última testemunha;

54. Na Impugnante era prática relativamente comum, entre 1996 e 2001, com o acordo ou a pedido dos clientes alterarem-se guias de remessa de bens já entregues ao destinatário e substituí-las por outras relativas a bens de menor valor, só facturando os bens mencionados na guia alterada e recebendo “por fora”, em dinheiro, o valor da diferença entre os bens efectivamente fornecidos e os facturados — última testemunha;

55. Nos casos referidos no número anterior, o Administrador I..... recebia a encomenda e instruíu o Fiel do Armazém, P....., acerca dos bens e quantidades a fornecer, de acordo com o cliente, sem factura final; o Fiel do Armazém emitia guia de remessa relativa a todos os bens encomendados, o sector comercial promovia o transporte e entrega dos bens aos clientes; posteriormente, o contabilista, O....., com conhecimento de Q..... e de J....., dava instruções ao chefe dos vendedores, Sr. M....., para ir ao cliente levar o original duma guia de remessa alterada e da factura correspondente guia de remessa alterada e para trazer o original da guia substituída e o pagamento, em dinheiro, da diferença de valores não facturada — última testemunha;

56. Procedimento idêntico também aconteceu em 2005, pelo menos nos meses de Agosto e Outubro — Anexo 7 do Relatório, a fls. 362 a 373 dos autos;

57. Os valores mencionados nas linhas relativas a “Correcções”, a seguir a “Cash Flow Bruto”, do mapa “Estrut.De Custos_05.xls” que constitui o anexo 10 do Relatório, correspondem a verbas não contabilizadas e destinam-se a fornecer informação mensal mais real da situação da Impugnante aos respectivos Administradores — quarta e quinta testemunhas.

58. O valor, de € 57.131,00, mencionado na linha “Correcções Outros/Especiais” do mapa “Estrut. De Custos_05.xls” que constitui o anexo 10 do Relatório, corresponde ao acumulado dos valores não facturados no ano 2004, cuja média mensal é € 4.760,92, assim como os valores mencionados na mesma linha, relativos aos meses de Agosto e Dezembro de 2005, € 3.953,01 e € 4.433,03, respectivamente, correspondem aos valores não facturados nesses meses — presunção judicial assente em fls.362 a 373, 381 e 382 dos autos e última testemunha;

59. Da correcção efectuada pela AT resultou a liquidação adicional de IRC de 2004, n.º 2008 831003308, de 16/6/2008, no valor de € 17.542,24, incluindo acréscimo da derrama e juros compensatórios, a pagar até 28/7/2008 — fls. 75 e 76 do PA;

60. A presente Impugnação deu entrada na Repartição de Finanças de Feira 2 em 24/10/2008 — carimbo de fls. 3 dos autos;

Matéria de facto dada como não provada:

Com relevância para a boa decisão das questões a apreciar consideram-se não provados os seguintes factos;

1. O valor, de € 57.131,00, mencionado na linha “Correcções Outros/Especiais” do mapa “Estrut. De Custos_05.xls” que constitui o anexo 10 do Relatório, corresponde ao acumulado dos custos não contabilizados no ano 2004, nomeadamente os resultantes de mercadorias em transito, diferenças de câmbio, perda de valor das matérias-primas desperdiçadas ou transformadas em sucata, indemnizações pagas a clientes e ainda não recebidas da seguradora — 40º a 52º da p.i.;

2. As mercadorias em circulação eram sempre acompanhadas de factura, com a única excepção das fornecidas aos armazéns das lojas “Continente” – testemunhas.

De direito:

Questão prévia

Da competência em razão da hierarquia do Supremo Tribunal Administrativo.

Constata-se que da sentença prolatada pelo Tribunal “a quo” foi pela Fazenda pública interposto recurso “per saltum” para o STA e recurso para o Tribunal Central Administrativo Norte pela impugnante A..... SA.

O Mº juiz recorrido decidiu remeter o processo principal para este Supremo Tribunal e admitindo o recurso da impugnante para o Tribunal Central Administrativo do Norte enviou para esse certidão integral dos autos.

Perante esta situação o Mº Pº neste Supremo Tribunal suscitou de imediato a excepção da incompetência em razão da hierarquia deste Tribunal escudado também na doutrina do acórdão do Pleno de 16 12 1988 in processo 021673.

Cumprir decidir.

Nos termos do preceituado no artigo 38 alínea a) do ETAF compete aos Tribunais Centrais Administrativos o conhecimento dos recursos interpostos das decisões judiciais dos tribunais tributários de 1ª instância salvo aqueles que envolvam exclusiva matéria de direito cuja competência é do Supremo Tribunal Administrativo cf. al b) do artigo 26 do ETAF.

Sendo assim havendo dois recursos da mesma sentença e atento o anteriormente exposto é ao TCA que compete primeiramente conhecer do recurso para si interposto por envolver conhecimento de matéria de facto que pode levar à modificação ou revogação da sentença recorrida.

Significa o exposto que o recurso “per saltum” para o Pleno neste processo fica dependente da decisão do recurso interposto para o TCA só sendo de remeter ao STA se o TCA mantiver a situação jurídica em crise que fundamenta o recurso “per saltum”.

O que bem se compreende sob pena de poder haver decisões ou inúteis ou mesmo contraditórias.

A fragmentação do processo pelo Tribunal “a quo”, a sua divisão não tem efectivamente nem suporte legal nem lógico.

Face ao exposto e sem necessidade de mais considerandos acordam os juízes da Secção Tributária do Supremo Tribunal Administrativo em julgar o STA incompetente em razão da hierarquia para conhecer do presente recurso e competente o TCAN a quem os autos devem ser remetidos.

Sem custas.

Lisboa, 28 de Outubro 2015. — *Fonseca Carvalho* (relator) — *Isabel Marques da Silva* — *Pedro Delgado*.

Acórdão de 28 de Outubro de 2015.

Assunto:

Propinas. Execução fiscal. Oposição. Competência dos tribunais tributários.

Sumário:

- I — A propina devida a estabelecimento público de ensino constitui uma taxa que é coercivamente cobrada através de processo de execução fiscal, da competência dos serviços da administração tributária, em conformidade com o disposto nos artigos 10.º, n.º 1, alínea f), 148.º, n.º 1, alínea a), 149.º, e 151.º, todos do CPPT.*
- II — Sendo a execução fiscal um processo judicial que fica na dependência do tribunal tributário logo que é instaurada no serviço de finanças (embora a intervenção do Juiz fique reservada para as situações previstas no n.º 2 do artigo 151.º do CPPT), não há como advogar que o tribunal tributário não é competente para a apreciação da oposição que o executado dirige a essa execução, até porque do disposto nos artigos 151.º e 152.º do CPPT resulta que quando a execução corre nos serviços de finanças a respectiva oposição tem de ser deduzida perante o tribunal tributário, só sendo admissível a sua apresentação nos tribunais comuns quando a execução foi instaurada e corre termos nesses tribunais.*

Processo n.º 604/15-30.

Recorrente: Ministério Público.

Recorridos: Instituto Politécnico de Leiria e A.

Relatora: Ex.^{ma} Sr.^a Cons.^a Dr.^a Dulce Neto.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1. O MINISTÉRIO PÚBLICO recorre da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Leiria que julgou improcedente a oposição que A., com os demais sinais dos autos, deduziu à execução fiscal n.º 1333 2013 01008773, que contra si foi pendente no Serviço de Finanças da Batalha para cobrança de quantia proveniente de propinas liquidadas pelo Instituto Politécnico de Leiria.

1.1 Rematou as alegações de recurso com o seguinte quadro conclusivo:

1. A criação de taxas e a respectiva cobrança, tal como sucede com os impostos, estão sujeitos ao princípio da legalidade, de acordo com o preceituado no art. 8º n.º 2 a) da LGT;

2. Não existindo lei habilitante que autorize a cobrança da quantia exequenda, que fixe a entidade/pessoa competente para promover a execução ou que atribua competência ao processo de execução fiscal, tal implica a ilegalidade de todo o procedimento em virtude da incompetência da AT e deste Tribunal Administrativo e Fiscal, em razão da matéria, para tal cobrança;

3. A situação em apreço apenas poderia integrar, em abstracto, a previsão do art. 148º n.º 2 a) do CPPT, por considerarmos estar face a outras pessoas colectivas de direito público que devam ser pagas

por força de acto administrativo, sendo para tal necessário que estivessemos perante “*processo de execução fiscal nos casos e termos expressamente previstos na lei*”, conforme se prevê em tal norma;

4. Não existindo lei especial que abranja tal solução, sendo as Leis 113/97, de 16 de Setembro, e 37/2003, de 22 de Agosto, totalmente omissas quanto a tal matéria, teria de se recorrer ao disposto no artigo 155º n.º 1 do CPA, de acordo com o qual “*quando, por força de um acto administrativo devam ser pagas a uma pessoa colectiva pública, ou por ordem desta, prestações pecuniárias, seguir-se-á, na falta de pagamento voluntário no prazo fixado, o processo de execução fiscal regulado no Código do Processo Tributário*”;

5. Não sufragamos esse entendimento pois a criação das propinas, enquanto taxas, foram criadas pelas leis supra mencionadas e desse modo têm na sua génese um acto legislativo, sendo a exigência do IPL no momento da inscrição, do valor da propina, um acto de cobrança;

6. Acresce que a fixação dos valores respectivos, bem como as respectivas condições, são oriundas de um acto regulamentar, que por definição é geral e abstracto, por contraposição ao acto administrativo, que é individual e concreto, ou seja, é por definição uma estatuição autoritária relativa a um caso concreto, praticado por um órgão da administração no uso de poderes administrativos e que visa produzir efeitos jurídicos externos, positivos ou negativos.

7. De tal conceito estão assim excluídas notificações e comunicações, que dão a conhecer esta-tuições autoritárias, não sendo elas próprias uma.

8. Contrariamente ao entendido pela douta sentença recorrida, a notificação feita pelo IPL à opo-nente não pode consubstanciar um acto administrativo que legitime a sua integração na previsão do art. 148º n.º 2 alínea A) do CPPT;

9. Em face do que fica exposto, entendemos que a douta sentença recorrida violou o artigo 148º do CPPT, 155º do CPA, 8º n.º 2 a) da LGT e 21º n.º 1 e 212º n.º 3 da CRP, pelo que deve ser revogada e substituída por outra que considere incompetente a Administração Tributária/Serviço de Finanças, e este Tribunal, em razão da matéria, para cobrança da dívida exequenda.

1.2. O Recorrido, Instituto Politécnico de Leiria, apresentou contra-alegações para sustentar a manutenção do julgado e que rematou com as seguintes conclusões:

i. Relevante para decidir se a apreciação de uma ação cabe ou não na competência de um tribu-nal tributário é a natureza fiscal da questão que é colocada pelo particular à Administração, sendo a discussão do pagamento de propinas (portanto de um tributo que constitui um meio de financiamento para um instituto público de ensino), nomeadamente a sua exigibilidade ou cobrança coerciva, através de oposição ao processo de execução fiscal instaurado no serviço de finanças, conforme previsto no CPPT, é uma questão fiscal a colocar junto da Administração Tributária e do tribunal a quo;

ii. O tribunal *a quo* e a Administração Tributária são, por isso, materialmente competentes para apreciar, em sede de oposição à execução fiscal, se o pagamento coercivo de propinas, enquanto tributo que constitui receita dos institutos de ensino público, é ou não devido, uma vez que estamos diante uma questão de efetiva natureza fiscal, colocada no seio de um meio de reação típico do processo tributário - nesse mesmo sentido entendeu o Supremo Tribunal Administrativo, por exemplo, a título de exemplo - numa situação em que também estava em causa a competência dos tribunais administrativos e fiscais, a Administração Tributária e os Serviços de Finanças, em razão da matéria, para a cobrança de propinas pelo Instituto Politécnico de Leiria - o Acórdão de 11.03.2015, no proc. n.º 1153/14;

iii. O n.º 1 do artigo 148º do CPPT, enquanto regra geral, ao prever a possibilidade de instauração de processo de execução fiscal para a cobrança de créditos tributários, como sejam os resultantes do não pagamento de taxas, constitui lei habilitante para que possam ser instaurados processos de execução fiscal para a cobrança de propinas, porquanto, tal prestação pecuniária assume a natureza de taxa e, portanto de tributo, não existindo qualquer omissão legislativa quanto à possibilidade da sua cobrança coerciva;

iv. Mesmo que assim não entendesse (o que sequer se concede), certo é que a possibilidade de cobrança coerciva do tributo propina sempre resultaria da conjugação do disposto no artigo 155º, n.ºs 1 e 2, do CPA, e no artigo 148º, n.º 2, alínea a), do CPPT, demonstrado que está que a propina é uma prestação pecuniária a pagar a uma pessoa coletiva pública (como é o Recorrido) que é fixada através da produção de ato administrativo (cuja notificação ocorre, aliás, no momento em que o utente efetua a inscrição com vista à frequência do serviço de ensino);

v. De resto, a admitir-se que não existe norma habilitante, e sem conceder, sempre será de concluir que essa hipótese não acarreta a incompetência material do tribunal *a quo*, uma vez que a discussão de tal matéria não deixa de ser uma questão fiscal, na medida que diz respeito à legalidade da cobrança de um tributo enquanto um meio de financiamento de um ente público.

1.3. O Exmo. Procurador-Geral-Adjunto junto do STA emitiu parecer no sentido de que fosse negado provimento ao recurso

1.4. Colhidos os vistos dos Exm.ºs Conselheiros Adjuntos, cumpre apreciar e decidir em conferência.

2. Na sentença recorrida consta como provada a seguinte matéria de facto:

A) Em 13/10/2004, foi emitido pela Escola Superior de Tecnologia e Gestão de Leiria, o instru-mento constante a fls. 17 dos Autos, denominado de “Comprovativo de Inscrição em 2004-05”, cujo

teor se dá aqui por integralmente reproduzido, e onde consta a matrícula do Oponente no 1º ano do Curso de Comércio e Marketing;

B) Em 13/10/2004, foi emitido pelo Instituto Politécnico de Leiria o instrumento constante a fls. 21 dos Autos, denominado de “Recibo n.º 922462, em nome do Oponente, no valor de 202,44 €, cujo teor se dá aqui por integralmente reproduzido, referente à 1ª prestação de propinas de 2004/05;

C) Em 22/12/2011, foi remetido pelo Instituto Politécnico de Leiria para a Oponente, por carta registada com aviso de recepção, o instrumento constante a fls. 15 dos Autos, assinado pelo Vice-Presidente do IPL, cujo teor se dá aqui por integralmente reproduzido, no qual o consta o seguinte:

«Assunto: Propinas em Atraso — Notificação para pagamento

Ao ingressarem no Ensino Superior, os estudantes ficam, nos termos da lei do financiamento (Lei n.º 37/2003, de 22 de Agosto), obrigados ao pagamento integral da propina estabelecida actualizada anualmente.

Apesar dos alertas que efectuámos, constata-se que esta data ainda se encontra em dívida relativamente ao ano lectivo 2004/2005, o valor da propina não liquidado, a que acrescem juros de mora calculados à taxa legal em vigor. Este facto acarreta também a suspensão de todos os seus direitos enquanto estudante do IPL, uma vez que a sua actividade académica se encontra interrompida.

Nestes termos, fica V. Exa. notificado (a) para, no prazo máximo de trinta dias, a contar da assinatura do aviso de recepção desta notificação, proceder ao pagamento da quantia em dívida, devendo para o efeito dirigir-se à Direcção dos Serviços Académicos, na morada indicada neste ofício.

Findo prazo acima indicado e no caso de não pagamento, será desencadeado o processo de execução fiscal nos termos legalmente previstos (...);

D) O Aviso de recepção referido na alínea anterior foi assinado a 27/12/2011— cfr. fls. 28 dos Autos.

E) Em 14/01/2013, foi elaborado pelo Instituto Politécnico de Leiria o instrumento constante a fls. 12 dos Autos, denominado “Certidão” e cujos termos se dão por integralmente reproduzidos, referindo o seguinte:

«(...)

B....., o presidente do Instituto Politécnico de Leiria, certifica, que A....., residente em - - 2440-..... Reguengo do Fetal, contribuinte fiscal número, é devedor à instituição supracitada da quantia de 400€, acrescida de juros de mora à taxa constante no artigo 3º do Decreto-Lei n.º 73/99, de 16 de Março, devidos desde 11/12/2014.

Acresce ao valor supra referido uma penalidade no valor de 150€, conforme previsto no Regulamento n.º 31/2003, publicado em Diário da República n.º 182 (2ª Série), de 4 de Agosto.

A presente dívida para pagamento de quantia certa é resultante do não pagamento das propinas devidas, nos termos da Lei do financiamento do ensino superior (Lei n.º 37/2003, de 22 de Agosto).

Por ser verdade e por ter sido pedida passo presente certidão que vou assinar, datar e autenticar com selo branco em uso neste Instituto. (...);

F) Em 01/07/2013, o Serviço de Finanças de Batalha remeteu para o Oponente, por carta registada, com aviso de recepção, o instrumento constante a fls. 29 dos Autos, denominado de “Citação”, cujo teor se dá aqui por integralmente reproduzido, referente ao Processo de Execução Fiscal n.º 1333201301008773 referente a taxas e comias no valor de 277,70€;

G) O “Aviso de Recepção” referido na alínea anterior foi assinado em 2/07/2013 - cfr. fls. 31 dos Autos;

H) A p.i foi apresentada a 23/07/2013 junto do Serviço de Finanças de Batalha - cfr. fls. 1 dos Autos.

3. A decisão de improcedência da presente oposição a execução fiscal instaurada no Serviço de Finanças da Batalha contra A..... radicou na inexistência dos vícios invocados pelo executado/opponente e que se traduziam na prescrição da obrigação pecuniária em cobrança e na nulidade do título executivo. O Ministério Público recorre dessa decisão, não por discordar da sua fundamentação, mas por entender que o Tribunal Administrativo e Fiscal e os Serviços de Finanças são incompetentes, em razão da matéria, para a cobrança de propinas pelo Instituto Politécnico de Leiria, pese embora não conteste que este constitui um estabelecimento público de ensino superior.

Esta problemática foi já analisada e decidida nesta Secção do STA, no acórdão prolatado em 11 de Março de 2015, no processo n.º 01153/14, cuja fundamentação merece a nossa inteira adesão e onde se concluiu que não podia proceder idêntica questão suscitada oficiosamente pelo Ministério Público em processo de oposição instaurado contra execução fiscal instaurada num Serviço de Finanças para cobrança de dívida proveniente de propinas. A doutrina expandida nesse acórdão é inteiramente transponível para o presente caso – sendo, aliás, as alegações e contra-alegações substancialmente idênticas – e encontra-se alicerçada nas razões jurídicas aí sumariados da seguinte forma:

«I - As propinas assumem a natureza jurídica de taxas dado que a prestação pecuniária, sem carácter sancionatório, que constituem pressupõe uma contraprestação específica, a cargo da Universidade em benefício do estudante.

II - Tendo sido instaurada uma execução fiscal para cobrança coactiva do montante exequendo, sempre os Tribunais tributários seriam competentes para conhecer da oposição deduzida contra essa execução, sob pena de se negar ao executado o direito de se opor a tal execução, sendo certo que, os

tribunais comuns nunca seriam competentes para conhecer de uma oposição deduzida contra uma execução fiscal que é um processo judicial, na dependência do juiz do Tribunal Tributário, ainda que a maior parte dos seus trâmites sejam praticados pela administração tributária – artº 49º, n.º 1 do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais e 151º do Código de Procedimento e Processo Tributário.

III - Nos termos do disposto no artº 148º, n.º 1, a) do Código de Procedimento e Processo Tributário, o processo de execução fiscal abrange a cobrança coerciva de «Tributos, incluindo impostos aduaneiros, especiais e extrafiscais, taxas, (...), entre outros demais, a legitimar a cobrança coerciva das propinas mediante processo de execução fiscal.»

Em suma, sendo inquestionável que a propina devida a estabelecimento público de ensino constitui uma *taxa* à luz da tipologia consagrada no art. 4º da LGT [como se deixou bem evidenciado no acórdão prolatado pelo STA em julgamento ampliado realizado no dia 22/04/2015, no âmbito do proc. n.º 1957/13], sendo, por consequência, inevitável a sua cobrança através de processo de execução fiscal, da competência dos serviços da administração tributária [em conformidade com o disposto nos arts. 10º, n.º 1, alínea f), 148º, n.º 1, alínea a), 149º e 151º, todos do CPPT], é inconcebível a tese sustentada pelo Recorrente, não só porque sendo a execução fiscal um processo judicial se deve entender que fica na dependência do tribunal tributário logo que é instaurada no serviço de finanças (embora a intervenção do juiz fique reservada para as situações previstas no n.º 2 do art. 151º do CPPT), não havendo, assim, como advogar que o tribunal tributário não é competente para a apreciação da oposição que o executado dirigiu a essa execução, como, também, porque do disposto nos arts. 151º e 152º do CPPT resulta, de forma clara, que quando a execução corre nos serviços de finanças a respectiva oposição tem de ser deduzida perante o tribunal tributário, só sendo admissível a sua apresentação nos tribunais comuns quando a execução à qual é dirigida também corra nesses tribunais.

Razão por que não pode, manifestamente, obter provimento o presente recurso.

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

Sem custas.

Lisboa, 28 de Outubro de 2015. — *Dulce Neto* (relatora) — *Ascensão Lopes* — *Ana Paula Lobo*.

Acórdão de 28 de Outubro de 2015.

Assunto:

Propinas. Taxa. Competência para a execução. Competência para a oposição.

Sumário:

- I — As propinas assumem a natureza jurídica de taxas dado que a prestação pecuniária, sem carácter sancionatório, que constituem pressupõe uma contraprestação específica, a cargo da Universidade em benefício do estudante.*
- II — Tendo sido instaurada uma execução fiscal para cobrança coactiva do montante exequendo, sempre os Tribunais tributários seriam competentes para conhecer da oposição deduzida contra essa execução, sob pena de se negar ao executado o direito de se opor a tal execução, sendo certo que, os tribunais comuns nunca seriam competentes para conhecer de uma oposição deduzida contra uma execução fiscal que é um processo judicial, na dependência do juiz do Tribunal Tributário, ainda que a maior parte dos seus trâmites sejam praticados pela administração tributária – artigo 49.º, n.º 1 do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais e 151.º do Código de Procedimento e Processo Tributário.*
- III — Nos termos do disposto no artigo 148.º, n.º 1, a) do Código de Procedimento e Processo Tributário, o processo de execução fiscal abrange a cobrança coerciva de «Tributos, incluindo impostos aduaneiros, especiais e extra-fiscais, taxas, (...), entre outros demais, a legitimar a cobrança coerciva das propinas mediante processo de execução fiscal.*

Processo n.º 633/15-30.

Recorrente: Ministério Público.

Recorridos: A..... e Fazenda Pública.

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

A....., veio deduzir oposição contra a execução fiscal contra si instaurada no serviço de finanças de Leiria para cobrança da quantia de 400 Euros acrescida de juros de mora e outras penalidades e relativa à propina devida ao Instituto Politécnico de Leiria pela sua inscrição no ano lectivo de 2004/2005.

Por sentença do TAF de Leiria foi a oposição julgada improcedente.

Reagiu o Ministério Público interpondo recurso para este STA.

Apresentou alegações com as seguintes CONCLUSÕES:

«1. A criação de taxas e a respectiva cobrança, tal como sucede com os impostos, estão sujeitos ao princípio da legalidade, de acordo com o preceituado no art. 8.º n.º 2 a) da LGT;

2. Não existindo **lei habilitante** que autorize a cobrança da quantia exequenda, que fixe a entidade/pessoa competente para promover a execução ou que atribua competência ao processo de execução fiscal, tal implica a ilegalidade de todo o procedimento em virtude da incompetência da AT e deste TAF, em razão da matéria, para tal cobrança;

3. A situação em apreço apenas poderia integrar, em abstracto, a previsão do art. 148º n.º 2 a) do CPPT, por considerarmos estar face a outras pessoas colectivas de direito público que devam ser pagas por força de acto administrativo, sendo para tal necessário que estivessemos perante “processo de execução fiscal nos casos e termos expressamente previstos na lei”, conforme se prevê em tal norma;

4. Não existindo lei especial que abranja tal solução, sendo as Leis 113/97, de 16 de Setembro e 37/2003 de 22 de Agosto, totalmente omissas quanto a tal matéria, teria de se recorrer ao disposto no artigo 155º n.º 1 do CPA, de acordo com o qual “quando, por força de um acto administrativo devam ser pagas a uma pessoa colectiva pública, ou por ordem desta, prestações pecuniárias, seguir-se-á, na falta de pagamento voluntário no prazo fixado, o processo de execução fiscal regulado no Código do Processo Tributário”;

5. Não sufragamos esse entendimento pois a criação das propinas, enquanto taxas, foram criadas pelas leis supra mencionadas e desse modo têm na sua génese um acto legislativo, sendo a exigência do IPL no momento da inscrição, do valor da propina, um acto de cobrança;

6. Acresce que a fixação dos valores respectivos, bem como as respectivas condições, são oriundas de um acto regulamentar, que por definição é geral e abstracto, por contraposição ao acto administrativo, que é individual e concreto, ou seja, é por definição uma estatuição autoritária relativa a um caso concreto, praticado por um órgão da administração no uso de poderes administrativos e que visa produzir efeitos jurídicos externos, positivos ou negativos.

7. De tal conceito estão assim excluídas notificações e comunicações, que dão a conhecer estatuições autoritárias, não sendo elas próprias uma.

8. Contrariamente ao entendido pela douta sentença recorrida, a notificação feita pelo IPL à oponente não pode consubstanciar um acto administrativo que legitime a sua integração na previsão do art. 148º n.º 2 a) do CPPT;

9. Em face do que fica exposto, entendemos que a douta sentença recorrida violou o artigo 148º do CPPT, 155º do CPA, 8º n.º 2 a) da LGT e 21º n.º 1 e 212º n.º 3 da CRP, pelo que deve ser revogada e substituída por outra **que considere incompetente a Administração Tributária/Serviço de Finanças e este Tribunal, em razão da matéria, para cobrança da dívida exequenda.»**

2- FUNDAMENTAÇÃO

Matéria dada como provada pelo TAF de leiria a fls. 88/90 dos autos

A) A Oponente procedeu à sua inscrição no Instituto Politécnico de Leiria (IPL) no ano lectivo 2004/2005 — por confissão; cfr. artigo 2º da p.i;

B) Em 22/12/2011, foi remetido pelo Instituto Politécnico de Leiria para a Oponente, o instrumento constante a fls. 14 dos Autos, assinado pelo Vice-Presidente do IPL, cujo teor se dá aqui por integralmente reproduzido, no qual consta o seguinte:

«Assunto: Propinas em Atraso Notificação para pagamento

Ao ingressarem no Ensino Superior, os estudantes ficam, nos termos da lei do financiamento (Lei n.º 037/2003, de 22 de Agosto), obrigados ao pagamento integral da propina estabelecida actualizada anualmente.

Apesar dos alertas que efectuámos, constata-se que nesta data ainda se encontra em dívida relativamente ao ano lectivo 2004/2005, o valor da propina não liquidado, a que acrescem juros de mora calculados à taxa legal em vigor. Este facto acarreta também a suspensão de todos os seus direitos enquanto estudante do IPL, uma vez que a sua actividade académica se encontra interrompida.

Nestes termos, fica V. Exa notificado(a) para, no prazo máximo de trinta dias, a contar da assinatura do aviso de recepção desta notificação proceder ao pagamento da quantia em dívida, devendo para o efeito dirigir-se à Direcção dos Serviços Académicos, na morada indicada neste ofício.

Findo prazo acima indicado e no caso de não pagamento, será desencadeado o processo de execução fiscal nos termos legalmente previstos (...).»

C) Em 14/01/2013, foi elaborado pelo Instituto Politécnico de Leiria, o instrumento constante a fls. 5 dos Autos, denominado “Certidão” e cujos termos se dão por integralmente reproduzidos, referindo o seguinte: «(...)

....., O presidente do Instituto Politécnico de Leiria, Certifica, que A....., residente em Rua, Lote, — — 2400 - 000 Leiria, contribuinte fiscal número, é devedora à instituição supracitada da quantia de 400 €, acrescida de juros de mora à taxa constante no artigo 3º, do Decreto- Lei n.º 73/99, de 16 de Março, devidos desde 11/12/2004.

Acresce ao valor supra-referido uma penalidade no valor de 150€, conforme previsto no Regulamento de Propinas n.º 31/2004, publicado no DR n.º 182, (2ª Série), de 4 de Agosto).

A presente dívida para pagamento de quantia certa é resultante do não pagamento das propinas devidas, nos termos da Lei do financiamento do ensino superior (Lei n. 37/2003, de 22 de Agosto).

Por ser verdade e por ter sido pedida passo a presente certidão que vou assinar, datar e autenticar com selo branco em uso neste Instituto. (...))»;

D) Em 15/05/2013, foi instaurado em nome da Oponente, no Serviço de Finanças de Leiria 2, o processo de execução fiscal n.º 3603201301050761 relativo à dívida ao IPL no valor de 550,00€ - cfr. 2 e 58 dos Autos;

E) Em data não concretamente apurada durante o ano de 2013 a Oponente foi citada no âmbito do processo referido na alínea anterior - por confissão (cfr. artigo 1º da p.i. conjugado com a informação constante a fls. 58 dos Autos);

F) A p.i foi apresentada a 21/06/2013 junto do Serviço de Finanças de Leiria 2 - cfr. fls. 41 dos Autos.

Não foram apresentadas contra-alegações.

O Ministério Público neste STA, não emitiu parecer por o MP ser a entidade recorrente (vide fls. 129).

3- DO DIREITO:

Para julgar improcedente a oposição considerou a decisão recorrida a seguinte fundamentação de direito:

3.2 De Direito:

Na sequência da inscrição efectuada pela Oponente no Instituto Politécnico de Leiria, e não tendo pago a propina no prazo devido, o IPL extraiu a respectiva certidão de dívida.

Não concordando com a execução, a Oponente deduziu a presente acção.

Ora, segundo entendimento prevaemente nos tribunais superiores, o conhecimento da prescrição da dívida exequenda merece prioridade. Vamos, por isso, começar pela análise deste fundamento.

i) Da Prescrição.

A Oponente refere que a existir alguma dívida a mesma já teria prescrito.

Vejamos.

A prescrição da dívida exequenda era fundamento de oposição admitido pelo antigo artigo 286º, n.º 1, alínea d), do CPT sendo, actualmente, pelo artigo 204º, n.º 1 alínea d), do CPPT.

Assim, estando em causa nos presentes autos uma dívida relativa à propina do IPL, haverá que atender, para efeito de contagem da prescrição desta ao regime de prescrição fixado no art. 48º da Lei Geral Tributária (LGT).

Ora, estabelece o n.º 1 do art. 48º da LGT o seguinte: «

As dívidas (tributárias prescrevem, salvo o disposto em lei especial, no prazo de oito anos contados, nos impostos periódicos, a partir do termo do ano em que se verificou o facto tributário e, nos impostos de obrigação única, a partir da data em que o facto tributário ocorreu, excepto no imposto sobre o valor acrescentado e nos impostos sobre o rendimento quando a tributação seja efectuada por retenção na fonte a título definitivo, caso em que aquele prazo se conta a partir do início do ano civil seguinte àquele em que se verificou, respectivamente, a exigibilidade do imposto ou o facto tributário.».

Quer isso dizer que o prazo de prescrição conta-se em função da ocorrência do facto relevante, ou seja, nos impostos periódicos a partir do termo do ano em que tiver ocorrido o facto tributário gerador da dívida.

Por outro lado, importa reter que o n.º 1 do art. 2º do Regulamento do Pagamento de Propinas do IPL (aprovado pelo Regulamento n.º 31/2004, e publicado no Diário da República da II Série, de 4 de Agosto de 2004), estabelece o seguinte: «

1- Em cada ano lectivo, o pagamento da propina será efectuado de acordo com uma das seguintes modalidades:

a) Para os alunos que à data de início da respectiva matrícula/inscrição sejam devedores de uma ou mais prestações de propinas relativas a anos anteriores, o pagamento será e na totalidade no acto da matrícula/inscrição;

b) Os alunos que tenham as propinas relativas aos anos anteriores devidamente regularizadas poderão efectuar o pagamento nos termos seguintes:

b.1) Na totalidade, no acto da matrícula;

b.2) Um terço do valor da propina no acto da matrícula;

b.3) O remanescente em dívida em seis prestações mensais iguais e sucessivas, vencendo-se a 1º no dia 10 de Dezembro e as restantes até ao dia 10 de cada um dos meses subsequentes;

b.4) Para facilitar o pagamento, o presidente do Instituto poderá proceder, se necessário, ao arredondamento por excesso das primeiras cinco prestações, deduzindo-se o valor dos arredondamentos na última prestação; a verificar-se esta eventualidade, o Instituto deverá informar os alunos no acto da matrícula/inscrição do valor exacto de cada prestação».

Por outro lado, o n.º 1 do art. 6º do referido Regulamento dispõe o seguinte: «O não pagamento da propina por parte do aluno até 31 de Julho, no todo ou em parte, implica a nulidade de todos os actos curriculares praticados no ano lectivo a que o incumprimento da obrigação se reporta.».

Posto isto, cumpre lembrar que a taxa constitui uma prestação pecuniária e coactiva, exigida por uma entidade pública em contrapartida da prestação administrativa efectivamente provocada ou aproveitada pelo sujeito passivo.

E tendo presente esta definição, as propinas são taxas, uma vez que são receitas das Universidades ou Institutos Politécnicos cuja finalidade é a de atribuir aos utentes o pagamento de parte das despesas do ensino universitário, sendo certo que os contribuintes não podem prescindir daquela prestação (da prestação do ensino) sem sacrifício de relevo para a sua qualidade de vida (cfr. SÉRGIO VASQUES, Manual de Direito Fiscal, Almedina, pág. 210).

Desta feita, sendo as propinas qualificadas como taxas, não se aplica o prazo de prescrição previsto na alínea a) do artigo 317º do Código Civil (2 anos), mas sim o regime de prescrição e caducidade previsto na Lei Geral Tributária nos termos do n.º 2 do art. 3º da LGT.

Também importa referir que as propinas são tributos periódicos e não de obrigação única. Com efeito, as taxas em questão não surgem de forma isolada no tempo, e não geram sobre o contribuinte aluno uma obrigação de pagamento com carácter avulso.

Pelo contrário, o aluno universitário ou do ensino politécnico sabe que o facto gerador se repete no tempo, gerando sobre o mesmo a obrigação de pagar o tributo com carácter regular e durante um período prolongado no tempo.

Relativamente ao momento do facto gerador deste tributo, ele não é instantâneo nem se verifica no momento do acto da matrícula.

Na verdade, a matrícula é o momento para o qual geralmente se antecipa o pagamento total ou parcial da obrigação tributária, mas no qual não é prestado qualquer serviço para além da própria matrícula (por isso se justifica que se reporte a esse momento a taxa de matrícula, que não se confunde com a propina ou taxa do serviço educativo prestado ao longo do ano).

Aliás, se bem atentarmos, a Oponente foi avisada pelo IPL para regularizar a sua situação administrativa sob pena de ver suspensa todos os seus direitos enquanto estudante do IPL.

E o n.º 1 do art. 6º do Regulamento é claro quando diz que a sanção mais grave para o não pagamento só se dá quando o aluno não paga a propina até 31 de Julho.

Por outro lado, não fazia sentido que o IPL pudesse autorizar o aluno a pagar a propina de forma faseada ao longo do ano lectivo, estando já a correr o prazo de prescrição daquela dívida, o que levaria qualquer instituição do ensino superior a indeferir o pagamento faseado das propinas porque saberia à partida que estaria com isso a perder 1 ano do prazo de prescrição.

Logo, a única interpretação possível é que sendo a propina um tributo duradouro e periódico, a contagem do seu prazo de prescrição inicia-se apenas no termo do ano lectivo que a propina diz respeito.

Posto isto, vejamos o caso concreto.

Ficou provado que a Oponente não pagou a propina relativa à matrícula no ano lectivo 2004/2005. Consta do probatório que em 14/01/2013, foi extraída a certidão de dívida por parte do IPL.

E dos factos dados como assentes resulta que a Oponente foi citada durante o ano de 2013 para efeitos do processo de execução fiscal.

Ora, aplicando as disposições legais supra referidas aos factos dados como assentes, podemos adiantar que a Oponente não tem razão no tocante à prescrição da dívida.

Com efeito, há que ter atenção que para as dívidas das propinas relativas ao ano de 2004/2005, o prazo de prescrição como já vimos iniciou-se em 31/12/2005, porque este contava-se a partir do termo do ano lectivo em que se verificou o facto tributário (em 2004/2005).

Sendo assim, para a Oponente, o prazo prescricional de 8 anos começou a contar em 1/01/2006, o qual terminaria a 1/01/2014.

Todavia, como a citação da Oponente ocorreu em 2003, tal facto veio interromper aquele prazo.

E com a revogação do n.º 2 do art. 49º da LGT, afastaram-se as consequências da paragem do processo por mais de um ano por facto não imputável ao contribuinte.

Logo, se tal paragem não ocorreu até 31/12/2006, a interrupção da prescrição tem sempre o seu feito de inutilizar o tempo já decorrido e esse efeito não é destruído por eventual paragem do processo por mais de um ano por facto não imputável ao contribuinte.

E tendo a Oponente sido citada, esse efeito é não só o instantâneo de inutilizar o tempo decorrido, mas também o efeito duradouro de obstar ao decurso da prescrição até ao trânsito em julgado da decisão que puser termo ao processo em que a citação é levada a cabo nos termos do arts. 326º, n.º 1 e 327º n.º 1 da Lei Civil.

Em suma: Quando a Oponente foi citada durante o ano de 2013 o prazo de prescrição foi interrompido, e se não tinha prescrito até essa data, não prescreveu mais, uma vez que o prazo de contagem do tempo ainda não reiniciou.

Assim, e face a tudo quanto fica dito, a Oposição não pode proceder com base neste fundamento.

ii) Do cancelamento da inscrição

A Oponente alega que foi informada que não seria necessário formalizar qualquer documento para cancelar a inscrição.

Todavia, a Oponente não junta prova deste facto, razão pela qual a Oposição não pode proceder com base neste fundamento.

iii) Da não frequência das aulas

A Oponente alega também que não frequentou qualquer aula no ano lectivo em causa, nem em anos lectivos posteriores.

Vejam os.

Dispõe o n.º 1 do art. 1º do Regulamento do pagamento de propinas o seguinte: «Os alunos matriculados nas escolas integradas no Instituto Politécnico de Leiria estão obrigados, nos termos da lei, ao pagamento de propinas».

Ora, de acordo com o Regulamento é o mero facto do aluno estar matriculado que gera a obrigação do pagamento da propina. Aliás, em bom rigor, como já vimos, a taxa é uma prestação pecuniária exigida por uma entidade pública em contrapartida da prestação provocada pelo sujeito passivo.

E se a Oponente procedeu à matrícula, ocupando com isso uma vaga do ensino superior que não foi ocupada por outro estudante, é devedora da taxa de propina.

Logo, não é relevante o argumento que não frequentou qualquer aula. Esta foi uma opção da Oponente, porque na verdade tinha essa possibilidade.

Desta feita, a Oposição também não pode proceder com base neste fundamento.

Custas pela Oponente nos termos do n.º 1 e 2 do art. 527º do CPC, aplicável ex vi do art. 2º, alínea e) do CPPT.

IV — Dispositivo:

Em face do exposto, e nos termos das disposições legais supra mencionadas, julgo a presente oposição IMPROCEDENTE, e em consequência absolvo o IPL do pedido.

DECIDINDO NESTE STA

Suscitam-se nos presentes autos as mesmas questões enfrentadas no Ac. deste STA de 11/03/2015 tirado no recurso n.º 01153 no qual estava também em causa uma propina devida ao IPL de Leiria e em que o recorrente foi também o Mº Pº junto do TAF de Leiria.

Por concordarmos com a fundamentação constante daquele aresto seguiremos de perto o mesmo.

Vejam os as questões objecto de recurso que são:

1- Admissibilidade do recurso

2- Incompetência da Administração Tributária/Serviço de Finanças e do TAF, em razão da matéria, para a cobrança das propinas.

Da admissibilidade do recurso

Consta do artº 280º e seguintes do Código de Procedimento e Processo Tributário o regime dos recursos de decisões proferidas processos judiciais tributários.

Nos termos do n.º 4 do artigo 280º, não cabe recurso das decisões proferidas em primeira instância quando o valor da causa não seja superior a um quarto da alçada do tribunal tributário de 1ª instância (fixada em € 5.000,00), ou seja, não ultrapassa a quantia de € 1.250,00, sendo que o valor do processo executivo e da oposição é inferior.

Todavia, o regime dos recursos não obtém regulamentação completa e exclusiva no Código de Procedimento e Processo Tributário, como logo decorre do disposto no artº 281º desse código, sendo que nos termos do disposto no artº 2º quer da Lei Geral Tributária quer do Código de Procedimento e Processo Tributário se determina a aplicação do Código de Processo Civil aos casos omissos.

Assim, entende-se, porque nada na lei aponta em sentido diverso, que, em determinadas situações, o recurso seja admissível, independentemente do valor da causa e da sucumbência, como ocorre quando é suscitada uma questão sobre a competência do tribunal recorrido, por força do disposto no artº 629º, n.º 2, a) do Código de Processo Civil.

Tal norma do Código de Processo Civil reporta-se a situações específicas, e basilares do sistema jurídico português. O legislador do Código de Procedimento e Processo Tributário se entendesse que

as profundas razões de ordem pública que subjazem a cada uma das situações em que admite recurso independentemente do valor no Código de Processo Civil não eram aplicáveis aos processos tributários teria que, expressamente, revelar essa sua opção.

Assim, tendo em conta o objecto do recurso, é o mesmo admissível, pelas razões apontadas.

Da incompetência da Administração Tributária/Serviço de Finanças e do TAF, em razão da matéria, para a cobrança das propinas.

As propinas, nomeadamente as propinas devidas pela frequência do ensino público universitário são tributos/taxas devidas pela prestação concreta do serviço público de ensino universitário - artº 3º e 4º, n.º 2 da Lei Geral Tributária -

Estamos face a uma relação jurídico-tributária na medida em que se trata de uma relação jurídica estabelecida entre uma entidade pública incumbida da liquidação e cobrança de um tributo - taxa artº 3º, n.º 2 da Lei Geral Tributária - e as pessoas singulares, os estudantes que pretendem frequentar o estabelecimento público de ensino superior, em contrapartida da concreta prestação do serviço público de ensino universitário.

As propinas assumem a natureza jurídica de taxas dado que a prestação pecuniária, sem carácter sancionatório que constituem, pressupõe uma contraprestação específica, a cargo da Universidade em benefício do estudante. Mesmo na situação em que o estudante não vem, posteriormente a frequentar o curso em que se matriculou, nem por isso deixa a propina de ser devida dado que a contraprestação a cargo do ente público, neste caso, não depende da verificação em concreto de um benefício sentido pelo estudante, bastando-se com a possibilidade, que não utilizou, de usar o serviço público em questão.

Apesar de não ser um elemento essencial a todas as taxas, estamos face à utilidade decorrente de um serviço público, procurada pelo contribuinte, que cria utilidades sociais objectivas, suficientes para que a mesma seja devida, independentemente satisfação subjectiva que possa efectivamente ter proporcionado ao estudante.

Tal classificação não é sequer objecto de recurso, pelo que, tendo em atenção que são as conclusões das alegações do recurso que definem o respectivo objecto e conseqüente área de intervenção do Tribunal “ad quem”, com ressalva das questões de conhecimento oficioso, não carece de maior dilucidação esta classificação.

Tendo por assente que as propinas são taxas, considera o recorrente que não existe norma legal que atribua competência à Administração Tributária para proceder à sua cobrança coerciva e, em consequência, na sua perspectiva, depararmo-nos com incompetência, em razão da matéria quer da Administração Tributária para a instauração e processamento da execução fiscal, quer do Tribunal Administrativo e fiscal para conhecer da presente oposição.

Mas as taxas são tributos porque participações a cargo dos alunos do serviço de ensino, como modo de suportar parcialmente os custos suportados pelas instituições de ensino superior, com a prestação de ensino. Tal resulta do disposto no artº 15º, n.º 1 da Lei n.º 37/2003, de 22 de Agosto que definiu as bases de financiamento do ensino superior, “[a]s instituições de ensino superior prestam um serviço de ensino que deve ser qualitativamente exigente e ajustado aos objectivos que determinaram a sua procura pelos estudantes, os quais devem demonstrar mérito na sua frequência e participar nos respectivos custos”. Tal participação, consiste no pagamento pelos estudantes às instituições onde estão matriculados de uma taxa de frequência, designada por propina, artº 16º, n.º 1 do mesmo diploma.

O montante das propinas é fixado nos institutos politécnicos, pelos conselhos gerais, sob proposta do presidente, artº 17º, alínea b), da Lei n.º 37/2003, de 22 de Agosto.

Tendo sido instaurada uma execução fiscal para cobrança coactiva do montante exequendo, sempre os Tribunais tributários seriam competentes para conhecer da oposição deduzida contra essa execução, sob pena de se negar ao executado o direito de se opor a tal execução, sendo certo que, os tribunais comuns nunca seriam competentes para conhecer de uma oposição deduzida contra uma execução fiscal que é um processo judicial, na dependência do juiz do Tribunal Tributário, ainda que a maior parte dos seus trâmites sejam praticados pela administração tributária - artº 49º, n.º 1 do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais e 151º do Código de Procedimento e Processo Tributário.

Nos termos do disposto no artº 148º, n.º 1, a) do Código de Procedimento e Processo Tributário, o processo de execução fiscal abrange a cobrança coerciva de «Tributos, incluindo impostos aduaneiros, especiais e extrafiscais, taxas, demais contribuições financeiras a favor do Estado, adicionais cumulativamente cobrados, juros e outros encargos legais», a legitimar a cobrança coerciva das propinas mediante processo de execução fiscal.

Assim sendo, tem de improceder o recurso interposto.

4- DECISÃO:

Pelo exposto, acordam os Juizes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em negar provimento ao recurso, confirmando a sentença recorrida.

Sem custas por delas estar isento o recorrente - artº 4º, n.º 1, a) do RCP.

Lisboa, 28 de Outubro de 2015. — *Ascensão Lopes* (relator) — *Ana Paula Lobo* — *Dulce Neto*.

Acórdão de 28 de Outubro de 2015.**Assunto:**

Contra-ordenação fiscal. Portagens. «Recurso para a melhoria da aplicação do direito e para uniformização de jurisprudência». Nulidade insuprível.

Sumário:

- I — Justifica-se a admissão do recurso ao abrigo do n.º 2 do artigo 73.º do RGCO - para melhoria da aplicação do direito e promoção da uniformidade da jurisprudência -, da decisão final que julgou verificada nulidade insuprível da decisão de aplicação da coima por esta não conter o cúmulo material das coimas aplicadas às infracções em concurso e a descrição das operações que contribuíram para a sua fixação, porquanto tal decisão se afigura desconforme à jurisprudência deste STA em casos semelhantes.*
- II — Estando em causa nos presentes autos decisões de aplicação de coimas por não pagamento ou pagamento viciado de taxas de portagem em infra-estruturas rodoviárias, p.p. pela Lei n.º 25/2006, de 30 de Junho, e, sendo do conhecimento público que esta lei foi objecto de recente alteração pela Lei n.º 50/2015, de 8 de Junho, concluindo-se que esta Lei se repercute necessária e inelutavelmente nas decisões de aplicação de coimas questionadas nos autos – por imposição constitucional e legal do princípio da aplicação retroactiva da lei nova mais favorável - haverá que oficiosamente ordenar a baixa dos autos à autoridade administrativa para que esta reveja ou renove as decisões de aplicação da coima em conformidade com o disposto na Lei n.º 50/2015, de 8 de Junho.*

Processo n.º 949/15-30.

Recorrentes: Ministério Público e Fazenda Pública.

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

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

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo

O Ministério Público e a Fazenda Pública vêm interpor recurso da decisão do Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto, que anulou a decisão administrativa condenatória interposta contra A....., L.^{da}, melhor identificada nos autos, e ordenou a devolução dos autos à autoridade administrativa, para proceder à apensação dos processos de contra ordenação ou que organize um único processo do qual resulte a aplicação de uma coima única.

O Ministério Público apresentou as suas alegações de recurso, formulando as seguintes conclusões:

«1ª No processo de contra-ordenação tributária, por força do disposto no artº 3º b) e 81º do RGIT, remetidos os autos ao tribunal competente e apresentados ao juiz pelo MºPº, nos termos do artº 62º do RGCO, o juiz ou não aceita o recurso nos termos do artº 63º do RGCO, ou o decide, em conformidade com o artº 64º do RGCO.

2ª Nos termos do artº 25º do CPP - aplicável por força do art 3.º b) do RGIT e 41º nº1 do RGCO - há conexão de processos quando o mesmo agente tiver cometido várias contra-ordenações e para todas elas organiza-se um só processo ou procede-se à apensação de todos no caso de terem sido instaurados vários — art.º 29.º 1 e 2 do CPP.

3ª A falta de apensação dos processos de contra-ordenação pela autoridade administrativa não integra qualquer das nulidades elencadas nos artigos 118º e 119º do CPP porque estas, com excepção do emprego da forma de processo especial fora dos casos previstos na lei, não são aplicáveis ao processo de contra-ordenação.

4ª Assim, face ao teor do artº 118º nº1 e 2 do CPP, porque não está expressamente cominada a falta de apensação como nulidade, o acto é irregular.

5ª Uma vez que os autos comprovam a existência de uma situação de conexão subjectiva de processos, que estão todos na fase do julgamento, nada impede que se proceda agora à sua apensação, nos termos dos artigos 24º nº2 e 25º do CPP, àquele que respeitar à contra-ordenação determinante da competência por conexão nos termos do artº 29º nº2 do CPP proferindo-se depois o despacho previsto no artº 64º do RGCO.

6ª Esta parece ser a melhor solução a dar ao caso sendo certo que será ela a única que pode até beneficiar o recorrente. Pelo facto do Tribunal estar vinculado ao princípio da proibição da reformatio

in pejus previsto no artº 72º-A do RGCO pelo que não poderá aplicar uma coima superior à aplicada pela autoridade administrativa.

7ª O mesmo pode não ocorrer se for mantida a anulação da decisão recorrida pois a autoridade administrativa, na determinação da medida da coima nos termos do artº 7º da Lei 25/2006 de 30 de Junho, pode não voltar a aplicar uma coima de valor superior.

8ª Uma vez que no âmbito do RGIT vigora o regime do cúmulo material das penas, a pena única é a que resultar da soma de todas as coimas concretas.

9ª Uma vez que foi aplicada em cada processo uma coima, o tribunal mais não tem do que proceder à soma de todas elas para aplicar uma coima única, não havendo lugar à aplicação, no caso, do regime previsto nos artigos 77º e 78º do CP, para o cúmulo jurídico das penas.

10ª A decisão recorrida, ao anular a decisão que aplicou e ao determinar a remessa dos autos à autoridade administrativa para apensação dos processos e aplicação de uma coima única, violou por erro de interpretação o disposto nos artigos 63º e 64º do RGCO, 3ª b) e 81º do RGIT e, 24º nº2, 25º e 29º do CPP:

11ª O presente recurso é admissível nos termos do artº 73º nº2 do RGCO, por tal se afigurar manifestamente necessário à melhoria da aplicação do direito e a promoção da uniformização das decisões judiciais e das autoridades administrativas.»

Por sua vez a Fazenda Pública apresentou as suas alegações de recurso, com o seguinte quadro conclusivo:

«A. Vem o presente recurso interposto da sentença que decidiu pela existência de uma questão prévia que obsta ao conhecimento mérito da causa e, em consequência, decidiu “anular a decisão administrativa que condenou a arguida “A....., Lda”, ordenando a remessa dos presentes autos à Autoridade Administrativa para que proceda à apensação dos processos de contra-ordenação ou organize um único processo, do qual resulte a aplicação de uma coima única”, o qual se circunscreve à questão de direito da anulação da decisão administrativa, apreciada pelo douto tribunal a quo.

B. Para assim decidir, considerou o Tribunal a quo, em síntese que, “impunha-se legalmente à Autoridade Administrativa que organizasse um único processo administrativo ou procedesse à apensação dos processos que se encontrassem na mesma fase, para efeitos de aplicação de uma coima única – nos termos do supra referido artigo 25.º do RGIT,” concluindo que a omissão destes procedimentos e operações determinam a anulação da decisão administrativa.

C. Quanto à legitimidade da Fazenda Pública para interpor o presente recurso, importa ter em conta que, com a proposta de Lei n.º 496/2012, de 10 de Outubro de 2012, de aprovação do Orçamento do Estado para 2013, foi alterada a redacção do art. 83.º do RGIT, passando o representante da Fazenda Pública, por força do nº1 da referida norma, a ter legitimidade para interpor recurso da decisão proferida pelo tribunal, ampliando-se, deste modo, a sua possibilidade de intervenção no processo de contra-ordenação, que antes se limitava à produção de prova, nos termos do art. 81º, n.º 2 do RGIT.

D. Deste modo, e tendo em conta a unidade do sistema jurídico e a aplicação subsidiária do RGCO neste âmbito, por força do art. 3º, alínea b) do RGIT, com a alteração legislativa ocorrida, a Fazenda Pública tem também legitimidade para recorrer nos recursos de processos de contra-ordenação tributária, ao abrigo do n.º 2 do art. 73º do RGCO.

E. Quanto ao efeito do presente recurso, entende a Fazenda Pública que, no regime previsto nos artigos 83º e 84º, ambos do R.G.I.T., complementado pelo R.G.C.O., mormente os artigos 70º, 73º, 74º, 75º, 79º, 88º e 89º, de aplicação subsidiária, não é possível a execução das coimas e sanções acessórias antes do trânsito em julgado ou de se ter tornado definitiva a decisão administrativa que as aplicar, sendo esta a única interpretação que assegura a constitucionalidade material deste artº.84º, do R.G.I.T., nos casos em que o recurso é interposto de decisão condenatória, assim não sendo necessária a prestação de garantia para que o mesmo recurso goze de efeito suspensivo da decisão recorrida — conforme se doutrinou no Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, de 15-11-2011, processo no 04847/11; e na esteira do entendimento dos Conselheiros Jorge Lopes de Sousa e Simas Santos em “Regime Geral das Infracções Tributárias anotado”, 4ª edição, 2010, em anotação ao art. 84º, página 582 e seguintes.

F. Neste sentido, não deverá ser considerada exequível a decisão judicial proferida nestes autos, que decidiu pela anulação da decisão administrativa e que determina que a Autoridade Administrativa proceda à apensação dos processos do(a) arguido(a)/recorrente, face à pendência do presente recurso, sob pena de se afectar o efeito útil do mesmo.

G. Quanto à anulação da decisão administrativa determinada pelo douto Tribunal a quo, entende a Fazenda Pública, salvo melhor opinião, que não pode proceder o argumento expendido na dita decisão a quo, não se conformando a Fazenda Pública com a mesma e considerando que tal decisão judicial padece de erro de direito, urgindo assim, a promoção da uniformização da jurisprudência face ao inerente perigo de repetição e desigualdade na aplicação entre os diversos tribunais tributários de 1ª instância, tudo nos termos do disposto no art. 83º do RGIT, em conformidade com o art. 73º, n.º 2 do RGCO, aplicável por força da alínea b) do art. 3º do RGIT — cfr. Acórdão do Supremo Tri-

bunal Administrativo de 07-11-2012, proc. 0704/12; Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 17-01-2007, proc. 01124/06 (in www.dgsi.pt).

H. Considerou o douto Tribunal a quo, estar verificado um vício da decisão de aplicação da coima, determinada pelo Chefe do Serviço de Finanças competente, que obsta ao conhecimento do mérito, unicamente por não ter procedido à apensação dos processos de contra-ordenação que correm contra o(a) mesmo(a) arguido(a) e que estejam na mesma fase, nos termos do art. 25º do RGIT, procedendo de seguida à fixação de uma coima única.

I. As nulidades insupríveis a ocorrer no âmbito do processo de contra-ordenação tributário, são taxativas e têm a sua previsão no art. 63º do RGIT, o qual, salvo melhor opinião, não abarca o regime do cúmulo material, a aplicar em caso de concurso de contra-ordenações.

J. Os “requisitos legais” [artº 63º, n.º1, alínea d)], da decisão de aplicação das coimas que possam estar em falta e que se reportam à fase administrativa do processo de contra-ordenação tributário, são os constantes do art. 79º do RGIT, os quais foram integralmente respeitados pela entidade administrativa competente na decisão de aplicação de coima constante nestes autos.

K. A falta de aplicação do regime do concurso, previsto no art. 25º, não constitui um requisito legal da decisão, susceptível de configurar uma nulidade conducente à anulação da decisão.

L. A relevar-se a sua falta, o que não se concede, como se desenvolverá, sempre seria uma mera nulidade dependente de arguição dos interessados, na fase administrativa conforme estabelece o art. 120º do Código de Processo Penal - CPP, aplicável por força do preceituado na alínea b) do art. 3º do RGIT e do n.º 1 do art. 41º do RGCO, entendendo-se, contudo, pelos motivos explanados, que se está perante uma mera irregularidade a arguir pelos interessados, a contar da notificação para apresentação de defesa (cfr. art. 70º e 76º do RGIT fazendo-se assim a aplicação do invocado art. 123º do CPP, com as necessárias adaptações ao processo de contra-ordenação tributário, porquanto,

M. É competência exclusiva da autoridade administrativa a apreciação e decisão pela existência ou não do concurso de infracções e subsequente aplicação do art. 25º do RGIT, na fase administrativa, pressupondo, a montante, a verificação do elemento de conexão entre os processos nos termos do art. 36º do RGCO o que consubstancia um acto exclusivamente administrativo face ao disposto no art. 33º do RGCO, aplicável ex vi art. 3º, alínea b) do RGIT.

N. A imposição judicial de análise e tramitação conjunta de processos na fase administrativa consubstancia a violação do princípio da separação de poderes, limitando a actuação da administração fiscal, o seu conhecimento e apreciação dos processos que são da sua competência, no sentido em que, o Tribunal “não pode ofender a autonomia do poder administrativo [núcleo essencial da sua discricionariedade], enquanto medida definida pela lei daquilo que são os poderes próprios de apreciação ou decisão conferidos aos órgãos da Administração”, porquanto, “os poderes dos tribunais administrativos abarcam apenas as vinculações da Administração por normas e princípios jurídicos, ficando de fora da sua esfera de sindicabilidade o ajuizar sobre a conveniência e oportunidade da actuação da Administração, mormente o controlo actuação ao abrigo de regras técnicas ou as escolhas/opções feitas pela mesma na e para a prossecução do interesse público, salvo ofensa dos princípios jurídicos enunciados no art. 266.º, n.º 2 da CRP”— conforme Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte de 01-10-2010, proc. n.º 00514/08.4BEPNF, in www.dgsi.pt.

O. Não há nenhuma omissão legal que justifique e fundamente a aplicação subsidiária dos artigos 24º, 25º e 29º do CPP, na fase administrativa conforme consta da douta decisão a quo, atento o disposto no art. 36º do RGCO.

P. A douta sentença, ao fazer apelo ao Acórdão deste Venerando Supremo Tribunal, de 30-03-2011, processo n.º 0757/10, desconsidera a relevante alteração legislativa ocorrida com a Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro, que aprovou o Orçamento do Estado para 2011, e que veio repôr a regra do cúmulo material, em detrimento do regime do cúmulo jurídico, sem prejuízo, claro está, da aplicação do regime abstractamente mais favorável ao contribuinte, no caso de actos praticados ainda na vigência da lei anterior, o que claramente não é o caso, pelo que o invocado Acórdão assenta integralmente em pressupostos diversos face ao actual regime legal.

Q. In casu, seria ilegal a aplicação do cúmulo jurídico dado que todos os factos em apreço, são posteriores à alteração ocorrida na norma do art. 25º do RGIT, com a Lei do Orçamento para 2011 (Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro).

R. Conforme o douto entendimento dos Conselheiros Jorge Lopes de Sousa e Simas Santos em “Regime Geral das Infracções Tributárias anotado”, 4ª edição, 2010, em anotação ao art. 25º, página 291, “no regime do cúmulo material, a coima única a aplicar é a soma das coimas aplicadas a cada uma das contra-ordenações, não havendo lugar a qualquer redução”, salvaguardando claramente que, “estando a regra do cúmulo material expressamente estabelecida na redacção inicial deste art. 25º do RGIT e na introduzida Lei do Orçamento para 2011 não há lacuna de regulamentação sobre a forma de efectuar o cúmulo das coimas, pelo que não há suporte para fazer apelo ao RGCO, pois este diploma, como legislação subsidiária que é (art. 3º, alínea b) do RGIT], apenas é de aplicação em matérias em que o RGIT não contenha normas próprias.”

S. Não há nenhuma omissão legal que justifique e fundamente a aplicação subsidiária do RGCO, quanto ao regime do concurso, através do qual se aplicaria subsidiariamente o CPP, ao contrário do douto entendimento vertido na decisão a quo, desde logo, porque neste âmbito o legislador optou no RGCO por manter a aplicação de um regime de cúmulo jurídico, vertido no seu art. 19º, distanciando-se assim de forma clara e deliberada no actual regime jurídico aplicável às contra-ordenações tributárias.

T. Não pode igualmente a autoridade administrativa tributária, aferir a existência de eventual contra-ordenação continuada, cujo preceituado nos artigos 30º e 79º do Código Penal, subsidiariamente aplicável nos termos do art. 32º do RGCO, não têm aplicação face à actual redacção do art. 25º do RGIT seguindo-se neste âmbito, de perto, as decisões do Tribunal Central Administrativo Sul de 27-11-2007, processo n.º 01804/07 e de 23-09-2008, proc. n.º 01767/07, ambas consultáveis in www.dgsi.pt.

U. Conforme refere o Professor Doutor Germano Marques da Silva, in “Direito Penal Português”, Parte Geral II - Teoria do Crime, Verbo, 1998, pág. 315 e seguintes, “o crime continuado constitui realmente uma pluralidade de crimes, apenas unificados para efeitos de punição e parece-nos ser esta a construção que convém à face da lei portuguesa ...” (cfr. pág. 319).

V. Em caso de concurso, o actual regime limita-se sempre ao do cúmulo material, valendo a máxima, “quot delicta tot poenae”, sendo que a cada infracção é imputada a coima correspondente, ou seja, as sanções são aritmeticamente somadas, depois de se ter procedido à determinação individualizada de cada uma.

W. Neste âmbito, releva a decisão do Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de 19/06/2007, proc. n.º 01768/07 (in www.dgsi.pt), no sentido em que “no actual RGIT não há lugar ao concurso de infracções com a cominação de uma coima única” e que “deixou de existir a principal característica que enforma o regime do concurso de crimes - a aplicação de uma pena única em cúmulo jurídico — desta forma se perdendo o principal interesse no concurso, a não ser de índole de eventual economia processual”.

X. Importa ainda ter em conta, para compreensão dos regimes em apreço, a análise do Professor Doutor Taipa de Carvalho, in “Direito Penal Parte Geral — Questões Fundamentais”, Publicações Universidade Católica, Porto, 2003, pág. 172, que se transcreve: “Também não parece aceitável o regime do cúmulo jurídico estabelecido, no art. 19º, para o concurso de contra-ordenações. As razões subjacentes ao regime do cúmulo jurídico, no caso de concurso de crimes (CP, art. 77º), não procedem no caso das coimas. Essas razões são, especialmente, as seguintes: a um determinado aumento de duração da pena de prisão corresponderá um aumento muito maior do sofrimento que é conatural a esta pena de privação da liberdade (...); sendo conatural à pena de prisão um efeito de dessocialização (...). Mas, como nenhuma destas razões se verifica em relação à aplicação de coimas, é meu entendimento que, aqui, deveria vigorar o regime do cúmulo material, em que a coima final seria igual à soma das coimas concretamente aplicadas ao conjunto das contra-ordenações praticadas.”

Y. Não existe no RGIT, nem no RGCO, norma legal que preveja a apensação de processos de contra-ordenação, todavia, o artigo 36º do RGCO, aplicável subsidiariamente ao RGIT, prevê a “competência por conexão” em caso de concurso efectivo de contra-ordenações.

Z. É o art. 25º do RGIT, sendo de aplicação na fase administrativa, pressupõe necessariamente a apreciação e decisão sobre a conexão entre os processos a que se aplicará o regime do cúmulo material, por conjugação do disposto no art. 36º do RGCO e 25º do RGIT, inclusivamente, se os processos administrativos se encontram na mesma fase e se são da mesma competência territorial.

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

BB. Sucede que, não houve nenhuma apensação de processos do(a) arguido(a)/recorrente, pela autoridade tributária, tendo sido este processo de contra-ordenação tramitado autonomamente.

CC. Com todo o respeito que nos merece a fundamentação expendida pelo douto Tribunal a quo, entende a Fazenda Pública que a decisão que determina a anulação da decisão da coima aplicada, por falta de apensação dos processos do mesmo contribuinte e por falta da fixação de uma coima única, é ilegal por falta de previsão legal.

DD. Face a todo o exposto, entende a Fazenda Pública, com a ressalva do devido respeito, que é muito, que a douta sentença sob recurso enferma de erro na aplicação do direito, fazendo errónea interpretação e aplicação do disposto nas normas legais aplicáveis, mais concretamente as que regem a aplicação do cúmulo material às contra-ordenações em concurso concretamente os artigos 25º, 63º e 79º, todos do RGIT e ainda o artigo 36º do RGCO, norma esta por sua vez aplicável ao abrigo do disposto na alínea b) do art. 3º do RGIT, atendendo a que, a autoridade administrativa competente não procedeu à apensação de quaisquer processos de contra-ordenação do(a) arguido(a)/recorrente, o que não constitui um vício que possa afectar o valor da decisão administrativa, que deva ser conhecido oficiosamente (cfr. artigos 120º a 123º do CPP, aplicáveis por força do preceituado na alínea b)

do art. 3.º do RGIT e do n.º 1 do art. 41.º do RGCO), atendendo ao actual regime em vigor do cúmulo material, aplicável aos processos de contra-ordenação tributária.»

2 – Não foram apresentadas contra alegações.

3 – Neste Supremo Tribunal Administrativo o Magistrado do Ministério Público emitiu douto parecer com a fundamentação que sintetiza da seguinte forma:

«a) A falta de apensação de vários processos de contra-ordenação pendentes contra a mesma arguida no serviço de finanças ao abrigo do disposto no artigo 25.º do CPP não integra invalidade susceptível de constituir fundamento para a anulação da decisão administrativa de aplicação de coima, uma vez que tal omissão não é sancionada com nulidade no CPP, nem constitui falta de qualquer dos requisitos legais da decisão previstos no artigo 79.º do RGIT;

b) Verificando-se a interposição de vários recursos de decisão de aplicação de coima em diversos processos de contra-ordenação instaurados contra a mesma arguida, nada obsta a que o tribunal proceda à sua apensação a fim de serem apreciados conjuntamente;

c) A decisão recorrida ao determinar a anulação da decisão de aplicação de coima, incorreu em erro de julgamento, por errónea interpretação e aplicação do disposto no artigo 25.º do CPP, e arts. 63.º e 79.º do RGIT, motivo pelo qual deve ser revogada, determinando-se a baixa dos autos à 1.ª instância, a fim de ser apreciada a oportunidade da apensação de outros processos de contra-ordenação, que corram termos no mesmo tribunal contra a mesma arguida e tendo por objecto infracção da mesma natureza, e serem apreciadas as questões suscitadas pela arguida.»

4 - Colhidos os vistos legais, cabe decidir.

5. Questão prévia da admissibilidade dos recursos.

Como questão prévia importa decidir da admissibilidade dos recursos, pois que estes foram interpostos de decisão proferida em processo cujo valor da coima é de 25,00€ e o despacho de admissão do recurso proferido pelo tribunal “a quo” não vincula este Supremo Tribunal.

Vejamos então.

Estabelecem os números 1 e 2 do artigo 83.º do Regime Geral das Infracções Tributárias (RGIT) que o arguido e o Ministério Público podem recorrer da decisão do tribunal tributário de 1.ª instância para o Tribunal Central Administrativo, ou para a Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo se o fundamento exclusivo do recurso for matéria de Direito, excepto se o valor da coima aplicada não ultrapassar um quarto da alçada fixada para os tribunais judiciais de 1.ª instância e não for aplicada sanção acessória.

No caso dos autos não foi aplicada qualquer sanção acessória e a coima fixada pela autoridade administrativa era no valor de € 25,00, acrescida de custas, ou seja claramente inferior à alçada dos tribunais tributários (correspondente a um quarto da alçada estabelecida para os tribunais judiciais de 1.ª instância – ou seja, 1250,00 euros – cfr. o artigo 24.º n.º 1 da Lei de Organização e Funcionamento dos Tribunais Judiciais, na redacção do Decreto-Lei n.º 303/2007 de 24 de Agosto).

Admite-se, contudo, que em casos justificados se receba o recurso com base em fundamentos previstos no artigo 73.º do Regime Geral das Contra-ordenações (RGCO), aplicável *ex vi* da alínea b) do artigo 3.º do RGIT, designadamente *quando tal se afigure manifestamente necessário à melhoria da aplicação do direito ou à promoção da uniformidade da jurisprudência* (cfr. o n.º 2 do artigo 73.º da RGCO).

Invoca a Fazenda Pública a necessidade de *«promoção da uniformização da jurisprudência face ao inerente perigo de repetição e desigualdade na aplicação entre os diversos tribunais tributários de 1.ª instância»*.

Também o Ministério Público na primeira instância e neste Supremo Tribunal Administrativo se pronuncia no sentido da admissão do recurso, em razão da melhoria da aplicação do direito e da promoção da uniformização das decisões judiciais e das autoridades administrativas.

E efectivamente é o que sucede já que a decisão recorrida se mostra desconforme ao que vem sendo decidido por este STA em recursos de contra-ordenação tributários por não pagamento de Imposto Único de Circulação - IUC (cfr. os Acórdãos de 17 de Junho de 2015, rec. n.º 369/15, de 9 de Setembro de 2015, rec. n.º 70/15 e de 7 de Outubro de 2015, rec. n.º 645/14).

Estamos, pois, perante questão controversa, idêntica à que vem sendo suscitada em inúmeros outros processos semelhantes, o que justifica que seja apreciada, a título excepcional por um novo grau de jurisdição, com vista à promoção da uniformidade de jurisprudência, nomeadamente para ajuizar se aquele entendimento jurisprudencial é igualmente válido quando em causa estejam, como nos autos, coimas por falta de pagamento ou pagamento viciado de taxas de portagem em infra-estruturas rodoviárias.

Nestes termos considera-se justificada a admissão dos recursos ao abrigo do n.º 2 do artigo 73.º do RGCO, em ordem à promoção da uniformidade da jurisprudência e à melhoria da aplicação do direito.

6. Questão prévia resultante das consequências da entrada em vigor da lei 50/2015 de 8 de Junho.

Os recorrentes insurgem-se contra a decisão do tribunal a quo por considerar que a mesma padece de erro de julgamento, uma vez que as nulidades insuperáveis previstas no artigo 63.º do Regime Geral

das Infrações Tributárias são taxativas e nelas não está compreendida o regime de cúmulo material a aplicar em caso de concurso de contra-ordenações.

Mais sustentam que a falta de aplicação do regime do concurso previsto no artigo 25º do RGIT não constitui um requisito legal da decisão, susceptível de configurar uma nulidade insuprível.

No caso em apreço estão em causa decisões de aplicação de coimas por não pagamento ou pagamento viciado de taxas de portagem em infra-estruturas rodoviárias, p.p. pela Lei n.º 25/2006, de 30 de Junho

Sucede que esta lei foi objecto de alteração pela Lei n.º 50/2015, de 8 de Junho que, além do mais, aprovou um *regime excepcional de regularização de dívidas resultantes do não pagamento de taxas de portagem e coimas associadas, por utilização de infra-estrutura rodoviária*.

Daí que, como se sublinhou no recente Acórdão desta Secção de Contencioso Tributário de 14.10.2015, proferido no recurso 766/15, num caso idêntico ao dos presentes autos e cuja fundamentação vimos seguindo de perto, se suscite questão prévia resultante das consequências da entrada em vigor desta lei 50/2015.

Como ficou dito naquele aresto, impõe-se *«como questão prévia e de conhecimento oficioso ajuizar das consequências da entrada em vigor da nova lei nos recursos de decisões de aplicação de coimas por contra-ordenações daquela natureza pendentes nos tribunais tributários, porquanto a questão de aplicação no tempo de lei mais favorável constitui uma questão prévia de conhecimento oficioso, que prejudica, imediatamente, a apreciação das restantes questões objecto do recurso, dado que a apreciação da situação dos autos, à luz da nova Lei poderá envolver a repetição do que tiver sido anteriormente processado (cfr. artigo 608.º, n.º 2, do CPC, aplicável “ex vi” artigo 4.º do CPP, aplicável “ex vi” artigo 41.º do Decreto-Lei n.º 433/83, aplicável “ex vi” artigo 3.º, alínea b), do RGIT, aplicável “ex vi” artigo 18.º da Lei n.º 25/2006, de 30 de Junho), prejudicando o conhecimento do mérito do recurso.*

Isto porque, em matéria penal, como em matéria contra-ordenacional, vigora por imperativo constitucional e legal a regra da aplicação retroactiva da lei mais favorável – cfr. artigos 29.º, n.º 4 da CRP, 2.º, n.º 4 do Código Penal e 3.º, n.º 2 do Decreto-Lei n.º 433/82, aplicável “ex vi” artigo 3.º, alínea b) do RGI, aplicável “ex vi” artigo 18.º da Lei n.º 26/2006, de 30 de Junho) – daí que o facto de em causa nos autos estarem contra-ordenações praticadas em data anterior à da entrada em vigor da Lei nova não constitui obstáculo a essa aplicação se esta lei se revelar mais favorável.

E é precisamente isso que sucede.

Em primeiro lugar, porque o artigo 7.º da Lei n.º 50/2015, de 8 de Junho, ao dar nova redacção ao n.º 1 do artigo 7.º da Lei n.º 25/2006, procedeu à alteração dos limites mínimo e máximo das coimas aplicáveis às contra-ordenações previstas naquela lei no sentido da sua redução, pois que estas passaram a ser sancionadas com coima de valor mínimo correspondente a 7,5 vezes o valor da respectiva taxa de portagem, mas nunca inferior a €25 e de valor máximo correspondente ao quádruplo do valor mínimo da coima, com respeito pelos limites máximos previstos no Regime Geral das Infrações Tributárias, ao invés de serem sancionadas com coima de valor mínimo correspondente a 10 vezes o valor da respectiva taxa de portagem, mas nunca inferior a (euro) 25, e de valor máximo correspondente ao quádruplo do valor mínimo da coima, com respeito pelos limites máximos previstos no Regime Geral das Infrações Tributárias. Ora, tendo sido reduzidos os limites mínimo e máximo das coimas aplicáveis às contra-ordenações em causa, impõe-se necessariamente nova graduação da coima aplicada, que os tenha agora em conta, o que necessariamente implica uma nova decisão administrativa de aplicação da coima.

Em segundo lugar porque o artigo 7.º da Lei n.º 50/2015, de 8 de Junho, ao aditar ao artigo 7.º da Lei n.º 25/2006 os seus (novos) números 4 e 5, procedeu à unificação legal das infracções previstas naquela lei praticadas pelo mesmo agente, no mesmo dia, através da utilização do mesmo veículo e que ocorram na mesma infra-estrutura rodoviária, entendendo-se como tal as ocorridas em estrada cuja exploração está concessionada ou subconcessionada à mesma entidade, determinando que esta contra-ordenação única seja sancionada com coima cujo valor mínimo a que se refere o n.º 1 o correspondente ao cúmulo das taxas de portagem. Ora, esta unificação legal a que procedeu a lei nova, porque prescinde da averiguação das circunstâncias de que depende a contra-ordenação continuada, pode revelar-se, em concreto, mais favorável ao agente, daí que, verificados os respectivos pressupostos legais haverá que proceder à respectiva unificação da conduta delituosa e aplicar-lhe a cominação legalmente estabelecida, nos novos limites fixados pela nova lei, o que também necessariamente implica uma nova decisão administrativa de aplicação da coima.

Em terceiro lugar, porque a Lei n.º 51/2015 aprovou um regime excepcional de regularização de dívidas resultantes do não pagamento de taxas de portagem e coimas associadas, por utilização de infra-estrutura rodoviária efetuada até ao último dia do segundo mês anterior ao da sua publicação – que consta dos seus artigos 1.º a 6.º -, no qual se prevê que o pagamento pelo agente da infracção da taxa de portagem e custos administrativos efectuado até 60 dias a contar da entrada em vigor da lei, determina, além do mais, a atenuação da coima associada ao incumprimento do dever de pagamento, atenuação especial esta que há-de efectuar-se ope legis e em termos diversos e mais favoráveis que os

que decorrem das regras gerais sobre a atenuação especial da coima (cfr. o artigo 3.º da Lei n.º 51/2015 com o artigo 18.º, n.º 3 do Decreto-Lei n.º 433/82, aplicável subsidiariamente).

Finalmente, porque o mesmo regime excepcional, aprovado por aquela lei, prevê a redução legal das coimas não aplicadas ou não pagas (...) cuja regularização ocorreu antes da entrada em vigor da Lei n.º 51/2015, que venham a ser pagas até 60 dias a contar da entrada em vigor da lei (artigo 4.º, n.ºs 2 e 3 da Lei n.º 51/2015), havendo, obviamente, que apurar, neste caso como no anterior, se houve ou não adesão do agente da infracção ao regime excepcional e, em caso afirmativo, proceder à atenuação/redução das coimas em causa nos termos legais, o que implica também novas decisões de aplicação das coimas. (fim de citação)

No mesmo sentido se pronunciaram os recentes Acórdãos da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo de 21.10.2015, proferidos nos recursos 808/15, 833/15, 983/15 e 1043/15.

Em face do exposto, a decisão administrativa de aplicação da coima em causa nos presentes autos, tomada em momento anterior ao da entrada em vigor da nova Lei, não pode subsistir, já que há que graduar a coima aplicada dentro dos novos limites legais, mais favoráveis ao agente da infracção e, por isso de aplicação retroactiva.

E, por outro lado, há que eventualmente retirar as legais consequências do pagamento ao abrigo do regime excecional das taxas de portagem e/ou das coimas -, o que apenas poderá ser feito de modo adequado e eficiente pelos próprios Serviços, que não pelos Tribunais, a quem não cabe substituir-se à Administração nas decisões de aplicação coimas.

Nestes termos impõe-se ordenar a baixa dos autos à Autoridade Administrativa para que esta tenha a oportunidade de rever ou renovar as decisões de aplicação das coimas, em conformidade com o novo quadro legal.

7. -DECISÃO

Termos em que, face ao exposto, acordam os juizes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em:

- admitir os recursos e, procedendo questão prévia e de conhecimento officioso, revogar a decisão recorrida e determinar a baixa dos autos à autoridade administrativa para que esta reveja ou renove a decisão de aplicação da coima em conformidade com a Lei n.º 50/2015, de 8 de Junho, nos termos supra expostos.

Sem custas.

Lisboa, 28 de Outubro de 2015. — *Pedro Delgado* (relator) — *Isabel Marques da Silva* — *Fonseca Carvalho*.

Acórdão de 28 de Outubro de 2015.

Assunto:

Contra-ordenação fiscal. Portagens. «Recurso para a melhoria da aplicação do direito e para uniformização de jurisprudência». Nulidade insuprível.

Sumário:

- I — Justifica-se a admissão do recurso ao abrigo do n.º 2 do artigo 73.º do RGCO – para melhoria da aplicação do direito e promoção da uniformidade da jurisprudência –, da decisão final que julgou verificada nulidade insuprível da decisão de aplicação da coima por esta não conter o cúmulo material das coimas aplicadas às infracções em concurso e a descrição das operações que contribuíram para a sua fixação, porquanto tal decisão se afigura desconforme à jurisprudência deste STA em casos semelhantes.*
- II — Estando em causa nos presentes autos decisões de aplicação de coimas por não pagamento ou pagamento viciado de taxas de portagem em infra-estruturas rodoviárias, p.p. pela Lei n.º 25/2006, de 30 de Junho, e, sendo do conhecimento público que esta lei foi objecto de recente alteração pela Lei n.º 50/2015, de 8 de Junho, concluindo-se que esta Lei se repercute necessária e inelutavelmente nas decisões de aplicação de coimas questionadas nos autos – por imposição constitucional e legal do princípio da aplicação retroactiva da lei nova mais favorável - haverá que officiosamente ordenar a baixa dos autos à autoridade administrativa para que esta reveja ou renove as decisões de aplicação da coima em conformidade com o disposto na Lei n.º 50/2015, de 8 de Junho.*

Processo n.º 973/15-30.
 Recorrentes: Ministério Público e Fazenda Pública.
 Recorrido: A.....
 Relator: Ex.^{mo} Sr. Cons. Dr. Pedro Delgado.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo

O Ministério Público e a Fazenda Pública vêm interpor recurso da decisão do Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto, que anulou a decisão administrativa condenatória interposta contra A....., melhor identificado nos autos, e ordenou a devolução dos autos à autoridade administrativa, para proceder à apensação dos processos de contra ordenação da qual resulte a aplicação de uma coima única

O Ministério Público apresentou as suas alegações de recurso, formulando as seguintes conclusões:

«1ª No processo de contra-ordenação tributária, por força do disposto no artº 3º b) e 81º do RGIT, remetidos os autos ao tribunal competente e apresentados ao juiz pelo MºPº, nos termos do artº 62º do RGCO, o juiz ou não aceita o recurso nos termos do artº 63º do RGCO, ou o decide, em conformidade com o artº 64º do RGCO.

2ª Nos termos do artº 25º do CPP - aplicável por força do ad 3.º b) do RGIT e 41º nº1 do RGCO - há conexão de processos quando o mesmo agente tiver cometido várias contra-ordenações e para todas elas organiza-se um só processo ou procede-se à apensação de todos no caso de terem sido instaurados vários - art.º 29.º 1 e 2 do CPP.

3ª A falta de apensação dos processos de contra-ordenação pela autoridade administrativa não integra qualquer das nulidades elencadas nos artigos 118º e 119º do CPP porque estas, com excepção do emprego da forma de processo especial fora dos casos previstos na lei, não são aplicáveis ao processo de contra-ordenação.

4ª Assim, face ao teor do artº 118º n.º 1 e 2 do CPP, porque não está expressamente cominada a falta de apensação como nulidade, o acto é irregular.

5ª Uma vez que os autos comprovam a existência de uma situação de conexão subjectiva de processos, que estão todos na fase do julgamento, nada impede que se proceda agora à sua apensação, nos termos dos artigos 24º nº2 e 25º do CPP, àquele que respeitar à contra-ordenação determinante da competência por conexão nos termos do artº 29º nº2 do CPP proferindo-se depois o despacho previsto no artº 64º do RGCO.

6ª Esta parece ser a melhor solução a dar ao caso sendo certo que será ela a única que pode até beneficiar o recorrente. Pelo facto do Tribunal estar vinculado ao princípio da proibição da reformatio i pejus previsto no artº 72º-A do RGCO pelo que não poderá aplicar uma coima superior à aplicada pela autoridade administrativa.

7ª O mesmo pode não ocorrer se for mantida a anulação da decisão recorrida pois a autoridade administrativa, na determinação da medida da coima nos termos do artº7º da Lei 25/2006 de 30 de Junho, pode não voltar a aplicar uma coima de valor mínimo.

8ª Uma vez que no âmbito do RGIT vigora o regime do cúmulo material das penas, a pena única é a que resultar da soma de todas as coimas concretas.

9ª Uma vez que foi aplicada em cada processo uma coima, o tribunal mais não tem do que proceder à soma de todas elas para aplicar uma coima única, não havendo lugar à aplicação, no caso, do regime previsto nos artigos 77º e 78º do CP, para o cúmulo jurídico das penas.

10ª A decisão recorrida, ao anular a decisão que aplicou e ao determinar a remessa dos autos à autoridade administrativa para apensação dos processos e aplicação de uma coima única, violou por erro de interpretação o disposto nos artigos 63º e 64º do RGCO, 3ª b) e 81º do RGIT e, 24º nº2, 25º e 29º do CPP:

11ª O presente recurso é admissível nos termos do artº 73º n.º 2 do RGCO, por tal se afigurar manifestamente necessário à melhoria da aplicação do direito e a promoção da uniformização das decisões judiciais e das autoridades administrativas.»

Por sua vez a Fazenda Pública apresentou as suas alegações de recurso, com o seguinte quadro conclusivo:

«A. Vem o presente recurso interposto da sentença que decidiu pela existência de uma questão prévia que obsta ao conhecimento mérito da causa e, em consequência, decidiu anular “a decisão administrativa de aplicação de coima” e ordenar “a baixa dos presentes autos ao Serviço de Finanças de Vila Nova de Gaia 3, para que seja organizado um só processo, ou seja efectuada a apensação dos vários processos de contra-ordenação, nos termos do consignado pelo art. 29.º do CPP, proferindo uma única decisão de aplicação de coima, atendendo ao que dispõe o art. 79º do CP, na situação de infracção continuada, ou aplicando o regime instituído no artigo 25.º do RGIT, o qual se circunscreve à questão de direito da anulação da decisão administrativa, apreciada pelo douto tribunal a quo.

B. Para assim decidir, considerou o Tribunal a quo, em síntese que, “... ao Serviço de Finanças incumbia instaurar um só processo ou a apensação dos respectivos processos de contra-ordenação instaurados contra o aqui Recorrente, cabendo dessa decisão (única) recurso judicial, em ordem ao

acesso à justiça) e ainda que, “concluindo o Serviço de Finanças pela inexistência de infracção continuada impunha-se então a aplicação de cúmulo material, nos termos do já aqui aventado artigo 25.º do RGIT, decisão abstratamente mais favorável ao Recorrido”, concluindo que a omissão destes procedimentos e operações determinam a anulação da decisão administrativa.

C. Quanto à legitimidade da Fazenda Pública para interpor o presente recurso, importa ter em conta que, com a proposta de Lei n.º 496/2012, de 10 de Outubro de 2012, de aprovação do Orçamento do Estado para 2013, foi alterada a redacção do art. 83.º do RGIT, passando o representante da Fazenda Pública, por força do n.º 1 da referida norma, a ter legitimidade para interpor recurso da decisão proferida pelo tribunal, ampliando-se, deste modo, a sua possibilidade de intervenção no processo de contra-ordenação, que antes se limitava à produção de prova, nos termos do art. 81.º, n.º 2 do RGIT.

D. Deste modo, e tendo em conta a unidade do sistema jurídico e a aplicação subsidiária do RGCO neste âmbito, por força do art. 3.º, alínea b) do RGIT, com a alteração legislativa ocorrida, a Fazenda Pública tem também legitimidade para recorrer nos recursos de processos de contra-ordenação tributária, ao abrigo do n.º 2 do art. 73.º do RGCO.

E. Quanto ao efeito do presente recurso, entende a Fazenda Pública que, no regime previsto nos artigos 83.º e 84.º, ambos do R.G.I.T., complementado pelo R.G.C.O., mormente os artigos 70.º, 73.º, 74.º, 75.º, 79.º, 88.º e 89.º, de aplicação subsidiária, não é possível a execução das coimas e sanções acessórias antes do trânsito em julgado ou de se ter tornado definitiva a decisão administrativa que as aplicar, sendo esta a única interpretação que assegura a constitucionalidade material deste art.º 84.º, do R.G.I.T., nos casos em que o recurso é interposto de decisão condenatória, assim não sendo necessária a prestação de garantia para que o mesmo recurso goze de efeito suspensivo da decisão recorrida — conforme se doutrinou no Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, de 15-11-2011, processo no 04847/11; e na esteira do entendimento dos Conselheiros Jorge Lopes de Sousa e Simas Santos em “Regime Geral das Infracções Tributárias anotado”, 4ª edição, 2010, em anotação ao art. 84.º, página 582 e seguintes.

F. Neste sentido, não deverá ser considerada exequível a decisão judicial proferida nestes autos, que decidiu pela anulação da decisão administrativa e que determina que a Autoridade Administrativa proceda à apensação dos processos do(a) arguido(a)/recorrente, face à pendência do presente recurso, sob pena de se afectar o efeito útil do mesmo.

G. Quanto à anulação da decisão administrativa determinada pelo douto Tribunal a quo, entende a Fazenda Pública, salvo melhor opinião, que não pode proceder o argumento expendido na douda decisão a quo, não se conformando a Fazenda Pública com a mesma e considerando que tal decisão judicial padece de erro de direito, urgindo assim, a promoção da uniformização da jurisprudência face ao inerente perigo de repetição e desigualdade na aplicação entre os diversos tribunais tributários de 1ª instância, tudo nos termos do disposto no art. 83.º do RGIT, em conformidade com o art. 73.º, n.º 2 do RGCO, aplicável por força da alínea b) do art. 3.º do RGIT — cfr. Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 07-11-2012, proc. 0704/12; Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 17-01-2007, proc. 01124/06 (in www.dgsi.pt).

H. Considerou o douto Tribunal a quo, estar verificado um vício da decisão de aplicação da coima, determinada pelo Chefe do Serviço de Finanças competente, que obsta ao conhecimento do mérito, unicamente por não ter procedido à apensação dos processos de contra-ordenação que correm contra o(a) mesmo(a) arguido(a) e que estejam na mesma fase, nos termos do art. 25.º do RGIT, procedendo de seguida à fixação de uma coima única.

I. As nulidades insupríveis a ocorrer no âmbito do processo de contra-ordenação tributário, são taxativas e têm a sua previsão no art. 63.º do RGIT, o qual, salvo melhor opinião, não abarca o regime do cúmulo material, a aplicar em caso de concurso de contra-ordenações.

J. Os “requisitos legais” [art.º 63.º, n.º 1, alínea d)], da decisão de aplicação das coimas que possam estar em falta e que se reportam à fase administrativa do processo de contra-ordenação tributário, são os constantes do art. 79.º do RGIT, os quais foram integralmente respeitados pela entidade administrativa competente na decisão de aplicação de coima constante nestes autos.

K. A falta de aplicação do regime do concurso, previsto no art. 25.º, não constitui um requisito legal da decisão, susceptível de configurar uma nulidade conducente à anulação da decisão.

L. A relevar-se a sua falta, o que não se concede, como se desenvolverá, sempre seria uma mera nulidade dependente de arguição dos interessados, na fase administrativa conforme estabelece o art. 120.º do Código de Processo Penal - CPP, aplicável por força do preceituado na alínea b) do art. 3.º do RGIT e do n.º 1 do art. 41.º do RGCO, entendendo-se, contudo, pelos motivos explanados, que se está perante uma mera irregularidade a arguir pelos interessados, a contar da notificação para apresentação de defesa (cfr. art. 70.º e 76.º do RGIT fazendo-se assim a aplicação do invocado art. 123.º do CPP, com as necessárias adaptações ao processo de contra-ordenação tributário, porquanto,

M. É competência exclusiva da autoridade administrativa a apreciação e decisão pela existência ou não do concurso de infracções e subsequente aplicação do art. 25.º do RGIT, na fase administrativa, pressupondo, a montante, a verificação do elemento de conexão entre os processos nos termos

do art. 36º do RGCO o que consubstancia um acto exclusivamente administrativo face ao disposto no art. 33º do RGCO, aplicável ex vi art. 3º, alínea b) do RGIT.

N. A imposição judicial de análise e tramitação conjunta de processos na fase administrativa consubstancia a violação do princípio da separação de poderes, limitando a actuação da administração fiscal, o seu conhecimento e apreciação dos processos que são da sua competência, no sentido em que, o Tribunal “não pode ofender a autonomia do poder administrativo [núcleo essencial da sua discricionariedade], enquanto medida definida pela lei daquilo que são os poderes próprios de apreciação ou decisão conferidos aos órgãos da Administração”, porquanto, “os poderes dos tribunais administrativos abarcam apenas as vinculações da Administração por normas e princípios jurídicos, ficando de fora da sua esfera de sindicabilidade o ajuizar sobre a conveniência e oportunidade da actuação da Administração, mormente o controlo actuação ao abrigo de regras técnicas ou as escolhas/opções feitas pela mesma na e para a prossecução do interesse público, salvo ofensa dos princípios jurídicos enunciados no art. 266.º, n.º 2 da CRP” - conforme Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte de 01-10-2010, proc. n.º 00514/08.4BEPNF, in www.dgsi.pt.

O. Não há nenhuma omissão legal que justifique e fundamente a aplicação subsidiária dos artigos 24º, 25º e 29º do CPP, na fase administrativa conforme consta da douda decisão a quo, atento o disposto no art. 36º do RGCO.

P. A douda sentença, ao fazer apelo ao Acórdão deste Venerando Supremo Tribunal, de 30-03-2011, processo n.º 0757/10, desconsidera a relevante alteração legislativa ocorrida com a Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro, que aprovou o Orçamento do Estado para 2011, e que veio repôr a regra do cúmulo material, em detrimento do regime do cúmulo jurídico, sem prejuízo, claro está, da aplicação do regime abstractamente mais favorável ao contribuinte, no caso de actos praticados ainda na vigência da lei anterior, o que claramente não é o caso, pelo que o invocado Acórdão assenta integralmente em pressupostos diversos face ao actual regime legal.

Q. In casu, seria ilegal a aplicação do cúmulo jurídico dado que todos os factos em apreço, são posteriores à alteração ocorrida na norma do art. 25º do RGIT, com a Lei do Orçamento para 2011 (Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro).

R. Conforme o doudo entendimento dos Conselheiros Jorge Lopes de Sousa e Simas Santos em “Regime Geral das Infracções Tributárias anotado”, 4ª edição, 2010, em anotação ao art. 25º, página 291, “no regime do cúmulo material, a coima única a aplicar é a soma das coimas aplicadas a cada uma das contra-ordenações, não havendo lugar a qualquer redução”, salvaguardando claramente que, “estando a regra do cúmulo material expressamente estabelecida na redacção inicial deste art. 25º do RGIT e na introduzida Lei do Orçamento para 2011 não há lacuna de regulamentação sobre a forma de efectuar o cúmulo das coimas, pelo que não há suporte para fazer apelo ao RGCO, pois este diploma, como legislação subsidiária que é (art. 3º, alínea b) do RGIT], apenas é de aplicação em matérias em que o RGIT não contenha normas próprias.”

S. Não há nenhuma omissão legal que justifique e fundamente a aplicação subsidiária do RGCO, quanto ao regime do concurso, através do qual se aplicaria subsidiariamente o CPP, ao contrário do doudo entendimento vertido na decisão a quo, desde logo, porque neste âmbito o legislador optou no RGCO por manter a aplicação de um regime de cúmulo jurídico, vertido no seu art. 19º, distanciando-se assim de forma clara e deliberada no actual regime jurídico aplicável às contra-ordenações tributárias.

T. Não pode igualmente a autoridade administrativa tributária, aferir a existência de eventual contra-ordenação continuada, cujo preceituado nos artigos 30º e 79º do Código Penal, subsidiariamente aplicável nos termos do art. 32º do RGCO, não têm aplicação face à actual redacção do art. 25º do RGIT seguindo-se neste âmbito, de perto, as decisões do Tribunal Central Administrativo Sul de 27-11-2007, processo n.º 01804/07 e de 23-09-2008, proc. n.º 01767/07, ambas consultáveis in www.dgsi.pt.

U. Conforme refere o Professor Doutor Germano Marques da Silva, in “Direito Penal Português”, Parte Geral II - Teoria do Crime, Verbo, 1998, pág. 315 e seguintes, “o crime continuado constitui realmente uma pluralidade de crimes, apenas unificados para efeitos de punição e parece-nos ser esta a construção que convém à face da lei portuguesa ...” (cfr. pág. 319).

V. Em caso de concurso, o actual regime limita-se sempre ao do cúmulo material, valendo a máxima, “quot delicta tot poenae”, sendo que a cada infracção é imputada a coima correspondente, ou seja, as sanções são aritmeticamente somadas, depois de se ter procedido à determinação individualizada de cada uma.

W. Neste âmbito, releva a decisão do Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de 19/06/2007, proc. n.º 01768/07 (in www.dgsi.pt), no sentido em que “no actual RGIT não há lugar ao concurso de infracções com a cominação de uma coima única” e que “deixou de existir a principal característica que enforma o regime do concurso de crimes - a aplicação de uma pena única em cúmulo jurídico - desta forma se perdendo o principal interesse no concurso, a não ser de índole de eventual economia processual”.

X. Importa ainda ter em conta, para compreensão dos regimes em apreço, a análise do Professor Doutor Taipa de Carvalho, in “Direito Penal Parte Geral — Questões Fundamentais”, Publicações Universidade Católica, Porto, 2003, pág. 172, que se transcreve: “Também não parece aceitável o

regime do cúmulo jurídico estabelecido, no art. 19º, para o concurso de contra-ordenações. As razões subjacentes ao regime do cúmulo jurídico, no caso de concurso de crimes (CP, art. 77º), não procedem no caso das coimas. Essas razões são, especialmente, as seguintes: a um determinado aumento de duração da pena de prisão corresponderá um aumento muito maior do sofrimento que é conatural a esta pena de privação da liberdade (...); sendo conatural à pena de prisão um efeito de dessocialização (...). Mas, como nenhuma destas razões se verifica em relação à aplicação de coimas, é meu entendimento que, aqui, deveria vigorar o regime do cúmulo material, em que a coima final seria igual à soma das coimas concretamente aplicadas ao conjunto das contra-ordenações praticadas.”

Y. Não existe no RGIT, nem no RGCO, norma legal que preveja a apensação de processos de contra-ordenação, todavia, o artigo 36º do RGCO, aplicável subsidiariamente ao RGIT, prevê a “competência por conexão” em caso de concurso efectivo de contra-ordenações.

Z. E o art.25º do RGIT, sendo de aplicação na fase administrativa, pressupõe necessariamente a apreciação e decisão sobre a conexão entre os processos a que se aplicará o regime do cúmulo material, por conjugação do disposto no art. 36º do RGCO e 25º do RGIT, inclusivamente, se os processos administrativos se encontram na mesma fase e se são da mesma competência territorial.

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

BB. Sucede que, não houve nenhuma apensação de processos do(a) arguido(a)/recorrente, pela autoridade tributária, tendo sido este processo de contra-ordenação tramitado autonomamente.

CC. Com todo o respeito que nos merece a fundamentação expendida pelo douto Tribunal a quo, entende a Fazenda Pública que a decisão que determina a anulação da decisão da coima aplicada, por falta de apensação dos processos do mesmo contribuinte e por falta da fixação de uma coima única, é ilegal por falta de previsão legal.

DD. Face a todo o exposto, entende a Fazenda Pública, com a ressalva do devido respeito, que é muito, que a douda sentença sob recurso enferma de erro na aplicação do direito, fazendo errónea interpretação e aplicação do disposto nas normas legais aplicáveis, mais concretamente as que regem a aplicação do cúmulo material às contra-ordenações em concurso concretamente os artigos 25º, 63º e 79º, todos do RGIT e ainda o artigo 36º do RGCO, norma esta por sua vez aplicável ao abrigo do disposto na alínea b) do art. 3º do RGIT, atendendo a que, a autoridade administrativa competente não procedeu à apensação de quaisquer processos de contra-ordenação do(a) arguido(a)/recorrente, o que não constitui um vício que possa afectar o valor da decisão administrativa, que deva ser conhecido officiosamente (cfr. artigos 120º a 123º do CPP, aplicáveis por força do preceituado na alínea b) do art. 3º do RGIT e do n.º 1 do art. 41º do RGCO), atendendo ao actual regime em vigor do cúmulo material, aplicável aos processos de contra-ordenação tributária.»

2 – Não foram apresentadas contra alegações.

3 – Neste Supremo Tribunal Administrativo o Magistrado do Ministério Público emitiu doudo parecer que, na parte mais relevante, se trancreve:

«(...)O recurso deve ser admitido ao abrigo do disposto nos artigos 73.º/2 do RGCO ex vi do artigo 3.º/b) do RGIT, como bem sustentam os recorrentes nas suas alegações de recurso.

Como resulta dos autos, as contra-ordenações em causa foram praticadas a partir de 2011, pelo que, no caso de concurso de infracções, as sanções aplicadas são, sempre, objecto de cúmulo material, nos termos do disposto no artigo 25.º do RGIT.

Ou seja, a coima única a aplicar corresponde à soma aritmética das sanções parcelares.

A obrigação de efectivação de cúmulo material parece que só se justificará se for necessário aferir se a coima única ultrapassa o limite a que se refere o artigo 26.º do RGIT, o que não acontece no caso em apreciação e se se entendesse que tal limite tem aplicação em caso de efectivação de cúmulo material (em sentido contrário Jorge Lopes de Sousa e Manuel Simas Santos, 4ª edição, 2010, páginas 294/295).

E assim sendo, parece não haver fundamento legal para impor a apensação de processos, salvo se a autoridade administrativa a impuser por razões de economia processual.

As nulidades insupríveis em processo de contra-ordenação tributário estão, taxativamente, previstas nos normativos conjugados dos artigos 63.º e 79.º do RGIT.

Ora, da simples leitura de tais regras resulta claro que a omissão de apensação dos processos e efectivação de cúmulo material não consubstancia qualquer nulidade insuprível do processo de contra-ordenação.

Tal omissão poderia, eventualmente, consubstanciar nulidade dependente de arguição prevista no artigo 120.º do CPP, ex vi do artigo 41.º do RGCO e 3.º/b) do RGIT, que se considera sanada, se não for, atempadamente, arguida pelo interessado.

Por outro lado, em teoria, nada obsta a que o tribunal proceda à apensação de processos de contra-ordenação, e, na hipótese de manutenção de decisões condenatórias, proceda à efectivação do cúmulo material das coimas parcelares (No sentido de que a omissão de efectivação de cúmulo material só se justificará para aferir se a coima única não ultrapassa o limite do artigo 26.º do RGIT e, assim, não haver fundamento legal para a apensação dos processos na fase administrativa, salvo se a autoridade administrativa o impuser por motivos de economia processual, não integrando nulidade da decisão de aplicação da coima, acórdão do STA, de 17 de Junho de 2015, proferida no recurso 0369/15, disponível no sítio da Internet www.dgsi.pt).

Acresce que, caso o tribunal, após julgamento, chegasse à conclusão de que se está perante uma contra-ordenação continuada, como sustenta a recorrida, embora da sentença não conste qualquer elemento que permita concluir nesse sentido, haveria que revogar a decisão de aplicação da coima por erro sobre os pressupostos de facto e de direito.

A sentença recorrida ao anular a decisão de aplicação da coima por alegada violação do disposto nos artigos 25.º do RGIT e 29.º do CPP incorreu em erro de julgamento.

A decisão recorrida merece, assim, censura.

Termos em que deve ser dado provimento aos recursos, revogar-se a sentença recorrida, baixando os autos à 1.ª instância para apreciação das questões suscitadas pela recorrida.»

4 - Colhidos os vistos legais, cabe decidir.

5. Questão prévia da admissibilidade dos recursos.

Como questão prévia importa decidir da admissibilidade dos recursos, pois que estes foram interpostos de decisão proferida em processo cujo valor da coima é de 25,00€ e o despacho de admissão do recurso proferido pelo tribunal “a quo” não vincula este Supremo Tribunal.

Vejamos então.

Estabelecem os números 1 e 2 do artigo 83.º do Regime Geral das Infracções Tributárias (RGIT) que o arguido e o Ministério Público podem recorrer da decisão do tribunal tributário de 1.ª instância para o Tribunal Central Administrativo, ou para a Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo se o fundamento exclusivo do recurso for matéria de Direito, excepto se o valor da coima aplicada não ultrapassar um quarto da alçada fixada para os tribunais judiciais de 1.ª instância e não for aplicada sanção acessória.

No caso dos autos não foi aplicada qualquer sanção acessória e a coima fixada pela autoridade administrativa era no valor de € 25,00, acrescida de custas, ou seja claramente inferior à alçada dos tribunais tributários (correspondente a um quarto da alçada estabelecida para os tribunais judiciais de 1.ª instância – ou seja, 1250,00 euros – cfr. o artigo 24.º n.º 1 da Lei de Organização e Funcionamento dos Tribunais Judiciais, na redacção do Decreto-Lei n.º 303/2007 de 24 de Agosto).

Admite-se, contudo, que em casos justificados se receba o recurso com base em fundamentos previstos no artigo 73.º do Regime Geral das Contra-ordenações (RGCO), aplicável *ex vi* da alínea b) do artigo 3.º do RGIT, designadamente *quando tal se afigure manifestamente necessário à melhoria da aplicação do direito ou à promoção da uniformidade da jurisprudência* (cfr. o n.º 2 do artigo 73.º da RGCO).

Invoca a Fazenda Pública a necessidade de *«promoção da uniformização da jurisprudência face ao inerente perigo de repetição e desigualdade na aplicação entre os diversos tribunais tributários de 1.ª instância»*.

Também o Ministério Público na primeira instância e neste Supremo Tribunal Administrativo se pronuncia no sentido da admissão do recurso, em razão da melhoria da aplicação do direito e da promoção da uniformização das decisões judiciais e das autoridades administrativas.

E efectivamente é o que sucede já que a decisão recorrida se mostra desconforme ao que vem sendo decidido por este STA em recursos de contra-ordenação tributários por não pagamento de Imposto Único de Circulação - IUC (cfr. os Acórdãos de 17 de Junho de 2015, rec. n.º 369/15, de 9 de Setembro de 2015, rec. n.º 70/15 e de 7 de Outubro de 2015, rec. n.º 645/14).

Estamos, pois, perante questão controversa, idêntica à que vem sendo suscitada em inúmeros outros processos semelhantes, o que justifica que seja apreciada, a título excepcional por um novo grau de jurisdição, com vista à promoção da uniformidade de jurisprudência, nomeadamente para ajuizar se aquele entendimento jurisprudencial é igualmente válido quando em causa estejam, como nos autos, coimas por falta de pagamento ou pagamento viciado de taxas de portagem em infra-estruturas rodoviárias.

Nestes termos considera-se justificada a admissão dos recursos ao abrigo do n.º 2 do artigo 73.º do RGCO, em ordem à promoção da uniformidade da jurisprudência e à melhoria da aplicação do direito.

6. Questão prévia resultante das consequências da entrada em vigor da lei 50/2015 de 8 de Junho.

Os recorrentes insurgem-se contra a decisão do tribunal a quo por considerar que a mesma padece de erro de julgamento, uma vez que as nulidades insupríveis previstas no artigo 63.º do Regime Geral das Infracções Tributárias são taxativas e nelas não está compreendida o regime de cúmulo material a aplicar em caso de concurso de contra-ordenações.

Mais sustentam que a falta de aplicação do regime do concurso previsto no artigo 25.º do RGIT não constitui um requisito legal da decisão, susceptível de configurar uma nulidade insuprível.

No caso em apreço estão em causa decisões de aplicação de coimas por não pagamento ou pagamento viciado de taxas de portagem em infra-estruturas rodoviárias, p.p. pela Lei n.º 25/2006, de 30 de Junho

Sucede que esta lei foi objecto de alteração pela Lei n.º 50/2015, de 8 de Junho que, além do mais, aprovou um *regime excepcional de regularização de dívidas resultantes do não pagamento de taxas de portagem e coimas associadas, por utilização de infra-estrutura rodoviária*.

Daí que, como se sublinhou no recente Acórdão desta Secção de Contencioso Tributário de 14.10.2015, proferido no recurso 766/15, num caso idêntico ao dos presentes autos e cuja fundamentação vimos seguindo de perto, se suscite questão prévia resultante das consequências da entrada em vigor desta lei 50/2015.

Como ficou dito naquele aresto, impõe-se «*como questão prévia e de conhecimento oficioso ajuizar das consequências da entrada em vigor da nova lei nos recursos de decisões de aplicação de coimas por contra-ordenações daquela natureza pendentes nos tribunais tributários, porquanto a questão de aplicação no tempo de lei mais favorável constitui uma questão prévia de conhecimento oficioso, que prejudica, imediatamente, a apreciação das restantes questões objecto do recurso, dado que a apreciação da situação dos autos, à luz da nova Lei poderá envolver a repetição do que tiver sido anteriormente processado (cfr. artigo 608.º, n.º 2, do CPC, aplicável “ex vi” artigo 4.º do CPP, aplicável “ex vi” artigo 41.º do Decreto-Lei n.º 433/83, aplicável “ex vi” artigo 3.º, alínea b), do RGIT, aplicável “ex vi” artigo 18.º da Lei n.º 25/2006, de 30 de Junho), prejudicando o conhecimento do mérito do recurso.*

Isto porque, em matéria penal, como em matéria contra-ordenacional, vigora por imperativo constitucional e legal a regra da aplicação retroactiva da lei mais favorável – cfr. artigos 29.º, n.º 4 da CRP, 2.º, n.º 4 do Código Penal e 3.º, n.º 2 do Decreto-Lei n.º 433/82, aplicável “ex vi” artigo 3.º, alínea b) do RGI, aplicável “ex vi” artigo 18.º da Lei n.º 26/2006, de 30 de Junho) – daí que o facto de em causa nos autos estarem contra-ordenações praticadas em data anterior à da entrada em vigor da Lei nova não constitui obstáculo a essa aplicação se esta lei se revelar mais favorável.

E é precisamente isso que sucede.

Em primeiro lugar, porque o artigo 7.º da Lei n.º 50/2015, de 8 de Junho, ao dar nova redacção ao n.º 1 do artigo 7.º da Lei n.º 25/2006, procedeu à alteração dos limites mínimo e máximo das coimas aplicáveis às contra-ordenações previstas naquela lei no sentido da sua redução, pois que estas passaram a ser sancionadas com coima de valor mínimo correspondente a 7,5 vezes o valor da respectiva taxa de portagem, mas nunca inferior a €25 e de valor máximo correspondente ao quádruplo do valor mínimo da coima, com respeito pelos limites máximos previstos no Regime Geral das Infracções Tributárias, ao invés de serem sancionadas com coima de valor mínimo correspondente a 10 vezes o valor da respectiva taxa de portagem, mas nunca inferior a (euro) 25, e de valor máximo correspondente ao quádruplo do valor mínimo da coima, com respeito pelos limites máximos previstos no Regime Geral das Infracções Tributárias. Ora, tendo sido reduzidos os limites mínimo e máximo das coimas aplicáveis às contra-ordenações em causa, impõe-se necessariamente nova graduação da coima aplicada, que os tenha agora em conta, o que necessariamente implica uma nova decisão administrativa de aplicação da coima.

Em segundo lugar porque o artigo 7.º da Lei n.º 50/2015, de 8 de Junho, ao aditar ao artigo 7.º da Lei n.º 25/2006 os seus (novos) números 4 e 5, procedeu à unificação legal das infracções previstas naquela lei praticadas pelo mesmo agente, no mesmo dia, através da utilização do mesmo veículo e que ocorram na mesma infra-estrutura rodoviária, entendendo-se como tal as ocorridas em estrada cuja exploração está concessionada ou subconcessionada à mesma entidade, determinando que esta contra-ordenação única seja sancionada com coima cujo valor mínimo a que se refere o n.º 1 o correspondente ao cúmulo das taxas de portagem. Ora, esta unificação legal a que procedeu a lei nova, porque prescinde da averiguação das circunstâncias de que depende a contra-ordenação continuada, pode revelar-se, em concreto, mais favorável ao agente, daí que, verificados os respectivos pressupostos legais haverá que proceder à respectiva unificação da conduta delituosa e aplicar-lhe a cominação legalmente estabelecida, nos novos limites fixados pela nova lei, o que também necessariamente implica uma nova decisão administrativa de aplicação da coima.

Em terceiro lugar, porque a Lei n.º 51/2015 aprovou um regime excepcional de regularização de dívidas resultantes do não pagamento de taxas de portagem e coimas associadas, por utilização de infra-estrutura rodoviária efetuada até ao último dia do segundo mês anterior ao da sua publicação – que consta dos seus artigos 1.º a 6.º -, no qual se prevê que o pagamento pelo agente da infracção da taxa de portagem e custos administrativos efectuado até 60 dias a contar da entrada em vigor da lei, determina, além do mais, a atenuação da coima associada ao incumprimento do dever de pagamento, atenuação especial esta que há-de efectuar-se ope legis e em termos diversos e mais favoráveis que os que decorrem das regras gerais sobre a atenuação especial da coima (cfr. o artigo 3.º da Lei n.º 51/2015 com o artigo 18.º, n.º 3 do Decreto-Lei n.º 433/82, aplicável subsidiariamente).

Finalmente, porque o mesmo regime excepcional, aprovado por aquela lei, prevê a redução legal das coimas não aplicadas ou não pagas (...) cuja regularização ocorreu antes da entrada em vigor da Lei n.º 51/2015, que venham a ser pagas até 60 dias a contar da entrada em vigor da lei (artigo 4.º, n.ºs 2 e 3 da Lei n.º 51/2015), havendo, obviamente, que apurar, neste caso como no anterior, se houve ou não adesão do agente da infracção ao regime excepcional e, em caso afirmativo, proceder à atenuação/redução das coimas em causa nos termos legais, o que implica também novas decisões de aplicação das coimas. (fim de citação)

No mesmo sentido se pronunciaram os recentes Acórdãos da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo de 21.10.2015, proferidos nos recursos 808/15, 833/15, 983/15 e 1043/15.

Em face do exposto, a decisão administrativa de aplicação da coima em causa nos presentes autos, tomada em momento anterior ao da entrada em vigor da nova Lei, não pode subsistir, já que há que graduar a coima aplicada dentro dos novos limites legais, mais favoráveis ao agente da infracção e, por isso de a aplicação retroactiva.

E, por outro lado, há que eventualmente retirar as legais consequências do pagamento ao abrigo do regime excecional das taxas de portagem e/ou das coimas -, o que apenas poderá ser feito de modo adequado e eficiente pelos próprios Serviços, que não pelos Tribunais, a quem não cabe substituir-se à Administração nas decisões de aplicação coimas.

Nestes termos impõe-se ordenar a baixa dos autos à Autoridade Administrativa para que esta tenha a oportunidade de rever ou renovar as decisões de aplicação das coimas, em conformidade com o novo quadro legal.

7. -DECISÃO

Termos em que, face ao exposto, acordam os juízes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em:

- admitir os recursos e, procedendo questão prévia e de conhecimento oficioso, revogar a decisão recorrida e determinar a baixa dos autos à autoridade administrativa para que esta reveja ou renove a decisão de aplicação da coima em conformidade com a Lei n.º 50/2015, de 8 de Junho, nos termos supra expostos.

Sem custas.

Lisboa, 28 de Outubro de 2015. — *Pedro Delgado* (relator) — *Isabel Marques da Silva* — *Fonseca Carvalho*.

Acórdão de 28 de Outubro de 2015.

Processo n.º 1006/15-30.

Recorrente: A....., S.A.

Recorrido: Autoridade Tributária e Aduaneira.

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

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

A....., S.A., com os demais sinais dos autos, recorre da decisão do TAF de Sintra que «*nos termos do disposto na alínea b) do n.º 1 do art. 209º do CPPT*», determinou que «*vai rejeitada a presente oposição*» deduzida contra a execução fiscal instaurada para cobrança de dívida proveniente de coimas, custas e taxas aplicadas em processo de contra-ordenação fiscal, no entendimento de que o alegado (omissão de notificação da decisão de aplicação da coima) não constitui fundamento legítimo de oposição, antes contendendo com a legalidade da decisão de aplicação da coima que deveria ser sindicada através do recurso judicial regulado no artigo 80º do RGIT.

Terminou as alegações de recurso com as seguintes conclusões:

A. A Recorrente invocou a “*falta de notificação da decisão de aplicação da coima assim como para apresentação de defesa no processo de contra-ordenação*” como fundamento para a oposição à execução, ao abrigo da alínea h) do n.º 1 do artigo 204º do CPPT.

B. O Tribunal *a quo* entendeu que a Recorrente deveria ter “*deduzido recurso daquela decisão*”, pelo que rejeitou a oposição por falta de fundamento de oposição.

C. O Tribunal *a quo* exige que os contribuintes deduzam recurso judicial de uma coima que nunca lhes foi notificada, o que não pode proceder.

D. O Tribunal *a quo* está implicitamente a defender que a Recorrente deveria ter deixado a execução fiscal correr os seus termos (com penhoras de bens e direitos), enquanto a Recorrente discutia com a AT

e exigia – porventura em Tribunal – que lhe fosse efetuada a notificação em falta, para depois aí sim, recorrer judicialmente contra a mesma, o que configura um formalismo insustentável e atentatório dos princípios constitucionais de acesso ao Direito e proteção das garantias dos contribuintes.

E. Acresce que o recurso judicial contra a decisão de aplicação de coima obsta à instauração da execução fiscal, por força do disposto na alínea b) do n.º 1 do artigo 162º do CPPT (cfr. Acórdão do STA de 21.09.2011, processo 0519/11).

F. Ora, no presente caso, mesmo que a Recorrente viesse a ser notificada da coima e apresentasse o recurso judicial apontado pelo Tribunal a quo, sempre se perderia este efeito, visto que a execução fiscal já estava instaurada.

G. Negar a admissão da oposição é condenar o contribuinte a uma execução fiscal impossível de suspender por dívida cuja legalidade nunca pode ser contestada.

H. A alínea h) do n.º 1 do artigo 204º do CPPT é suficientemente ampla para admitir a oposição, visto que o meio genericamente apropriado – o recurso judicial – tomou-se inviável pela ilegalidade processual cometida pela AT e, mesmo se fosse viável, não permitiria salvaguardar os direitos dos contribuintes.

I. Também a alínea e) poderá fundamentar a oposição, na medida em que a Recorrente nunca foi notificada da coima (nem dentro do prazo de caducidade, nem fora dele).

J. Por último, poderá ainda ser invocada a alínea c), visto que o título executivo previsto na alínea b) do n.º 1 do artigo 162º do CPPT é falso, na medida em que a decisão de aplicação da coima não é exequível, pois não foi devidamente notificada à Requerente.

K. A jurisprudência deste STA demonstra que a oposição é admissível, tendo este Alto Tribunal decidido que, não tendo o contribuinte sido notificado da decisão de aplicação da coima, deve a oposição proceder por inexigibilidade da dívida exequenda.

Nestes termos e nos mais de Direito aplicáveis, deve ser dado provimento ao presente recurso, por provado, devendo, em consequência, ser anulada a decisão recorrida.

1.2. Não foram produzidas contra-alegações.

1.3. O Excelentíssimo Magistrado do Ministério Público junto do STA pronunciou-se no sentido de que devia ser provido o recurso, com a seguinte argumentação:

Antes de mais diga-se que a rejeição liminar da oposição ao abrigo do disposto no artigo 209º/1/b) tem como pressuposto lógico e evidente que a mesma é rejeitada após a sua apresentação e sem intervenção da parte contrária e do MP.

Ora, no caso em análise, a petição de oposição foi recebida liminarmente, a Fazenda Pública foi notificada para contestar e contestou e o MP emitiu parecer legal.

Assim sendo, como é evidente, a oposição nunca poderia ser rejeitada ao abrigo do estatuído no artigo 209º/1/b) do CPPT, mas sim julgada improcedente por falta de qualquer fundamento taxativo de oposição.

A recorrente, além do mais alega que a decisão que aplicou a coima exequenda não lhe foi, validamente, notificada.

A ser assim, a decisão administrativa que aplicou a coima não é exequível, uma vez que, por omissão de notificação ao interessado não faz caso decidido ou resolvido.

E se é certo que a questão da notificação da decisão que aplicou a coima exequenda deve ser analisada em sede de processo de contra-ordenação, até para efeitos de dar exequibilidade à decisão não é menos certo, a nosso ver, que a omissão da notificação da decisão que aplicou a coima não pode deixar de ser relevada em sede de oposição à execução fiscal, pois constitui fundamento de oposição, a enquadrar na alínea i) do n.º 1 do artigo 204º do CPPT.

Na verdade, uma vez que a decisão que aplicou a coima não faz caso decidido ou resolvido, por omissão de notificação da decisão à recorrida, em função do alegado pela recorrente, a mesma não é, ainda, exequível, o que implica a inexigibilidade da dívida.

Ora, a inexigibilidade da dívida constitui fundamento de oposição.

A decisão recorrida merece, pois, censura.

Termos em que deve dar-se provimento ao recurso e revogar-se a sentença recorrida, baixando os autos à 1ª instância para apreciação da alegada omissão de notificação da decisão de aplicação da coima/inexigibilidade da dívida.

1.4. Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

2. Vem o presente recurso jurisdicional interposto pelo Oponente, ora Recorrente, do “Despacho” constante de fls. 104/105 dos presentes autos, proferido após a admissão liminar da petição inicial deste processo de oposição, de ter sido apresentada contestação pela Fazenda Pública e de o Ministério Público ter emitido o seu parecer. Nesse “Despacho”, o Meritíssimo Juiz determinou que “...nos termos do disposto na alínea b) e c), do n.º 1, do art. 209º do CPPT, vai rejeitada a presente oposição, em razão da inexistência de fundamento de oposição à execução e na manifesta improcedência da oposição.”.

Situação idêntica a esta foi decidida no passado dia 14 de Outubro por esta Secção do Supremo Tribunal Administrativo, no recurso n.º 609/15, que teve por objecto idêntico “Despacho” proferido pelo mesmo julgador noutro processo de oposição. Sendo a situação desenhada e resolvida nesse recurso inteiramente transponível para os presentes autos, impõe-se, tendo em vista uma interpretação e aplicação uniformes do direito (n.º 3 do artigo 8.º do C.Civil), reiterar o que ali se julgou, em adesão à posição nele assumida e que aqui, com a devida vénia, se passa a transcrever:

«Como é bem sabido a estrutura e tramitação dos processos judiciais tributários encontra a sua regulamentação própria no Código de Procedimento e Processo Tributário, entre outros, nos artigos 96.º a 278.º.

No caso dos autos, e porque se trata de oposição a execução fiscal, a sua tramitação processual encontra-se expressamente prevista nos artigos 203.º a 213.º do mesmo CPPT, e no que aqui nos interessa.

Dispõem os artigos 209.º e 210.º do CPPT que, recebido o processo, e após a análise da petição de oposição, o juiz poderá rejeitá-la, caso de verifique algum dos circunstancialismos previstos no artigo 209.º, ou ordenará a notificação do representante da Fazenda Pública para contestar.

E, após este recebimento da petição de oposição seguem-se os termos do processo de impugnação, cfr. artigo 211.º, cuja tramitação se encontra regulada nos artigos 110.º a 126.º, ainda do mesmo Código.

Lidos estes artigos 110.º e 126.º não se vislumbra que a Lei preveja um retorno ao despacho inicial em que o juiz controla da admissibilidade ou não da petição de oposição nos termos do disposto no artigo 209.º do CPPT.

Pelo contrário, estabelece-se uma sucessão encadeada e lógica de actos processuais que conduzirão, a final, à prolação da sentença nos termos do disposto no artigo 123.º do CPPT.

Assim, logo a seguir à contestação, segue-se a fase da produção de provas, artigos 114.º a 119.º, a fase de alegações, artigo 120.º e o parecer do Ministério Público, artigo 121.º. Este é o encadeamento lógico e correcto das várias fases processuais que garantem, não só o princípio da igualdade entre as partes, o respeito pelo princípio do contraditório, mas também o respeito pelo princípio da legalidade e da promoção do interesse público.

Já vimos que nos autos não teve lugar a fase da instrução, isto é, da produção de provas, mas foi dada oportunidade ao Ministério Público para emitir o seu parecer ao abrigo do disposto no artigo 120.º, onde o mesmo se pronunciou pela improcedência da oposição.

Naturalmente, que após esta fase, mais não restaria ao Sr. Juiz do que proferir uma sentença, fazendo-o nos termos consignados no artigo 123.º do mesmo CPPT, ou seja, identificando os interessados e os factos objecto de litígio, sintetizando a pretensão do impugnante e respectivos fundamentos, bem como a posição do representante da Fazenda Pública e do Ministério Público, fixando as questões que ao tribunal cumpre solucionar e, não menos importante, discriminando também a matéria provada da não provada, fundamentando as suas decisões.

Ora, não foi nada disso que o Sr. Juiz a quo fez.

Proferiu um acto escrito que identificou como “Despacho”, sem identificar os interessados e sem discriminar a matéria de facto provada da não provada.

Ou seja, esse “Despacho” não se encontra estruturado em forma de sentença, tal como preceitua o disposto no artigo 123.º do CPPT, antes o Sr. Juiz optou por fazer retornar o processo ao seu início e, invocando o disposto no artigo 209.º do CPPT, proferiu um despacho liminar de rejeição da oposição, sem condenar ou absolver a Fazenda Pública, parte no processo e que havia contestado.

Não está na disponibilidade do Sr. Juiz alterar o modo de tramitação dos processos judiciais, incumbem-lhe seguir escrupulosamente a tramitação fixada pelo legislador, só a podendo e devendo alterar quando isso seja consentido pela própria Lei e haja razões ponderosas que o justifiquem, o que não era o caso.

E ao proceder a tal alteração da tramitação dos autos, evitando assim a prolação da sentença nos termos legalmente estabelecidos, o Sr. Juiz a quo não especificou os fundamentos de facto, nem conheceu das questões que lhe vinham colocadas, como poderia e deveria ter feito, pelo que, incorreu numa nulidade processual decorrente da violação simultânea do disposto nos artigos 123.º e 209.º, ambos do CPPT, cfr. artigo 195.º do CPC, bem como incorreu nas faltas a que alude o artigo 615.º, n.º 1, als. b) e d) do CPC e artigo 125.º do CPPT.»

3. Face ao exposto, acordam os juízes da Secção do Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo em julgar nulo o “Despacho” proferido a fls. 104/105, ordenar a baixa dos autos para que seja proferida sentença em respeito pelo disposto no artigo 123.º do CPPT, não tomando, por esse motivo, conhecimento do objecto deste recurso.

Sem custas.

Lisboa, 28 de Outubro de 2015. — *Dulce Neto* (relatora) — *Ascensão Lopes* — *Ana Paula Lobo*.

Acórdão de 28 de Outubro de 2015.**Assunto:**

Taxa de ocupação do subsolo. Licenciamento. Mora no pagamento da taxa.

Sumário:

- I — Não havendo lugar a qualquer licenciamento camarário para a utilização de bens do domínio público, como se conclui que não há, não há qualquer possível atraso no pedido de renovação do licenciamento inexistente.*
- II — O pagamento tardio da taxa de ocupação do subsolo, a ter existido, dará lugar, nos termos do artigo 12.º regime geral das taxas das autarquias locais, constante da Lei n.º 53-E/2006, de 29 de Dezembro à cobrança de juros de mora pelo cumprimento extemporâneo da obrigação de pagamento de taxas das autarquias locais.*
(elaborado nos termos do disposto no artigo 663.º, n.º 7 do Código de Processo Civil.)

Processo n.º 1095/14-30.

Recorrente: Câmara Municipal de Sintra.

Recorrido: B....., S. A.

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

Recurso Jurisdicional

Decisão recorrida – Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra

. 31 de Outubro de 2013

Julgou procedente a impugnação judicial e, em consequência, anulou o acto tributário sindicado.

Acordam nesta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

O MUNICÍPIO DE SINTRA veio interpor o presente recurso da decisão supra mencionada, proferida no âmbito do processo de impugnação n.º 698/11.4 BESNT, tendo, para esse efeito formulado, a final da sua alegação, as seguintes conclusões:

1. Vem o presente recurso interposto da aliás douta sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra de 31 de outubro de 2013, a qual julgou procedente a Impugnação Judicial e conseqüentemente anulou o ato sindicado, no caso a liquidação de taxas, no montante de €228.080,36, referente ao agravamento de 50% das taxas no montante de €456.160,72, devidas pela ocupação do subsolo pela Recorrida, com tubagens de gás.

2. Entende o Recorrente que a sentença recorrida padece de vício de violação de lei, na medida em que, ao decidir como decidiu e salvo o devido respeito, erra na interpretação que dá ao disposto no art.º 241.º da CRP, dos artigos 10.º f), 15.º e 55.º da Lei 2/2007, 3.º alínea c) e 6.º da Lei 53-E/2006 e art.º 9.º do Regulamento e Tabela de Taxas e Licenças para o ano de 2002.

3. O agravamento previsto no n.º 2 do art.º 9 do RTT do Município de Sintra para 2002 é devido pelo pagamento fora do prazo das taxas, qualquer que seja a designação do documento que as titula.

4. No caso de taxas devidas pela ocupação do espaço municipal é emitida uma licença que legitima os seus titulares a procederem a essa ocupação ou a manter a iniciada em anos transatos.

5. O facto de a ocupação do solo/subsolo ser a contrapartida da taxa, não colide com a emissão de licença por ocupação de subsolo que só é obtida mediante o pagamento daquela taxa.

6. O Tribunal considera que o agravamento é devido pelo não pagamento de uma taxa, mas porque adota um conceito restrito de licença, considera que no caso de taxas por ocupação/utilização de bens do domínio publico não é devido o agravamento pelo pagamento fora do prazo.

7. Não se concorda com este entendimento, até porque jurisprudencialmente, tem sido adotado um conceito muito mais amplo de licença, designadamente pelo STA em diversos acórdãos, referindo-se a título de exemplo o acórdão de 18.05.2011 e o de 24.01.2007.

8. Portanto, a renovação desta licença está sujeita ao disposto no art.º 9.º do RTT de 2002, e como tal, se o pagamento da taxa não for efetuado dentro do prazo, a renovação não se efetua dentro do prazo fixado, pelo que é devido um acréscimo de 50%.

9. Uma vez que a recorrida foi notificada do ato de liquidação em 2002, não pagou, reclamou e impugnou a liquidação apenas da taxa e transitada a decisão judicial de impugnação apresentou-se a pagar a taxa em singelo;

10. Quando na realidade a falta de manifestação relativamente ao agravamento em sede de Impugnação Judicial de que lançou mão, em 2002, mostra que se conformou com a consequência do não pagamento em prazo da taxa.

11. Este ato mostra-se consolidado na ordem jurídica, muito antes da decisão judicial suprarrefe-rida, na medida em que nunca foi sequer alvo de impugnação, pelo que é extemporânea.

12. Trata-se da mesma taxa, apenas exigida em montante diverso, por a renovação não ter sido feita no prazo previsto, integrando o ato de liquidação da taxa em referência, relativamente à qual já correu termos Impugnação Judicial, transitada e que manteve na ordem jurídica aquele ato de liquidação (integralmente).

13. Os ofícios S/402117/10 e S/432114 de 2010, visavam apenas lembrar a Impugnante para dar cumprimento voluntário à sentença judicial, procedendo ao pagamento da taxa e respetivo agravamento.

14. É assente jurisprudencialmente que estamos perante a exigência de taxas, com fundamento, no caso no art.º 25.º da TTLMS para 2002 (DR II série 01.10.2001), criadas com respeito pelos princípios constitucionais e pela Lei Geral Tributária.

15. É assente jurisprudencialmente que o agravamento tem a mesma natureza da taxa e tem cobertura legal no art.º 19.º da Lei das Finanças Locais.

16. Tal como se lê no Acórdão do STA de 24.01.2007 (processo n.º 0463/06 in www.dgsi.pt/jsta) “o agravamento impugnado não tem outra natureza que não a da própria taxa, ou seja, estamos perante a mesma taxa, só que exigida em montante diverso, por não ter sido paga no prazo previsto”.

17. O agravamento liquidado é legal e válido pelo que deve ser mantido na ordem jurídica e condenada a recorrida no seu pagamento;

Requeru que dando provimento ao Recurso seja revogada a sentença recorrida, mantendo-se a liquidação do agravamento das taxas de 2002, porque válido e legal.

A recorrida A....., **S.A.**, apresentou contra-alegações que terminam com as seguintes conclusões:

1. O agravamento das Taxas de Ocupação do Subsolo (TOS) de 2002, cobrado com base no disposto no artigo 9.º, n.º 1 do Regulamento de Taxas e Licenças do Município de Sintra, é ilegal em virtude da: (i) falta de pressupostos de direito, uma vez que a taxa agravada não se conexas com qualquer licenciamento; (ii) caducidade do direito à liquidação.

2. Relativamente ao primeiro aspecto, o facto tributário que origina a obrigação de pagamento das TOS é a utilização individualizada de um bem público e não qualquer tipo de licença (cfr., a título meramente exemplificativo, os Acórdãos do Pleno da Secção de Contencioso Tributário do STA n.º 0948/10 de 18/05/2011, n.º 0951/10 de 13/04/2011, e n.º 0567/10 de 13/04/2011, bem como o Acórdão do STA identificado na alínea e) do probatório).

3. A ocupação que a Recorrida faz do subsolo municipal não está sujeita a licenciamento camarário (cfr. o artigo 7.º, n.º 1, alínea e) do Decreto-Lei n.º 555/99, de 16 de Dezembro, o artigo 13.º, n.º 3, alínea b) do Decreto-Lei n.º 374/89, de 25 de Outubro, artigo 12.º, n.º 3, alínea a) do Decreto-Lei n.º 30/2006, de 15 de Fevereiro e o artigo 12.º, n.º 3, alínea a) do Decreto-Lei n.º 30/2006, de 15 de Fevereiro, bem como a cláusula 18.ª, n.º 2 do contrato de concessão entre a Recorrida e o Estado, e ainda o Acórdão do STA n.º 0314/07, de 12/03/2008).

4. Efectivamente, a lei e o contrato de concessão conferem à Recorrida o direito de utilizar o domínio público - seja o domínio público estadual ou municipal, porque a lei não faz qualquer distinção - desde que esta utilização se destine à implantação e exploração das infraestruturas da concessão, pelo que não carece de qualquer licença.

5. Nessa medida, é grosseiramente ilegal agravar o valor das TOS com fundamento no artigo 9.º, n.º 1 do Regulamento de Taxas e Licenças, cuja aplicação está restringida à renovação de licenças fora do prazo.

6. Por outro lado, é completamente falso que o agravamento tem a mesma natureza da taxa sobre a qual recai (TOS), porquanto o primeiro representa uma penalização pela renovação de licenciamentos fora do prazo estipulado, que coincide com o último dia útil do mês de Janeiro, e as TOS revestem a natureza de um tributo cobrado com fundamento na utilização privativa de um bem do domínio público (subsolo).

7. Ademais, o artigo 9.º, n.º 1 do Regulamento deixa bem claro que só é aplicável a taxas de licença, de modo que interpretá-lo como uma sanção pelo não pagamento de quaisquer taxas não tem cabimento porque não encontra o mínimo amparo na letra da norma (cfr. artigo 9.º, n.º 2 do Código Civil).

8. Relativamente ao segundo aspecto, mesmo que, por mera hipótese, admitamos que o agravamento das TOS por força do artigo 9.º, n.º 1 do Regulamento é legítimo, sempre teremos de reconhecer que não é exigível porque a respectiva liquidação ocorreu posteriormente ao prazo legal de caducidade (cfr. artigos 45.º, n.ºs 1 e 4 da LGT e 14.º do RGTAL).

9. Partindo do pressuposto - hipotético, claro - de que o agravamento consubstancia um acréscimo do valor das TOS e tem a mesma natureza destas, temos de assumir que o facto tributário que lhe subjaz ocorreu no ano de 2002, ou seja, no ano a que se reporta o tributo agravado.

10. Conforme resulta provado face à documentação carreada para os autos, a liquidação das TOS foi efectuada mediante ofício datado de 22/02/2002 e a liquidação do agravamento só ocorreu com o ofício n.º SM 43214/10, recebido pela Recorrida em 18/10/2010 (cfr. Doc. 1 da p.i.).

11. É descabido alegar que o agravamento foi liquidado em 2002 em conjunto com as TOS, pois o único acto tributário de liquidação praticado em 2002 foi o relativo às TOS, o que aconteceu com a notificação do ofício datado de 22/02/2002, tendo o agravamento sido liquidado apenas com a notificação do ofício n.º SM43214/10, recebido pela Recorrida em 18/10/2010, no qual a Câmara Municipal de Sintra indicou o quantum da obrigação, o método de apuramento da mesma e a base legal.

12. E que não se diga que este prazo ficou suspenso por força da pendência da impugnação judicial da liquidação das TOS, nos termos do artigo 46.º, n.º 2, alínea a) da LGT.

13. O litígio judicial em apreço não podia ter efeito suspensivo do prazo de caducidade porque se prendia exclusivamente com a legalidade da liquidação das TOS, e não do agravamento, até porque este último só foi liquidado em 2010.

Requeru que seja negado provimento ao presente recurso, por não provado, com a consequente manutenção, na íntegra, da sentença recorrida.

Foi emitido parecer pelo Magistrado do Ministério Público no sentido da confirmação da sentença recorrida.

A sentença recorrida considerou provados os seguintes factos:

A) A Impugnante é concessionária em regime exclusivo do serviço público da rede de distribuição regional de gás natural numa área que abrange o concelho de Sintra.

B) Por ofício n.º 5/6670 de 22-02-2002, sob o assunto: “*Taxa Municipal para o ano de 2002 (B.....)*” a Câmara Municipal de Sintra notificou a Impugnante foi notificada para proceder “até ao dia 28 de Fevereiro do corrente ano, ao pagamento da quantia de € 456.260,72 (quatrocentos e cinquenta e seis mil euros e sessenta Euros e sessenta e dois cêntimos) correspondente ao ano de 2002, após a data supra mencionada e até dia 8 de Abril de 2002 sofrerá um agravamento de 50%. O montante acima referido reporta-se a condutas instaladas nos locais conforme listagens em anexo. (Doc. nº2 junto à contestação).

C) A Impugnante apresentou impugnação judicial da liquidação da taxa a que alude a alínea A) do probatório, a qual correu termos sob o n.º 256/2002, neste TAF de Sintra. (Doc.n.ºs e a junto à contestação).

D) Por sentença proferida a 17.11.2008, foi decidido julgar improcedente a impugnação e manter na Ordem Jurídica o acto impugnado. (Doc. n.º4 junto à contestação).

E) Por Acórdão proferido pelo Supremo Tribunal Administrativo, em 09.12.2009, foi a sentença a que alude a al.C) do probatório, confirmada. (Doc. nº5 junto à contestação).

F) Mediante ofício n.º SM 43214/10, de 15. 10.2010, a Câmara Municipal de Sintra comunicou à Impugnante o seguinte:

“*ASSUNTO: Impugnação Judicial n.º 256/2002 — TAF de Sintra*

Taxa de ocupação do subsolo com tubagem de gás, no montante de € 456.160,72, referente ao ano de 2002 (N/ofício 8/5670 de 22/02/2002)

Verificado o trânsito em julgado da sentença proferida nos autos supra identificados, notifica-se V.ª Ex.ª para, no prazo de 15 dias a contar da data de recepção da presente notificação, efectuar o pagamento do montante de € 228.080,36 (duzentos e vinte oito mil oitenta euros e trinta e seis cêntimos) referente ao agravamento de 50%, calculado na base de € 456.160.72, de acordo com o disposto no nº1 do art.9º do Regulamento e Tabela de Taxas e Licenças do Município de Sintra para o ano de 2002 conforme oportunamente notificado.» (Doc. n.º 1 junto à PI)

G) Em 19.11.2010, a Impugnante deduziu reclamação graciosa do acto de liquidação a que alude a alínea F) do probatório. (Doc. fls. 3/22 do processo administrativo tributário).

H) Por deliberação da Câmara Municipal de Sintra datada de 30.03.2011 cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido, a reclamação referida na alínea G) do probatório foi indeferida. (Doc. fls.99/98 do processo administrativo tributário).

I) Em 12.04.2011, a Impugnante foi notificada da decisão a que alude a alínea H) do probatório. (Doc. fls. 109/110 do processo administrativo tributário).

A questão objecto do presente recurso é, a legalidade do agravamento de Taxas de Ocupação do Subsolo (“TOS”), relativamente ao ano de 2002, com base no disposto no artigo 9.º, n.º 1 do Regulamento de Taxas e Licenças do Município de Sintra para 2001 (“Regulamento”).

O fundamento legal do acto de liquidação aqui impugnado, tal como invocado pela recorrida, é o artigo 9.º, n.º 1 do Regulamento de Taxas e Licenças do Município de Sintra para 2001, cujo texto é o seguinte:

“*A renovação das licenças anuais deverá ser efectuada até ao último dia útil do mês de Janeiro, salvo se outro período for expressamente fixado. Sempre que o pedido de renovação de licença se efectue fora dos prazos fixados, será a taxa acrescida de 50%”.*

Da leitura de tal preceito resulta que o acto de liquidação terá fundamento legal se preencher os seguintes pressupostos:

1. Tratar-se de uma renovação de licença anual
2. O pedido de renovação de licenças anuais não ter sido apresentado até ao último dia útil do mês de Janeiro, salvo se outro período for expressamente fixado.

Atendendo à matéria de facto sabemos que a recorrente, Câmara Municipal de Sintra, através de ofício datado de 22/02/2002, notificou a recorrida que:

Taxa Municipal para o ano de 2002 (B.....)”, a Câmara Municipal de Sintra notificou a Recorrida “para proceder, até dia 28 de Fevereiro do corrente ano, ao pagamento da quantia de € 456.160,72 (...) correspondente ao ano de 2002, após a data supra mencionada e até dia 30 de Abril de 2002 sofrerá agravamento de 50%. O montante acima referido reporta-se a condutas instaladas nos locais conforme listagem em anexo”.

Tal notificação significou que foi liquidada a Taxa Municipal para o ano de 2002 (B.....), o que ocorreu pela utilização privativa do subsolo municipal com as condutas da rede de distribuição pública de gás natural levada a cabo pela recorrida. Pois, tal como consta igualmente da matéria de facto, «al. A) *A Impugnante é concessionária em regime exclusivo do serviço público da rede de distribuição regional de gás natural numa área que abrange o concelho de Sintra*».

A notificação de 22/02/2002 continha a liquidação da TOS devida para o ano de 2002 e uma referência a que o pagamento da taxa deveria ser efectuado até 28 de Fevereiro de 2002. Se tal pagamento não fosse efectuado nessa data sofreria um agravamento de 50%, até 30 de Abril de 2002.

Entretanto a recorrida impugnou o acto de liquidação da Tos vindo o Supremo Tribunal Administrativo em 09.12.2009 a declarar a legalidade do acto de liquidação da taxa de ocupação do subsolo com tubagem de gás, no montante de € 456.160,72, referente ao ano de 2002.

Em 2010 veio a recorrente a liquidar o agravamento que considerava devido por pagamento fora do prazo daquela taxa de ocupação do subsolo com tubagem de gás, no montante de € 456.160,72, referente ao ano de 2002.

Não consta da matéria provada quando foi paga a taxa de ocupação do subsolo com tubagem de gás, no montante de € 456.160,72, referente ao ano de 2002.

De todo o modo, e, como a impugnante não alegou haver pago a taxa de ocupação do subsolo com tubagem de gás, no montante de € 456.160,72, referente ao ano de 2002 dentro do prazo estabelecido pelo Município, esta é uma questão de que nos é vedado tomar conhecimento.

A primeira questão suscitada na impugnação e acolhida na sentença recorrida foi a ausência de fundamento legal para liquidar o dito agravamento por o mesmo estar legalmente estipulado para o atraso na solicitação de renovação de licenças anuais e, neste caso, se não estar perante qualquer pedido de renovação de licença anual tardiamente apresentado.

A recorrente lê o art 9º, n.º 1 do Regulamento de Taxas e Licenças do Município de Sintra para 2001, cujo texto antes se transcreveu como abarcando não só a renovação de licenças anuais mas todo e qualquer atraso do pagamento de qualquer taxa. Tal consta, logo do início da sua alegação de recurso:

*«Esse agravamento é assim devido pelo pagamento fora de prazo de **todas as taxas**, qualquer que seja a designação do documento que as titula, sendo que a expressão “licença” é ali utilizada com o mesmo sentido que é dado ao termo pela legislação de enquadramento das taxas das autarquias locais.».*

Mas o texto do referido preceito desfavorece a possibilidade de tal interpretação na medida em que podendo dele constar que o atraso de pagamento de qualquer taxa conduzia à penalização ali referida, disse apenas que o atraso na solicitação da renovação da taxa era sancionada com esse agravamento, o que é substancialmente diverso, como veremos, desde logo porque há taxas que se não repetem anualmente.

Mas a recorrente entende que a palavra «licença» utilizada no preceito em análise abarca todas as taxas, indicando jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo a confirmá-lo, que não individualiza, para além da data, mas que deverá referir-se aos seguintes acórdão do Supremo Tribunal Administrativo:

1- Acórdão proferido em 18-05-2011, no proc. n.º 0948/10, cujo sumário é:

«Sumário: É de qualificar como taxa, por ter natureza sinalagmática, o tributo liquidado por um município como contrapartida pela utilização do subsolo com tubos e condutas, uma vez que o seu montante se destina a pagar a utilização individualizada do subsolo onde as mesmas foram colocadas.» onde apenas se qualifica como taxa, por oposição a imposto o montante devido pela ocupação do subsolo com tubagens e gás, nada se dizendo sobre a necessidade, oportunidade ou prática de essa utilização carecer da emissão de uma qualquer licença, anual, plurianual, renovável ou definitiva.

2- Acórdão proferido em 24-01-2007, no proc. n.º 0463/06, cujo sumário é:

«I - O agravamento previsto num Regulamento Municipal pelo atraso no pagamento de uma taxa tem a mesma natureza desta.

II - A notificação para pagamento duma taxa, e respectivo agravamento, na medida em que é susceptível de alterar a situação tributária do titular devedor da licença deve ser efectuada por carta registada com aviso de recepção, nos termos do n.º 1 do artigo 38.º do CPPT.

III - *É ilegal a liquidação do agravamento dum taxa por falta de um pressuposto prévio essencial - a notificação por carta registada, com aviso de recepção, do aviso com o montante da taxa actualizado e com o período de pagamento.*», onde se analisa um diverso Regulamento de um diverso Município tendo em conta que a taxa de ocupação de subsolo se renova automaticamente todos os anos enquanto durar a concessão.

Face aos citados acórdãos não localizamos suporte para a tese da recorrente. Nada ali refere que quando o regulamento em análise estabelece uma sanção para o atraso na solicitação de renovação de uma licença, se reporta à sanção aplicável a todos os atrasos de pagamento de qualquer taxa.

Tal como refere a recorrente, não há dúvida que *«É inegável que em causa está a ocupação privativa de um bem do domínio público municipal, subordinado ao princípio da onerosidade, sendo por isso devidas as taxas por essa efetiva ocupação/utilização e que encontra o seu fundamento legal no art.º 25.º da Tabela de Taxas e Licenças para o ano de 2002, a qual foi publicada em DR II série a 01.10.2001 aprovada em reunião de Câmara de 06.11.2002, e Assembleia Municipal em 22.11.2001 e entrada em vigor em 01.01.2002, a qual foi criada e aplicada ao abrigo da legislação em vigor e no respeito pelas normas e princípios constitucionais, tendo sido criada pela Assembleia Municipal, no respeito pela Lei Geral Tributária.»*.

Mas a circunstância de serem devidas taxas, não significa que tenha, concomitantemente que existir um processo de licenciamento.

Tal como considerado na sentença recorrida não está em causa nos autos qualquer concessão de uma qualquer licença à recorrida, que, por força desta veja levantado um obstáculo ao exercício de uma actividade. A recorrida utiliza um bem do domínio público e tem que pagar uma taxa por essa utilização, que não está, por força da lei, dependente de licenciamento camarário.

O contrato de concessão entre a Recorrida e o Estado Português refere na cláusula 18.ª, n.º 2 que *“A construção pela concessionária das redes de distribuição previstas em planos municipais ou intermunicipais de ordenamento do território ou em vias públicas não carece de prévia aprovação dos respectivos projectos, devendo a concessionária ponderar todas as interferências junto das câmaras municipais competentes”*. A cláusula 19.ª, n.º 1, alínea a) do mesmo contrato de concessão estatui que a *“A aprovação dos respectivos projectos implica a declaração de utilidade pública dos mesmos e confere à concessionária, nomeadamente, os seguintes direitos: a) Utilizar, de acordo com a legislação aplicável, os bens do domínio público ou privado do Estado e de outras pessoas colectivas públicas para o estabelecimento ou passagem das respectivas infra-estruturas ou instalações”* (Diário da República, 1.ª série, n.º 119, de 23.06.2008).

O artigo 13.º, n.º 3, alínea b) do Decreto-Lei n.º 374/89, de 25 de Outubro, estabelece que a aprovação do projecto do traçado dos gasodutos pelo Estado Concedente confere à concessionária *“a licença necessária para a execução das obras integrantes do projecto, substituindo, desta forma, as licenças que, nos termos das disposições legais vigentes, seriam indispensáveis fora do objecto da aplicação deste diploma”*, situação que não sofreu alteração com a publicação do Decreto-Lei n.º 30/2006, de 15 de Fevereiro, que revogou aquele Decreto-Lei n.º 374/89, que estabelece no art.º 12.º, n.º 3, alínea a) que a aprovação dos projectos de estabelecimento e exploração das infraestruturas da Rede Pública de Gás Natural confere ao seu titular o direito de *“utilizar, nas condições definidas pela legislação aplicável, os bens do domínio público ou privado do Estado e dos municípios para o estabelecimento ou passagem das partes integrantes da RPGN”*.

Como analisado no Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo proferido no proc. n.º 0314/07 em 12-03-2008, *«À concessionária de rede de distribuição de gás natural assiste, legalmente, o direito de instalação das infraestruturas necessárias à prossecução do objecto da concessão, incluindo a colocação de tubagens no subsolo municipal, independentemente de quaisquer licenças camarárias.»*.

Para tanto, ali se analisou que:

«Com efeito, esse mesmo DL 374/89, na versão original, continha norma vd. artigo 15º (Direitos da concessionária): São direitos da concessionária: ... c) Utilizar, nos termos que venham a ser fixados, as ruas, praças, estradas, caminhos e cursos de água, bem como terrenos ao longo dos caminhos-de-ferro e de quaisquer vias de comunicação, para o estabelecimento ou passagem das diferentes partes da instalação objecto da concessão; (sublinhado acrescentado) de teor idêntico ao desta alínea c) e, simultaneamente, preceituava, no respectivo art.º 13: «3- A aprovação do projecto de traçado dos gasodutos confere, ainda, à concessionária: ... b) A licença necessária para a execução das obras integrantes do projecto, substituindo, desta forma, as licenças que, os termos das disposições legais vigentes, seriam indispensáveis fora do objecto de aplicação deste diploma.»

Assim, e por evidentes razões de coerência, é de concluir que a referenciada expressão não podia ser interpretada no sentido de nela se fundar a exigência de licenciamento, para ocupação do subsolo municipal. E não se vê que, agora, existam motivos para tal interpretação, apesar de o indicado art.º 13 já não constar da republicação do DL 374/89, operada pelo também já citado DL 8/2000.

Daí que mantenha validade, para o caso dos autos, a doutrina do acórdão, de 22.5.01 (Rº 47461), citado na sentença recorrida, e em cujo sumário se lê: «1 – A aprovação de projecto de traçado dos

gasodutos confere às concessionárias da exploração das redes de distribuição de gás natural as necessárias licenças para a execução das obras integrantes do projecto, substituindo, desta forma, as licenças que, nos termos das disposições legais vigentes, seriam indispensáveis fora do objecto de aplicação do DL 374/89, de 25/10. 2 – No âmbito daquelas licenças insere-se a possibilidade de intervir nas vias públicas para execução dos projectos aprovados».

Em suma: a concessionária, ora recorrida, independentemente de qualquer licenciamento camarário, tem o direito de implantar no subsolo municipal as redes de tubagens que, conforme o projecto aprovado, se mostram necessárias à distribuição de gás natural.».

Não havendo lugar a qualquer licenciamento camarário para a utilização de bens do domínio público, como se conclui que não há, não há qualquer possível atraso no pedido de renovação do licenciamento inexistente.

O pagamento tardio, a ter existido, facto que se não mostra provado nestes autos, dará, nos termos do art.º 12.º regime geral das taxas das autarquias locais, constante da Lei n.º 53-E/2006, de 29 de Dezembro lugar à cobrança de juros de mora pelo cumprimento extemporâneo da obrigação de pagamento de taxas das autarquias locais.

A sentença recorrida, não enferma, pois, de qualquer vício de violação de lei, havendo efectuado um adequado enquadramento jurídico da situação material controvertida, a determinar a sua confirmação.

Deliberação

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

Custas pela recorrente.

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

Lisboa, 28 de Outubro de 2015. — Ana Paula Lobo (relatora) — Dulce Neto — Ascensão Lopes.

Acórdão de 28 de Outubro de 2015.

Assunto:

Imposto de selo. Verba. Tabela do imposto de selo. Prédio urbano. Afectação. Habitação.

Sumário:

Não tendo o legislador definido o conceito de «prédios (urbanos) com afectação habitacional», e resultando do artigo 6.º do Código do IMI — subsidiariamente aplicável ao Imposto do Selo previsto na nova verba n.º 28 da Tabela Geral — uma clara distinção entre «prédios urbanos habitacionais» e «terrenos para construção», não podem estes ser considerados, para efeitos de incidência do Imposto do Selo (Verba 28.1 da TGIS, na redacção da Lei n.º 55-A/2012, de 29 de Outubro), como prédios urbanos com afectação habitacional.

Processo n.º 1148/15-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

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

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

1-Relatório:

A..... LDA, veio deduzir impugnação judicial contra o acto de indeferimento de reclamação graciosa relativamente à liquidação de imposto de selo do ano de 2013 no valor de 3.492,64 Euros.

Por sentença de 26/05/2015 do TAF de Loulé foi julgada procedente a impugnação.

Não se conformando veio a Fazenda Pública apresentar alegações de recurso para este STA com as seguintes **conclusões**.

«Deve ser dado provimento ao presente recurso, porquanto

1 – A, aliás douta sentença recorrida julgou mal por errada interpretação e aplicação da verba 28.1 da TGIS.

2 – Desde que, como temos por certo, aquela disposição comporta a hipótese dos terrenos para construção que tenham como destino definido a construção dum edifício habitacional.

3 - Sentido e alcance a que dão apoio sólido e decisivo a letra da lei, o seu espírito, e, a alteração constante da LOE para 2014 promulgada.

4 - A letra sustenta realmente a solução que defendemos, pois “afectar” no sentido rigoroso do verbo significa o mesmo que aplicar, destinar; quer dizer, exige que o destino do bem já esteja decidido, mas não a sua materialidade, a efectiva e concreta utilização, no presente.

5 - O espírito da lei conduz ao mesmo resultado, pois não colide antes corresponde ao ambiente de crise económica e financeira, assegura as novas necessidades, e, as tendências da tributação, manifestadas aquando da sua elaboração.

6 - A alteração do preceito presente na LOE para 2014 é uma mera modificação de forma, que nem por isso passou a ter alcance e significação diversos do que tinha.

7 - Entendimento que melhor se acomoda à circunstância de a nova redacção induzida pela dúvidas que a formulação anterior reclamadamente provocou ter ganho em precisão e certeza.

Assim pelo exposto, e, principalmente, pelo que será suprido pelo Doutrina tribunal, deve ser revogada a sentença sub judice, como é de Justiça.»

Foram apresentadas contra alegações pela recorrida a fls. 165 e segts, onde conclui do seguinte modo:

«O que impõe, como necessária, a conclusão de que:

«Não sendo o terreno para construção que foi objecto da liquidação de imposto do selo impugnada um “prédio com afectação habitacional”, ela violou, frontalmente, norma de incidência tributária e os já referidos princípios da legalidade e tipicidade tributárias.

E, por isso bem decidi o Tribunal a quo ao julgar totalmente procedente a impugnação judicial apresentada pela aqui recorrida e anular a liquidação impugnada.

Termos em que

Deverão Vossas Excelências julgar totalmente improcedente o recurso apresentado pela Fazenda Pública/Recorrente e, em consequência, manter a doutra sentença recorrida.»

O Ministério Público junto deste STA emitiu parecer do seguinte teor:

«1. O presente recurso vem interposto da sentença de fls. 152 e segs., que julgou procedente a acção de impugnação apresentada contra o acto de liquidação do imposto de selo e determinou a sua anulação, com base na sua ilegalidade, por erro sobre os pressupostos de direito.

A Recorrente Fazenda Pública assaca à sentença recorrida uma errónea interpretação e aplicação da lei, por violação do disposto nos artigos 37º, 38º, 41º e 45º do CIMI, 9º, nº1, do Código Civil, e 11º, nº1, da Lei Geral Tributária, já que no seu entendimento a expressão “prédio com afectação habitacional” abarca os prédios cujo destino seja habitacional, compreendendo na sua previsão os terrenos para construção com esse destino, uma vez que «na avaliação destes últimos o legislador optou pela aplicação da metodologia da avaliação dos prédios urbanos em geral, assim se devendo levar em consideração todos os coeficientes previstos no art. 38º do CIMI, nomeadamente, o coeficiente de afectação previsto no art. 41º desse código».

E termina pedindo a revogação da sentença recorrida.

2. Na sentença recorrida a Mma. Juiz “a quo” deu como assente, para além do mais, que a recorrida é proprietária do lote de terreno para construção, inscrito na matriz predial urbana da freguesia de sob o n.º 10016, com o valor patrimonial de € 1.047.790,00.

Consta igualmente da sentença que em 17/03/2014 a administração tributária emitiu a liquidação de imposto de selo nº201400421331 na qual foi apurado imposto no valor de €3.492,64 euros.

Para se decidir pela procedência da acção, o Mmo. Juiz “a quo” considerou que só os prédios que estejam efectivamente afectos à habitação se inserem no âmbito de incidência da verba n.º 28.1 da TGIS, interpretação esta que assentou no elemento literal “afetação”, que pressupõe uma concreta e efectiva utilização para habitação, e na “ratio legis”, resultante da restrição do campo de aplicação da norma aos prédios com afetação habitacional, às circunstâncias em que a lei foi elaborada. E como o prédio objecto de tributação é um terreno para construção, entendeu o Mmo. Juiz “a quo” que o acto de liquidação enferma de vício de violação de lei, por erro sobre os pressupostos de direito.

3. A Lei n.º 55-A/2012, de 29/10, aditou à Tabela Geral do Imposto do Selo a “Verba nº28”, sujeitando a imposto de selo, à taxa de 1%, os prédios urbanos “com afetação habitacional”, cujo valor patrimonial tributário constante da matriz, nos termos do Código do Imposto Municipal sobre Imóveis (CIMI), seja igual ou superior a € 1 000 000,00 (um milhão de euros).

Por sua vez o nº2 do artigo 67º do CIS, aditado pela mesma Lei n.º 55-A/2012, de 29/10, manda aplicar, subsidiariamente, às matérias não reguladas no Código e respeitantes à verba n.º 28 da Tabela Geral, o disposto no CIMI.

Como tem sido jurisprudência uniforme e reiterada da secção de contencioso tributário do STA a Lei n.º 55-A/2012, de 29/10, ao aditar à Tabela Geral do Imposto do Selo a “Verba nº28”, sujeitando a imposto de selo, à taxa de 1%, os prédios urbanos “com afetação habitacional” cujo valor patrimonial tributário constante da matriz, nos termos do Código do Imposto Municipal sobre Imóveis (CIMI), seja igual ou superior a € 1 000 000,00 (um milhão), não engloba os lotes de terreno para construção,

uma vez que aquela expressão pressupõe a existência de uma edificação apta para ser utilizada para habitação, requisitos que os lotes de terreno não possuem - Neste sentido, entre outros, os acórdãos do STA de 09/04/2014 (recursos n.ºs 048/14 e 01870/13), de 23/04/2014 (processos n.ºs 0270/14, 0271/14 e 0272/14), de 28/05/2014 (processo n.º 0395/14) e de 14/05/2014 (processos n.ºs 01871/13, 055/14, 046/14 e 0274/14).

Pese embora a nova redacção da verba n.º 28.1 da Tabela Geral do Selo, introduzida pela Lei n.º 83-C/2013, de 31 de Dezembro, e com produção de efeitos a partir de 1 de janeiro de 2014, tenha vindo incidir a tributação sobre “prédio habitacional ou terreno para construção cuja edificação, autorizada ou prevista, seja para habitação”, tal norma não tem carácter interpretativo, antes é inovatória. E nessa medida não se mostra aplicável ao caso concreto dos autos, cujo imposto liquidado e impugnado é reportado ao ano de 2013.

Daí que perante a uniformidade da jurisprudência sobre essa interpretação não se compreenda a atitude da Administração Tributária em persistir na tributação dessas situações e na contestação das decisões.

Entendemos, assim, que a sentença recorrida não padece do vício que lhe é assacado pela Recorrente, a qual deve ser confirmada e o recurso ser julgado improcedente.»

Foram dispensados os vistos legais atenta a simplicidade.

2- Fundamentação:

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

A) A impugnante é proprietária do imóvel inscrito na matriz urbana sob o artigo 10016, da freguesia de (cfr. fls. 31 dos autos);

B) o prédio referido na alínea anterior está descrito na caderneta predial com “Valor patrimonial actual de € 1. 047.790,00” e “Tipo de coeficiente de localização: Habitação “(cfr. fls. 31 dos autos);

C) Por avaliação feita em 31/01/2013, o Serviço de Finanças de Portimão fixou o valor patrimonial em € 1.047.790,00 (cfr. fls. 31 dos autos);

D) O imóvel identificado na alínea A) é um terreno para construção (cfr. fls. 31 dos autos);

E) Em 17/03/2014 foi emitida liquidação n.º 2014004213311 no valor de € 3.492,64 (cfr. fls. 14 dos autos);

F) Em 12/09/2014 foi autuado o processo de reclamação graciosa apresentada pela Impugnante, que veio a obter despacho de indeferimento (cfr. fls. 1 e 34 do processo de reclamação graciosa).

3- DO DIREITO:

Para se decidir pela procedência da impugnação considerou-se na decisão recorrida o seguinte:

(...)111.3. Análise factico-jurídica:

A Impugnante vem alegar que o acto de liquidação é ilegal porque, não obstante constar da matriz; um VPT superior a €1.000.000,00, o prédio urbano em causa não se enquadra na verba n.º 28 da Tabela Geral de Imposto de Selo por não ter afectação habitacional.

O Imposto de Selo pode incidir, nos termos do art. 1º do Código do Imposto de Selo (CIS), sobre “todos os actos, contratos, documentos, títulos, papéis e outros factos ou situações jurídicas previstos na Tabela Geral, incluindo as transmissões gratuitas de bens.”

Por seu lado, o n.º 6 deste normativo dispõe que: “Para efeitos deste Código, o conceito de prédio é o definido no Código do Imposto Municipal sobre Imóveis (CIMI).”

O art. 13º do CIS estabelece que: “O valor dos imóveis é o valor patrimonial tributário constante da matriz nos termos do CIMI à data da transmissão, ou o determinado por avaliação nos casos de prédios omissos ou inscritos sem valor patrimonial”.

Segundo a Tabela Geral do IS, a verba ora posta em causa - 28 - que foi aditada pela Lei n.º 55-A/2012, de 29 de Outubro - refere:

“28 - Propriedade, usufruto ou direito de superfície de prédios urbanos cujo valor patrimonial tributário constante da matriz, nos termos do Código do Imposto Municipal sobre Imóveis (CIMI), seja igual ou superior a (euro) 1.000 000 - sobre o valor patrimonial tributário utilizado para efeito de IMI:

28.1 Por prédio com afetação habitacional - 1%”

Haverá ainda que conjugar este acervo normativo com o CIMI, mais precisamente o art. 45º, relativo ao “Valor patrimonial tributário dos terrenos para construção” que prevê o seguinte:

1 - O valor patrimonial tributário dos terrenos para construção é o somatório do valor da área de implantação do edifício a construir, que é a situada dentro do perímetro de fixação do edifício ao solo, medida pela parte exterior, adicionado do valor do terreno adjacente à implantação.

2 - O valor da área de implantação varia entre 15% e 45% do valor das edificações autorizadas ou previstas.

3 - Na fixação da percentagem do valor do terreno de implantação têm-se em consideração as características referidas no n.º 3 do artigo 42.º.

4 - O valor da área adjacente à construção é calculado nos termos do n.º 4 do artigo 40.º

5 - Quando o documento comprovativo de viabilidade construtiva a que se refere o artigo 37.º apenas faça referência aos índices do PDM, devem os peritos avaliadores estimar, fundamentadamente, a respectiva área de construção, tendo em consideração, designadamente, as áreas médias de construção da zona envolvente.

Mais releva o art. 37º do CIMI, que a propósito “Do valor patrimonial tributário dos prédios urbanos” e “iniciativa da avaliação” dispõe:

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

(...)

3 - Em relação aos terrenos para construção, deve ser apresentada fotocópia do alvará de loteamento, que deve ser substituída, caso não exista loteamento, por fotocópia do alvará de licença de construção, projecto aprovado, comunicação prévia, informação prévia favorável ou documento comprovativo de viabilidade construtiva.

6 - Quando as telas finais e os projectos de loteamento referidos nos n.ºs 2 e 3 sejam entregues na câmara municipal e aí devidamente aprovadas, e caso esta entidade os envie ao serviço de finanças, fica o sujeito passivo dispensado de proceder à sua entrega.”

Finalmente, o art. 6º do CIMI, enumera como “prédios urbanos” aqueles que são:

- a) Habitacionais;
- b) Comerciais, industriais ou para serviços;
- c) Terrenos para construção;
- d) Outros.

2 - Habitacionais, comerciais, industriais ou para serviços são os edifícios ou construções para tal licenciados ou, na falta de licença, que tenham como destino normal cada um destes fins.

3 - Consideram-se terrenos para construção os terrenos situados dentro ou fora de um aglomerado urbano, para os quais tenha sido concedida licença ou autorização, admitida comunicação prévia ou emitida informação prévia favorável de operação de loteamento ou de construção, e ainda aqueles que assim tenham sido declarados no título aquisitivo, exceptuando-se os terrenos em que as entidades competentes vedem qualquer daquelas operações, designadamente os localizados em zonas verdes, áreas protegidas ou que, de acordo com os planos municipais de ordenamento do território, estejam afectos a espaços, infra-estruturas ou equipamentos públicos.

4 - Enquadram-se na previsão da alínea d) do n.º 1 os terrenos situados dentro de um aglomerado urbano que não sejam terrenos para construção nem se encontrem abrangidos pelo disposto no n.º 2 do artigo 3.º e ainda os edifícios e construções licenciados ou, na falta de licença, que tenham como destino normal outros fins que não os referidos no n.º 2 e ainda os da excepção do n.º 3.”

Ora, da factualidade assente, resulta que está em causa um prédio urbano, um terreno para construção, com um valor patrimonial superior a um milhão de euros, pelo que, a priori, poder-se-ia pensar integrar-se na verba 28 do referido diploma.

No entanto, nesta verba, acresce ainda um requisito de aplicabilidade (28.1) - o facto de se tratar de “com afectação habitacional”

Das normas transcritas, em lado algum, se refere que o conceito de “afectação habitacional” integra necessariamente o conceito de “terreno para construção” com, no caso dos autos, uma informação disponibilizada pela Câmara Municipal de Silves, sobre a localização do prédio com uma previsão de construção de “um edifício identificado com o nº1 (...) área de implantação máxima: 2.655m², finalidade do piso 1, habitação colectiva; finalidade dos restantes pisos; habitação colectiva; número de pisos; 9 (...).

Reforce-se que, para apurar o valor patrimonial tributário dos prédios urbanos, o legislador, expressamente distinguiu as situações dos prédios urbanos - habitacionais -, dos prédios urbanos - terrenos de construção - estipulando para cada uma, normas próprias.

Assim, no art. 38º do CIMI, prevê-se a determinação do valor patrimonial tributário dos “prédios urbanos para habitação, comércio, indústria e serviços” e no art. 45º do mesmo diploma, a determinação do valor patrimonial tributário dos “terrenos para construção.”

Acresce que o art. 45º remete para os artigos 42º n.º 3 e 40º n.º 4, de onde resulta a utilização do “Coeficiente de localização”, na determinação do VPT dos terrenos para construção, mas já não, para o art. 41º relativo ao “Coeficiente de afectação”.

Neste sentido, veja-se o Acórdão do STA de 18/11/2009, no proc. 0765/09, onde ficou decidido que “1 - Na determinação do valor patrimonial tributário dos terrenos para construção há que observar o disposto no artigo 45.º do Código do IMI não havendo lugar à consideração de coeficientes de afectação (ca) e de qualidade e conforto (cq).”

Pelo exposto, se conclui que “terreno para construção”, não integra necessariamente o conceito de afectação habitacional para efeitos de determinação do valor patrimonial e para sujeição à verba 28.1 da Tabela do Imposto de Selo, ainda mais, no caso sub judice, no qual, ainda nem sequer existe

um processo de licenciamento para construção de edifício. Sendo que, mesmo que existisse, enquanto não houvesse edificações no mesmo, continuaria a não poder ser sujeito à verba referida.

Assim sendo, o facto do prédio do Impugnante ser um prédio urbano, por se tratar de um terreno para construção (cfr. CIMI) não implica uma afectação habitacional subsumível à referida verba 28.1. da Tabela do Imposto de Selo - neste sentido, vide Acórdão do STA de 22-04-2015, proc. n.º 0279/15, quando se sumaria que: “Não tendo o legislador definido o conceito de “prédios (urbanos) com afectação habitacional”, e resultando do artigo 6.º do Código do IMI - subsidiariamente aplicável ao Imposto do Selo previsto na nova verba n.º 28 da Tabela Geral - uma clara distinção entre “urbanos habitacionais” e “terrenos para construção”, não podem estes ser considerados, para efeitos de incidência do Imposto do Selo (Verba 28.1 da TGIS, na redacção da Lei n.º 55-A/2012, de 29 de Outubro), como prédios urbanos com afectação habitacional”

Termos em que, deve proceder a presente impugnação e a liquidação de IS ser anulada, ficando prejudicado o conhecimento dos demais vícios alegados pela Impugnante, tendo em conta o disposto no art. 124.º, n.º 1 do CPPT.

Custas da responsabilidade da Fazenda Pública, nos termos do art. 527º do CPC e art. 6º e Tabela 1-A do Regulamento das Custas Processuais.

IV - Decisão

Face ao exposto, julgo procedente a presente impugnação judicial e em consequência, anulo a liquidação referente à 1ª prestação de IS de 2013.

DECIDINDO NESTE STA

A questão que se coloca no presente é a de saber qual o âmbito de incidência da verba n.º 28.1. da Tabela Geral de Imposto de Selo (TGIS), na redacção dada pela Lei n.º 55-A/2012, de 29 de Outubro, particularmente se ela inclui terrenos para construção, ou, mais precisamente, se os terrenos para construção com valor patrimonial tribunal igual ou superior a € 1.000.000 podem subsumir-se no conceito de prédios urbanos “*com afectação habitacional*” a que alude a referida verba.

A sentença recorrida, julgou procedente a impugnação deduzida pela ora recorrida contra o acto de liquidação (n.º 2014004213311) de Imposto do Selo relativo a 2013, no valor de €3.492,64, (1º Prestação do IS) anulando-a, no entendimento de que mostrando-se provado que o prédio objecto de tributação é um terreno para construção, a liquidação enferma de vício de violação daquela verba n.º 28.1, por erro sobre os pressupostos de direito, que justifica a declaração da sua ilegalidade e anulação.

Discorda do decidido a Fazenda Pública nos termos supra expostos e a recorrida defende a manutenção do julgado, recorrido.

Vejamos.

Desde já se adianta que o presente recurso não merece provimento e que a sentença deve ser confirmada pelas razões que ficaram devidamente explicitadas nos acórdãos proferidos por esta Secção no dia 9 de Abril 2014, nos processos n.ºs 1870/13 e 48/14, e no dia 23 de Abril de 2014, nos processos n.º 270/14, 271/14 e 272/14 e de 14/05/2015 no rec. 46/14-30 (Sendo que nos quatro primeiros acórdãos citados o ora relator interveio como 2º Adjunto e no último como Relator) nos quais se decidiu que os “terrenos para construção” não podem ser considerados, para efeitos de incidência do Imposto do Selo prevista na Verba 28.1 (na redacção da Lei n.º 55-A/2012), como prédios urbanos com afectação habitacional.

Trata-se de jurisprudência que também aqui se acolhe, por com ela continuarmos a concordar integralmente, pelo que nos limitaremos a reproduzir o que sobre a questão ficou dito no referido acórdão proferido no processo n.º 1870/13:

«O conceito de “prédio (urbano) com afectação habitacional” não foi definido pelo legislador. Nem na Lei n.º 55-A/2012, que o introduziu, nem no Código do IMI, para o qual o n.º 2 do artigo 67.º do Código do Imposto do Selo (igualmente introduzido por aquela Lei), remete a título subsidiário. É um conceito que, provavelmente mercê da sua imprecisão – facto tanto mais grave quanto é um função dele que se recorta o âmbito de incidência objectiva da nova tributação -, teve vida curta, porquanto foi abandonado aquando da entrada em vigor da Lei do Orçamento do Estado para 2014 (Lei n.º 83-C/2013, de 31 de Dezembro), que deu nova redacção àquela verba n.º 28 da Tabela Geral, e que recorta agora o seu âmbito de incidência objectiva através da utilização de conceitos que se encontram legalmente definidos no artigo 6.º do Código do IMI.

Esta alteração - a que o legislador não atribuiu carácter interpretativo, nem nos parece que o tenha -, apenas torna inequívoco para o futuro que os terrenos para construção cuja edificação, autorizada ou prevista, seja para habitação se encontram abrangidos no âmbito da verba 28.1 da Tabela Geral do Imposto do Selo (desde que o respectivo valor patrimonial tributário seja de valor igual ou superior a 1 milhão de euros), nada esclarecendo, porém, em relação às situações pretéritas (liquidações de 2012 e 2013), como a que está em causa nos presentes autos.

Ora, quanto a estas, não parece poder perflhar-se a interpretação da recorrente, porquanto não resulta inequivocamente nem da letra, nem do espírito da lei que a intenção desta tenha sido, ab initio,

a de abranger no seu âmbito de incidência objectiva os terrenos para construção para os quais tenha sido autorizada ou prevista a construção de edifícios habitacionais, como resulta hoje inequivocamente da verba 28.1 da Tabela Geral do Imposto do Selo.

Da letra da lei nada de inequívoco decorre, aliás, pois ela própria ao utilizar um conceito que não definiu e que também não se encontrava definido no diploma para o qual remeteu a título subsidiário prestou-se, desnecessariamente, a equívocos, em matéria – de incidência tributária - em que a certeza e a segurança jurídica deviam também ser preocupações cimeiras do legislador.

E do seu “espírito”, apreensível na exposição de motivos da proposta de lei que está na origem da Lei n.º 55-A/2012 (Proposta de Lei n.º 96/XII – 2.ª, Diário da Assembleia da República, série A, n.º 3, 21/09/2012, p. 44, disponível em www.parlamento.pt) nada mais decorre senão a preocupação de angariar novas receitas fiscais, sobre fontes de riqueza “mais poupadas” no passado à voragem do Fisco que os rendimentos do trabalho, em particular os rendimentos de capitais, mais-valias mobiliárias e a propriedade, motivos estes que nenhum contributo relevante trazem ao esclarecimento do conceito de “prédios (urbanos) com afectação habitacional”, porquanto o dão como assente, sem preocupação alguma de o esclarecer. Tal esclarecimento terá, porém, surgido - como informado na Decisão Arbitral proferida em 12 de Dezembro de 2013, no processo n.º 144/2013-T, disponível na base de dados do CAAD -, aquando da apresentação e discussão na Assembleia da República daquela proposta de lei, nas palavras do Senhor Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, que terá referido expressamente, conforme se colhe do Diário da Assembleia da República (DAR I Série n.º 9/XII – 2, de 11 de Outubro, p. 32) que: «O Governo propõe a criação de uma taxa especial sobre os prédios urbanos habitacionais de mais elevado valor. É a primeira vez que em Portugal é criada uma tributação especial sobre propriedades de elevado valor destinadas à habitação. Esta taxa será de 0,5% a 0,8% em 2012 e de 1% em 2013, e incidirá sobre as casas de valor igual ou superior a 1 milhão de euros” (sublinhados nossos), donde se colhe que a realidade a tributar tida em vista são, afinal, e não obstante a imprecisão terminológica da lei, “os prédios (urbanos) habitacionais”, em linguagem corrente “as casas”, e não outras realidades.

O facto de se poder considerar que na determinação do valor patrimonial tributário dos prédios urbanos classificados como terrenos para construção se deve levar em conta a afectação que terá a edificação para ele autorizada ou prevista para determinação do respectivo valor da área de implantação (cfr: os n.ºs 1 e 2 do artigo 45.º do CIMI), não determina que os terrenos para construção possam ser classificados como “prédios com afectação habitacional”, porquanto a afectação habitacional surge sempre no Código do IMI referida a “edifícios” ou “construções”, existentes, autorizados ou previstos, porquanto apenas estes podem ser habitados, o que não sucede no caso dos terrenos para construção, que não têm, em si mesmos, condições para tal, não sendo susceptíveis de serem utilizados para habitação senão se e quando neles for edificada a construção para eles autorizada e prevista (mas nesse caso não serão já “terrenos para construção” mas outra espécie de prédios urbanos – “habitacionais”, “comerciais, industriais ou para serviços” ou “outros” – artigo 6.º do CIMI).

Estranho seria, aliás, que a determinação do âmbito da norma de incidência tributária da verba n.º 28 da Tabela Geral do Imposto do Selo se encontrasse, ao fim e ao cabo, nas normas de determinação do valor patrimonial tributário do Código do IMI, e que a imprecisão terminológica do legislador na redacção daquela regra fosse, afinal, elucidada e finalmente esclarecida por via de uma remissão, indirecta e equívoca, para o coeficiente de afectação estabelecido pelo legislador em relação a prédios edificados (artigo 41.º do Código do IMI).

Assim, atendendo a que um terreno para construção – qualquer que seja o tipo e a finalidade da edificação que nele será, ou poderá ser, erigida – não satisfaz, só por si, qualquer condição para como tal ser licenciado ou para se poder definir como sendo a habitação o seu destino normal, e referindo-se a norma de incidência do imposto do selo a prédios urbanos com “afectação habitacional”, sem que seja estabelecido qualquer conceito específico para o efeito, não pode dela extrair-se que na mesma se contenha uma potencialidade futura, inerente a um distinto prédio que porventura venha a ser edificado no terreno.

Conclui-se pois, em conformidade com o decidido na sentença sob recurso que, resultando do artigo 6.º do Código do IMI uma clara distinção entre prédios urbanos “habitacionais” e “terrenos para construção”, não podem estes ser considerados como “prédios com afectação habitacional” para efeitos do disposto na verba n.º 28.1 da Tabela Geral do Imposto do Selo, na sua redacção originária, que lhe foi conferida pela Lei n.º 55-A/2012, de 29 de Outubro». (fim de citação)

Reitera-se esta jurisprudência, uma vez que a recorrente não aduz nova fundamentação que infirme a orientação jurisprudencial supra assinalada.

Conclui-se que o recurso não merece provimento, sendo de confirmar a sentença recorrida.

4- Decisão:

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

Custas a cargo da recorrente.

Lisboa, 28 de Outubro de 2015. — Ascensão Lopes (relator) — Ana Paula Lobo — Dulce Neto.

Acórdão de 28 de Outubro de 2015.

Processo n.º 1181/14-30.
 Recorrente: A... e Fazenda Pública.
 Recorrido: Os mesmos.
 Relator: Ex.^{mo} Sr. Cons. Dr. Fonseca Carvalho.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

I. Relatório

1. A....., identificado nos autos, opôs-se à execução fiscal no TAF de Viseu, por dívidas por si revertidas, por despacho do Chefe do Serviço de Finanças de Tabuaço, de 10/10/2012, provenientes da devedora originária Farmácia B....., Lda.

Naquele Tribunal foi julgada extinta a instância, por inutilidade superveniente da lide, não podendo satisfazer-se a pretensão do oponente do prosseguimento da oposição à execução, uma vez que ela se extinguiu com o pagamento, como também se extinguiram os fundamentos da oposição.

2. Não se conformando, o então oponente veio interpor recurso para este Supremo Tribunal, terminando as suas alegações de acordo com o seguinte:

I. A sentença é ilegal, por concluir pela inutilidade da lide, desconsiderando a norma diretamente aplicável ao caso concreto (art. 176.º n.º 3, do CPPT) e por errónea interpretação dos preceitos invocados (artigos. 9.º, n.º 3, 22.º a 24.º da LGT, artigos 264.º, 269.º, 205.º, n.º 3, 272.º, alínea a), 160.º, n.º 3, do CPPT e art. 277.º do CPC).

II. Com a entrada em vigor do art. 176.º n.º 3, do CPPT (1/1/2013), passa a ser legítimo pagar a dívida exequenda e manter a oposição judicial à execução, caso se mantenha a utilidade na apreciação da lide — o que sucede no presente caso.

III. Tal resulta da conjugação do referido normativo (art. 176.º, n. 3, do CPPT) com o art. 9.º, n.º 3, da LGT, bem como da jurisprudência do STA (Acs. do STA de 07/09/2011, proc. n.º 0421/11; de 06/03/2013, proc. n.º 0711/12 e de 10/04/2013, proc. n.º 0710/02) que estende a aplicação do art. 9.º, n.º 3, da LGT aos casos de oposição à execução.

IV. Interpretação diversa (ou restritiva) do art. 9.º n. 3, da LGT tornaria tal preceito inconstitucional, por violação dos arts. 20.º e 268.º n.º 4 da CRP: acesso à justiça e aos meios de reação contra atos da Administração Pública.

V. In casu, o interesse na manutenção da lide mantém-se pelo pagamento efetuado ao abrigo do Dec. Lei n.º 151-A/2013 (porque concede benefícios e vantagens mediante o pagamento da dívida exequenda), nos termos do art. 9.º, n.º 3, da LGT; pela inexistência de renúncia expressa ao direito de recurso (art. 96.º da LGT); porque do pagamento do imposto não se pode inferir que o contribuinte perde o interesse na lide — bem pelo contrário, mantém o interesse, pois o pagamento foi cautelar (e com a procedência da oposição o revertido quer ver-se reembolsado do imposto pago); porque a lei (Dec. Lei n.º 151.º-A/2013) não diz que o pagamento acarreta a inutilidade da lide.

VI. O imposto foi pago pelo recorrente, como devedor fiscal próprio, de uma dívida pessoal, por efeito do mecanismo da responsabilidade tributária subsidiária: o imposto foi pago com o seu dinheiro e património, como o atesta inclusive a Autoridade Tributária.

VII. E se foi o recorrente que pagou o imposto, para solver uma dívida pessoal e própria (numa relação PÚBLICA entre o Estado e o devedor fiscal), são irrelevantes, para efeitos fiscais, as ulteriores relações PRIVADAS entre o devedor principal e subsidiário e, por consequência, não se verifica a inutilidade superveniente da lide.

VIII. Também não colhe o argumento de que o pagamento é efetuado por terceiro, por falta de preenchimento dos pressupostos deste instituto (arts. 40.º n.º 3 e 41.º, n.º 2, da LGT).

IX. As leis atuais diretamente aplicáveis ao caso (o art. 176.º n.º 3 do CPPT e art. 9.º, n.º 3, da LGT), não criam quaisquer limitações ou condicionalismos à manutenção da lide da oposição à execução, em caso de pagamento da dívida exequenda ao abrigo de um regime especial.

X. Permitem a manutenção da oposição, não obstante o pagamento, se o oponente mantiver interesse na lide: o que sucede numa multiplicidade de casos — e não apenas nos das als. a) e h) do n.º 1 do art. 204.º do CPPT (nomeadamente no dos autos, de pagamento cautelar, para estancar os juros vencidos e ficar isento dos juros vencidos — mantendo o interesse na lide, por não se considerar gerente da sociedade e/ou ser um gerente sem culpa, obtendo o reembolso das quantias pagas em caso de deferimento das suas pretensões).

XI. Se o art. 176.º n.º 3, CPPT for interpretado no sentido de que a manutenção da lide, não obstante o pagamento da dívida exequenda, apenas ocorre nos casos do art. 204.º, n.º 1, alínea a) e h) do CPPT — e não já nos casos das demais alíneas (nomeadamente na da alínea b)), então esse preceito, com essa interpretação é manifestamente inconstitucional, por violação do princípio

da proteção da confiança descrito no art. 2.º e 18.º CRP (pois o oponente atuou com base nessa suposição alicerçado numa leitura lógica e razoável desse preceito), princípio do acesso à justiça (art. 20.º CRP) e garantia dos meios de reação contra atos da Administração Pública (art. 268.º, n.º 4 CRP).

Termos em que se solicita a procedência do presente recurso, com a declaração da utilidade da lide, com todas as consequências legais, ordenando-se, nomeadamente, a “baixa dos autos” à primeira instância para decisão sobre a questão material e de fundo deste processo — nela se decidindo consoante o pedido e fundamentos da Petição Inicial.

3. Também inconformada, a Fazenda Pública veio interpor recurso para este Tribunal, concluindo as suas alegações nos termos que se seguem:

a) Incide o presente recurso sobre a douta sentença que julgou extinta a instância, por inutilidade superveniente da lide, nos termos do art.º 277º do CPC;

b) Na situação dos autos, a douta decisão recorrida levou ao probatório, sob o ponto n.º 3, um documento elaborado pelo oponente e dirigido à devedora originária, que a Fazenda Pública questionou e impugnou o aí contido e o contexto em que foi elaborado;

c) De referir que nada do que a Fazenda Pública afirmou foi tido em consideração aquando da prolação da decisão, o Tribunal não fundamentou, de facto, porque levou ao probatório tal documento e o porquê do alegado pela Fazenda Pública não se encontrar demonstrado ou provado, verificando-se, portanto, uma completa ausência de exame crítico das provas;

d) A argumentação apresentada pela Fazenda Pública não foi sequer ponderada, não foi efetuada qualquer apreciação crítica da prova, traduzida na indicação das razões por que se deu ou não valor probatório a determinados elementos de prova ou se deu preferência probatória a determinados elementos em prejuízo de outros — o porquê de considerar determinado documento, ou determinada versão, como provada;

e) Consequentemente, a sentença recorrida enferma de vício de falta de fundamentação de facto, a qual implica nulidade da sentença, pelo que a mesma deve ser anulada, em conformidade com o preceituado nos art.ºs 123º, n.º 2, e 125.º do CPPT;

f) Por outro lado, além de não fundamentar o porquê de ter levado a versão apresentada pelo oponente ao probatório — atendendo à posição que tal documento mereceu por parte da Fazenda Pública — a douta decisão recorrida atribui afirmações à Fazenda Pública que não correspondem à verdade dos factos, e que aliás, deveriam merecer por parte do Tribunal um maior grau de fundamentação e de ponderação aquando da fixação da matéria de facto;

g) Em suma, a douta sentença recorrida enferma de falta de fundamentação de facto ao considerar provados determinados documentos impugnados e questionados pela Fazenda Pública — subjacentes à decisão de inutilidade superveniente da lide — pois não justifica nem fundamenta tal decisão e, de igual modo, vincula a Fazenda Pública a argumentação que não foi a produzida, devendo-se tal facto a uma errada e descontextualizada interpretação realizada em 1ª instância.

Nestes termos e nos mais de direito deve ser dado provimento ao presente recurso com a consequente revogação da douta sentença recorrida, como será de inteira JUSTIÇA!

4. O magistrado do Ministério Público pronunciou-se de acordo com o parecer que se segue:

Recursos interpostos por A..... e pela F. P., no processo em que o primeiro apresentou oposição:

- Questão prévia da incompetência do S.T.A. em razão da matéria e da hierarquia

Decorre do recurso interposto pelo primeiro acima referido, nomeadamente, em face das conclusões VII e VIII, que é posto em causa o decidido quanto à apreciação efetuada sobre matéria de facto pertinente, quem efetuou o pagamento das dívidas tributária em causa, se o próprio revertido, ou a primitiva devedora.

Aliás, no recurso interposto pela F. P. em que apenas argui nulidade da sentença proferida fundada em falta de fundamentação quanto a matéria de facto, apesar do que foi interposto para o T.C.A. Norte (fls. 344), põe-se em causa essa mesma matéria.

Ora, resultando haver ainda matéria de facto a dirimir, decorre não ser de cometer a competência para apreciar o recurso interposto à Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo (S.T.A.), nos termos do previsto no n.º 1. do art. 280.º do C.P.P.T..

Com efeito, nesta disposição prevê-se que das decisões dos tribunais tributários de 1ª instância cabe recurso para o Tribunal Central Administrativo, salvo quando a matéria for exclusivamente de direito, único caso em que cabe recurso para o S.T.A..

Por outro lado, no recurso interposto pela F. P. foi apenas arguida nulidade da sentença proferida fundada em a falta de fundamentação da matéria de facto apesar do que foi interposto para o T.C.A. Norte (fls. 344).

Julgando-se, pois, o S.T.A. incompetente para conhecer dos recursos interpostos em razão da matéria e da hierarquia, mais é de indicar o Tribunal Central Administrativo Norte como o competente - artigos 38.º alínea a) do E.T.A.F. e 18.º n.º 3 do C.P.P.T., nomeadamente, a fim de que o primeiro

acima referido recorrente requeira, querendo, a remessa dos autos a esse tribunal, nos termos do art. 18.º n.º 2 do C.P.P.T..

Concluindo, parece ser de decidir pela incompetência do S.T.A. em razão da matéria e da hierarquia do S.T.A. para conhecer os recursos tal como se mostram interpostos.

5. O então oponente, A....., relativamente à questão prévia suscitada pelo MP, veio dizer o seguinte:

A....., identificado nos autos, tendo sido notificado do despacho (fls....) para se pronunciar, querendo, sobre questão prévia suscitada pelo MP, relativa à alegada “incompetência em razão da hierarquia deste STA”, vem respeitosamente dizer o seguinte.

Salvo melhor, o recurso do Requerente não incide sobre matéria de facto, mas apenas de direito — e daí a competência deste Supremo Tribunal.

O Juiz a quo, apesar de o não ter autonomizado nos factos provados, assume, sem dúvida, que o pagamento foi efetuado pelo Requerente, na qualidade de devedor fiscal, embora subsidiário (o requerimento do pagamento foi efetuado por si, através das suas contas pessoais, através do seu número de contribuinte pessoal - doc. n. i junto pelo recorrente com as alegações do art. 120.º do CPPT, documento que é emitido pela própria Administração fiscal).

É com base nesse facto — e não podia ser de outra forma — que a Sentença constrói toda a sua ilegal argumentação de direito.

Só no final, a Sentença (p. 7 in fine e 8) argumenta, a título incidental, verdadeiramente a despropósito, caso o pagamento houvesse sido feito pela Sociedade (primitivamente executada): mas isso, salvo melhor, reporta-se apenas à questão jurídica do instituto do pagamento de dívidas fiscais por terceiro e à questão de direito da irrelevância das relações privadas perante a natureza pública do pagamento de dívidas fiscais pelo devedor principal, embora subsidiário.

As conclusões VII e VIII das alegações de recurso laboram nesta envolveria factual: foi o responsável subsidiário que pagou a dívida pessoal e própria. E por consequência, são irrelevantes, para efeitos fiscais, as ulteriores relações privadas entre o devedor principal e subsidiário e não se verifica a inutilidade superveniente da lide.

Termos em que se comprova a competência deste Supremo Tribunal Administrativo, o qual deve decidir de mérito o presente recurso, segundo os argumentos invocados pela Recorrente.

6. Cumpre apreciar e decidir.

II. Fundamentos

De facto

1. A petição de Oposição foi apresentada em 29/06/2007 (fls. 3 dos autos).

2. Por Despacho do Chefe do Serviço de Finanças de Tabuaço, foi determinada a reversão contra o Oponente das dívidas de IRC referentes ao ano de 2009, no montante de € 238.759,92 e juros compensatórios no montante de € 14.039,00 (fls. 78 a 84 dos autos).

3. Com data de 02 de Janeiro de 2014, o Oponente dirigiu à devedora originária carta pela qual indica que “Na qualidade de fiel depositário das quantias relativas ao trespasse, em 2009, do estabelecimento da V. Sociedade, e depois das conversas e acordos tidos com V. Ex^a, sou a reportar que, por mera cautela (sem prejuízo de continuar a advogar a ilegalidade das mesmas e que mantere a contestação) e nessa qualidade de fiel depositário, procedi ao pagamento das dívidas fiscais a seguir discriminadas ao abrigo do regime especial de regularização instituído pelo Dec. Lei n.º 151-A/2013, como forma de obter o perdão integral de todos os juros e custas em causa:

As dívidas em causa eram as seguintes:

a) IRC de 2009, no valor de imposto de 238.759,92 €;

b) Retenções na fonte de IRS de 2007 a 2010, no valor total de imposto de 568.523,05 €.

Tal como combinado, a seu tempo, depois de extintos todos os litígios donde poderão emergir responsabilidades fiscais e outras para a Sociedade, procederei às contas do meu mandato” (fls. 292 e 293 dos autos).

De direito

Perante a factualidade dada como provada e não questionada pelas partes o mº juiz “a quo” julgou extinta a oposição por inutilidade superveniente da lide por a dívida exequenda ter sido entretanto paga.

O recorrente não se conforma com o decidido e entende que tendo pago as dívidas da devedora originária na qualidade de revertido e responsável subsidiário o fez por mera cautela a fim de beneficiar do regime especial de regularização instituído pelo DL 151-A/2013 designadamente do perdão integral dos juros e custas.

Daí que mantendo interesse na decisão da oposição a fim de decidir sobre o fundamento de oposição invocados, não se verifica uma situação de inutilidade superveniente devendo revogar-se a sentença recorrida e ordenar o prosseguimento dos autos.

A recorrente Fazenda Pública como se vê das suas alegações de recurso questiona a falta de fundamentação de facto da sentença em crise por a mesma não ter em conta a matéria de facto por si carreada para os autos.

No seu parecer o M^o P^o suscita a excepção da incompetência em razão da hierarquia por se constatar que quer do recurso interposto pela Fazenda Pública quer mesmo das conclusões VII e VIII do recurso interposto pelo oponente se discutir matéria de facto.

Notificadas as partes para se pronunciarem querendo sobre a suscitada excepção veio o oponente responder a folhas 394 dos autos pugnando pela competência do Supremo Tribunal Administrativo por considerar que a questão decidenda é meramente de direito e resultar claramente do documento junto que o pagamento da dívida exequenda foi feito pelo responsável subsidiário.

Não restam dúvidas que se questiona nestes dois recursos a matéria de facto dela pretendendo concluir que qualidade é que o oponente procedeu ao pagamento da dívida exequenda se a título de responsável subsidiário ou se de outro não sendo líquido que do documento comprovativo do pagamento da dívida tal resulte manifesto.

O recurso “per saltum” para o Supremo Tribunal Administrativo só é possível se o mesmo versar exclusivamente matéria de direito cfr artigo 280 n.º 1 do CPPT que como deixámos dito não é o caso.

É pelas conclusões de recurso que o Tribunal “ad quem” delimita o âmbito das questões que deve apreciar, estando ainda obrigado a conhecer de todas aquelas que sejam de conhecimento oficioso.

Como se constata das alegações de recurso e designadamente das conclusões da Fazenda Pública são alegados factos não levados ao probatório donde pretende concluir que a decisão de inutilidade superveniente da lide enferma de erro de julgamento.

O conhecimento do mérito do recurso envolve assim também matéria de facto.

A competência dos tribunais administrativos, em qualquer das suas espécies é de ordem pública e o seu conhecimento precede o de outra matéria artigo 13 do CPTA aplicável “ex vi” do artigo 2.º al.c) do CPPTributário. A competência é pressuposto processual de conhecimento oficioso, pressuposto este que deve ser analisado quer se trate de incompetência absoluta quer se trate de incompetência relativa. O seu conhecimento tem sempre prioridade sobre qualquer outra questão.

Nos termos do preceituado no artigo 280 do CPPT das decisões dos Tribunais Tributários de 1.ª instância cabe recurso para o Tribunal Central Administrativo da área do Tribunal recorrido.

Todavia por força do mesmo preceito legal o recurso deve ser interposto para a Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo se o recurso versar exclusivamente matéria de direito ou seja se o recurso implicar apenas a correcta interpretação das normas legais aplicáveis ou a sua correcta determinação e aplicação.

Sempre que para apreciação destas questões o Tribunal “ad quem” tenha que emitir uma apreciação ou um juízo de valor sobre a matéria de facto designadamente sobre o erro na sua valoração por falta insuficiência ou obscuridade dos elementos de prova a questão envolve necessariamente matéria de facto.

É o caso dos autos.

Mas sendo assim a Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo é incompetente em razão da hierarquia para conhecer do recurso sendo competente para o seu conhecimento o Tribunal Central Administrativo do Norte.

A incompetência em razão da hierarquia determina a incompetência absoluta do Tribunal a qual é do conhecimento oficioso e pode ser arguida até trânsito em julgado da decisão final artigo 16 do CPPT.

DECISÃO

Face ao exposto acordam os juizes da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em julgar verificada a excepção da incompetência em razão da hierarquia da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo e competente a Secção do Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo do Norte.

Custas pelos recorrentes fixando-se a taxa de justiça em 1 UC

Notifique.

Lisboa, 28 de Outubro de 2015. — *Fonseca Carvalho* (relator) — *Isabel Marques da Silva* — *Pedro Delgado*.

Acórdão de 28 de Outubro de 2015.**Assunto:**

Aclaração de acórdão. Ambiguidade. Obscuridade. Omissão de pronúncia.

Sumário:

- I — A aclaração não se destina à reapreciação do julgado e só há lugar à aclaração da decisão se esta contiver obscuridade (por conter alguma passagem cujo sentido seja ininteligível) ou ambiguidade (por conter alguma passagem que comporte interpretações diferentes).*
- II — Considerando-se que a apreciação das questões suscitadas ficou prejudicada por se entender que, segundo a interpretação que se faz do teor de acórdão do Tribunal Constitucional, proferido nos autos, não caberá ao STA pronunciar-se sobre a matéria, não ocorre nulidade da respectiva decisão, por alegada omissão de pronúncia.*

Processo n.º 1237/13-30.

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

Recorrido: Fazenda Pública.

Relator: Ex.^{mo} Sr. Cons. Dr. Casimiro Gonçalves.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

RELATÓRIO

1.1. A....., Lda., com os demais sinais dos autos, notificada que foi do despacho de 29/4/2015 (a fls. 608-609), em que, face ao teor da decisão sumária proferida no Tribunal Constitucional (a fls. 500/501) e do acórdão que a confirmou (fls. 561 a 571), o relator ordena a devolução dos autos ao TCA Sul [no entendimento de que ali devem ser apreciadas as questões anteriormente suscitadas no requerimento de fls. 594/599, ou seja, as questões relativas à pretendida rectificação ou reforma do despacho que admitira o recurso para o TConstitucional e às alegadas nulidades processuais], vem requerer a respectiva rectificação/reforma, bem como, subsidiariamente, arguir a nulidade do mesmo e reclamar para a conferência.

Alega o seguinte:

I. Enquadramento

1. Na sequência da Decisão Sumária n.º 712/2014 do Tribunal Constitucional, na data de 05/11/2014, a ora Recorrente endereçou ao Tribunal Constitucional requerimento de arguição da nulidade do Douto Despacho de admissão do recurso de fiscalização da constitucionalidade, proferido por este Venerando Supremo Tribunal Administrativo e que naquela Decisão se entendeu que apenas poderia ser proferido pelo TCA Sul.

2. No entanto, e prevenindo, desde logo, a hipótese, que se veio a confirmar, de o Tribunal Constitucional entender que não se podia/devia pronunciar sobre um Despacho proferido por este Venerando Supremo Tribunal Administrativo, na mesma data, a ora Recorrente também requereu, de forma directa e autónoma, a V. Exa. a rectificação e/ou reforma de tal Despacho, ou, em alternativa, a respectiva declaração de nulidade.

3. E, em qualquer dos casos, a anulação de todo processado posterior ao Douto Despacho de admissão do recurso de constitucionalidade, e a conseqüente remessa dos autos ao TCA Sul, designadamente para que o mesmo se pronuncie sobre o requerimento de interposição de tal recurso.

Ora,

4. Estando em causa um Despacho proferido por este Venerando Supremo Tribunal Administrativo, afigura-se justificável que o Tribunal Constitucional se tenha absterido de se pronunciar sobre o mesmo.

5. Porquanto, nessa mesma circunstância, e como o Tribunal Constitucional parece concluir no Acórdão por si proferido, cabe a este Venerando Supremo Tribunal Administrativo, na qualidade de autor do Despacho de admissão do recurso, apreciar o requerido pela ora Recorrente, bem como, posteriormente, e se assim se justificar, remeter o processo ao TCA Sul.

Sucedem que,

6. No Despacho ora proferido, V. Exa. determinou a remessa dos autos ao TCA Sul, para os fins por este tido por convenientes.

7. No entanto, não fica claro para a ora Recorrente se essa remessa, contempla uma decisão sobre o Despacho de admissão de recurso proferido por esse Venerando Supremo Tribunal, *maxime* a

anulação do mesmo, e o conseqüente envio para o TCA Sul para se pronunciar sobre o requerimento de interposição de recurso para o Tribunal Constitucional.

8. Isto porque, naturalmente, não pode ser o TCA Sul a pronunciar-se sobre um Despacho desse Venerando Supremo Tribunal.

9. Caso assim não se entenda, cremos que o Douto Despacho de fls. 608 e 609 enfermaria de um - obviamente involuntário - erro enquadrável no n.º 1 do art. 614.º e/ou na alínea a) do n.º 2 do art. 616.º do CPC, ou enfermaria da ambigüidade/obscuridade e/ou da omissão de pronúncia, previstos, respectivamente, nas alíneas c) e d) do n.º 1 do art. 615.º do CPC.

Dito isto,

II. Da Rectificação/Reforma

10. Se o Douto Despacho de fls. 608 e 609 foi proferido no pressuposto que o Despacho de admissão do recurso de constitucionalidade foi proferido no/pelo TCA Sul, e/ou de que, ainda que não tenha sido, cabe a este Tribunal julgar os incidentes deduzidos pela ora Recorrente, a ora Recorrente entende que se justifica/impõe a rectificação/reforma de tal Despacho.

11. Com efeito, e salvo melhor opinião, é manifesto que só o Tribunal que proferiu o Despacho objecto dos incidentes deduzidos, ou seja, este Venerando Tribunal, está legalmente habilitado a apreciar tais incidentes.

12. Sendo também certo que, igualmente salvo melhor opinião, o TCA Sul não pode, em caso algum, rectificar e/ou reformar, ou declarar nulo, um Despacho proferido por este Supremo Tribunal Administrativo.

13. Pelo que, nos termos e ao abrigo do n.º 1 do art. 614.º e/ou da alínea a) do n.º 2 do art. 616.º do CPC, deve o Douto Despacho proferido ser rectificado/reformado, dando-se sem efeito a ordenada remessa dos autos ao TCA Sul, e apreciando-se os incidentes deduzidos pela ora Recorrente.

Subsidiariamente,

III. Da Nulidade e da Reclamação para a Conferência

14. Caso se considere que a Rectificação/Reforma não é admissível, e/ou que não deve proceder - o que apenas se admite por mera cautela processual - a ora Recorrente, vem, nos termos e ao abrigo do n.º 2 do art. 27.º do CPTA e do n.º 3 do art. 652.º do CPC, reclamar para Conferência.

Com efeito,

15. E conforme referido supra, a ora Recorrente deduziu um incidente de reforma/rectificação e de arguição de nulidade de um Despacho proferido por este Venerando Tribunal, mais concretamente o Douto Despacho de admissão do recurso de fiscalização da constitucionalidade interposto pela primeira.

16. Os fundamentos do incidente deduzido constam, expressamente, do Requerimento apresentado pela ora Recorrente, e que aqui se dá por reproduzido, o qual, para além do mais, foi especificamente dirigido a este Venerando Supremo Tribunal.

17. No entanto, os incidentes suscitados pela ora Recorrente não foram apreciados, tendo sido, ordenada a remessa, sem mais, dos autos “ao TCA Sul para os efeitos aí tidos por convenientes”.

18. Tudo isto sendo certo que, salvo melhor opinião, o TCA Sul é material e hierarquicamente incompetente para se pronunciar sobre tais incidentes (que, conforme referido, têm por objecto um Despacho deste Tribunal), bem como que o Tribunal Constitucional também não se pronunciou sobre os mesmos, tendo concluído, precisamente, que cabe a este Venerando Tribunal fazê-lo.

19. Desta forma, e sempre com o devido respeito, a ora Recorrente entende que o Douto Despacho de fls. 608 e 609, ao não apreciar os incidentes deduzidos pela ora Recorrente, enferma da nulidade prevista na 1.ª parte da alínea d) do n.º 1 do art. 615.º do CPC.

20. Bem como que, a remessa da apreciação de tais incidentes para um Tribunal material e hierarquicamente incompetente, configura a prática de um acto que a lei não admite e uma irregularidade que pode influir na (e, no limite, obstar à) apreciação das questões suscitadas, ou seja, um acto nulo (cfr. n.º 1 do art. 195.º do CPC) e prejudicial para a ora Recorrente.

21. Tudo isto sendo certo que, salvo melhor opinião, os incidentes deduzidos pela ora Recorrente deveriam ter sido julgados procedentes, ou, pelo menos, apreciados por este Venerando Tribunal.

22. Pelo que, requer que sobre a matéria do Despacho de fls. 608 e 609 recaia um Acórdão que declare a nulidade do primeiro e aprecie os incidentes suscitados pela ora Recorrente, designadamente, nos termos alternativamente requeridos por esta.

Termos em que, no caso de se entender que o douto Despacho de fls. 608 e 609 não determina que se considera anulado o despacho desse Venerando Supremo Tribunal de admissão de recurso para o Tribunal Constitucional, ordenando-se a remessa do processo para o TCA Sul para apreciar esse pedido de admissão de recurso, se requer a V. Exa.:

a) A rectificação/reforma do Douto Despacho de fls. 608 e 609, apreciando-se os incidentes deduzidos; ou,

b) Caso assim não se entenda, que sobre a matéria do Douto Despacho recaia um Acórdão que aprecie a nulidade ora arguida e os incidentes deduzidos pela ora Recorrente,

1.3. Notificada, a Fazenda Pública alegou o seguinte:

1) Foi a ora requerente notificada do Acórdão do Tribunal Constitucional, datado de 12/02/2015, proferido nos autos de Recurso n.º 427/14, a fls. 561 a 571, entretanto transitado em julgado, o qual foi no sentido do indeferimento da reclamação apresentada.

2) Decisão judicial que se acompanhou, nomeadamente, “Quanto ao alegado poder-dever de (...) o tribunal incompetente remeter oficiosamente os autos ao tribunal referido no n.º 1 do art. 76º da LTC, para que este aprecie a admissibilidade do recurso, é questão sobre a qual não deve o Tribunal Constitucional pronunciar-se, no âmbito destes autos, já que, por respeito à competência das instâncias, apenas poderá apreciar se deve abster-se de considerar o recurso inadmissível, com esse fundamento, desconsiderando a violação do art. 76º, n.º 1, da LTC, ou deve ordenar a baixa dos autos para que seja proferido despacho pelo tribunal competente e, conseqüentemente - por razões de coerência - julgando inválido e ineficaz o despacho proferido pelo tribunal a quem o recorrente dirigiu o requerimento apresentado. E a resposta a tal questão deverá ser negativa, dado que, tendo «sido proferido despacho de admissão de recurso, por tribunal que não proferiu a decisão recorrida, sendo por isso incompetente, nos termos do artigo 76º, n.º 1, da LTC, por erro do recorrente no endereçamento do seu requerimento de interposição de recurso e não havendo reacção do recorrente, após notificação de tal despacho, não pode o Tribunal Constitucional, no âmbito dos autos de recurso, corrigir o erro do recorrente ou desconsiderar a tramitação dos autos nas instâncias e a inércia do recorrente.”

3) Ainda com referência ao Acórdão do Tribunal Constitucional, datado de 12/02/2015, proferido nos autos de Recurso n.º 427/14, a fls. 561 a 571, a Fazenda Pública acompanhou, igualmente, o quanto ficou decidido sobre a “relevância dos princípios pro actione e de adequação formal, que obviamente também vinculam o Tribunal Constitucional, não têm o efeito de desvirtuar a existência de ónus processuais e o efeito preclusivo do seu não cumprimento pelas partes”;

4) Nesse sentido, a Fazenda Pública é de opinião que a posição judicial tomada pelo aqui recorrente/requerente, activa e omissiva, fez precluir o direito que lhe assistia de dirimir as suas razões em juízo,

5) Tendo, por outro lado, o Acórdão do Tribunal Constitucional, datado de 12/02/2015, proferido nos autos de Recurso n.º 427/14, a fls. 561 a 571, transitado em julgado, com todas as consequências legais, em 26/02/2015.

1.6. Corridos os vistos legais, cabe deliberar.

FUNDAMENTOS

2. É o seguinte o teor do despacho reclamado:

«1. No seguimento da notificação da decisão sumária do Tribunal Constitucional (nº 712/14), proferida a fls. 500/501, em que se decidiu, além do mais, «ao abrigo do n.º 1 do artigo 78.º-A da LTC ... não conhecer do objeto do recurso» com fundamento em que, por um lado, se concluiu «... que a circunstância de a recorrente ter dirigido o requerimento de interposição do recurso ao Supremo Tribunal Administrativo determinou que o despacho aludido no artigo 76.º, n.º 1, da LTC, incumbisse a tal tribunal que, concordantemente, o proferiu, sendo certo que não foi este tribunal que proferiu a decisão recorrida, limitando-se a não admitir o recurso de revista que da mesma foi interposto» e em que, por outro lado, «... por erro da recorrente, o requerimento de interposição de recurso foi dirigido e apreciado por tribunal que não era competente para o efeito, o que gera a inadmissibilidade do recurso de constitucionalidade», a recorrente A....., Lda. vem requerer (a fls. 594/599) que (i) o Despacho de admissão do recurso de fiscalização da constitucionalidade proferido neste STA seja rectificado e/ou reformado, ou, em alternativa, (ii) seja declarado nulo e, em qualquer dos casos, (iii) seja anulado todo o processado posterior, determinando-se, em consequência, a remessa dos autos ao Tribunal Central Administrativo Sul, designadamente para que o mesmo se pronuncie sobre a admissibilidade de tal recurso, tudo com as legais e devidas consequências.

2. Ora, após a prolação desta decisão sumária e na sequência da reclamação para a conferência do Tribunal Constitucional foi proferido o acórdão de fls. 561/571, em que se confirmou tal decisão sumária, exarando-se, na respectiva fundamentação, o seguinte, além do mais:

(a) - Relativamente à alegada questão de dever ser considerada subsumível à figura do erro na qualificação do meio processual utilizado pela parte, a circunstância de o requerimento de interposição de recurso ter sido dirigido a tribunal incompetente, por não ter sido autor da decisão recorrida, pelo que a não correcção oficiosa de tal erro, nos termos do n.º 3 do art. 193º, do CPC, gerou a nulidade do despacho de admissão do recurso, proferido pelo tribunal a quo, não cabe ao Tribunal Constitucional conhecer desta invalidade agora suscitada pela requerente;

(b) - Quanto ao alegado poder-dever de (nos casos em que o requerimento haja sido dirigido a tribunal que não proferiu a decisão recorrida, mas constando do mesmo a identificação da decisão recorrida e sendo o requerimento por esse tribunal apreciado e não reagindo o recorrente ao despacho de admissão de recurso, proferido nessas circunstâncias, apesar de ter sido do mesmo notificado) o tribunal incompetente remeter oficiosamente os autos ao tribunal referido no n.º 1 do art. 76º da LTC, para que este aprecie a admissibilidade do recurso, é questão sobre a qual não deve o Tribunal Constitucional

pronunciar-se, no âmbito destes autos, já que, por respeito à competência das instâncias, apenas poderá apreciar se deve abster-se de considerar o recurso inadmissível, com esse fundamento, desconsiderando a violação do art. 76.º, n.º 1, da LTC, ou deve ordenar a baixa dos autos para que seja proferido despacho pelo tribunal competente e, conseqüentemente - por razões de coerência - julgando inválido e ineficaz o despacho proferido pelo tribunal a quem o recorrente dirigiu o requerimento apresentado. E a resposta a tal questão deverá ser negativa, dado que, tendo «sido proferido despacho de admissão do recurso, por tribunal que não proferiu a decisão recorrida, sendo por isso incompetente, nos termos do artigo 76.º, n.º 1, da LTC, por erro do recorrente no endereçamento do seu requerimento de interposição de recurso, e não havendo reação do recorrente, após notificação de tal despacho, não pode o Tribunal Constitucional, no âmbito dos autos de recurso, corrigir o erro do recorrente ou desconsiderar a tramitação dos autos nas instâncias e a inércia do recorrente.

A relevância dos princípios *pro actione* e de adequação formal, que obviamente também vinculam o Tribunal Constitucional, não têm o efeito de desvirtuar a existência de ónus processuais e o efeito preclusivo do seu não cumprimento pelas partes, nem o alcance de descaracterizar a repartição de competências do Tribunal Constitucional e das instâncias.»

3. Ora, independentemente da questão de saber se com a posterior prolação deste acórdão ficaram, ou não, prejudicadas as questões que a recorrente anteriormente suscitara no requerimento de fls. 594/599, no seguimento da apontada decisão sumária, ou seja, as questões relativas à invocada rectificação ou reforma do despacho que admitiu o recurso para o TConstitucional e às alegadas nulidades processuais, certo é que, segundo interpretamos o acórdão do mesmo TC, não caberá ao STA pronunciar-se sobre a matéria.

Pelo que, nestes termos, se ordena a devolução dos autos ao TCA Sul para os efeitos ali tidos por convenientes.

Notifique e demais DN.»

3.1. As questões que importa apreciar são as seguintes:

a) - saber se a ordenada remessa dos autos ao TCAS contempla uma decisão sobre o despacho de admissão de recurso proferido neste STA, *maxime* a anulação do mesmo, e o conseqüente envio para o TCAS para se pronunciar sobre o requerimento de interposição de recurso para o Tribunal Constitucional;

b) - saber se o despacho reclamado enferma de erro enquadrável no n.º 1 do art. 614.º e/ou na alínea a) do n.º 2 do art. 616.º do CPC, ou de ambiguidade/obscuridade e/ou da omissão de pronúncia, nos termos das als. c) e d) do n.º 1 do art. 615.º do CPC, devendo, em todo o caso, tal despacho ser rectificado ou reformado (nos termos do n.º 1 do art. 614.º e/ou da alínea a) do n.º 2 do art. 616.º do CPC) caso se entenda que foi emitido no pressuposto de que o despacho de admissão do recurso de constitucionalidade foi proferido no TCAS ou que, ainda que não tenha sido ali proferido, cabe ao TCAS julgar os incidentes deduzidos pela reclamante;

subsidiariamente, e caso se entenda que a Rectificação/Reforma não é admissível, e/ou que não deve proceder,

c) - saber se o despacho reclamado enferma da nulidade prevista na 1ª parte da alínea d) do n.º 1 do art. 615º do CPC, por não ter apreciado os incidentes deduzidos pela reclamante (por, alegadamente, a remessa da apreciação de tais incidentes para um Tribunal material e hierarquicamente incompetente, configurar a prática de um acto que a lei não admite e uma irregularidade que pode influir na (e, no limite, obstar à apreciação das questões suscitadas, ou seja, um acto nulo - cfr. n.º 1 do art. 195.º do CPC - e prejudicial para a reclamante).

Vejamos.

3.2. Quanto à questão de saber se a ordenada remessa dos autos ao TCAS contempla uma decisão sobre o despacho de admissão de recurso proferido neste STA, *maxime* a anulação do mesmo, e o conseqüente envio para o TCAS para se pronunciar sobre o requerimento de interposição de recurso para o Tribunal Constitucional, trata-se de questão que só a título de esclarecimento ou aclaração poderia ser invocada, sendo que no âmbito do CPC actualmente vigente, quer a reforma quer a ininteligibilidade da sentença foram integradas no elenco das causas da respectiva nulidade [art. 615.º, n.º 1, alínea c)].

Assim, apenas nessa sede (arguição de nulidade da decisão) a questão poderá ser apreciada (como mais adiante se fará), que não em sede de eventual pedido de esclarecimento ao tribunal.

3.3. Quanto à questão de saber se o despacho reclamado enferma de erro enquadrável no n.º 1 do art. 614.º, a resposta é, manifestamente, negativa.

Com efeito, não se descortina existência de qualquer erro de escrita ou de cálculo, ou de qualquer inexactidão que seja devida a outra omissão ou lapso manifesto. Na verdade, como é sabido, ⁽¹⁾ o erro material (distinto do erro de julgamento) revela-se do próprio contexto da declaração e ocorre quando se escreveu coisa diversa do que se queria escrever (quando a vontade declarada diverge da vontade real), ao passo que o erro de julgamento ocorre quando, dizendo-se o que se queria dizer, se decidiu mal, contra a lei expressa ou contra os factos apurados (e nestes casos, apesar de estar errado o julgamento, o juiz não pode socorrer-se do disposto neste normativo - art. 614º - para emendar o erro).

Ora, atentado no teor do despacho reclamado, constata-se que nele se transcreve parte da fundamentação da decisão proferida pelo Tribunal Constitucional, nomeadamente o segmento em que (depois de ponderar que não devia pronunciar-se quanto ao alegado poder-dever de o tribunal incompetente remeter oficiosamente os autos ao tribunal referido no n.º 1 do art. 76º da LTC, para que este aprecie a admissibilidade do recurso) se afirmou que deve ser negativa a resposta à questão de saber se, «*por respeito à competência das instâncias, apenas poderá apreciar se deve abster-se de considerar o recurso inadmissível, com esse fundamento, desconsiderando a violação do art. 76º, n.º 1, da LTC, ou deve ordenar a baixa dos autos para que seja proferido despacho pelo tribunal competente e, consequentemente - por razões de coerência - julgando inválido e ineficaz o despacho proferido pelo tribunal a quem o recorrente dirigiu o requerimento apresentado*», dado que, tendo «*sido proferido despacho de admissão do recurso, por tribunal que não proferiu a decisão recorrida, sendo por isso incompetente, nos termos do artigo 76.º, n.º 1, da LTC, por erro do recorrente no endereçamento do seu requerimento de interposição de recurso, e não havendo reação do recorrente, após notificação de tal despacho, não pode o Tribunal Constitucional, no âmbito dos autos de recurso, corrigir o erro do recorrente ou desconsiderar a tramitação dos autos nas instâncias e a inércia do recorrente.*»

A relevância dos princípios pro actione e de adequação formal, que obviamente também vinculam o Tribunal Constitucional, não têm o efeito de desvirtuar a existência de ónus processuais e o efeito preclusivo do seu não cumprimento pelas partes, nem o alcance de descaracterizar a repartição de competências do Tribunal Constitucional e das instâncias.»

E é atendendo e considerando o teor desta fundamentação que, no seguimento, o despacho reclamado conclui que «independentemente da questão de saber se com a posterior prolação deste acórdão ficaram, ou não, prejudicadas as questões que a recorrente anteriormente suscitara no requerimento de fls. 594/599, no seguimento da apontada decisão sumária, ou seja, as questões relativas à invocada rectificação ou reforma do despacho que admitiu o recurso para o TConstitucional e às alegadas nulidades processuais, certo é que, segundo interpretamos o acórdão do mesmo TC, não caberá ao STA pronunciar-se sobre a matéria».

Portanto, o despacho reclamado é claro em afirmar que, não obstante a reclamante ter requerido a fls. 594/599, no seguimento da notificação da decisão sumária do Tribunal Constitucional, que (i) o Despacho de admissão do recurso de fiscalização da constitucionalidade proferido neste STA seja rectificado e/ou reformado, ou, em alternativa, (ii) seja declarado nulo e, em qualquer dos casos, (iii) seja anulado todo o processado posterior, determinando-se, em consequência, a remessa dos autos ao Tribunal Central Administrativo Sul, designadamente para que o mesmo se pronuncie sobre a admissibilidade de tal recurso, tais pretensões já não podem ser agora apreciadas, dado que, como também se considerou na decisão sumária proferida no Tribunal Constitucional, «*a relevância dos princípios pro actione e de adequação formal... não têm o efeito de desvirtuar a existência de ónus processuais e o efeito preclusivo do seu não cumprimento pelas partes, nem o alcance de descaracterizar a repartição de competências do Tribunal Constitucional e das instâncias*» e dado que, em todo o caso, segundo a interpretação que se fez do teor do acórdão do Tribunal Constitucional, não caberá ao STA pronunciar-se sobre a matéria.

Não se vislumbrando, assim, a ocorrência dos alegados erro de escrita ou inexactidão que seja devida a outra omissão ou lapso manifesto.

3.4. Como, igualmente, não ocorre ambiguidade, obscuridade ou omissão de pronúncia quanto às apontadas questões, desde logo porque a alegada omissão de pronúncia ficaria afastada em face da expressa invocação por parte do despacho reclamado (independentemente do bem ou mal fundado da respectiva decisão) de que não caberá ao STA pronunciar-se sobre a matéria em causa, sendo que, por outro lado, face a tal afirmação e face à transcrição da demais fundamentação constante da decisão do Tribunal Constitucional, também não se vislumbra que a decisão de remessa dos autos para o TCAS possa gerar interpretações diversas, ⁽²⁾ nomeadamente, no sentido de que tal envio poderia ter por finalidade a pronúncia do TCAS sobre o requerimento de interposição de recurso para o Tribunal Constitucional: com efeito, tendo-se ali transcrito o excerto do acórdão proferido pelo Tribunal Constitucional no sentido de que, tendo «*sido proferido despacho de admissão do recurso, por tribunal que não proferiu a decisão recorrida, sendo por isso incompetente, nos termos do artigo 76.º, n.º 1, da LTC, por erro do recorrente no endereçamento do seu requerimento de interposição de recurso, e não havendo reação do recorrente, após notificação de tal despacho, não pode o Tribunal Constitucional, no âmbito dos autos de recurso, corrigir o erro do recorrente ou desconsiderar a tramitação dos autos nas instâncias e a inércia do recorrente.*»

A relevância dos princípios pro actione e de adequação formal, que obviamente também vinculam o Tribunal Constitucional, não têm o efeito de desvirtuar a existência de ónus processuais e o efeito preclusivo do seu não cumprimento pelas partes, nem o alcance de descaracterizar a repartição de competências do Tribunal Constitucional e das instâncias» - sublinhado nosso - não se vê que possa considerar-se que o envio dos autos ao TCAS pudesse ter, ainda, por finalidade a pronúncia desse tribunal sobre o requerimento de interposição de recurso para o Tribunal Constitucional

De todo o modo, face ao que ficou exposto, igualmente se conclui que a reclamante também carece de razão legal no que respeita à questão (invocada a título subsidiário) de saber se o despacho reclamado enferma da nulidade prevista na 1ª parte da alínea d) do n.º 1 do art. 615º do CPC, por não ter apreciado os incidentes deduzidos pela reclamante (por, alegadamente, a remessa da apreciação de tais incidentes para um Tribunal material e hierarquicamente incompetente, configurar a prática de um acto que a lei não admite e uma irregularidade que pode influir na (e, no limite, obstar à apreciação das questões suscitadas, ou seja, um acto nulo - cfr. n.º 1 do art. 195.º do CPC - e prejudicial para a reclamante).

Em suma, não se verificando no despacho reclamado ambiguidade ou obscuridade que possa ser aclarada, por nele não se encontrar excerto cujo sentido seja inteligível ou que se preste a interpretações diferentes por conter dois sentidos diferentes ou opostos, nem se verificando nulidade do mesmo despacho, por alegada omissão de pronúncia, é de indeferir a reclamação.

DECISÃO

Termos em que se acorda em indeferir a reclamação.

Custas pela recorrente, com uma UC de taxa de justiça.

Lisboa, 28 de Outubro de 2015. — *Casimiro Gonçalves* (relator) — *Isabel Marques da Silva* — *Dulce Neto*.

Existe acórdão rectificativo em 11 de Novembro de 2015.

(¹) Cfr. Alberto dos Reis, Código de Processo Civil Anotado, volume V, Coimbra Editora, 1984 (reimpressão), (pp. 132-134).

(²) Cfr. Alberto dos Reis, Código de Processo Civil Anotado, Volume V, pág. 151: «A sentença é obscura quando contém algum passo cujo sentido seja inteligível; é ambígua quando alguma passagem se preste a interpretações diferentes. Num caso não se sabe o que o juiz quis dizer; no outro hesita-se entre dois sentidos diferentes e porventura opostos. É evidente que em última análise, a ambiguidade é uma forma especial de obscuridade. Se determinado passo da sentença é susceptível de duas interpretações diversas, não se sabe ao certo, qual o pensamento do juiz.»

Acórdão de 28 de Outubro de 2015.

Assunto:

Intimação para um comportamento. IRS.

Sumário:

I — Se só foi instaurado procedimento inspectivo externo à declaração de IRS dos contribuintes após 31 de Agosto do ano seguinte àquele a que diz respeito o tributo, e nesta data já existia liquidação do IRS constituiu-se na esfera jurídica dos mesmos contribuintes o direito ao crédito do montante que lhes devia ter sido reembolsado o qual deve reputar-se de certo, líquido e exigível.

II — Por isso deve proceder a intimação para pagamento do montante que devia ter sido reembolsado no prazo previsto na lei, decisão que também sai reforçada pelo facto de não se conhecer qualquer liquidação adicional entretanto efectuada.

Processo n.º 1305/14-30.

Recorrente: Director Geral da Autoridade Tributária e Aduaneira.

Recorrido: A.....

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

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

1 – RELATÓRIO

A..... e B....., melhor identificados nos autos, vieram intentar contra o Director Geral da Autoridade Tributária e Aduaneira o procedimento cautelar de intimação para um comportamento, nos termos dos artigos 147.º do CPPT e 104º e seguintes do CPTA, para que se proceda ao reembolso de € 50.501,77 referente à liquidação de IRS do ano de 2011.

Por sentença de 25 de Fevereiro de 2014, o TAF de Braga julgou procedente a intimação para um comportamento com a obrigação da Administração Tributária proceder ao reembolso da quantia, acrescida dos correspondentes juros.

Inconformado com o assim decidido, o recorrente, Director Geral da Autoridade tributária e Aduaneira, interpôs recurso para o Tribunal Central Administrativo Norte, que por acórdão proferido em 18 de Setembro de 2014, veio declarar-se incompetente em razão da hierarquia para conhecer do presente recurso e considerou competente para o efeito, a Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo.

Notificadas as partes sobre a questão da incompetência em razão da hierarquia, veio a Autoridade Tributária requerer a remessa dos autos ao Supremo Tribunal Administrativo.

O recorrente apresentou as suas alegações de recurso formulando as seguintes **conclusões**:

«i) A douta sentença proferida pelo Tribunal “a quo” efectuou um erróneo e ilegal julgamento da matéria de facto e de direito, que afronta não só as atribuições e competências da Autoridade Tributária e Aduaneira, como põe em causa o sistema fiscal ínsito no artigo 103º n.º 1 da Lei Fundamental;

ii) Verifique-se que o Recorrido efectuou uma declaração modelo 3 de IRS, e face aos elementos declarados, a Recorrente no âmbito das suas competências procurou confirmar os elementos declarados pelo Recorrido, suspendendo o procedimento de liquidação, em virtude de ter tido incertezas acerca da idoneidade e conformidade legal da declaração submetida electronicamente;

iii) Consequentemente, no sentido de confirmar o declarado, foi enviada uma carta aviso tendo em vista a realização de uma acção inspectiva ao declarado, correspondente ao ano de 2011;

iv) O Recorrido, veio então requerer uma providência cautelar para impedir a realização da acção inspectiva e paralelamente interpôs outra providência cautelar no sentido de ser reembolsado da liquidação que ainda não se corporizou na sua esfera;

v) Ou seja, o Recorrido intenta uma providência cautelar para ser reembolsado e simultaneamente intenta outra, para evitar a verificação da conformidade legal da declaração de IRS do ano de 2011;

vi) Acresce ainda e para finalizar o arquétipo abusivo, é a Recorrente ilegalmente intimada a que se proceda ao reembolso;

vii) Legitimando a que um qualquer sujeito passivo possa declarar qualquer quantia para efeitos de IRS a título de retenção na fonte e seja reembolsado de eventual imposto que se afigura inexistente;

viii) Com efeito, não pode a Administração ser intimada a um comportamento nos termos do artigo 147 n.º1 do CPPT, uma vez que este meio processual pressupõe a adopção de um comportamento nas circunstâncias em que exista omissão de uma determinada prestação jurídica;

ix) Por sua vez, estando em causa nos autos a declaração de rendimentos, não existe fundamento jurídico-tributário que permita ultrapassar as várias etapas da declaração, liquidação e pagamento de imposto;

x) Pelo que, não pode, salvo melhor opinião, a douta sentença intimar a Administração, a fazer tábua rasa das dúvidas existentes relativamente à declaração de IRS do ano de 2011 e determinar o pagamento/reembolso do imposto, indicando que existe liquidação do imposto, pela mera submissão da declaração e geração automatizada do número de liquidação e do eventual imposto a receber,

xi) Quando o Recorrido não recepcionou qualquer notificação da liquidação de imposto, que lhe possibilita-se não só aceder à via jurisdicional, como também o investisse do direito ao reembolso.

xii) Por outro lado, a fixação de juros indemnizatórios vem exactamente salvaguardar os eventuais interesses e direitos legalmente protegidos do contribuinte na mora do eventual reembolso, após o procedimento de liquidação.

Face ao supra exposto e melhor entendimento, com o mui devido respeito, deverá o douto Tribunal revogar a sentença proferida, por uma errónea aferição da matéria de facto e por existir uma clara violação dos princípios da legalidade tributária, e de indisponibilidade do crédito tributário.

Termos em que, e com o mui duto suprimento de V. Exas, deve o presente Recurso Jurisdicional ser julgado totalmente procedente, assim se fazendo Justiça»

Os recorrentes apresentaram as suas contra alegações com o seguinte quadro conclusivo.

«1. O presente recurso configura, inequivocamente e sem margem para dúvidas, a prepotência e a arbitrariedade da Recorrente, que trata o Recorrido de forma desigual parcial, injusta, discriminatória, persecutória e desproporcionada relativamente a outros contribuintes na mesma situação fiscal.

2. A única crítica que se pode apontar à douta sentença recorrida reside apenas na circunstância de ter concluído que a actuação da Recorrente “raia perigosamente os limites da litigância de má fé”.

3. A singular posição assumida pela Recorrente de não reconhecer a existência de liquidação não só integra uma dolosa litigância de má fé mas também se traduz num exercício grave e inadmissível de acusações e insinuações insultuosas contra contribuintes honestos e de bem, que ao longo de 30 anos têm contribuído, como poucos, para as “receitas financeiras do Estado”.

4. Nenhum contribuinte pode estar sujeito a tal tratamento, muito menos um contribuinte que contribuiu para “as receitas financeiras do Estado” como mais de 95% dos seus Colegas não contribuiu.

5. Para além da prova documental existente nos presentes autos - e da autoria da Recorrente, note-se -, evidenciar a existência de liquidação efectiva, constam a fls.622 a 639 declarações anuais de entidades credíveis e ímpolutas e que muito contribuem para “as receitas financeiras do Estado” a declarar as quantias que retiveram ao Recorrido e que entregaram à Recorrente, no decurso do ano de 2011, ou seja, há mais de dois anos.

6. A má fé da Recorrida chega ao ponto de a fls.646º (art.9º do requerimento) ter-se oposto à junção de tais declarações!

7. De retaliação ao presente processo e por acto de vontade do Sr. Director de Finanças de Braga, com total falta de fundamentação legalmente exigível, desencadeou-lhe inspecções externas aos exercícios de 2011, 2012, 2009 e 2010.

8. Nesta inspecção o Recorrido foi alvo de uma árdua inspecção policial, não de uma inspecção fiscal, levada a cabo por dois economistas (enquanto que os procedimentos inspectivos externos, dirigidos pela Requerida às grandes empresas nacionais, são realizadas apenas por um inspector, em regra, o que revela bem o tratamento persecutório e discriminatório da requerida para consigo) como se um escritório de um advogado independente constituísse uma grande empresa mercantil.

9. Tais inspecções constituíram actos agressivos e hostis, em que a Recorrente inspecionou tudo o que quis, desde contratos, documentos, escrituras, instalações, candeeiros, sofás, etc.

10. Em consequência, a vida pessoal, familiar, patrimonial e profissional do Recorrido foi ampla e profundamente devassada pela Recorrente, que tirou cópias de praticamente todos os documentos que constam da contabilidade daquele, tendo-os levado para as suas instalações.

11. Os Recorridos são, assim, um livro aberto para a Recorrente, como certamente o serão muito poucos ou nenhuns outros contribuintes.

12. Como bem se salientou na douta Sentença recorrida, a fls.749, a eventual liquidação, ainda que ocorra, pode ser impugnada com êxito pelos Requerentes.

13. E como a Requerida/Recorrente conhece melhor do que ninguém o património e o crédito dos Requerentes/Recorridos, não há nem nunca houve qualquer risco no que concerne à cobrabilidade de qualquer eventual quantia a liquidar adicionalmente, o que também evidencia a maldade da não devolução do reembolso bem como do presente recurso.

14. Olvida ainda a Recorrente que se trata de rendimentos profissionais, cuja retenção foi calculada com base no rendimento bruto. Ora, é fácil imaginar num contexto, de crise económica e financeira como o que vivemos, e do qual não há memória, a grandeza dos prejuízos causados aos Recorridos com a não devolução atempada da quantia em causa.

15. O Recorrido perdeu, como todos os advogados portugueses, clientes, quando tinha avultados investimentos em curso, sendo com a quantia retida que fazia face ao pagamento dos salários dos seus trabalhadores, das remunerações dos seus colaboradores, empréstimos, leasings e outros encargos subjacentes à obtenção das receitas que produziram as respectivas retenções.

16. Em vez de lhe devolver a quantia em crise, tal como fez relativamente aos Colegas do Recorrido, em Junho de 2012, incluindo àqueles que consigo trabalham, a Recorrente penhorou-lhe diversos bens em consequência do mesmo se ter mostrado impossibilitado de pagar o IVA respeitante às liquidações por si posteriormente efetuadas.

17. Com a sua conduta a Recorrente viola frontalmente o seu dever constitucional de restituição oficiosa de imposto apurado a favor do contribuinte o qual devia ter sido efectuado até 30 de Setembro de 2012 ou até Junho de 2012 por força do princípio da igualdade (Cfr. art.º 96º e 97 do CIRS e art.º 103º, n.º 3 da CRP).

18. Se o Recorrente respeitasse efectivamente o princípio da separação de poderes e, em especial os nossos Tribunais, não só teria acatado a douta sentença de fls.225 a 234, proferida em 0702.2013; o duto Acórdão do STA, proferido no âmbito do processo n.º 1442/13, constante de fls.655 a 666 dos presentes autos bem assim como teria respeitado a douta sentença ora recorrida.

19. A pedido da Recorrente foi ainda proferida outra sentença nos presentes autos, a fls.196 a 204, nos termos da qual se determinou a convolação da forma inicialmente adoptada pelos Requerentes, em processo de “intimação para um comportamento”.

20. Serve isto para ilustrar que num processo urgente em que está em causa a omissão, por parte da AT, do cumprimento da sua prestação jurídica susceptível de lesar direitos e garantias constitucionalmente consagrados, a Recorrente teve o descaramento de subverter tudo isto no seu recurso e de trazer à colacção, imagine-se, o seu próprio interesse que, bem vistas as coisas, corresponde ao do órgão responsável por este processo.

21 A posição da AT é típica de um Estado totalitário e opressivo, e não de um Estado Democrático e de Direito, em que os DLG’s individuais e o respeito pelos direitos fundamentais são o seu “princípio, meio e fim”.

22. O que é facto é que ao longo de 2 anos, no âmbito dum processo com estas características a Recorrente conseguiu efectivamente entorpecer a justiça e protelar, sem fundamento sério, o trânsito em julgado das sentenças nele proferidas.

23. Pelo que o presente recurso se mostra escandaloso, perverso e dilatatório, evidenciando uma negável má fé da Requerida mas também do seu Ilustre Jurista Designado, nos termos dos arts.542º 2 545º do C.P.Civil.

24. Dos autos resulta à saciedade que a Requerida aceitou e efectuou a liquidação, que requereu a convalidação do processo para “Intimação para adopção de um comportamento”; que substituiu a sua Ilustre Jurista Designada, que subscreveu a primeira contestação apresentada, pelo ora Jurista Designado, a partir de cuja intervenção tem vindo a arranjar desculpas peregrinas e fantasiosas, como o são a existência de “pré-liquidações ou liquidações provisórias”.

25. Volvidos cerca de dois anos e este dever constitucional de restituição oficiosa do reembolso devido ainda não foi cumprido!»

Neste Supremo Tribunal a fls. 877 verso dos autos, veio o Ministério Público remeter para o parecer do Ministério Público do TCA Norte, que tem o seguinte conteúdo:

«I-- A Fazenda Pública veio interpor recurso da douta sentença do TAF de Braga, que decidiu intimar a FP a proceder ao pagamento aos recorridos do reembolso do IRS do ano 2011.

II--Foram, em resumo, as seguintes conclusões das alegações apresentadas pela recorrente:

-A sentença errou no julgamento da matéria de facto e de direito.

-A recorrente suspendeu o procedimento de liquidação porque teve dúvidas acerca da declaração submetida electronicamente e enviou uma carta aviso com vista à realização de uma acção inspectiva.

-A recorrente não pode ser intimada a um comportamento nos termos do artº 147, nº1 do CPPT, porquanto não existe fundamento jurídico tributário que permita ultrapassar as várias etapas declaração, liquidação, pagamento do imposto.

-O recorrido não recepcionou qualquer notificação da liquidação

-A fixação de juros indemnizatórios salvaguarda o interesse do contribuinte na mora do eventual reembolso.

Não obstante a recorrente diga que a sentença errou no julgamento da matéria de facto e de direito, da análise das conclusões do presente recurso, parece-nos que a matéria em discussão é apenas de direito, sendo pois competente o STA para a sua apreciação.

III--Porém, e na dúvida, sempre acrescentamos que entendemos que o recurso não merece provimento.

Refere o artº. 147.º do CPPT:

1 - Em caso de omissão, por parte da administração tributária, do dever de qualquer prestação jurídica susceptível de lesar direito ou interesse legítimo em matéria tributária, poderá o interessado requerer a sua intimação para o cumprimento desse dever junto do tribunal tributário competente.

2 - O presente meio só é aplicável quando, vistos os restantes meios contenciosos previstos no presente Código, ele for o meio mais adequado para assegurar a tutela plena, eficaz e efectiva dos direitos ou interesses em causa.

3 - No requerimento dirigido ao tribunal tributário de 1.ª instância deve o requerente identificar a omissão, o direito ou interesse legítimo violado ou lesado ou susceptível de violação ou lesão e o procedimento ou procedimentos a praticar pela administração tributária para os efeitos previstos no n.º 1.

Como decidiu o Ac STA de 30.03.2011, proferido no processo n.º 894/11, publicado no Apêndice do DR de 11.08.2011, a intimação para um comportamento tem, pois, como requisitos cumulativos:

- a omissão de um dever jurídico por parte da administração tributária susceptível de lesar direito ou interesse legítimo em matéria tributária e

- que a intimação seja o meio mais adequado para assegurar a tutela plena desse direito ou interesse, pressupondo aquela omissão a prévia definição da existência desse dever.

A pretensão dos As é a de que a AT seja intimada com carácter urgente e imediato a restituir a quantia de 50.501,77€, resultante da liquidação de IRS efectuada em 29/05/2012.

Assim, há que verificar se pode ter-se como estabelecida a primeira condição ou requisito legal para a utilização deste meio processual e que consiste em saber se **pode considerar-se omitido pela AT um dever jurídico susceptível de lesar direito ou interesse legítimo em matéria tributária.**

O uso do processo de intimação para um comportamento, em face da inexistência de fase declarativa deste meio processual, pressupõe a “evidência do direito” que se invoca como tendo sido lesado pela conduta omitida pela Administração tributária (Cfr. JORGE LOPES DE SOUSA, ob. E vol. cit., anotação 3 ao art. 147.º, pág. 585.

Ora, a AT, cfr fls. 28 e 29, emitiu a liquidação nº2012.5603902141, relativa ao IRS do ano de 2011, da qual resulta um reembolso a favor do contribuinte no valor de 50.501,77€, que ainda não foi efectuado por falta de autorização.

Nos termos do disposto na alínea a) do art. 77º do CIRS, a liquidação deve ser efectuada até 30/6.

Visto que de acordo com o disposto nos arts. 96º, n.º 1, e 97º, n.º 1, alínea a), também do CIRS, o pagamento do reembolso de IRS deve ser efectuado até 31/8 do ano seguinte àquele a que disser respeito resulta, então, que o crédito do recorrido se apresenta como certo, líquido e exigível a partir de 1/9/2012, pois que a obrigação é certa quando está determinado em que consiste a prestação, é líquida

quando está determinado o seu montante e é exigível quando, estando sujeita a prazo, já se venceu (ou, quando sendo condicional, já se verificou a condição.

Como resulta do Ac STA junto a fls. 656 e segs e é referido pela sentença, os recorridos não tinham sequer que formular pedido de reembolso. O direito a este resulta e está concretizado na própria liquidação operada pela AT em 11/6/2012 (a liquidação n.º 2012.5603902141, relativa ao IRS de 2011, nos termos da qual tal reembolso ficou apurado, a favor do contribuinte e no montante de 50.501,77€)

Também, como refere o citado Ac. o facto de a AT ter dado início a um procedimento inspectivo visando a análise da situação tributária do contribuinte, não se pode repercutir na validade da liquidação já que não houve qualquer acto de revogação da liquidação emitida em 11/6/2012, nem foi emitida qualquer liquidação adicional.

Assim, parece-nos que efetivamente, a sentença recorrida não sofre de erro de julgamento de facto ou de direito, pelo que deve ser mantida sendo negado provimento ao recurso.»

2 – FUNDAMENTAÇÃO

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

1. No dia 29 de Maio de 2012, os Requerentes, A..... e B....., apresentaram a declaração Modelo 3 de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares, referente ao exercício de 2011, mediante transmissão electrónica de dados, a que foi atribuída a identificação 2011-.....

2. Dá-se por reproduzido o documento que consta a fls. 28, que consubstancia um “print” extraído do Portal das Finanças, relativo à declaração de IRS aludida em 1, do qual consta: “detalhe da declaração de IRS” e nele figura o número efectivo e definitivo da liquidação (20125603902141), a identificação da declaração (2011-.....), a data da recepção da declaração modelo 3 (29/5/2012), o tipo de declaração (dentro do prazo), a situação (declaração com reembolso), o exercício (2011) e o montante de imposto a reembolsar (€ 50.501,77).

3. Dá-se por reproduzido o documento que consta a fls. 617, que consubstancia um “print” extraído do Portal das Finanças, relativo à declaração de IRS aludida em 1, do qual consta, “Lista de divergências detectadas — Nesta data, o Sujeito Passivo, não tem qualquer processo de divergência aberto”.

4. Dá-se por reproduzido o documento que consta a fls. 618/619 relativo a uma penhora efectuada ao Requerente, A.....

5. Dá-se por reproduzido o documento de fls. 620 que consubstancia um pedido de regularização efectuado pelo Banco, S.A.

6. Dá-se por reproduzida a documentação de fls. 623/638 relativa aos montantes entregues, em 2011, a título de retenção na fonte, pelos clientes e entidade patronal dos requerentes.

7. Dá-se por reproduzido o documento que consta a fls. 29 que consubstancia um “e mail” remetido pelos requerentes à “DSIRS- Divisão de Liquidação” a solicitar informação sobre o motivo do não processamento do reembolso de IRS referente a 2011, liquidado desde 11/6/2011, e ainda por autorizar.

8. A Requerida não pagou o montante devido aos Requerentes a título de reembolso de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares, relativo ao ano de 2011.

9. A Administração Tributária deu início a um procedimento inspectivo tendo por objecto as declarações de imposto do Requerente.

10. Dá-se por reproduzido o Ac. do STA proferido no Processo n.º 1442/13-30 (TAF de Braga, Proc. 31/13.OBEBRG), que consta a fls. 656/665.

11. O requerimento inicial foi apresentado em **21/9/2012.**

3 – DO DIREITO

Para se decidir pelo decretamento da providência de intimação considerou a decisão recorrida o seguinte: (destacam-se apenas os trechos da decisão com maior relevo para o presente recurso)

O DIREITO

(...)

ERRO NA FORMA DO PROCESSO E PREJUDICIALIDADE

(...) A requerida invocou a excepção de erro na forma do processo por considerar que os meios processuais adequados seriam a Acção Administrativa Especial (com vista à liquidação do imposto) ou a Acção para Reconhecimento de um Direito para processamento do reembolso), e que “in casu” ainda não está consolidado o direito ao reembolso.

Conforme resulta da factualidade assente, e foi exarado no Acórdão do STA junto aos autos, é manifesto que a liquidação donde emerge o pedido de reembolso foi oportunamente efectuada, inexistindo liquidações provisórias ou pré-liquidações, como acertadamente referem os Requerentes. De resto, no Portal da Finanças consta o “detalhe da declaração de IRS” com indicação do número efectivo e definitivo da liquidação (20125603902141), a identificação da declaração (2011-.....), a data da recepção da declaração modelo 3 (29/5/2012), o tipo de declaração (dentro do prazo), a situação (declaração com reembolso), o exercício (2011) e o montante do reembolso (€ 50.501,77), sem que tivesse sido detectada alguma divergência. Com efeito, a identificação do número da liquidação n.º 20125603902141, associada ao montante de reembolso de IRS quantificado em € 50.501,77, são sinais evidentes da existência de uma liquidação, pois que se esta não tivesse sido efectuada ainda não

se sabia qual o montante do reembolso. Acresce que, não se vislumbra a necessidade do acto formal de notificação da liquidação para se poder exigir o reembolso em questão, visto que esta liquidação chegou ao conhecimento dos Requerentes, foi por diversas vezes reconhecida pela Requerida nas comunicações efectuadas, e já desencadeou efeitos jurídicos designadamente no que respeita à compensação operada pela Administração Tributária, como se explicitará infra.

Por outro lado, nos presentes autos não está em causa o processamento do reembolso pois esse montante já se encontra definido, mas tão só o pedido de pagamento desse reembolso, formulado pelos Requerentes no final do seu articulado, pois como é sabido a forma processual determina-se pela causa de pedir e pelo pedido.

De resto, a decisão que determinou a convolação dos autos em intimação para um comportamento, constante de fls. 196/205, foi devidamente notificada à Requerida e não foi tempestivamente impugnada, pelo que transitou em julgado.

Deste modo, não pode acompanhar-se a alegação da Requerida no que respeita à alegada inexistência de objecto, que é constituído pelo pedido de reembolso do IRS de 2011, e a tal não obsta a alegada inexistência de notificação da liquidação.

A talhe de foice importa referir que também não se verifica a alegada conduta traduzida num “venire contra factum proprium”, uma vez que o pedido de reembolso do IRS não está em oposição com o alegado pedido para evitar a verificação da conformidade legal da declaração de IRS de 2011.

Pelo exposto, improcede a excepção invocada.

A segunda questão suscitada prende-se com a alegada prejudicialidade que manifestamente também não ocorre.

Prescreve o artigo 279º, n.º 1, alínea e), do Código de Processo Civil, aplicável “ex vi” artigo 2º, alínea e), do Código de Procedimento e de Processo Tributário, “A instância suspende-se nos casos seguintes:

(...)

c) Quando o tribunal ordenar a suspensão ou houver acordo das partes.

E ao artigo 272º do mesmo diploma determina, “O tribunal pode ordenar a suspensão quando a decisão da causa estiver dependente do julgamento de outra já proposta ou quando ocorrer outro motivo justificado

Como decorre da alegação da Requerida o Requerimento Cautelar n.º 1547/12.9BEBRG e a Acção Administrativa Especial foram intentadas com vista a evitar a inspecção ao Requerente relativamente ao IRS do exercício de 2011.

Porém, a ser assim, os processos referidos não constituem causa prejudicial em relação aos presentes autos uma vez que o direito ao reembolso não está dependente do desfecho da acção inspectiva, nem de eventual decisão a proferir no requerimento cautelar n.º 1547/12.9BEBRG e na Acção Administrativa Especial, com vista a evitar a inspecção ao IRS do exercício de 2011 do requerente.

Na verdade, o reembolso de IRS é devido a partir do momento em que foi efectuada a liquidação e dela resultou um excesso de imposto retido ou pago, e na eventualidade de se apurar um montante superior está salvaguardada a possibilidade de emissão de uma liquidação adicional.

Destarte, não se afigura que exista uma relação de prejudicialidade entre os presentes autos e os processos acima referidos.

Consequentemente, improcede a excepção invocada.

DO PEDIDO DE REEMBOLSO DO IRS

Dispõe o artigo 147º, n.º 1, do Código de Procedimento e de Processo Tributário, “Em caso de omissão, por parte da administração tributária, do dever de qualquer prestação jurídica susceptível de lesar direito ou interesse legítimo em matéria tributária, poderá o interessado requerer a sua intimação para o cumprimento desse dever junto do tribunal tributário competente.”

E acrescenta o n.º 2 do mesmo normativo, “O presente meio só é aplicável quando, vistos os restantes meios contenciosos previstos no presente Código, ele for o meio mais adequado para assegurar a tutela plena, eficaz e efectiva dos direitos ou interesses em causa.

Conforme decorre do normativo citado, a possibilidade de utilização deste meio processual pressupõe: uma omissão da Administração Tributária, tendo a seu cargo o dever de uma qualquer prestação jurídica, sendo tal omissão susceptível de lesar direito ou interesse legítimo em matéria tributária.

Do teor da petição inicial resulta, além do mais, que os Requerentes pretendem a intimação da Requerida para proceder ao pagamento do reembolso de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares, referente a 2011, conforme liquidação efectuada, sob pena de violação do princípio da igualdade, omissão que lhes causa avultados prejuízos.

Os Requerentes entendem que a Administração Tributária tem o dever de proceder ao pagamento dos reembolsos de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares, dever que resulta directamente da lei, e afigura-se que lhes assiste razão.

Prescreve o artigo 96º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares, a propósito da restituição oficiosa do imposto, “1 - A diferença entre o imposto devido afinal e o que tiver sido entregue nos cofres do Estado em resultado de retenção na fonte ou de pagamentos por conta,

favorável ao sujeito passivo, deve ser restituída até ao termo dos prazos previstos no n.º 1 do artigo 97.º (Redacção dada pelo artigo 46º da Lei n.º 53-A/2006 de 29/12)

2 - Sobre a diferença favorável ao sujeito passivo entre o imposto devido afinal liquidado com base em declaração apresentada dentro do prazo legal e o que tiver sido retido ou pago por conta é devida uma remuneração compensatória

3 - A remuneração referida no número anterior é líquida e não tem a natureza de rendimento de capitais.

E o artigo 97º, n.º 1 alínea b), do mesmo diploma, determina que o Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares deve ser pago no ano seguinte àquele a que respeitam os rendimentos, nos seguintes prazos:

“a) Até 31 de Agosto, quando a liquidação seja efectuada no prazo previsto na alínea a) do artigo 77.

(...)

c) Até 31 de Dezembro, quando a liquidação seja efectuada no prazo previsto na alínea c) do artigo 77.º”.

Conforme resulta dos normativos citados, os reembolsos são efectuados “quando devidos” isto é, depois de confirmado que naquele período existe uma diferença entre o que tiver sido retido ou pago por conta e o imposto devido pelo Sujeito Passivo. Os reembolsos devidos devem ser efectuados pela Direcção-Geral dos Impostos até 31 de Agosto, findo o qual poderão os sujeitos passivos solicitar a liquidação de juros indemnizatórios nos termos do artigo 43º da Lei Geral Tributária.

A Administração Tributária contrapõe a existência de um procedimento inspectivo para apurar da veracidade das declarações prestadas pelo Sujeito Passivo, com o inerente reembolso acrescido de juros indemnizatórios não sendo detectadas inverdades na declaração, ou com nova liquidação adicional em caso contrário.

Todavia, pese embora a alegada celeridade da inspecção e a expectativa de pagamento de juros indemnizatórios, não assiste razão à Requerida.

Efectivamente, só em caso de existência de dívidas fiscais dos Requerentes, exigíveis, ou seja, só se existissem dívidas em que tivesse decorrido o prazo de pagamento voluntário, é que se poderia lançar mão da compensação nos termos estatuídos no artigo 89º do Código de Procedimento e de Processo Tributário que determina, “1 - Os créditos do executado resultantes de reembolso, revisão officiosa, reclamação ou impugnação judicial de qualquer acto tributário são aplicados na compensação das suas dívidas cobradas pela administração tributária, excepto nos casos seguintes: (Redacção dada pela Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro)

a) Estar a correr prazo para interposição de reclamação graciosa, recurso hierárquico, impugnação judicial, recurso judicial ou oposição à execução;

b) Estar pendente qualquer dos meios gratuitos ou judiciais referidos na alínea anterior ou estar a dívida a ser paga em prestações, desde que a dívida exequenda se mostre garantida nos termos do artigo 169.º.

2 - Quando a importância do crédito for insuficiente para o pagamento da totalidade das dívidas e acrescido, o crédito é aplicado sucessivamente no pagamento dos juros de mora, de outros encargos legais e do capital da dívida, aplicando-se o disposto no n.º 3 do artigo 262.º

3 - A compensação efectua-se pela seguinte ordem de preferência: (Redacção dada pela Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro)

a) Com dívidas da mesma proveniência e, se respeitarem a impostos periódicos, relativas ao mesmo período de tributação;

b) Com dívidas da mesma proveniência e, se respeitarem a impostos periódicos, respeitantes a diferentes períodos de tributação;

c) Com dívidas provenientes de tributos retidos na fonte ou legalmente repercutidos a terceiros e não entregues;

d) Com dívidas provenientes de outros tributos, com excepção dos que constituam recursos próprios comunitários, que apenas serão compensados entre si.

4 - Se o crédito for insuficiente para o pagamento da totalidade das dívidas, dentro da mesma hierarquia de preferência, esta efectua-se segundo a seguinte ordem:

a) Com as dívidas mais antigas;

b) Dentro das dívidas com igual antiguidade, com as de maior valor,

c) Em igualdade de circunstâncias, com qualquer das dívidas.

5 - A compensação é efectuada através da emissão de título de crédito destinado a ser aplicado no pagamento da dívida exequenda e acrescido. (Redacção dada pela Lei n.º 3-B/2010-28/04)

6 - Verificando-se a compensação referida nos números anteriores, os acréscimos legais serão devidos até à data da compensação ou, se anterior, até à data limite que seria de observar no reembolso do crédito se o atraso não for imputável ao contribuinte.

7 - O ministro ou órgão executivo de que dependa a administração tributária pode proceder à regulamentação do disposto no presente artigo que se mostre necessária.”.

Nos presentes autos não emergiu provada a existência de qualquer dívida fiscal dos Requerentes, em que tivesse decorrido o prazo de pagamento voluntário, pelo que a acção inspectiva, por si só, não permite a retenção de qualquer importância, com base num eventual débito de imposto, e na inerente liquidação adicional a efectuar. Com efeito, esta eventual liquidação pode nunca vir a ocorrer, e ainda que ocorra pode ser impugnada com êxito pelos Requerentes.

Outrossim, emergiu provado que da liquidação efectuada resultou um crédito de reembolso de IRS reconhecido pela Administração Tributária que atinge o elevado montante de € 50.501,77, cuja retenção indevida causou enormes prejuízos aos Requerentes.

Como decidido no Ac. do STA junto aos autos, Recurso n.º 1442/13, relativo a compensação efectuada em relação ao reembolso de IRS que a Requerida teima em não admitir, “(...) o pagamento do reembolso do IRS deve ser efectuado até 31 de Agosto do ano seguinte àquele a que disser respeito, resulta, então, que o crédito do recorrido se apresenta como certo, líquido e exigível a partir de 1/9/2012, pois que a obrigação é certa quando está determinado em que consiste a prestação, é líquida quando está determinado o seu montante e é exigível quando, estando sujeita a prazo, já se venceu (ou, quando sendo condicional, já se verificou a condição).

E como é sabido, são competentes para processar os reembolsos previstos na lei os Serviços Centrais da DGCI (artigo 19.º, n.º 4, do DL n.º 492/82, de 30/12), reembolso esse que é efectuado através de transferência para conta bancária (caso tenha sido indicado o NIB pelo contribuinte) ou através de cheque ou vale postal (artigo 21.º, n.º 1, do DL n.º 492/88), sendo que, no caso de estarem pendentes dívidas à AT em fase de cobrança coerciva, o montante do reembolso é aplicado no pagamento dessas dívidas — artigo 20.º do mesmo DL 492/88.

De todo o modo, e sendo certo que são distintos o pedido de compensação e o pedido de reembolso (rectius, reconhecimento de reembolso) no caso, o recorrido não tinha sequer de formular pedido de reembolso. O direito a este resulta e está concretizado na própria liquidação operada pela AT em 11/6/2012 (a liquidação n.º 2012.560390214), relativa ao IRS de 2011, nos termos da qual tal reembolso ficou apurado a favor do contribuinte e no montante de e 50.501,57) e, como bem refere o MP, por um lado o facto de não ter sido dada autorização para o pagamento do reembolso não deve constituir obstáculo para a compensação de tal crédito do contribuinte com dívida em fase de cobrança coerciva, nem, por outro lado, o facto da AT ter dado início em 18/9/2012 a procedimento inspectivo visando a análise da situação tributária do contribuinte, se pode repercutir na validade da compensação: é que não houve qualquer acto de revogação da liquidação emitida em 11/6/2012 (sendo que nem sequer foi emitida qualquer liquidação adicional).

Aderindo aos argumentos explanados na decisão transcrita, o pagamento do reembolso do IRS deveria ter ocorrido até 31 de Agosto do ano seguinte àquele a que respeita, pelo que o crédito dos Requerentes apresenta como certo, líquido e exigível a partir de 1/9/2012, e aqueles não tinham sequer de formular pedido de reembolso. Efectivamente, o direito a este reembolso resulta e está concretizado na própria liquidação operada em 11/6/2012 (a liquidação n.º 2012.560390214, relativa ao IRS de 2011, nos termos da qual tal reembolso ficou apurado a favor do contribuinte e no montante de € 50.501,57).

De resto, a singular posição assumida pela Requerida de não reconhecer a existência da liquidação e efectuar a compensação dos débitos entretanto verificados com o reembolso decorrente dessa liquidação, raia perigosamente os limites da litigância de má fé.

Consequentemente, não há qualquer fundamento legal para retenção do reembolso do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares, que se afigura ilegal e violador dos normativos citados, impondo-se a procedência da presente intimação, com a obrigação da Administração Tributária proceder ao pagamento devido, a título de reembolso de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares, acrescido dos correspondentes juros.

DECISÃO

Pelo exposto, concede-se provimento à presente intimação, e intima-se a Requerida a proceder ao pagamento do reembolso do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares devido aos Requerentes, com as legais consequências.

Custas a cargo da Requerida (artigo 527.º, n.º 1 e 2, do Código de Processo Civil).

DECIDINDO NESTE STA:

Sendo pelas conclusões de recurso que é delimitado o objecto do recurso temos que averiguar da ocorrência de erro de direito na sentença que deferiu a providência de intimação devendo a nossa atenção cingir-se à questão de saber quais os efeitos, no caso concreto, da determinação de uma inspecção externa à declaração do contribuinte sobre a efectivação dos reembolsos a cumprir depois de efectuada a liquidação. Dito de outra forma o procedimento inspectivo decidido após o fim do prazo legalmente estipulado para o reembolso ser efectivado, repercute-se sobre o respectivo pagamento?

Em primeiro lugar a lei:

Nos termos do disposto na alínea a) do art. 77.º do CIRS, a liquidação deve ser efectuada até 31/7.

E, de acordo com o disposto nos arts. 96.º, n.º 1, e 97.º, n.º 1, alínea a), também do CIRS, o pagamento do reembolso de IRS deve ser efectuado até 31 de Agosto do ano seguinte àquele a que disser respeito.

São competentes para processar os reembolsos previstos na lei os serviços centrais da DGCI (art. 19º, n.º 4, do DL 492/88, de 30/12), reembolso esse que é efectuado através de transferência para conta bancária (caso tenha sido indicado o NIB pelo contribuinte) ou através de cheque ou vale postal (art. 21º, n.º 1, do DL 492/88)

Vejamos: No caso dos autos embora o probatório não indique a data da liquidação na qual foi apurado um reembolso a favor do contribuinte no valor de 50.501,77 Euros esta foi efectuada necessariamente antes de tal data (por referência ao que consta de fls.73), sendo que o acórdão deste STA de 09/10/2013 tirado no rec. n.º 01442/13 referencia esta concreta liquidação à data de 11/06/2012 (ponto 2 do probatório ali destacado).

Mais resulta dos autos (fls. 73) que a Sra Directora de Serviços de IRS dirigiu em 27/06/2012 um ofício ao Sr. Director de Finanças de Braga, determinando a realização de diligências no sentido efectuar averiguações relativas à apresentação pelos contribuintes ora recorridos da declaração de IRS do ano de 2011 acompanhada do anexo C que evidencia prejuízos (também já evidenciados nos anos anteriores) e solicitando que fosse prestada informação sobre o levantamento ou não da suspensão da referida declaração.

Esta solicitação teve como consequência o início de procedimento inspectivo às declarações do contribuinte, ora recorrido, (vide ponto IX) do probatório da sentença) em data não especificada no probatório da sentença que também não especifica a data de notificação da ordem de serviço que determinou a inspecção externa aos contribuintes, tendo o acórdão deste STA, já referido, de 09/10/2013, tirado no recurso 01442/13 (disponível no site da DGSI), que determinou a compensação de uma dívida de IMI dos mesmos contribuintes com o crédito cujo reembolso agora é requerido (o qual foi junto aos autos a fls. 676 a 685), referenciado a emissão da ordem de serviço para inspecção externa à data de 18/09/2012 (vide o respectivo probatório).

Ou seja: quer a determinação da inspecção quer a notificação da mesma quer o seu início seguramente ocorreram já depois de 30/08/2012 que é a data extrema legalmente prevista para efectuar o reembolso.

No referido acórdão pode ler-se:

Nos termos do disposto na alínea a) do art. 77º do CIRS, a liquidação deve ser efectuada até 31/7.

No caso, a liquidação (n.º 2012.5603902141) relativa ao IRS de 2011, foi emitida pela AT em 11/6/2012, nos termos da qual foi apurado um reembolso a favor do contribuinte no valor de 50.501,77 Euros.

Ora, visto que de acordo com o disposto nos arts. 96º, n.º 1, e 97º, n.º 1, alínea a), também do CIRS, o pagamento do reembolso de IRS deve ser efectuado até 31 de Agosto do ano seguinte àquele a que disser respeito, resulta, então, que o crédito do recorrido se apresenta como certo, líquido e exigível a partir de 1/9/2012, pois que a obrigação é certa quando está determinado em que consiste a prestação, é líquida quando está determinado o seu montante e é exigível quando, estando sujeita a prazo, já se venceu (ou, quando sendo condicional, já se verificou a condição).

É como é sabido, são competentes para processar os reembolsos previstos na lei os serviços centrais da DGCI (art. 19º, n.º 4, do DL 492/88, de 30/12), reembolso esse que é efectuado através de transferência para conta bancária (caso tenha sido indicado o NIB pelo contribuinte) ou através de cheque ou vale postal (art. 21º, n.º 1, do DL 492/88), sendo que, no caso de estarem pendentes dívidas à AT em fase de cobrança coerciva, o montante do reembolso é aplicado no pagamento dessas dívidas – art. 20º do mesmo DL 492/88. (De notar que, no âmbito do IVA, relativamente a reembolsos, há em regra, por parte do sujeito passivo, um pedido de reembolso que origina um procedimento e consequente decisão (cfr: n.ºs 7 a 12 do art. 22º e o art. 93º do CIVA, art. 6º do DL n.º 229/95, de 11/9 e o Despacho Normativo n.º 53/2005).

De todo o modo, e sendo certo que são distintos o pedido de compensação e o pedido de reembolso (rectius, de reconhecimento de reembolso), no caso, o recorrido não tinha sequer que formular pedido de reembolso. O direito a este resulta e está concretizado na própria liquidação operada pela AT em 11/6/2012 (a liquidação n.º 2012.5603902141, relativa ao IRS de 2011, nos termos da qual tal reembolso ficou apurado, a favor do contribuinte e no montante de 50.501,77 Euros) e, como bem refere o MP, por um lado, o facto de não ter sido dada autorização para o pagamento do reembolso não deve constituir obstáculo para a compensação de tal crédito do contribuinte com dívidas em fase de cobrança coerciva, nem, por outro lado, o facto de a AT ter dado início em 18/9/2012 a procedimento inspectivo visando a análise da situação tributária do contribuinte, se pode repercutir na validade da compensação: é que não houve qualquer acto de revogação da liquidação emitida em 11/6/2012 (sendo que nem sequer foi emitida qualquer liquidação adicional).

Assim, na data em que a Administração Tributária reagiu questionando a declaração de IRS dos contribuintes de 2011, já se tinha consolidado na sua esfera jurídica o direito ao reembolso independentemente de futura e eventual liquidação adicional (que não é referenciada nos autos como existindo) com as legais consequências quer ao nível do direito dos contribuintes de a impugnarem quer do direito de a AT vir a obter eventual pagamento com juros do eventual indevido reembolso pois que em sede de direito tributário o supremo interesse é o da verdade material contributiva.

Porém nos autos questiona-se o **tempo** (destaque nosso) do pagamento do reembolso do IRS num determinado procedimento que se inicia com a declaração obrigatória dos contribuintes e que tem como limite para o culminar deste procedimento o último dia do mês de Agosto do ano seguinte àquele a que respeita o imposto. Esgotado esse tempo sem a ocorrência de inspecções ou outros procedimentos legais por parte da AT constituiu-se para os contribuintes um direito de crédito se houver reembolso a seu favor. E, foi nesta consideração e na de que o crédito era líquido, certo e exigível que este STA no mencionado aresto determinou a confirmação da sentença judicial que determinara a compensação a pedido dos contribuintes.

Não se conhecendo qualquer acto revogatório da liquidação geradora do crédito em causa nos autos (50.501,77 Euros naturalmente deduzidos das compensações e demais despesas entretanto autorizadas judicialmente) não subsistem razões para não deferir o presente pedido de intimação pois que é certo que o procedimento inspectivo desencadeado na altura em que o foi, não se pode repercutir, no caso concreto, no apuramento e reconhecimento pela AT do crédito em causa e portanto também não se repercute negativamente no direito ao reembolso por parte dos ora recorridos.

A terminar alinhamos as seguintes proposições:

1- Se só foi instaurado procedimento inspectivo externo à declaração de IRS dos contribuintes após 31 de Agosto do ano seguinte àquele a que diz respeito o tributo, e nesta data já existia liquidação do IRS constituiu-se na esfera jurídica dos mesmos contribuintes o direito ao crédito do montante que lhes devia ter sido reembolsado o qual deve reputar-se de certo, líquido e exigível.

2- Por isso deve proceder a intimação para pagamento do montante que devia ter sido reembolsado no prazo previsto na lei, decisão que também sai reforçada pelo facto de não se conhecer qualquer liquidação adicional entretanto efectuada.

Falece, pois, razão à Fazenda Pública sendo de confirmar a sentença recorrida pois que na intimação o pressuposto principal consiste na omissão de um dever de prestação que efectivamente se verifica, por estar liquidado/calculado o valor do reembolso e ter decorrido o prazo legal para o efectivar, o que nos leva a considerar a ocorrência de omissão de um dever jurídico por parte da Administração Tributária quando o crédito de que decorre tal dever já estava definido e existia, mostrando-se a presente intimação o meio mais adequado para assegurar a tutela plena do direito ao reembolso.

4- DECISÃO:

Pelo exposto, acordam os Juízes deste STA em negar provimento ao recurso e em confirmar a decisão recorrida.

Custas a cargo da Fazenda Pública.

Lisboa, 28 de Outubro de 2015. — *Ascensão Lopes* (relator) — *Ana Paula Lobo* — *Dulce Neto*.

Acórdão de 28 de Outubro de 2015.

Processo n.º 1310/14-30.

Recorrentes: A..... e Outra.

Recorrido: IGFSS, IP – Secção de Processo Executivo de Braga.

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

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

A..... e B....., inconformados, vieram arguir nulidade e inconstitucionalidade de “normas” aplicadas no acórdão proferido nestes autos.

No essencial os requerentes arguem a nulidade do acórdão por o mesmo não se encontrar devidamente fundamentado e ainda por aí ter ocorrido pronúncia relativamente a questão de que não podia conhecer e omissão de pronúncia quanto a outras questões.

Também arguem a violação de princípios e regras constitucionais e ainda de princípios e regras do Direito da União.

Ouvido o Ministério Público, pelo mesmo foi emitido parecer no sentido da improcedência do requerido.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

Quanto às nulidades por falta de fundamentação, apenas cumpre dizer que as mesmas só se verificam no caso de a decisão judicial ser absolutamente omissa quanto aos factos e quanto ao direito, cfr. artigo 615º, n.º 1, alínea b) do CPC.

Como claramente resulta da leitura do acórdão proferido nestes autos a fls. 203 a 214, encontra-se o mesmo exaustivamente fundamentado, quer de facto, quer de direito, bem como se fez a subsunção jurídica dos factos relevantes, tendo-se concluído, a final, pela não procedência da pretensão dos re-

correntes. Na verdade não é exigível a “fundamentação” dos argumentos utilizados para fundamentar a decisão, uma vez que isso implicaria uma dupla fundamentação impossível de concretizar.

Também não se vê que nesse acórdão se tenha incorrido em omissão de pronúncia e excesso de pronúncia, cfr. artigo 615º, n.º 1, alínea d), relativamente à aplicação ao caso dos autos do disposto no artigo 31º-A do CPC.

Aliás são os próprios requerentes que afastam a ocorrência de tais vícios ao apresentarem uma alegação que demonstra claramente que leram mal o acórdão proferido nos autos, cfr. pág. 7, ponto 15, em que alegam que o texto que aí referem não consta da decisão recorrida, mas a verdade é que não tinha que constar uma vez que esse texto é parte do acórdão citado e no qual se fundamentou o acórdão proferido nestes autos.

Além disso, não se percebe como é possível que este Supremo Tribunal tenha incorrido em excesso de pronúncia ao “...opor-se à aplicação, ao caso dos autos, do cit. art.º 31º-A do CPC...com o referido argumento de que tal contraria o “princípio da celeridade”...”, cfr. pág. 11, ponto 19, do requerimento, e ao mesmo tempo tenha omitido a aplicação do determinado no mesmo artigo, cfr. pág. 2, ponto 3 deste requerimento.

O presente requerimento mais não é do que uma discordância dos requerentes com o acórdão proferido, antes gostariam que se tivesse aplicado a lei ao “seu” jeito, revelando além do mais que não conseguem distinguir as questões a resolver, dos argumentos que podem servir para as resolver.

E, por último, também não incumbe a este Supremo tribunal emitir qualquer pronúncia sobre as questões de conformidade Constitucional e de respeito pelo Direito da União, relativamente à interpretação feita dos preceitos legais aplicados no caso concreto, uma vez que se encontra impedido de o fazer ao abrigo do disposto no artigo 613º do CPC.

Face ao exposto, os juizes da Secção do Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo acordam em indeferir o requerimento de fls. 222 a 227.

Custas pelos requerentes, fixando-se a t.j. em 3 Ucs.

D.n.

Lisboa, 28 de Outubro de 2015. — *Aragão Seia* (relator) — *Casimiro Gonçalves* — *Francisco Rothes*.

Acórdão de 28 de Outubro de 2015.

Assunto:

IVA. INPUTS MISTOS (OU PROMÍSCUOS). MÉTODO DA PERCENTAGEM (OU DO PRO RATA).

Sumário:

- I — Para efeitos da dedução do IVA contido nos bens e serviços adquiridos por uma sociedade que exerce actividades que conferem direito à dedução e outras que não conferem esse direito, deve adoptar-se um procedimento de imputação directa: faz-se a alocação directa dos inputs às actividades económicas a que se destinam, deduzindo a totalidade do IVA se o input for consumido numa actividade que concede o direito à dedução, ou não deduzindo qualquer parcela de IVA caso a actividade em que esse input é consumido não confira esse direito.*
- II — Só depois dessa fase, e relativamente aos inputs que subsistam, porque utilizados de forma indistinta ou simultânea (inputs promíscuos), para exercício de actividades que conferem e outras que não concedem o direito à dedução de IVA, se deve passar à segunda fase do processo, da repartição do imposto residual, com aplicação das regras do art. 23.º do CIVA, ou seja, com aplicação dos métodos da percentagem (ou do pro rata) ou da afectação real.*
- III — Em todo o caso, o método do pro rata só poderá ser adoptado na impossibilidade do uso de um método mais objectivo (que reflecta melhor a intensidade do uso dos bens de produção comuns aos dois ramos de actividade) e desde que não conduza a distorções de tributação.*
- IV — Considerando que não foi fixada pela primeira instância a matéria de facto pertinente para a discussão destes aspectos jurídicos da causa, há que revogar, nesta medida, a sentença recorrida e determinar a baixa dos autos ao tribunal a quo, para que aí seja proferida nova sentença, após ampliação da base factual necessária para a aplicação do direito.*

Processo n.º 1497/12-30.

Recorrente: A....., S.A.

Recorrido: AT – Autoridade Tributária e Aduaneira.

Relator: Exm.º Sr. Cons.º Dr. Francisco Rothes.

Recurso jurisdicional da sentença proferida no processo de impugnação judicial com o n.º 1276/10.0BELRS

1. RELATÓRIO

1.1 A sociedade denominada “A....., S.A.” (a seguir Recorrente) recorreu para o Supremo Tribunal Administrativo da sentença proferida no Tribunal Tributário de Lisboa, que julgou improcedente a impugnação judicial por ela deduzida na sequência do indeferimento do recurso hierárquico que instaurou após o indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa da autoliquidação de Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) por ela efectuada com referência ao mês de Dezembro de 2004, pretendendo a anulação deste acto tributário, na parte respeitante ao imposto suportado com bens e serviços de utilização mista ou afectação promíscua (*i.e.*, utilizados indistintamente nas diversas actividades prosseguidas pela Impugnante, sendo que apenas uma é sujeita a imposto), que alega não ter deduzido oportunamente e que considera estar ainda em prazo para fazer e mediante a utilização de um *pro rata* de 46%.

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

«A. DA NULIDADE DA SENTENÇA

1. *A matéria de facto relevante para a decisão da causa, que se centra na questão da admissibilidade da aplicação do método da dedução directa do IVA por parte da Recorrente nos inputs que apresentam uma relação directa e imediata com as operações activas tributadas, por si realizadas, que conferem o direito à dedução, não foi levada à fundamentação da sentença ora recorrida, não constando, como deveria dos “factos provados”.*

2. *Acresce que, a sentença a quo ao considerar como factualidade provada o facto de a Recorrente ter efectuado a dedução do IVA, com recurso ao método da afectação real, sendo esta matéria de facto errónea, permite a interpretação de que, em 2004, a Recorrente efectuou a dedução do imposto então incorrido em recursos de utilização mista, *i.e.*, aqueles que são utilizados, simultaneamente, em operações que conferem o direito à dedução do imposto incorrido e em operações que não conferem este mesmo direito, quando na realidade a Recorrente não efectuou qualquer dedução relativamente ao IVA desta tipologia de recursos.*

3. *Pelo exposto, o Tribunal a quo por não ter considerado como provados os factos referidos supra, isto é i) que Recorrente efectuou a dedução do IVA incorrido na aquisição de recursos exclusivamente afectos a operações tributadas, com recurso ao método da dedução directa e não pelo método da afectação real e que ii) relativamente aos recursos de utilização mista (*i.e.*, utilizados, simultaneamente, na realização de operações que conferem o direito à dedução e operações que não conferem este mesmo direito) não foi, pela Recorrente, deduzido qualquer IVA, com referência ao ano 2004, o Tribunal a quo não cumpriu o disposto no n.º 2 do artigo 123.º do CPPT e nos n.ºs 2 e 3 dos artigos 659.º do CPC, pelo que a sentença enferma de nulidade, ao abrigo do n.º 1 do artigo 125.º do CPPT e da alínea b) do n.º 1 do artigo 668.º do CPC.*

B. DO DIREITO

a) Vícios da decisão de indeferimento do Recurso Hierárquico

4. *A posição preconizada pela Autoridade Tributária e Aduaneira, ao ir contra o seu próprio enquadramento notificado ao contribuinte (na decisão de deferimento do Recurso Hierárquico), consolidado e não revogado, comporta uma clara violação de diversas regras e princípios de direito administrativo e tributário, nomeadamente do princípio da tutela da confiança e do dever administrativo de proceder legalmente e de boa fé, do caso decidido ou resolvido e bem assim do acto constitutivo de direitos.*

5. *Ora, estes vícios afectam de forma clara e inequívoca a relação jurídica tributária controvertida e objecto dos autos (*i.e.*, a (auto) liquidação de imposto em excesso pela Recorrente) e não representam apenas e só um vício do acto de indeferimento do Recurso Hierárquico do pedido de revisão oficiosa, pelo que a Recorrente entendeu que a Impugnação era o meio adequado.*

6. *Não obstante, entendeu o Tribunal a quo que o meio processual utilizado pela Recorrente para discutir contenciosamente a decisão não foi o adequado, sustentando que deveria ter sido utilizada a Acção Administrativa Especial para reagir à decisão proferida em sede de Recurso Hierárquico, sem contudo lançar mão da convolação do meio de reacção utilizado pela Recorrente em Acção Administrativa Especial e, espantosamente, prosseguindo na apreciação dos restantes argumentos.*

7. *Ora, ainda que o meio processual utilizado pela Recorrente não fosse idóneo ou seja inclusivamente impróprio (no caso vertente por ter sido deduzida impugnação judicial quando deveria ter sido apresentada acção administrativa especial), deveria ordenar-se oficiosamente a convolação*

(cfr. artigos 98.º, n.º 4, do CPPT e 97.º, n.º 3 da LGT), e não deveria de apreciar-se, na íntegra, as alegações deduzidas e o mérito.

b) Do erro do Direito

8. A extensão do direito à dedução do IVA encontra-se estreitamente condicionada pelo universo de operações realizadas pelo sujeito passivo.

9. No ano 2004, a Recorrente deduziu apenas o IVA dos recursos exclusivamente afectos a operações que conferem o direito à dedução recorrendo, ao método da dedução directa, previsto nos artigos 19.º e 20.º do Código do IVA e nos artigos 17.º e 19.º da Sexta Directiva.

10. Assim, sempre que a Recorrente identificou uma ligação directa, integral e imediata entre as aquisições de bens e serviços (inputs) e as operações activas tributadas por si realizadas (outputs), que conferem o direito à dedução, a Recorrente procedeu à dedução da totalidade do imposto com recurso ao referido método da dedução directa.

11. Reitere-se, pois, que a Recorrente apenas deduziu o IVA respeitante aos recursos exclusivamente conexos com operações tributadas (que conferem o direito à dedução).

12. Doutro passo, relativamente ao IVA incorrido pela Recorrente na aquisição de bens e serviços por si utilizados de modo partilhado, em actividades que conferem o direito à dedução e naquelas que não conferem este mesmo direito (i.e., recursos de utilização mista), não foi, pela Recorrente, deduzido qualquer imposto com referência ao ano 2004.

13. Em verdade, e no decurso da acção inspectiva que lhe foi movida, apercebeu-se a Recorrente, após análise da sua metodologia de dedução do IVA incorrido que efectivamente, só estava a deduzir imposto incorrido em recursos afectos exclusivamente a operações tributadas, desconsiderando o imposto incorrido nos recursos de utilização mista, entregando sistematicamente ao Estado uma prestação tributária superior à efectivamente devida.

14. Consequentemente, veio a Recorrente solicitar ulteriormente a recuperação do IVA incorrido nos recursos de utilização mista, dentro do prazo de quatro anos que lhe assiste (cfr. n.º 2 do artigo 91.º do Código do IVA, na redacção à data dos factos).

15. Ora, relativamente aos inputs de natureza mista – recursos de utilização mista – o artigo 23.º do Código deste imposto estabelece, em consonância com o artigo 17.º da Sexta Directiva, a existência de duas metodologias para determinar o IVA dedutível: o pro rata e a afectação real.

16. Em face do exposto e como resulta da aplicação da percentagem de dedução apurada pela Recorrente e pela Autoridade Tributária e Aduaneira, que corresponde a 46%, pretende a primeira que lhe seja reembolsado o crédito de IVA, no montante de € 1.380.354,92, o qual corresponde ao total do imposto incorrido com os recursos de utilização mista (€ 3.000.771,57) multiplicado pelo pro rata de 46%.

17. Com efeito, a percentagem de dedução resulta de uma fracção cuja composição ou fórmula de cálculo se encontra pré-definida pelas normas tributárias, de forma imperativa e sem quaisquer concessões a uma margem de livre decisão administrativa.

18. Concluindo-se, assim, que o método do pro rata é aquele que o sistema de IVA português, no artigo 23.º, n.º 1 do respectivo Código, escolheu como o método de dedução, por excelência, relativamente aos recursos de utilização mista, como a aplicação concreta deste método passa pela aplicação de uma fórmula de cálculo imperativamente definida pelo legislador, nacional e comunitário, quer quanto ao tipo de operações a considerar, quer quanto ao correspondente valor.

B. DO PEDIDO

Nestes termos e nos melhores de Direito aplicáveis que, V.ªs Exas., Juízes Conselheiros, doutamente suprirão, deve o presente Recurso, ser julgado procedente por provada, determinando-se, em consequência:

a) A revogação da sentença recorrida;

b) A anulação dos actos tributários de (auto)liquidação de IVA em excesso, no montante de € 1.380.354,92 [(²)] e, bem assim, a restituição do imposto entregue em excesso pela Recorrente, no mesmo montante.

Assim deliberando, farão V. Exas., como sempre, JUSTIÇA!».

1.3 A Recorrida não contra alegou.

1.4 Recebidos os autos neste Supremo Tribunal Administrativo, foi dada vista ao Ministério Público e o Procurador-Geral Adjunto emitiu parecer no sentido de que deve ser negado provimento ao recurso. Isto, depois de elencar as questões a apreciar e decidir, com a seguinte fundamentação:

«[...] O que se mostra alegado quanto às 2 primeiras questões, assenta nos considerandos de ter existido incorrecção e insuficiência quanto à apreciação efectuada que não distinguiu entre recursos exclusivamente afectos a operações que conferem direito a dedução e recursos de utilização mista que refere que “são aqueles que são utilizados de forma simultânea na realização de operações que conferem o direito à dedução e operações que não conferem este mesmo direito” e com base no que resulta quanto ao método da afectação real.

Segundo o disposto no art. 23.º do C.I.V.A., na redacção aplicável à data dos factos, o método a utilizar por entidades que exerçam actividades isentas e não isentas, como é o caso da recorrente S.G.P.S, podia ser:

- o da percentagem da dedução ou “pro rata”, segundo o qual aquele direito é exercido segundo uma proporção apurada com base na divisão entre o montante anual das operações do sujeito passivo que dão lugar à dedução o valor das operações tributadas e isentas, “incluindo as operações isentas ou fora do campo do imposto” – cfr. n.ºs 1 e 4 e ss. daquele dispositivo; ou o da afectação real, segundo o qual o direito à dedução é permitido apenas relativamente ao imposto de “inputs” destinados à realização de operações isentas sem direito à dedução – cfr. n.ºs 2 e 3.

Conforme foi decidido em anterior reclamação hierárquica, com base no que era de deprender do art. 17.º n.º 5 da Sexta Directiva, o recurso ao método conhecido como de dedução “pro rata”, dependia da dificuldade ou total impossibilidade de quantificação dos referidos recursos mistos ou comuns, razão pela qual foi afastada a aplicação da percentagem de 48%.

Vem agora interposto recurso com base na aplicação de um tal “pro rata” quanto aos ditos recursos de utilização mista.

Consta do probatório ter sido apresentada um documento relativo a cálculo de I.V.A., insito na conta 62 “fornecimentos e serviços externos” que a recorrente elaborou para o efeito.

Nada mais consta ter resultado provado, nomeadamente, quanto aos ditos recursos de utilização mista.

Por outro lado, colhe-se da fundamentação que foi o método de afectação real o aplicado, segundo documentos para que se remete.

Sendo o meio de impugnação utilizado correcto, segundo o que resulta dos arts. 97.º n. 1 alínea b) do C.P.P.T., em face de um pedido de revisão da auto-liquidação que, quanto à tributação daqueles recursos alegadamente tinha sido efectuada, não foi com base na interpretação relativa ao disposto no art. 23.º do C.I.V.A., na qual se considerou ainda a possibilidade de aplicação do dito método “pro rata” quanto aos ditos recursos mistos, que resultou julgar-se improcedente a impugnação».

1.5 Colheram-se os vistos dos Conselheiros adjuntos.

1.6 As questões que cumpre apreciar e decidir, são as de saber se a sentença recorrida

a) enferma de nulidade por deficiência e obscuridade da matéria de facto provada no que se refere à dedução do imposto efectuada, na medida em que, não só não foi fixada factualidade relativamente à questão da dedução do imposto suportado pela Impugnante com bens e serviços de utilização mista (a fim, designadamente, de permitir a distinção entre estes e os bens e serviços utilizados exclusivamente no âmbito da sua actividade sujeita a imposto e relativamente aos quais a Impugnante procedeu à dedução da totalidade do IVA suportado, através do denominado método da dedução directa), como também a referência que na alínea b) do probatório é feita a essa dedução – «Em 2004 a impugnante efectuou a dedução de IVA com recurso ao método da afectação real, no montante de € 1.219.763,14» – é susceptível de induzir em erro, na medida em que permite a leitura de que a Recorrente teria deduzido o IVA suportado nos recursos de utilização mista (na proporção das operações tributadas e utilizando o método da afectação real), quando a verdade é que, relativamente a esses recursos, não deduziu qualquer imposto (cfr. conclusões 1. a 3.);

b) fez errado julgamento quando, relativamente ao pedido da Impugnante de sindicância judicial da legalidade da decisão que lhe indeferiu o recurso hierárquico (apresentado em face do indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa da liquidação) – decisão à qual assaca a violação dos princípios da tutela da confiança, da boa-fé e do caso decidido ou resolvido por estar em contradição com o relatório dos serviços de inspecção –, considerou verificada a nulidade por erro na forma do processo e, apesar disso, ao invés de ordenar a convalidação para o meio processual tido por adequado, qual seja a acção administrativa especial, a Juíza do Tribunal *a quo* prosseguiu com a apreciação do mérito da impugnação judicial (cfr. conclusões 4. a 7.);

c) fez errado julgamento, designadamente por errada interpretação e aplicação das regras respeitantes à dedução do IVA, designadamente o disposto no art. 23.º do respectivo Código (CIVA) e no que respeita à dedução respeitante aos denominados recursos de utilização mista, i.e., à dedução do IVA que suportou com bens e serviços de utilização mista, ou seja, que afectou a ambas as actividades (cfr. conclusões 8. a 18.).

2. FUNDAMENTAÇÃO

2.1 DE FACTO

A Juíza do Tribunal Tributário de Lisboa deu como provados os seguintes factos:

«Factos provados:

a) A impugnante tem como objecto social principal a gestão de participações sociais noutras sociedades e a título acessório, a prestação de serviços técnicos de administração e gestão e a concessão de crédito às sociedades participadas (cfr. processo administrativo apenso);

b) Em 2004 a impugnante efectuou a dedução de IVA, com recurso ao método da afectação real, no montante de € 1.219.763,14 (cfr. fls. 102 a 114 dos presentes autos);

c) Em resultado da acção de inspecção externa, levada a cabo pela Direcção de Serviços de Inspecção Tributária, aos exercícios de 2003 e 2004, foram propostas correcções às declarações apresentadas pela impugnante relativamente a IVA, concluindo-se no Relatório de Inspecção Tributária, no que a esta matéria respeita:

«(...) Verificou-se que as actividades com carácter acessório e sujeitas a IVA têm vindo a representar no total dos proveitos da empresa um peso cada vez mais significativo.

Face ao exposto não poderá a A....., SA optar pelo método de afectação real, mas sim pelo método do pro rata.

Tendo ainda em consideração que é sempre possível admitir-se a existência de custos, relativos à manutenção da estrutura administrativa da empresa, comuns à globalidade da actividade e indissociáveis dessa globalidade, será de efectuar a correcção do IVA deduzido pelo método da afectação real para o montante permitido pelo método da percentagem de dedução ou “pro rata”, conforme disposto no n.º 1 do art. 23.º do CIVA.

O cálculo do pro rata será efectuado tendo por base a fórmula prevista no n.º 4 do art. 23.º do Código do IVA, ou seja, o pro rata resultará do quociente entre:

- O montante anual, líquido de imposto, das transmissões de bens e prestações de serviços que dão lugar a dedução nos termos do art. 19.º e n.º 1 do art. 20.º, ambos do Código do IVA, designadamente prestações de serviços sujeitas a IVA e juros relativos a empréstimos concedidos a entidades situadas fora da Comunidade Europeia;

- e o montante anual, excluído de imposto, de todas as operações efectuadas pelo sujeito passivo, designadamente: prestações de serviços, juros de crédito concedido, etc.

O valor do pro rata definitivo para o ano de 2004 é de 46%, conforme demonstrado no Anexo V. Face ao exposto corrige-se o IVA deduzido pelo sujeito passivo durante o ano de 2004, no valor de 658.672,10 €, apurado conforme Anexo VI, dado a empresa ter utilizado indevidamente o método de dedução previsto no n.º 2 do art. 23.º do CIVA (afectação real), quando deveria ter utilizado o preconizado no n.º 1 do mesmo artigo (pro rata)» (cfr. fls. 67 a 69, 122 e 123 do processo administrativo apenso);

d) Com base nas correcções efectuada pelos Serviços de Inspecção Tributária foram emitidas as liquidações adicionais de IVA, na sequência do que a impugnante deduziu reclamação graciosa em vista da anulação das citadas liquidações, e do indeferimento tácito desta, apresentou recurso hierárquico, o qual veio a ser deferido, por despacho do Subdirector-Geral dos Impostos, em 20/04/2009 (cfr. fls. 225 a 226, 228 e 230 a 245 dos presentes autos);

e) A fundamentação do deferimento do recurso hierárquico consta da informação n.º 1564, onde se lê: «(...) Face aos encargos de utilização mista, designadamente custos de energia, água, comunicações, segurança, manutenção e outros, o valor de IVA a deduzir será obtido através de uma proporção que represente o seu grau de utilização nas operações que possibilitam a dedução de imposto.

Como se depreende do n.º 5 do art. 17.º da Sexta Directiva, o recurso ao método do pro rata apenas deverá ocorrer no caso de encargos de utilização mista e em situações de difícil ou total impossibilidade de quantificação. Isto porque os resultados obtidos através da sua utilização podem causar distorções significativas no sistema do IVA, na medida em que apenas atende ao valor dos rendimentos obtidas, sem entrar em conta com a objectividade das operações efectivamente praticadas, pondo em causa a desejada proporcionalidade de dedução.

(...)

Assim, tendo em conta os efeitos da interpretação do Direito Comunitário efectuada pelo TJCE, que nos parece ser a mais consentâneo com os princípios e as disposições da Sexta Directiva, afigura-se não ser recomendável a utilização do método do pro rata para efeitos da dedução de IVA por parte das SGPS, até porque o seu objectivo, precisamente o de repartir o imposto suportado nas aquisições de bens e serviços pelas diferentes actividades prosseguidas pela recorrente, pode gerar elevados rendimentos sem que tenha subjacente quaisquer aquisições de bens ou serviços que lhes sejam afectas.

Pelo que antecede e no pressuposto dos “inputs” específicos da prestação de serviços técnicos de administração e gestão, terem sido objecto de autonomização e segregação contabilística, na medida em que a sua aquisição se destina ao redêbita às suas associadas com liquidação de IVA, e no concernente aos encargos de utilização mista ter sido efectuada a dedução parcial de imposto na proporção de 17% afigura-se, salvo melhor opinião, ser de atender a petição apresentada pela recorrente (...)» (cfr. fls. 242 a 245 dos presentes autos);

f) A impugnante juntou como documento 7 à petição inicial, detalhe da contabilidade da totalidade do IVA deduzido na conta 2432 e regularizações de imposto a seu favor na conta 24341 (cfr. fls. 247 a 587);

g) Em 31/12/2008 a impugnante apresentou pedido de revisão oficiosa, para exercer o direito à dedução do IVA, no valor de € 1.380.354,92, com referência a Dezembro de 2004, que alegadamente não havia recuperado, por não aplicação do método de percentagem de dedução do IVA, incorrido nos custos comuns (cfr. fls. 9 a 14 do processo administrativo apenso);

h) Em 24/07/2009, a impugnante deduziu recurso hierárquico do indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa referido na alínea anterior (cfr. fls. 2 e segs do processo administrativo apenso);

i) Por despacho proferido em 17/12/2009 do Subdirector-Geral dos Impostos foi o recurso hierárquico, apresentado pela impugnante, indeferido, com a fundamentação constante de fls. 86 a 99 que aqui se dá por integralmente reproduzida, concluindo-se na informação «(...) não tendo sido apresentados quaisquer elementos que permitissem demonstrar a repartição ajustada dos encargos comuns, somos do parecer, que a utilização do *pro rata* de 46%, calculado num contexto diferente pelos Serviços de Inspeção, não se traduz num coeficiente adequado e eficaz na repartição do imposto suportado nas aquisições de bens e serviços de utilização comum (...)»;

j) Em 18/02/2010 foi a impugnante, através do ofício n.º 013295, datado de 17/02/2010, notificada da decisão de indeferimento do recurso hierárquico (cfr. procedimento de recurso hierárquico apenso);

k) A impugnante juntou aos autos, como documento n.º 9, um cálculo do IVA insito na conta 62 (Fornecimentos e serviços externos) em função da taxa de IVA aplicável, que elaborou para o efeito (cfr. fls. 595 a 1131);

l) Em 19/05/2010 a impugnante apresentou a presente impugnação (cfr. carimbo fls. 2)».

2.2 DE DIREITO

2.2.1 AS QUESTÕES A APRECIAR E DECIDIR

A sociedade denominada “A....., S.A.” é, como resulta da sua denominação, uma sociedade gestora de participações sociais ⁽³⁾, sujeita ao regime jurídico estabelecido pelo Decreto-Lei n.º 495/88, de 30 de Dezembro, que desenvolve operações com regimes de dedução de IVA diferenciados: a par da sua actividade principal de detenção e gestão de participações, que se traduz na realização de operações isentas ou fora do âmbito de incidência do imposto – por se entender que essa actividade não constitui uma actividade económica na acepção relevante para efeitos de IVA ⁽⁴⁾ – e que não conferem o direito à dedução, exerce também, acessoriamente, outras actividades, designadamente de prestação de serviços técnicos de administração e gestão em proveito das sociedades participadas, no âmbito das quais pratica operações sujeitas e não isentas, *i.e.*, que permitem a dedução do IVA incorrido nas aquisições de bens e serviços a montante.

Caracteriza-se, pois, para efeitos de IVA, como sujeito passivo misto, denominação que tradicionalmente se dava aos sujeitos passivos que realizam operações que conferem o direito à dedução e, em simultâneo, operações que, porque não tributáveis ou isentas, não conferem esse direito e aos contribuintes, como a ora Impugnante, que exercem, simultaneamente, actividades económicas e não económicas, mas que hoje vem sendo substituída pela denominação de sujeitos passivos parciais (os que realizam operações em que apenas uma parte é sujeita ao imposto, estando a outra parte fora do seu campo de aplicação) e de devedores de imposto parciais (os que realizam operações que na sua totalidade são sujeitas a imposto, embora tenham uma parte dessas operações no regime de isenção simples, sendo que, em relação a estas, o sujeito passivo não é devedor de imposto algum ao Estado).

No ano de 2006, a AT inspeccionou a ora Recorrente, com referência ao ano de 2004, e considerou que esta, atenta a sua actividade e para efeitos da dedução do IVA, teria de ter utilizado o método da percentagem, mediante a aplicação de um *pro rata* de 46%.

Assim, corrigiu a autoliquidação de imposto que a ora Recorrente efectuara relativamente àquele ano, procedendo à respectiva liquidação adicional.

Esta discordou desse entendimento e reclamou graciosamente, sustentando que, nas situações em que conseguia identificar uma relação directa entre aquisições de bens e serviços (*inputs*) e operações activas (*outputs*), aplicava o método da dedução directa, deduzindo IVA ou não consoante respeitasse à actividade que confere direito à dedução ou não; já quando não conseguia estabelecer essa relação, como sucedia relativamente aos chamados custos comuns (*v.g.*, água, electricidade, comunicações, segurança, manutenção e outros), a ora Recorrente afirma que não efectuava dedução alguma.

Em face da formação do indeferimento tácito da reclamação graciosa, deduziu recurso hierárquico, no qual a AT lhe deu razão. Em suma, admitiu a AT que a ora Recorrente estava a proceder correctamente e que o recurso ao método *pro rata* (que era o que tinha sido proposto pela fiscalização) «apenas deverá ocorrer no caso de encargos de utilização mista e em situações de difícil ou total impossibilidade de quantificação».

Na sequência do deferimento do recurso hierárquico, a ora Recorrente, considerando que não estava a efectuar dedução alguma relativamente aos custos comuns, efectuou um pedido de revisão relativamente à liquidação de IVA do ano de 2004, a solicitar a dedução desse imposto, mediante a utilização do *pro rata* de 46%, que fora o proposto pelos Serviços de Inspeção Tributária aquando da inspeção acima referida.

O pedido de revisão não foi decidido dentro do prazo legal, motivo por que a “A....., S.A.” deduziu recurso hierárquico do indeferimento tácito.

A AT indeferiu o recurso hierárquico com o fundamento de que «(...) não tendo sido apresentados quaisquer elementos que permitissem demonstrar a repartição ajustada dos encargos comuns, somos

do parecer, que a utilização do pro rata de 46%, calculado num contexto diferente pelos Serviços de Inspeção, não se traduz num coeficiente adequado e eficaz na repartição do imposto suportado nas aquisições de bens e serviços de utilização comum (...)».

Na sequência desse indeferimento, a Contribuinte deduziu a presente impugnação judicial. Nela pede a anulação da (auto)liquidação de IVA do ano de 2004, na parte respeitante o imposto que considera ter entregue em excesso, por falta de dedução do imposto incorrido nos custos comuns.

Como fundamentos desse pedido, invocou a ilegalidade da decisão do recurso hierárquico, quer por violação dos preceitos nacionais e comunitários relativos à dedução do IVA, ilegalidade esta que é também aquela que imputa à liquidação, quer por a AT ter agora (na decisão do recurso hierárquico) rejeitado um *pro rata* que foi o por ela apurado no procedimento de inspeção de 2006.

A Juíza do Tribunal Tributário de Lisboa começou por se referir aos vícios assacados pela Impugnante à decisão de indeferimento do recurso hierárquico, para afirmar que na impugnação judicial se visa a anulação do acto de liquidação e não a anulação da decisão do recurso hierárquico, sendo por isso o modo de reacção contra esta última a acção administrativa especial, motivo por que considerou que os vícios assacados pela Impugnante à decisão do recurso hierárquico não constituem fundamento da impugnação judicial. Isto porque *«já não se reportam à formação do acto tributário»*, mas a *«actos que já são posteriores à auto-liquidação»*, sendo que *«a decisão proferida sobre o recurso [hierárquico] constitui, ela própria, um outro acto (passível de outros tantos vícios, até vícios autónomos, conducentes à sua nulidade ou anulação) mas um acto que é exterior e posterior ao processo de formação do acto tributário»*.

Depois, passou a apreciar a questão que enunciou como sendo a de *«saber se tendo a impugnante optado pelo método da afectação real pode adoptar quanto à repartição dos encargos comuns o método designado pro rata (da dedução por percentagem), e, na afirmativa, se pode utilizar, como pretende, a percentagem de 46%»*.

Começando por caracterizar a actividade da Impugnante, a Juíza do Tribunal *a quo* considerou que bem andou a AT ao não permitir a dedução do IVA respeitante aos custos de utilização mista mediante uma percentagem de 46%, uma vez que este valor foi fixado para determinar qual o montante total do imposto dedutível segundo o método do *pro rata* e não relativamente aos encargos de utilização mista. Mais considerou que *«tendo a impugnante optado pelo aplicação do método da afectação real e tendo várias despesas comuns afectas a diversas actividades, o imposto suportado relativamente a essas despesas deve ser deduzido de acordo com a aplicação de uma percentagem calculada em função do respectivo destino»* para concluir que *«fica afastada a aplicação da referida percentagem de 46%, calculada para a totalidade do IVA, bem como aquela que resulta da diferença entre os 46% e os 17% [(⁵)], por não ser esse o critério legal aplicável para a repartição do imposto suportado nas aquisições de bens e serviços de utilização comum, visto que a percentagem é calculada em função do respectivo destino quando, como no caso em apreço, o sujeito passivo optou pelo método da afectação real»*.

A Impugnante discorda da sentença e dela recorreu para este Supremo Tribunal Administrativo.

Começa por arguir a nulidade da sentença por deficiência e obscuridade da matéria de facto provada no que se refere à dedução do imposto efectuada, na medida em que, não só não foi fixada factualidade relativamente à questão da dedução do imposto suportado pela Impugnante com bens e serviços de utilização mista, o que não permite distinguir entre estes e os bens e serviços utilizados exclusivamente no âmbito da sua actividade sujeita a imposto e relativamente aos quais a Impugnante procedeu à dedução da totalidade do IVA suportado, através do denominado método da dedução directa, como também a referência que na alínea b) do probatório é feita a essa dedução é susceptível de induzir em erro, na medida em que permite a leitura de que a Recorrente teria deduzido o IVA suportado nos recursos de utilização mista (na proporção das operação tributadas e utilizando o método da afectação real), quando a verdade é que, relativamente a esses recursos, não deduziu qualquer imposto.

Depois, considera que a sentença fez errado julgamento quando, relativamente ao pedido da Impugnante de sindicância judicial da legalidade da decisão que lhe indeferiu o recurso hierárquico (apresentado em face do indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa da liquidação) – decisão à qual assaca a violação dos princípios da tutela da confiança, da boa-fé e do caso decidido ou resolvido por estar em contradição com o relatório dos serviços de inspeção –, considerou verificada a nulidade por erro na forma do processo e, apesar disso, e ao invés de ordenar a convolação para o meio processual tido por adequado, qual seja a acção administrativa especial, a Juíza do Tribunal *a quo* prosseguiu com a apreciação do mérito da impugnação judicial.

Finalmente, considera que a sentença fez errado julgamento por errada interpretação e aplicação das regras respeitantes à dedução do imposto, designadamente o disposto no art. 23.º do CIVA e no que respeita à dedução respeitante aos denominados recursos de utilização mista, i.e., à dedução do imposto que suportou com bens e serviços de utilização mista, ou seja, que afectou a ambas as actividades.

Daí termos enunciado as questões a apreciar e decidir nos termos que deixámos consignados em 1.6.

2.2.2 NOTAS SOBRE A DEDUÇÃO DO IVA POR PARTE DOS SUJEITOS PASSIVOS QUE PRATICAM OPERAÇÕES QUE CONFEREM DIREITO A ESSA DEDUÇÃO EM CONJUNTO COM OUTRAS QUE NÃO CONCEDEM ESSE DIREITO

Afigura-se-nos que, para a boa compreensão das diversas questões suscitadas, se impõe, previamente, deixar algumas notas em torno da matéria respeitante à dedução do IVA por parte dos sujeitos passivos que, como a ora Recorrente, praticam operações que conferem direito a essa dedução em conjunto com outras que não concedem esse direito.

Esses contribuintes (sujeitos passivos mistos ou parciais) apenas podem exercer o direito à dedução do imposto suportado nas aquisições que se destinem às operações que conferem direito à dedução. «*O sujeito passivo que realiza operações isentas e operações tributadas não deve suportar o IVA conexo com as operações tributadas, nem deduzir o IVA conexo com as operações isentas*»⁽⁶⁾. Por isso, torna-se necessário, face ao conjunto de todas as operações, determinar o montante do IVA que é dedutível e o que não é dedutível.

A redacção do art. 23.º do CIVA em vigor até 31 de Dezembro de 2007⁽⁷⁾ suscitou algumas dificuldades interpretativas: numa leitura mais chegada ao seu teor literal, criou-se uma convicção em vastos sectores de que o sujeito passivo que pratique conjuntamente operações que conferem direito à dedução do imposto e operações que não conferem esse direito, para calcular o montante do direito à dedução do IVA suportado na aquisição de bens e serviços tem de utilizar um dos seguintes métodos: o método da afectação real ou o método da percentagem (*pro rata*); isto incluindo e não distinguindo os bens e serviços que sejam exclusivamente utilizados em operações que conferem direito à dedução e os bens e serviços exclusivamente utilizados em operações que não conferem tal direito; de igual modo, entendia-se que o método a utilizar preferencialmente era o método da percentagem (*pro rata*).

Foi essa a interpretação efectuada pela AT no relatório da inspecção (e que deu origem às liquidações adicionais ulteriormente anuladas na sequência do deferimento do recurso hierárquico deduzido pela ora Recorrente na sequência da formação do indeferimento tácito da reclamação graciosa que deduziu contra esses actos tributários). Na verdade, a AT, em função do volume de negócios registado em cada área de actividade, das prosseguidas pela “A....., S.A.” e considerando o peso relativo de cada uma delas, encontrou uma percentagem – 46% – a aplicar indistintamente ao imposto suportado em todas as operações realizadas a montante, que considerou ser a que traduzia o direito à dedução do imposto.

Mas não é essa a melhor interpretação daquele preceito, nem a que está em consonância com a chamada *Sexta Directiva* (Directiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de Maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios - sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria colectável uniforme), ulteriormente substituída pela vulgarmente denominada *Directiva IVA* (Directiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de Novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado).

Na verdade, a Directiva IVA prevê o método da afectação real e o método da percentagem como formas de resolver o problema da dedução do IVA, mas apenas no que respeita a bens ou serviços que sejam utilizados indistinta ou simultaneamente em actividades que conferem e outras que não concedem direito à dedução do imposto.

Assim, em matéria de dedução do imposto, relativamente aos bens e serviços que o sujeito passivo utiliza para as operações com direito a dedução, pode deduzir integralmente o IVA suportado e, relativamente aos bens e serviços que afecta a operações sem direito a dedução, não pode deduzir IVA algum. Ou seja, em matéria de dedução do imposto, o procedimento a seguir impõe uma primeira fase, dita da imputação directa (*direct attribution of the input tax*), onde estamos exclusivamente no domínio dos arts. 19.º, 20.º e 21.º do CIVA, e que «*deve ser levada tão longe quanto tecnicamente for possível (é esta a forma mais conseguida para se obter resultados rigorosos e neutros, sem “distorções fiscais”*»». Só numa fase ulterior, relativamente aos *inputs* utilizados indistintamente em operações que conferem direito à dedução e em operações que não conferem tal direito, será de convocar a regra do art. 23.º do CIVA, entrando-se, então, numa segunda fase do processo, que se pode denominar como «*repartição do imposto residual*» (*apportionment of residual input tax*), em que se inicia a aplicação da norma contida no artigo 23.º do CIVA⁽⁸⁾.

Foi esta última interpretação que a AT adoptou na decisão do recurso hierárquico referido em d) e e) dos factos provados, decisão, aliás, de acordo com o Ofício Circulado n.º 30103, de 23 de Abril⁽⁹⁾, que veio clarificar a interpretação do art. 23.º do CIVA.

Assim, em causa está apenas a dedução do imposto suportado nas aquisições de bens e serviços que sejam afectados conjuntamente às actividades exercidas, isentas e tributadas, os bens e serviços conjuntos ou mistos, também denominados *inputs promíscuos*, na terminologia da doutrina fiscal italiana⁽¹⁰⁾.

Para efeitos do exercício do direito à dedução do imposto suportado relativamente a esses bens de utilização mista, estes sujeitos passivos podem recorrer ao método da afectação real⁽¹¹⁾ ou ao método da percentagem de dedução ou do *pro rata*. Em conformidade com este último, têm direito à dedução

de IVA que suportaram nos seus *inputs* na percentagem correspondente ao peso relativo ou fracção que as operações sujeitas a IVA têm no conjunto das operações isentas e não isentas que praticam ⁽¹²⁾.

Como afirma JOSÉ MARIA PIRES, em resumo, «o n.º 5 do art. 17.º da Sexta Directiva não é «chamado» nas situações em que se acha a ligação directa e imediata – caso em que se deduz ou não deduz integralmente o imposto, em função do seu destino – já o será para regular o exercício do direito à dedução quando os serviços e bens adquiridos são utilizados indistintamente em operações económicas com direito à dedução e em operações económicas sem direito à dedução. E, na mesma linha, quando essa utilização de bens e serviços ocorre em actividades económicas e actividades não económicas, na acepção da Sexta Directiva, então são convocadas as normas de direito interno que os Estados-Membros adoptaram no respeito pela finalidade e a economia da Directiva», ou seja, no caso português, o art. 23.º do CIVA ⁽¹³⁾.

Terminado este breve excuro em torno do direito à dedução, estamos agora em melhores condições para abordar as questões suscitadas no presente recurso.

2.2.3 DA NULIDADE DA SENTENÇA

A Recorrente considera que a sentença enferma de nulidade por deficiência e obscuridade da matéria de facto provada no que se refere à dedução do imposto efectuada, na medida em que, não só não foi fixada factualidade relativamente à questão da dedução do imposto suportado pela Impugnante com bens e serviços de utilização mista, o que não permite distinguir entre estes e os bens e serviços utilizados exclusivamente no âmbito da sua actividade sujeita a imposto e relativamente aos quais a Impugnante procedeu à dedução da totalidade do IVA suportado, através do denominado método da dedução directa, como também a referência que na alínea b) do probatório é feita a essa dedução é susceptível de induzir em erro, na medida em que permite a leitura de que a Recorrente teria deduzido o IVA suportado nos recursos de utilização mista (na proporção das operações tributadas e utilizando o método da afectação real), quando a verdade é que, relativamente a esses recursos, não deduziu qualquer imposto.

Nos termos do art. 125.º do CPPT, constitui causa de nulidade da sentença «a não especificação dos fundamentos de facto» da decisão. Aliás, tal como o art. 615º, n.º 1, alínea b) do Código de Processo Civil, que estatui: «É nula a sentença quando: [...] b) Não especifique os fundamentos de facto e de direito que justifiquem a decisão».

Dispõe o art. 123.º, n.ºs 1 e 2 do CPPT:

«1- A sentença identificará os interessados e os factos objecto de litígio, sintetizará a pretensão do impugnante e respectivos fundamentos, bem como a posição do representante da Fazenda Pública e do Ministério Público, e fixará as questões que ao tribunal cumpre solucionar.

2- O juiz discriminará também a matéria provada da não provada, fundamentando as suas decisões».

Como a doutrina e a jurisprudência têm vindo a afirmar, o juiz não está obrigado a pronunciar-se sobre toda a matéria alegada, mas apenas sobre a que interessa para a decisão, segundo as várias soluções plausíveis de direito, seleccionando apenas os factos relevantes para essas soluções.

Poderá a sua opção no que respeita à selecção dessa factualidade revelar-se errada (designadamente, por menos correcta compreensão dos regimes legais aplicáveis), assim como poderá também revelar-se errado o seu julgamento no que respeita à prova dos factos ou à falta dela, mas esse erro não releva no âmbito da validade formal da sentença, que é aquele onde se situam as nulidades, mas antes no âmbito da sua validade material.

Assim, sem prejuízo de podermos vir a considerar que a factualidade é ou não suficiente para suportar a decisão e para o conhecimento das questões que importa dirimir ou até que a redacção de algum facto (*rectius*, conclusão) dado como assente não traduz com rigor a materialidade fáctica que lhe está subjacente, afigura-se-nos que não se verifica a invocada nulidade da sentença.

2.2.4 DO ERRO DE JULGAMENTO QUANTO AOS ERROS IMPUTADOS À DECISÃO DO RECURSO HIERÁRQUICO

A Recorrente considera que a sentença fez errado julgamento quando, relativamente ao pedido da Impugnante de sindicância judicial da legalidade da decisão que lhe indeferiu o recurso hierárquico (apresentado em face do indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa da liquidação) – decisão à qual assaca a violação dos princípios da tutela da confiança, da boa-fé e do caso decidido ou resolvido por estar em contradição com o relatório dos serviços de inspecção –, considerou verificada a nulidade por erro na forma do processo e, apesar disso, e ao invés de ordenar a convolação para o meio processual tido por adequado, qual seja a acção administrativa especial, a Juíza do Tribunal *a quo* prosseguiu com a apreciação do mérito da impugnação judicial.

Antes do mais, afigura-se-nos que a sentença não declarou expressamente o erro na forma do processo – nem faria sentido que o tivesse feito, uma vez que ao pedido formulado pela Impugnante ⁽¹⁴⁾, de anulação judicial da liquidação na parte em que considera ter entregue IVA em excesso, corresponde uma única forma processual, qual seja a impugnação judicial –, mas apenas se limitou a referir que não

podiam constituir fundamentos de impugnação judicial os que se referem, não ao acto de liquidação, mas à decisão do recurso hierárquico.

Seja como for, a sentença não fez correcto julgamento relativamente a essa matéria. Na verdade, sendo indeferido, como foi, o recurso hierárquico e sendo inquestionável que no mesmo se discutia a legalidade de uma liquidação, a impugnação judicial interposta na sequência daquele indeferimento é o meio processual adequado para impugnar essa decisão e, conseqüentemente, nela podem ser arguidos os vícios em que a mesma tenha incorrido.

No caso, a decisão de indeferimento do recurso hierárquico constitui o objecto imediato da impugnação judicial e o acto tributário de liquidação o seu objecto mediato, mas ambos integram o âmbito de conhecimento do tribunal.

Relembremos aqui os ensinamentos de JORGE LOPES DE SOUSA, que, este respeito diz o seguinte: «*Apesar da referência a «recurso contencioso» feita no n.º 2 deste art. 76.º do CPPT, a impugnação contenciosa dos actos administrativos proferidos em recurso hierárquico interposto de indeferimento de reclamação graciosa, quando comporta a apreciação da legalidade de actos de liquidação, deve ser feita através do processo de impugnação judicial e não através do processo de recurso contencioso (actualmente, acção administrativa especial), que é reservado para a impugnação de actos que não comportem a apreciação de actos de liquidação [arts. 101.º, alíneas a) e j), da LGT e 97.º, n.ºs 1, alíneas d) e p), do CPPT].*

Aliás, a aplicabilidade do processo de impugnação judicial para impugnar contenciosamente a decisão de indeferimento de recurso hierárquico interposto de decisão de reclamação graciosa, quando é objecto de apreciação a legalidade de acto de liquidação, impõe-se por considerações de razoabilidade e por exigência de coerência valorativa postulada pelo princípio da unidade do sistema jurídico, que se sobrepõe à letra da lei (art. 9.º, n.º 1, do CC), pois, tratando-se de impugnar, mediatamente, um acto de liquidação, não se poderia justificar que não fossem concedidas ao interessado as mesmas possibilidades processuais que são concedidas nos casos de impugnação directa daquele acto ou da decisão de indeferimento da própria reclamação graciosa (expressamente indicada no n.º 2 do art. 102.º do CPPT), designadamente a restrição dos meios de prova à documental e pericial, que resultava, para o recurso contencioso, do preceituado nos arts. 12.º, n.º 1, e 24.º, alínea b), da LPTA.

Por outro lado, a designação de «recurso», como meio de impugnar actos de liquidação sempre foi utilizada no art. 62.º do ETAF de 1984, na redacção inicial e na introduzida pelo DL n.º 229/96, de 29 de Novembro, para designar o meio processual que no CPCI, no CPT e neste CPPT se designa como «impugnação judicial», pelo que é de concluir que, nesta matéria, não é usual haver um rigor terminológico que imponha uma interpretação exactamente coincidente com o teor literal.

Por isso, a redacção do n.º 2 deste art. 76.º, que reproduz o n.º 2 do art. 100.º do CPT, mostra-se deficiente, pois não teve em atenção que agora, à face dos arts. 101.º, alíneas a) e j), da LGT e 97.º, n.º 1, alíneas d) e p), do CPPT, é claro que é o processo de impugnação judicial e não o recurso contencioso o meio processual adequado para impugnar contenciosamente actos que apreciem actos de liquidação, quer sejam de indeferimento de reclamações graciosas quer sejam de recursos hierárquicos delas interpostos.

No entanto, se a reclamação graciosa não apreciar efectivamente a legalidade do acto de liquidação que aquela tem por objecto (por exemplo, por existir alguma questão prévia, como a tempestividade ou a falta de legitimidade do recorrente, que obstem ao conhecimento do mérito da reclamação), essa decisão será um acto administrativo que não conhece da legalidade de acto de liquidação, pelo que o meio processual adequado para a sua impugnação será o recurso contencioso (actualmente, a acção administrativa especial), como decorre do n.º 2 do art. 97.º do CPPT.

[...]

Assim, e em resumo, é de concluir que, no CPPT, a impugnação judicial é o meio processual adequado para impugnar contenciosamente uma decisão proferida num recurso hierárquico, que tenha conhecido da legalidade do acto de liquidação, interposto de decisão de reclamação graciosa e tal impugnação judicial não é admissível se já estiver pendente uma impugnação judicial que tenha por objecto, imediato ou mediato, o mesmo acto tributário.

Só nos casos em que no recurso hierárquico não se tenha conhecido da legalidade de acto de liquidação (por existir qualquer obstáculo, como a intempestividade ou a falta de legitimidade), poderia ser utilizado o recurso contencioso e pode actualmente ser utilizada a acção administrativa especial (por força do disposto no art. 191.º do CPTA), atento o critério de repartição entre estes meios processuais e a impugnação judicial que resulta das alíneas d) e p) do n.º 1 e do n.º 2 do art. 97.º»⁽¹⁵⁾.

Podemos, pois, concluir o meio processual adequado para impugnar uma decisão de indeferimento de recurso hierárquico interposto de decisão de reclamação graciosa e que comporta a apreciação da legalidade de acto de liquidação é o processo de impugnação judicial.

O que significa também que constituem fundamentos de impugnação judicial os vícios assacados à decisão do recurso hierárquico.

Questão diferente é a de saber quais os efeitos de uma eventual decisão de procedência dos vícios que se refiram: a ocorrência de um vício no decurso do procedimento de recurso hierárquico provoca a anulação do acto de indeferimento nele proferido (objecto imediato da impugnação judicial) e nunca a anulação do acto tributário de liquidação praticado a montante e que não é atingido pelo vício invalidante da decisão deste procedimento hierárquico, praticado a jusante ⁽¹⁶⁾.

A sentença recorrida, na medida em que recusou conhecer dos vícios que a ora Recorrente assacou à decisão do recurso hierárquico, incorreu em erro de julgamento.

Sobre as consequências desse erro, pronunciar-nos-emos adiante.

2.2.5 DO ERRO DE JULGAMENTO QUANTO À DEDUÇÃO DO IVA SUPORTADO NOS INPUTS MISTOS

A Recorrente assacou também à sentença erro de julgamento por não lhe ter reconhecido o direito à dedução do IVA suportado nos *inputs* (bens e serviços que adquiriu) que afectou indistintamente às actividades por ela exercidas, dedução que pretendia efectuar através da utilização de um *pro rata* de 46%, que foi o apurado pela AT em acção de inspecção.

Como decorre do que acima deixámos dito, esse apuramento do *pro rata* foi feito com base numa interpretação que a própria AT, dando razão à ora Recorrente, veio ulteriormente a rejeitar, anulando as liquidações adicionais que tinha efectuado com base no mesmo.

Antes do mais, note-se que o facto que a Juíza do Tribunal Tributário de Lisboa registou sob a alínea b) dos factos provados – que «[e]m 2004, a impugnante efectuou a dedução de IVA, com recurso ao método da afectação real» –, carece de ser lida com o esclarecimento que, mais adiante, no início do discurso fundamentador que intitulou «ERRO DE DIREITO» fez imediatamente a seguir à mesma afirmação: «Em 2004, a impugnante exerceu o direito à dedução do IVA pelo método de afectação real, deduzindo imposto suportado nos inputs afectos à prestação de serviços técnicos (actividade sujeita), e não efectuando qualquer dedução nos inputs inerentes à gestão de participações sociais».

Ou seja, aquela referência ao método da afectação real deve ser lida, não como método de afectação real, mas antes como dedução directa. É isso que resulta do esclarecimento efectuado na sentença e que acima deixámos transcrito.

Na verdade, como deixámos dito em 2.2.2, a questão da aplicação do art. 23.º do CIVA, com a aplicação do método da afectação real e do método da percentagem da dedução (ou do *pro rata*) surge apenas finda que esteja a fase da imputação directa e como modo para calcular a dedução do imposto relativamente aos *inputs* de utilização mista ⁽¹⁷⁾, como método para “repartir o imposto residual”, numa tradução livre da expressão britânica “*apportionment of residual input tax*”. Ora, como resulta do esclarecimento prestado na sentença, não era à dedução do imposto relativamente a esses *inputs* que se refere a alínea b) dos factos provados.

Isto não significa que a ora Recorrente possa utilizar, sem mais, o método do *pro rata* para proceder à dedução do imposto suportado e, muito menos, que possa utilizar como *pro rata* a percentagem que foi fixada pela AT no âmbito de um procedimento que foi reconhecido pela própria Administração como assentando em pressupostos de direito errados. Vejamos:

Desde logo, porque não é seguro que o método do *pro rata* possa ser o usado. Na verdade, a AT pode afastar esse método nos termos do disposto na alínea b) do n.º 3 e do n.º 2 do art. 23.º do CIVA, caso entenda que a aplicação desse método conduz a distorções significativas.

Depois porque não pode aceitar-se, sem mais, como bom um *pro rata* que foi calculado sob pressupostos de todo em todo diferentes e errados relativamente ao âmbito de aplicação desse método. Por esse motivo – e abrimos aqui um parêntesis, a fim de regressar ao ponto anterior (2.2.4), que tínhamos deixado em suspenso – afigura-se-nos que o erro de julgamento cuja verificação reconhecemos relativamente à falta de conhecimento dos vícios imputados à decisão do recurso hierárquico, não assume relevância na decisão a proferir.

Acresce que, apesar de a Recorrente, repetidamente, afirmar que não deduziu IVA algum relativamente aos recursos de utilização mista, a verdade é que a sentença não só não deu tal facto como assente como, inclusive, se bem que fora do local onde consignou os factos provados, dá a entender que não rejeita a alegação constante da decisão que deferiu o recurso hierárquico que a ora Recorrente deduziu contra o indeferimento tácito da reclamação graciosa que deduziu contra as liquidações adicionais ditas em d) dos factos provados, de que, relativamente o imposto suportado com esses *inputs* de utilização mista efectuou a dedução com base numa percentagem de 17%.

Assim, tendo presente o que vimos de dizer, afigura-se-nos que este Supremo Tribunal não dispõe da factualidade pertinente para decidir o presente recurso jurisdicional – uma vez que ele pressupõe uma realidade de facto que não está pré-estabelecida nem aqui pode estabelecer-se por virtude de o Supremo Tribunal Administrativo, como tribunal de revista, carecer de poderes de cognição em sede de facto – a determinar a verificação da insuficiência de base factual para a discussão do aspecto juri-

dico da causa, que impõe a necessidade de ampliação da matéria de facto, designadamente, sobre os seguintes aspectos:

- se, com referência ao ano de 2004, a ora Recorrente incorreu ou não em encargos de utilização mista (*i.e.*, em encargos utilizados em operações que conferem direito à dedução e que não conferem esse direito, também denominados *inputs* de utilização mista); na afirmativa,
- se deduziu ou não IVA relativamente aos mesmos; ainda na afirmativa,
- qual o método utilizado nessa dedução: método da percentagem (do *pro rata*) ou afectação real?
- se o método utilizado foi o do *pro rata*, cumprirá ainda indagar qual a percentagem utilizada;
- em qualquer caso, cumprirá averiguar da possibilidade de, relativamente a esses *inputs* de utilização mista, determinar de outro modo objectivo (e mais fiável) a percentagem de dedução; só na negativa,
- haverá de determinar o *pro rata* que permita à ora Recorrente efectuar a dedução do IVA relativamente aos *inputs* de utilização mista.

Nestes termos, impõe-se a revogação da sentença recorrida e a baixa dos autos ao Tribunal *a quo*, para que a sentença seja substituída por outra que decida, após ampliação da base factual necessária para a aplicação do direito, de acordo com o que se atrás se apontou, assim se concedendo provimento ao recurso.

2.2.5 CONCLUSÕES

Preparando a decisão, formulamos as seguintes conclusões:

I - Para efeitos da dedução do IVA contido nos bens e serviços adquiridos por uma sociedade que exerce actividades que conferem direito à dedução e outras que não conferem esse direito, deve adoptar-se um procedimento de *imputação directa*: faz-se a alocação directa dos *inputs* às actividades económicas a que se destinam, deduzindo a totalidade do IVA se o *input* for consumido numa actividade que concede o direito à dedução, ou não deduzindo qualquer parcela de IVA caso a actividade em que esse *input* é consumido não confira esse direito.

II - Só depois dessa fase, e relativamente aos *inputs* que subsistam, porque utilizados de forma indistinta ou simultânea (*inputs promiscuos*), para exercício de actividades que conferem e outras que não concedem o direito à dedução de IVA, se deve passar à segunda fase do processo, da *repartição do imposto residual*, com aplicação das regras do art. 23.º do CIVA, ou seja, com aplicação dos métodos da percentagem (ou do *pro rata*) ou da afectação real.

III - Em todo o caso, o método do *pro rata* só poderá ser adoptado na impossibilidade do uso de um método mais objectivo (que reflecta melhor a intensidade do uso dos bens de produção comuns aos dois ramos de actividade) e desde que não conduza a distorções de tributação.

IV - Considerando que não foi fixada pela primeira instância a matéria de facto pertinente para a discussão destes aspectos jurídicos da causa, há que revogar, nesta medida, a sentença recorrida e determinar a baixa dos autos ao tribunal *a quo*, para que aí seja proferida nova sentença, após ampliação da base factual necessária para a aplicação do direito.

3. DECISÃO

Face ao exposto, os juízes da Secção do Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo acordam, em conferência, conceder provimento ao recurso, revogar a sentença recorrida e ordenar que os autos regressem à 1.ª instância, para prolação de nova sentença, após a ampliação da matéria de facto nos termos supra referidos.

Sem custas, porque a Recorrida não contra alegou.

Lisboa, 28 de Outubro de 2015. — *Francisco Rothes* (relator) — *Aragão Seia* — *Ascensão Lopes*.

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

(²) Nas alegações de recurso, em nota de rodapé ao art. 150.º, a Recorrente salienta que o valor deveria ser ainda superior. Referindo-se ao montante cuja devolução pediu – € 1.380.354,92 – diz a Recorrente: «*Montante resultante da aplicação do pró rata definitivo do ano de 2004, de 46%, ao valor do IVA incorrido nos recursos de utilização mista. Pressionada pelo terminus do prazo, que faria operar a caducidade, a Recorrente efectuou um levantamento preliminar dos recursos de utilização mista, no ano de 2004, o qual ascendeu a € 25.082.491,12, cifrando-se o respectivo IVA incorrido em € 3.000.771,75. Contudo, após uma análise com maior detalhe e rigor constatou-se que o IVA efectivamente incorrido e, por conseguinte, susceptível de dedução adicional, se afigura superior ao inicialmente peticionado, cifrando-se em € 1.530.750,84 – corresponde ao montante total do IVA incorrido com os recursos de utilização mista (€ 3.327.719,23) multiplicado pelo pro rata de 46%*»

(³) Como diz JOSÉ ENGRÁCIA ANTUNES, *As Sociedades Gestoras de Participações Sociais*, Direito das Sociedades em Revista, Ano I, vol. I, pág. 96, «*as SGPS portuguesas reconduzem-se ao conceito das «holdings» directivas, afastando-se assim inequivocamente das chamadas «holdings» financeiras*».

(⁴) Como concluiu o TJUE no acórdão de 6 de Fevereiro de 1997 (Harnas & Helm), proferido no processo n.º C-80/95 (<http://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:61995CJ0080>), «*a simples aquisição e detenção de obrigações que não sirvam outra actividade empresarial, bem como a fruição de rendimentos delas resultante, não devem ser consideradas actividades económicas que conferem ao autor de tais operações a qualidade de sujeito passivo*».

Ainda antes, o então denominado Tribunal da Comunidade Europeia, no acórdão de 20 de Junho de 1991, proferido no processo n.º C-60/90 (Polysar Investments Netherlands), relativamente à questão de saber se uma sociedade holding que

se limita a receber dividendos das suas participadas, sem se imiscuir na respectiva gestão, é ou não sujeito passivo de IVA «orientou-se pela resposta negativa, concluindo que a simples tomada de participações financeiras em outras sociedades não constitui uma actividade económica na acepção da sexta directiva IVA (artigo 4.º, n.ºs 1 e 2), pelo que não preenche a hipótese da norma de incidência subjectiva do imposto», como salientam JOSÉ XAVIER DE BASTO e MARIA ODETE OLIVEIRA, *O direito à dedução do IVA nas sociedades holding*, Fiscalidade n.º 6, Abril de 2001, pág. 7.

Mas, note-se, no mesmo acórdão logo se advertiu que «a situação é diferente quando a participação é acompanhada pela interferência directa ou indirecta na gestão das sociedades em que se verificou a tomada de participação, sem prejuízo dos direitos que o detentor das participações tenha na qualidade de accionista ou de sócio».

(⁵) Este valor de 17% foi o que a ora Impugnante, em sede de reclamação graciosa disse ter utilizado para a dedução do imposto relativamente aos *inputs* comuns.

(⁶) SALDANHA SANCHES e TABORDA DA GAMA, *Pro Rata Revisitado: Actividade Económica, Actividade Acessória e Dedução do IVA na jurisprudência do TJCE*, Ciência e Técnica Fiscal, Janeiro-Junho de 2006, n.º 417, págs. 101 a 130, maxime fls. 102.

(⁷) A Lei do Orçamento do Estado para 2008 (Lei n.º 67-A/2007, de 31 de Janeiro), veio dar nova redacção ao art. 23.º do CIVA.

(⁸) Sobre a questão, detalhadamente,

- JOSÉ GUILHERME XAVIER DE BASTO e MARIA ODETE OLIVEIRA, *Desfazendo mal-entendidos em matéria de direito à dedução de imposto sobre o valor acrescentado: as recentes alterações do artigo 23.º do Código do IVA*, Revista de Finanças Públicas e de Direito Fiscal, Ano 1, Número 1, págs. 35 a 71;

- RUI MANUEL PEREIRA DA COSTA BASTOS, *O Direito à Dedução do IVA, O Caso Particular dos Inputs de Utilização Mista*, Cadernos IDEFF, n.º 15, págs. 149 a 154;

- LUÍS MIGUEL MIRANDA DA ROCHA, *O direito à dedução do IVA dos sujeitos passivos parciais e dos devedores de imposto parciais*, TOC n.º 114, págs. 29 a 39.

(⁹) Disponível em http://info.portaldasfinancas.gov.pt/NR/rdonlyres/62976002-25B7-4344-8E78-39BD1D0D0AB4/0/OficCirc_30103.pdf.

(¹⁰) Cfr. JOSÉ GUILHERME XAVIER DE BASTO e MARIA ODETE OLIVEIRA, *Desfazendo ...*, págs. 35 a 71.

(¹¹) Genericamente, este método consiste em discriminar na contabilidade os bens e serviços utilizados nas operações sujeitas a imposto, sendo o direito à dedução circunscrito a esses *inputs*. Trata-se de um critério que permite mensurar a efectiva utilização dos *inputs* da actividade na produção dos bens ou serviços transaccionados pelo sujeito passivo.

(¹²) Este método visa encontrar a percentagem da dedução admissível através de uma fracção (divisão) em que no numerador figura o montante anual (sem imposto) das transmissões de bens e serviços que dão lugar a dedução e, no denominador, o montante anual de todas as operações efectuadas (também sem imposto), incluindo as isentas ou “fora do campo” do imposto. A medida (percentagem) da dedução do IVA suportado a montante é apurada com base na relação entre os volumes de negócios que permitem a dedução do imposto suportado e pelas actividades que não permitem essa dedução.

(¹³) Comentário ao acórdão “A....., S.A.” de 6 de Setembro de 2012, proferido no processo C-496/11: *Ainda a dedutibilidade do IVA nas sociedades holding*, Anuário Português de Direito Internacional 2012-2014-01, págs. 241 a 251, onde se salienta que o acórdão sob comentário é clarificador no que se refere à ordem de convocação das normas que enformam o regime do direito à dedução do IVA.

(¹⁴) É pela adequação do pedido à forma processual escolhida que se afere o erro na forma do processo: se o pedido, ou seja, a concreta pretensão de tutela solicitada pelo autor ao tribunal não se ajusta à finalidade abstractamente figurada pela lei para essa forma processual ocorre o erro na forma do processo. Cfr. ALBERTO DOS REIS, *Código de Processo Civil Anotado*, volume II, Coimbra Editora, 3.ª edição – reimpressão, págs. 288/289. No mesmo sentido, RODRIGUES BASTOS, *Notas ao Código de Processo Civil*, volume I, 3.ª edição, 1999, pág. 262, e ANTUNES VARELA, *Revista de Legislação e Jurisprudência*, ano 100.º, pág. 378.

(¹⁵) *Código de Procedimento e de Processo Tributário anotado e comentado*, Áreas Editora, 6.ª edição, I volume, anotação 7 ao art. 76.º, págs. 667 a 669.

(¹⁶) Desenvolvidamente e com indicação de jurisprudência, *vide* o acórdão da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo de 7 de Março de 2012, proferido no processo n.º 1042/11, publicado no *Apêndice ao Diário da República* de 18 de Abril de 2013 (<http://www.dre.pt/pdfgratificac/2012/32210.pdf>), págs. 654 a 659, também disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/e0d7efae66bce44d802579c300404650>.

(¹⁷) Ou seja, aqueles que os que são utilizados conjuntamente no exercício de uma actividade económica prevista na alínea a) do n.º 1 do art. 2.º do CIVA, que confere direito a dedução, com actividades económicas que não conferem esse direito ou, ainda, conjuntamente com operações fora do conceito de actividade económica.

Acórdão de 28 de Outubro de 2015.

Assunto:

Taxa de ocupação do subsolo. IVA.

Sumário:

Tendo em conta a interpretação dada pelo TJUE no Processo n.º C-256/14, de 11/06/2015, incide Imposto Sobre o Valor Acrescentado sobre as Taxas Municipais de Ocupação do Subsolo (“TOS”) repercutidas, redebitadas ou refaturadas pela fornecedora às entidades Comercializadoras de gás natural e nos consumidores finais.

(elaborado nos termos do disposto no artigo 663.º, n.º 7 do Código de Processo Civil)

Processo n.º: 1796/13-30.
 Recorrente: Fazenda Pública.
 Recorrido: A....., S.A.
 Relatora: Exm.ª Sr.ª Cons.ª Dr.ª Ana Paula Lobo.

Recurso Jurisdiccional

Decisão recorrida – Tribunal Administrativo e Fiscal de Viseu

31 de Agosto de 2013

Julgou procedente a impugnação, anulando o acto de autoliquidação do iva referente a Abril de 2012, na parte em que incide sobre as taxas de ocupação do subsolo pagas às autarquias locais e repercutidas nos consumidores finais de gás natural.

Acordam nesta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

A Representante da Fazenda Pública veio interpor o presente recurso da decisão supra mencionada, proferida no âmbito do processo de impugnação n.º 538/12.0BEVIS, tendo, para esse efeito formulado, a final da sua alegação, as seguintes conclusões:

A. Vem o presente recurso da sentença que julgou procedente por provada a presente impugnação.

B. Está patente na decisão que:

“Em face de todo o exposto, não pode ser acolhida a tese propugnada pela AT na informação vinculativa que serviu de base ao indeferimento da reclamação graciosa da autoliquidação do IVA.

Não está em causa a aplicação extensiva do n.º 2 do artigo 2.º do CIVA à impugnante, mas antes a circunstância de, em virtude da exclusão das TOS do âmbito de incidência do imposto operado por esta disposição, o débito das mesmas TOS aos clientes estar igualmente excluído de tributação.

O tratamento uniforme entre todas as operações e agentes económicos constitui um imperativo legal por força do princípio da neutralidade do IVA que está na essência desse imposto.

Por outro lado, não está em discussão a aplicabilidade da al. c) do n.º 6 do artigo 16.º do CIVA para excluir as TOS da base de incidência do imposto.

De resto, a repercussão do valor das TOS é uma operação meramente financeira que nem sequer constitui uma actividade económica na acepção do artigo 9.º, n.º 1 da Directiva do IVA, daí que não caiba no âmbito de incidência do imposto”.

C. Contudo, a Fazenda Pública não pode conformar-se com tal decisão.

D. A impugnante é concessionária do serviço público de distribuição de gás natural e dos seus gases de substituição na Zona Centro Interior, ao abrigo do contrato de concessão, aprovado pela Resolução do Conselho de Ministros n.º 98/2008, Diário da República n.º 119 1ª série, de 23-06-2008;

E. Na cláusula 7ª, n.ºs 2 e 3 do referido contrato estabelece-se que: *“Assiste à Concessionária o direito de repercutir sobre os utilizadores das suas infraestruturas, quer se trate de entidades comercializadoras de gás ou de consumidores finais, o valor integral de quaisquer taxas, (...) incluindo as taxas de ocupação do subsolo cobradas pelas autarquias locais.”;*

F. É Jurisprudência assente que é de qualificar como taxa, por ter natureza sinalagmática, o tributo liquidado por um município como contrapartida pela utilização do subsolo com tubos e condutas de gás;

G. O cumprimento das obrigações declarativa e de pagamento foi de encontro à informação vinculativa da DSIVA solicitada pela própria impugnante, que mereceu despacho de 03-08-2011;

H. Os contratos de concessão entre o Estado e os concessionários não são tributados em sede de IVA por força do n.º 2 do art.º 2.º do CIVA, uma vez que são operações praticadas no âmbito dos poderes de autoridade do Estado;

I. A repercussão da TOS ao cliente final não é por si só uma actividade económica, contudo, sempre terá de integrar o valor tributável sujeito a IVA, por imperativo legal;

J. Quer dos art.ºs 73.º e 78.º da Directiva 2006/112 de 28 de Novembro de 2006, quer do art.º 16.º, n.ºs 1 e 5 alínea a) do CIVA se retira que o valor tributável das transmissões de bens e das prestações de serviços sujeitas a imposto é o valor da contraprestação obtida ou a obter do adquirente, do destinatário ou de um terceiro, incluindo os impostos, direitos, taxas e outras imposições, com excepção do próprio imposto sobre o valor acrescentado;

K. Atente-se ao Ofício-Circulado 30127 da DSIVA, de 13-05-2011, concernente às taxas de recursos hídricos que preconiza que: *“A repercussão, sobre o utilizador final, do encargo económico que a taxa representa, nos termos do artigo 5.º do Decreto-Lei n.º 97/2008, de 11 de Junho, incluído na factura emitida pelas entidades exploradoras/distribuidoras dos recursos hídricos, constitui, ainda que discriminado, parte do valor tributável da operação, nos termos da alínea a) do n.º 5 do artigo 16.º do Código do IVA. Sobre esta incide IVA à taxa reduzida (6% no Continente e 4% nas Regiões Autónomas dos Açores e da Madeira), por inclusão na verba 1.7 da Lista I anexa ao CIVA, sem prejuízo da aplicação de taxa diferente a outros bens ou serviços que possam ser discriminados na factura,*

devendo ser observadas as regras de facturação previstas no Código do IVA, designadamente, no seu artigo 36.º;

L. Deve também chamar-se à colação o Acórdão do STA de 21-09-2011, processo nº 766/09, relativo ao Imposto sobre veículos (antigo IA), que remete para o Acórdão do TJUE de 28.07.2011, proferido no Processo nº C-106/10 cuja posição é a de que: *“Um imposto como o imposto sobre veículos em causa no processo principal, cujo facto gerador está directamente ligado à entrega de um veículo abrangido pelo âmbito de aplicação deste imposto e que é pago pelo fornecedor desse veículo, integra-se no conceito de «impostos, direitos aduaneiros, taxas e demais encargos», na acepção do artigo 78.º primeiro parágrafo, alínea a), da Directiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de Novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, e deve, em aplicação desta disposição, ser incluído no valor tributável em imposto sobre o valor acrescentado da entrega do referido veículo”;*

M. É pois inquestionável que também a taxa de ocupação de subsolo repercutida aos clientes faz parte da contraprestação obtida pelos serviços prestados e o seu facto gerador está directamente ligado à prestação dos serviços (pois sem o seu pagamento ao Estado a concessionária estaria inabilitada a fornecê-los), pelo que terá de ser englobada no valor tributável e como tal ser sobre ela aplicada a taxa de IVA correspondente;

N. A sentença recorrida assenta maioritariamente a sua fundamentação no princípio da neutralidade fiscal, contudo, o presente recurso contrapõe o princípio da legalidade, visto que a TOS não consubstancia uma operação económica da concessionária para o cliente final, no entanto, esta será englobada, por força de lei (art.º 16º, nº 5 alínea a) do CIVA), no valor tributável sujeito à taxa de IVA;

O. Padece, assim, a sentença recorrida de erro de julgamento, pois não se procedeu a uma análise exaustiva dos factos e da sua subsunção ao direito, sendo que teria de redundar na aplicação da norma vinda de referir;

P. Após a entrada em vigor do ETAF e CPTA, passou-se de um contencioso de mera anulação, fortemente imitador dos poderes de decisão do juiz e destinado à mera defesa da legalidade, para um contencioso de plena jurisdição, que proporciona uma tutela jurisdicional mais efectiva, aumentando-se os poderes de cognição do juiz;

Q. Deve constar da sentença: a identificação das partes e do objecto em litígio, a fixação das questões a solucionar, a fundamentação, discriminando os factos provados e a aplicação do direito, culminando com a decisão, à luz do art.º 607º do CPC;

R. Salvo o devido respeito, entendemos que a sentença recorrida peca na aplicação do direito, visto que se impunha a alusão ao art.º 16º, nº 5 alínea a) do CIVA e como tal a improcedência da presente impugnação.

Requeru que dando provimento ao Recurso seja revogada e substituída por outra em que, após a análise do seu mérito, se julgue improcedente, por não provada, a presente impugnação, com as legais consequências.

A recorrida A....., S.A. apresentou contra-alegações que terminam com as seguintes conclusões:

1. Bem andou o Mmo. Juiz a quo ao decidir que não há lugar à incidência de IVA sobre as TOS refaturadas ou redebitadas pela Recorrida aos seus clientes ao abrigo do contrato de concessão com o Estado Português e nos termos regulamentados pela ERSE.

2. Contrariamente ao que alega a AT, não se aplica o disposto no artigo 78.º, al. a) da Directiva do IVA e no artigo 16º n.º 5, al. a) do CIVA para incluir as TOS redebitadas aos clientes no valor tributável de IVA.

3. Com efeito, inexistente uma relação direta – “um nexos direto e necessário entre o serviço prestado e contravalor recebido”, como referiu o Advogado-Geral do TJUE nas conclusões apresentadas no processo nº C-246/08 - entre o recebimento das TOS dos clientes e uma prestação que lhes seja dirigida pela Recorrida, havendo apenas, e no limite, um nexos incidental e indirecto.

4. Se as TOS não forem pagas às autarquias locais, a consequência é apenas a constituição de uma dívida, sem qualquer efeito legal sobre o contrato de concessão com o Estado Português ou sobre a licença de comercialização de gás natural de último recurso concedida pela DGEG — Direcção-Geral de Energia e Geologia, ou seja, o não pagamento prévio não constitui obstáculo legal ao exercício de qualquer atividade por parte da concessionária.

5. A cobrança e pagamento das TOS é meramente incidental ou lateral à atividade da Recorrida e não um pressuposto desta, já que é um tributo local cujo pagamento não constitui requisito prévio ou condição de legalidade para exercício das atividades concessionadas (distribuição de gás) e licenciadas (comercialização de gás).

6. Acresce que a base tributável de IVA tem subjacente uma ideia de sinalagmaticidade e só pode ser constituída por aquilo que seja a contrapartida efetivamente obtida pelo sujeito passivo do destinatário do bem ou adquirente do serviço, sendo que as TOS repercutidas aos clientes não representam a

contraprestação de uma transação praticada pela Recorrida a favor daqueles (cfr. artigo 73º da Diretiva do IVA e artigo 16º, n.º 1 do CIVA).

7. As atividades da Recorrida estão sujeitas a regulação e, por conseguinte, a remuneração a receber dos clientes (comercializadoras e consumidores finais) é constituída exclusivamente por tarifas fixadas pela ERSE, sendo que as TOS não se integram nas referidas tarifas.

8. Por outro lado, o facto gerador específico das TOS, que é a utilização individualizada do subsolo pela Recorrida para instalação da rede de gás, está totalmente desligado do facto gerador de IVA (v.g. fornecimento de gás), sendo que, à luz da jurisprudência do TJUE, se os dois factos tributários são distintos e estão totalmente dissociados entre si, como é o caso, não existe o nexo direto entre o tributo e a transação cuja existência é indispensável à inclusão do primeiro na base tributável de IVA.

9. Sem prejuízo do exposto, deve sempre reconhecer-se que a incidência de IVA sobre o redêbitos das TOS atenta contra o princípio da neutralidade que rege o sistema comum do IVA, como bem decidiu o Mmo, Juiz a quo.

10. Se num primeiro momento - o da liquidação pelo sujeito ativo das taxas - as TOS não estão sujeitas a IVA por força do disposto no artigo 2º, n.º 2 do CIVA, o redêbitos do valor exato destas taxas, sem qualquer margem ou valor acrescentado, como in casu sucede, também deve beneficiar da não sujeição a imposto.

11. A AT tem sufragado a tese de que a natureza da despesa incorrida pelo sujeito passivo, bem como o enquadramento desta em sede de IVA, têm reflexos no tratamento em sede de IVA da operação subsequente de redêbitos da despesa, sendo que pode não haver lugar à sujeição a IVA da despesa redebitada se, se verificarem certos condicionalismos.

12. No caso concreto, estão demonstrados todos os pressupostos de exclusão da tributação em IVA dos redêbitos de despesas exigidos pela AT nas várias instruções administrativas citadas nos autos: (i) a despesa sujeita a refaturação não está sujeita a IVA; (ii) nas faturas emitidas pela Recorrida aos seus clientes consta a discriminação do valor das TOS, com a indicação do município que as cobra e o respetivo montante; (iii) o montante redebitado ou refaturado corresponde apenas ao valor efetivamente pago às autarquias.

13. Do ponto de vista da essência e da natureza conceptual do IVA e, bem assim, do princípio da neutralidade e da uniformidade do IVA, é inadmissível tributar uma despesa que está fora do campo de incidência do IVA apenas pelo facto de o seu montante ser repercutido, ainda mais quando nesta operação de redêbitos não é acrescentada qualquer margem nem, verdadeiramente, qualquer valor (cfr. os considerandos n.º 5 e 7 da Diretiva do IVA).

14. Decorre da jurisprudência do TJUE que o princípio da neutralidade, estruturante deste imposto harmonizado, é tributário de uma lógica de igualdade, obrigando a que determinada prestação de serviços/transmissão de bens, independentemente da qualidade e/ou quantidade do(s) respetivo(s) prestador(es), i.e. da natureza ou do número de sujeitos existentes numa dada cadeia produtiva, receba tratamento idêntico/uniforme em sede de IVA (cfr. Acórdãos n.º C-216/97, de 07/09/1999, caso Gregg n.º C-29/08, de 29/10/2009, caso Skatteverket vs. AB SKF; n.º C-141/00, de 10/02/2002, caso Ambulanter Pflegedienst Kügler GmbH, vs. Finanzamt für Körperschaften / in Berlin; n.º C-481/98, de 03/05/2001, caso Comissão vs. República Francesa; Conclusões da Advogada-Geral Juliane Kokott no processo n.º C-357/07, caso TNT Post UK Ltd).

15. No âmbito comunitário, cumpre ainda realçar que no recente Acórdão do TJUE n.º C-224/11, de 17/01/2013, no caso BGZ Leasing foi defendida de forma clara a doutrina de que o princípio da neutralidade do IVA impõe que o tratamento em IVA de uma determinada despesa (não sujeição ou isenção) deve ser mantido quando o montante exato dessa despesa — como acontece no caso das TOS — é refaturado a um terceiro.

16. Por fim, não é pelo facto de o Tribunal não ter utilizado na fundamentação da sua decisão uma norma que a AT entendia ser aplicável, embora nunca antes a tenha invocado, que há erro de julgamento, até porque constitui princípio geral de direito que o juiz não está vinculado às alegações das partes no tocante ao direito (iura novit curia).

Requeru que seja:

— negado provimento ao presente recurso, por não provado, com a consequente manutenção, na íntegra, da sentença recorrida.

— ordenado, nos termos do disposto no artigo 267.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia, no caso de V. Exas. entenderem que é necessário à boa decisão da causa, o reenvio prejudicial para o TJUE tendo em vista o esclarecimento das questões supra identificadas.

Foi emitido parecer pelo Magistrado do Ministério Público no sentido dever ser suspensa a instância até ser conhecida a decisão a proferir pelo TJUE quanto às questões suscitadas pelo CAAD no proc. 96/2013-.

Por despacho de 26 de Novembro de 2014 foi determinada a suspensão da instância até que fosse proferida decisão no proc de reenvio prejudicial suscitado no proc. 01824/13 deste Supremo Tribunal Administrativo.

Por Acórdão deste STA proferido no recurso n.º 1824/13 – em que a recorrida é a mesma, idênticas as questões decididas, foi decidido submeter à apreciação do Tribunal de Justiça da União Europeia, a título prejudicial, as questões de saber se:

“I-O Direito da União, em especial o disposto no artigo 78.º, al. a) da Directiva 2006/112/CE, opõe-se a que, a TOS paga pela distribuidora de Gás seja repercutida no consumidor final, em singelo e de forma autónoma, relativamente ao preço que este paga pelo gás consumido, isto é, sem ser incluída nesse preço?”

Se se concluir por uma resposta negativa a esta primeira questão suscita-se ainda a seguinte questão:

II-O Direito da União, em especial o disposto nos artigos 73.º a 79.º da Directiva 2006/112/CE, opõe-se a que, a TOS paga pela distribuidora de Gás quando repercutida no consumidor final, em singelo e de forma autónoma, relativamente ao preço que este paga pelo gás consumido, não seja considerada valor tributável?”

O TJUE deu a conhecer a este Supremo Tribunal que havia decidido no seu Processo n.º C-256/14, por acórdão datado de 11/06/2015, um reenvio prejudicial que lhe havia sido dirigido, nos seguintes termos:

“Os artigos 9.º, n.º 1, 73.º, 78.º, primeiro parágrafo, alínea a), e 79.º, primeiro parágrafo, alínea c), da Directiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, devem ser interpretados no sentido de que o montante das taxas, como as que estão em causa no processo principal, que é pago aos municípios pela sociedade concessionária da rede de distribuição de gás em virtude da utilização do domínio público dos referidos municípios e que é repercutido em seguida por essa sociedade noutra sociedade, responsável pela comercialização do gás, e depois por esta nos consumidores finais, deve ser incluído no valor tributável do imposto sobre o valor acrescentado aplicável à prestação efetuada pela primeira dessas sociedades à segunda, nos termos do artigo 73.º dessa diretiva.”

Assim, determina-se cessada a suspensão desta instância, cumprindo prosseguir com a mesma, o que passa pelo conhecimento do presente recurso.

A sentença recorrida considerou provados os seguintes factos:

Na sentença objecto do presente recurso foram fixados os seguintes factos:

1 - A Impugnante é concessionária em regime de exclusivo do serviço público essencial da rede de distribuição de gás natural e dos seus gases de substituição na Zona Centro Interior - cfr. a minuta do contrato de concessão que foi aprovada pela Resolução do Conselho de Ministros n.º 98/2008, publicada no D.R., 1.ª série, n.º 119, de 23.06.2008 e integralmente disponível para consulta em www.dgeg.pt.

2 - A cláusula 7ª do contrato de concessão entre o Estado e a Impugnante, sob a epígrafe “Direitos e obrigações da Concessionária”, enuncia no seu n.º 2: “Assiste à Concessionária o direito de repercutir sobre os utilizadores das suas infraestruturas, quer se trate de entidades comercializadoras de gás ou de consumidores finais, o valor integral de quaisquer taxas, independentemente da sua designação, desde que não constituam impostos directos, que lhe venham a ser cobrados por quaisquer entidades públicas, directa ou indirectamente atinentes à distribuição de gás, incluindo as taxas de ocupação do subsolo cobradas pelas autarquias locais”.

3 - Estabelece o n.º 3 da cláusula 7ª do contrato de concessão: “Na sequência do estabelecido no n.º 2 e no que respeita às taxas de ocupação do subsolo a liquidar pelas autarquias locais que integram a área da concessão, os valores pagos pela Concessionária em cada ano civil serão repercutidos por município, sobre as entidades comercializadoras utilizadoras das infraestruturas ou sobre os consumidores finais servidos pelas mesmas nos termos a definir pela ERSE”.

4 - Na sequência da regulamentação efectuada pela ERSE, conforme previsto no n.º 3 da cláusula 7ª do contrato de concessão, a Impugnante passou a repercutir aos seus clientes as TOS liquidadas e pagas às autarquias integradas na sua área de concessão.

5 - A Impugnante repercute as TOS mediante a inclusão na factura emitida aos clientes de uma rubrica adicional, autónoma, contendo o valor do tributo (que corresponde àquilo que foi efectivamente pago, como impõe o contrato de concessão) e a indicação do município a que a TOS respeita.

6 - Os valores concernentes às TOS são registados pela Impugnante em contas de terceiros apropriadas.

7 - Na sequência da informação vinculativa emanada pela DSIVA em 03.08.2011, a Impugnante procedeu à liquidação de IVA sobre o montante das TOS respeitante a Abril de 2012, e obteve um montante de imposto de € 13 359,78.

8 - A Impugnante apresentou reclamação graciosa da autoliquidação referida no n.º anterior, a qual foi indeferida com base no entendimento constante da aludida informação vinculativa.

A questão objecto do presente recurso é, como indicado pela entidade recorrida:

“(…) prende-se com a incidência de Imposto Sobre o Valor Acrescentado sobre as Taxas Municipais de Ocupação do Subsolo (“TOS”) repercutidas, redebitadas ou refaturadas pela ora Recorrida nas entidades Comercializadoras de gás natural e nos consumidores finais, ao abrigo da faculdade

que lhe é conferida pela cláusula 7ª, n.ºs. 2 e 3 e do ponto n.º 8 do contrato de concessão da atividade de distribuição de gás natural celebrado com o Estado Português”.

A Administração Tributária como fundamento do acto de liquidação impugnado considerou que sobre a repercussão de tais taxas deveria incidir o Imposto sobre o valor acrescentado.

A decisão recorrida, secundando a posição da impugnante, aqui recorrida, comungando da posição assumida pela impugnante, aqui recorrida veio a determinar a anulação do acto de liquidação assente nos seguintes argumentos:

- falta denexo directo das TOS com uma operação tributável;
- ausência de substância económica da repercussão;
- natureza da despesa debitada e respectivo tratamento em sede de IVA;
- necessidade de respeito pelo princípio da neutralidade que norteia todo o sistema comum do imposto, verdadeiro princípio fundamental em matéria de IVA.

O acórdão do TJUE referido, analisou todos estes argumentos vindo a definir que incide Imposto sobre o valor acrescentado sobre aquela repercussão das TOS, quer sobre as empresas distribuidoras, quer sobre os consumidores finais, com a seguinte argumentação:

“28 No tocante ao mérito, com as suas duas questões, que importa examinar em conjunto, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se os artigos 9.º, n.º 1, 73.º, 78.º, primeiro parágrafo, alínea a), e 79.º, primeiro parágrafo, alínea c), da diretiva IVA devem ser interpretados no sentido de que o montante das taxas, como as que estão em causa no processo principal, pago aos municípios pela sociedade concessionária da rede de distribuição de gás pela utilização do domínio público dos referidos municípios e que é repercutido em seguida por essa sociedade noutra sociedade, responsável pela comercialização do gás, e depois por esta última nos consumidores finais, devem ser incluídos no valor tributável do IVA aplicável à prestação realizada pela primeira dessas sociedades à segunda.

29 Segundo o artigo 78.º, primeiro parágrafo, alínea a), da diretiva IVA, o valor tributável inclui as taxas e demais encargos, com exceção do próprio IVA. O Tribunal de Justiça já precisou que, para que uma taxa se possa incluir no valor tributável do IVA, ainda que não represente qualquer valor acrescentado e não constitua a contrapartida económica da transmissão de bens ou da prestação de serviços, deve ter umnexo directo com essa transmissão ou prestação e que a questão de saber se o facto gerador da referida taxa coincide com o do IVA é um elemento determinante para demonstrar a existência de tal nexos (v., neste sentido, acórdãos De Danske Bilimportører, C-98/05, EU:C:2006:363, n.º 17; Comissão/Polónia, C-228/09, EU:C:2010:295, n.º 30; Comissão/Áustria, C-433/09, EU:C:2010:817, n.º 34; e TVI, C-618/11, C-637/11 e C-659/11, EU:C:2013:789, n.os 37 e 39).

30 No caso em apreço, resulta da decisão de reenvio que as TOS são pagas pela B..... aos municípios previamente à operação sujeita a IVA entre a B..... e a sociedade responsável pela comercialização do gás aos consumidores, e independentemente dessa operação, como contrapartida pela utilização do domínio público municipal decorrente da implantação neste de infraestruturas da rede de gás que a B..... explora. Esta repercute, em seguida, o montante das TOS na sociedade responsável pela comercialização do gás quando lhe fatura a utilização das referidas infraestruturas para o fornecimento do gás aos consumidores.

31 Daqui decorre que as TOS não representam valor acrescentado e não constituem a contrapartida económica da operação sujeita a IVA que ocorre entre a sociedade concessionária da rede de distribuição de gás e a sociedade responsável pela comercialização do gás e que o facto gerador dessas TOS não coincide com o do IVA, pelo que as TOS não têm nexos directos com essa operação.

32 Por conseguinte, as TOS não são taxas que devam ser incluídas no valor tributável do IVA, nos termos do artigo 78.º, primeiro parágrafo, alínea a), da diretiva IVA.

33 Acresce que, ao repercutir o montante das TOS na sociedade responsável pela comercialização do gás na faturação que lhe faz pela utilização das referidas infraestruturas para o fornecimento de gás aos consumidores, a B..... não repercute as TOS, enquanto tais, mas o preço da utilização do domínio público municipal. Esse preço faz parte do conjunto dos custos suportados pela B..... e que entra no preço da sua prestação, a pagar pela sociedade responsável pela comercialização do gás. O facto de, em conformidade com o contrato de concessão, o montante das TOS ser objeto de uma rubrica separada na fatura emitida pela B..... e em seguida nas faturas remetidas pela sociedade responsável pela comercialização do gás aos consumidores é, a este respeito, irrelevante.

34 Consequentemente, o montante das TOS constitui um elemento da contrapartida obtida pela B..... da sociedade responsável pela comercialização do gás pela sua prestação, que indiscutivelmente constitui uma «atividade económica», na aceção do artigo 9.º, n.º 1, da diretiva IVA. Em conformidade com o artigo 73.º desta diretiva, esse montante deve, por conseguinte, ser incluído no valor tributável do IVA dessa prestação.

35 Por outro lado, o montante das TOS não pode ser excluído do valor tributável desta última prestação com fundamento no artigo 79.º, primeiro parágrafo, alínea c), da diretiva IVA, uma vez que

esse montante não é cobrado como reembolso de despesas efetuadas em nome e por conta da sociedade responsável pela comercialização do gás ou dos consumidores, mas como contrapartida pelo custo da utilização do domínio municipal suportado pela B... em virtude da sua atividade.

36 Ao invés do que esta última alega, a inclusão do montante das TOS no valor tributável do IVA aplicável à prestação que a mesma efetua à sociedade responsável pela comercialização do gás não é contrária ao princípio da neutralidade fiscal, que se opõe a que as entregas de bens ou prestações de serviços semelhantes, que estão em concorrência entre si, sejam tratadas de maneira diferente do ponto de vista do IVA (v., neste sentido, acórdão BGŻ Leasing, C-224/11, EU:C:2013:15, n.º 65 e jurisprudência referida).

37 Com efeito, nos termos do artigo 13.º, n.º 1, primeiro parágrafo, da diretiva IVA, os municípios não são considerados sujeitos passivos de IVA quando cobram taxas como as TOS, ao passo que, por aplicação do artigo 9.º da referida diretiva, as sociedades como a B... são consideradas sujeitos passivos de IVA quando exercem «atividades económicas», na aceção dessa disposição. Por outro lado, como decorre das conclusões constantes dos n.os 31, 33 e 34 do presente acórdão, a cobrança das TOS pelos municípios e a cessão, pela B... à sociedade responsável pela comercialização do gás, do direito de utilizar a rede de gás que aquela explora mediante o pagamento de uma contrapartida que integra o montante das TOS não constituem «operações semelhantes».

38 Em face de todas as considerações precedentes, importa responder às duas questões submetidas que os artigos 9.º, n.º 1, 73.º, 78.º, primeiro parágrafo, alínea a), e 79.º, primeiro parágrafo, alínea c), da diretiva IVA devem ser interpretados no sentido de que **o montante das taxas, como as que estão em causa no processo principal, que é pago aos municípios pela sociedade concessionária da rede de distribuição de gás em virtude da utilização do domínio público dos referidos municípios e que é repercutido em seguida por essa sociedade noutra sociedade, responsável pela comercialização do gás, e depois por esta nos consumidores finais, deve ser incluído no valor tributável do IVA aplicável à prestação efetuada pela primeira dessas sociedades à segunda, nos termos do artigo 73.º dessa diretiva.**”

O artigo 16º, n.º 5, alínea a) do Código do Imposto sobre o valor acrescentado, reproduz, no essencial, o teor do artigo 78º, alínea a) da Directiva 2006/112/CE.

A doutrina definida pelo referido acórdão do TJUE versa directamente sobre uma situação em tudo idêntica à dos autos, donde a interpretação constante do referido acórdão vem suportar de forma directa a legalidade do acto de liquidação impugnado.

Para além disso, como estatuído no acórdão Milch-, Fett- Und Eierkontor/Hauptzollamt Saarbrücken de 24.06.69, processo C – 29/68

«1. *An interpretation given by the court of justice under article 177 of the EEC treaty binds the national court hearing the case concerned. It is for the national court, however, to decide whether it is sufficiently enlightened by the preliminary ruling given or whether it is necessary to make a further reference to the court.*»

e, pese embora apenas o Tribunal que suscitou o reenvio prejudicial esteja vinculados às conclusões do acórdão prejudicial, quanto aos seus efeitos materiais, quer temporais quer de interpretação, também, os demais tribunais dos Estados membros da União devem respeitar o teor do acórdão prejudicial, a menos que entendam carecer de novo reenvio.

A interpretação dada pelo TJUE é suficientemente esclarecedora das questões aqui em discussão, não se descortinando qualquer outra questão ou dúvida sobre o objecto do recurso, para além de tudo quanto foi analisado pelo TJUE.

Pelo exposto, verifica-se a legalidade do acto de liquidação impugnado, que fez incidir Imposto sobre o valor acrescentado sobre as Taxas Municipais de Ocupação do Subsolo (“TOS”) repercutidas, redebitadas ou refaturadas pela ora Recorrida nas entidades Comercializadoras de gás natural e nos consumidores finais, o que conduz ao provimento do recurso.

Deliberação

Termos em que acordam os Juízes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em conceder provimento ao recurso, revogar a decisão recorrida, julgar improcedente a impugnação, com a consequente absolvição da Fazenda Pública do pedido que contra si havia sido formulado.

Custas pela recorrida em ambas as instâncias.

(Processado e revisto com recurso a meios informáticos (art.º 131º nº 5 do Código de Processo Civil, ex vi artº 2º Código de Procedimento e Processo Tributário).

Lisboa, 28 de Outubro de 2015. — Ana Paula Lobo (relatora) — Dulce Neto — Ascensão Lopes.

Acórdão de 28 de Outubro de 2015.**Assunto:**

Impugnação Judicial. IVA. Taxa de Ocupação do Subsolo (TOS).

Sumário:

(= ao dos Acórdãos deste STA de 21 de Outubro de 2015, rec. n.º 1824/13 e 1844/13).

Os artigos 9.º, n.º 1, 73.º, 78.º, primeiro parágrafo, alínea a), e 79.º, primeiro parágrafo, alínea c), da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, devem ser interpretados no sentido de que o montante das taxas, como as que estão em causa no processo principal, que é pago aos municípios pela sociedade concessionária da rede de distribuição de gás em virtude da utilização do domínio público dos referidos municípios e que é repercutido em seguida por essa sociedade noutra sociedade, responsável pela comercialização do gás, e depois por esta nos consumidores finais, deve ser incluído no valor tributável do imposto sobre o valor acrescentado aplicável à prestação efetuada pela primeira dessas sociedades à segunda, nos termos do artigo 73.º dessa diretiva (o texto deste sumário coincide com o texto do sumário do acórdão do TJUE proferido no Processo n.º C-256/14).

Processo n.º: 1866/13-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: A....., S.A.

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

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

- Relatório -

1 – A Fazenda Pública recorre para este Supremo Tribunal da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Viseu de 31 de Agosto de 2013 que julgou procedente a impugnação judicial deduzida por A....., S.A., com os sinais dos autos, contra o indeferimento de reclamação graciosa do acto de autoliquidação de IVA, referente a Maio de 2012, na parte que incide sobre as taxas de ocupação do subsolo pagas às autarquias locais e repercutidas nos consumidores finais de gás natural, no valor de €12.360.93.484,79, anulando-a.

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

A) *Vem o presente recurso da sentença que julgou procedente por provada a presente impugnação.*

B) *Está patente na decisão que: “Em face de todo o exposto, não pode ser acolhida a tese propugnada pela AT na informação vinculativa que serviu de base ao indeferimento da reclamação graciosa da autoliquidação do IVA.*

Não está em causa a aplicação extensiva do n.º 2 do artigo 2º do CIVA à impugnante, mas antes a circunstância de, em virtude da exclusão das TOS do âmbito de incidência do imposto operado por esta disposição, o débito das mesmas TOS aos clientes estar igualmente excluído de tributação.

O tratamento uniforme entre todas as operações e agentes económicos constitui um imperativo legal por força do princípio da neutralidade do IVA que está na essência desse imposto.

Por outro lado, não está em discussão a aplicabilidade da al. c) do n.º 6 do artigo 16º do CIVA para excluir as TOS da base de incidência do imposto.

De resto, a repercussão do valor das TOS é uma operação meramente financeira que nem sequer constitui uma actividade económica na acepção do artigo 9º, n.º 1 da Directiva do IVA, daí que não caiba no âmbito de incidência do imposto.”

C) *Contudo, a Fazenda Pública não pode conformar-se com tal decisão.*

D) *A impugnante é concessionária do serviço público de distribuição de gás natural e dos seus gases de substituição na Zona Centro Interior, ao abrigo do contrato de concessão, aprovado pela Resolução do Conselho de Ministros n.º 98/2008, Diário da República n.º 119 1ª série, de 23-06-2008;*

E) *Na cláusula 7ª, n.ºs 2 e 3 do referido contrato estabelece-se que: “Assiste à Concessionária o direito de repercutir sobre os utilizadores das suas infra-estruturas, quer se trate de entidades comercializadoras de gás ou de consumidores finais, o valor integral de quaisquer taxas, (...) incluindo as taxas de ocupação do subsolo cobradas pelas autarquias locais.”;*

F) *É Jurisprudência assente que é de qualificar como taxa, por ter natureza sinalagmática, o tributo liquidado por um município como contrapartida pela utilização do subsolo com tubos e condutas de gás;*

G) O cumprimento das obrigações declarativa e de pagamento foi de encontro à informação vinculativa da DSIVA solicitada pela própria impugnante, que mereceu despacho de 03-08-2011;

H) Os contratos de concessão entre o Estado e os concessionários não são tributados em sede de IVA por força do n.º 2 do art.º 2.º do CIVA, uma vez que são operações praticadas no âmbito dos poderes de autoridade do Estado;

I) A repercussão da TOS ao cliente final não é por si só uma actividade económica, contudo, sempre terá de integrar o valor tributável sujeito a IVA, por imperativo legal;

J) Quer dos art.ºs 73.º e 78.º da Directiva 2006/112 de 28 de Novembro de 2006, quer do art.º 16.º, n.ºs 1 e 5 alínea a) do CIVA se retira que o valor tributável das transmissões de bens e das prestações de serviços sujeitas a imposto é o valor da contraprestação obtida ou a obter do adquirente, do destinatário ou de um terceiro, incluindo os impostos, direitos, taxas e outras imposições, com excepção do próprio imposto sobre o valor acrescentado;

K) Atente-se ao Ofício-Circulado 30127 da DSIVA, de 13-05-2011, concernente às taxas de recursos hídricos que preconiza que: “A repercussão, sobre o utilizador final, do encargo económico que a taxa representa, nos termos do artigo 5.º do Decreto-Lei n.º 97/2008, de 11 de Junho, incluído na factura emitida pelas entidades exploradoras/distribuidoras dos recursos hídricos, constitui, ainda que discriminado, parte do valor tributável da operação, nos termos da alínea a) do n.º 5 do artigo 16.º do Código do IVA. Sobre esta incide IVA à taxa reduzida (6% no Continente e 4% nas Regiões Autónomas dos Açores e da Madeira), por inclusão na verba 1.7 da Lista I anexa ao CIVA, sem prejuízo da aplicação de taxa diferente a outros bens ou serviços que possam ser discriminados na factura, devendo ser observadas as regras de facturação previstas no Código do IVA, designadamente, no seu artigo 36.º.”;

L) Deve também chamar-se à colação o Acórdão do STA de 21-09-2011, processo n.º 766/09, relativo ao Imposto sobre veículos (antigo IA), que remete para o Acórdão do TJUE de 28.07.2011, proferido no Processo n.º C-106/10 cuja posição é a de que: “Um imposto como o imposto sobre veículos em causa no processo principal, cujo facto gerador está directamente ligado à entrega de um veículo abrangido pelo âmbito de aplicação deste imposto e que é pago pelo fornecedor desse veículo, integra-se no conceito de «impostos, direitos aduaneiros, taxas e demais encargos», na acepção do artigo 78.º primeiro parágrafo, alínea a), da Directiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de Novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, e deve, em aplicação desta disposição, ser incluído no valor tributável em imposto sobre o valor acrescentado da entrega do referido veículo”;

M) É pois inquestionável que também a taxa de ocupação de subsolo repercutida aos clientes faz parte da contraprestação obtida pelos serviços prestados e o seu facto gerador está directamente ligado à prestação dos serviços (pois sem o seu pagamento ao Estado a concessionária estaria inabilitada a fornecê-los), pelo que terá de ser englobada no valor tributável e como tal ser sobre ela aplicada a taxa de IVA correspondente;

N) A sentença recorrida assenta maioritariamente a sua fundamentação no princípio da neutralidade fiscal, contudo, o presente recurso contrapõe o princípio da legalidade, visto que a TOS não consubstancia uma operação económica da concessionária para o cliente final, no entanto, esta será englobada, por força de lei (art.º 16.º, n.º 5 alínea a) do CIVA), no valor tributável sujeito à taxa de IVA;

O) Padece, assim, a sentença recorrida de erro de julgamento, pois não se procedeu a uma análise exaustiva dos factos e da sua subsunção ao direito, sendo que teria de redundar na aplicação da norma vinda de referir;

P) Após a entrada em vigor do ETAF e CPTA, passou-se de um contencioso de mera anulação, fortemente imitador dos poderes de decisão do juiz e destinado à mera defesa da legalidade, para um contencioso de plena jurisdição, que proporciona uma tutela jurisdicional mais efectiva, aumentando-se os poderes de cognição do juiz;

Q) Deve constar da sentença: a identificação das partes e do objecto em litígio, a fixação das questões a solucionar, a fundamentação, discriminando os factos provados e a aplicação do direito, culminando com a decisão, à luz do art.º 607.º do CPC;

R) Salvo o devido respeito, entendemos que a sentença recorrida peca na aplicação do direito, visto que se impunha a alusão ao art.º 16.º, n.º 5 alínea a) do CIVA e como tal a improcedência da presente impugnação.

Termos em que, deve ser dado provimento ao presente recurso, ordenando-se, em consequência, a substituição da dita sentença recorrida, por outra em que, após a análise do seu mérito, se julgue improcedente, por não provada, a presente impugnação, com as legais consequências.

2 – Contra-alegou a recorrida, concluindo do seguinte modo:

1. Contrariamente ao que alega a AT, não se aplica o disposto no artigo 78.º, al. a) da Directiva do IVA e no artigo 16.º n.º 5, al. a) do CIVA para incluir as TOS redebitadas aos clientes no valor tributável de IVA.

2. Com efeito, inexistente uma relação direta – “um nexa direto e necessário entre o serviço prestado e contravalor recebido”, como referiu o Advogado-Geral do TJUE nas conclusões apresentadas

no processo n.º C-246/08 - entre o recebimento das TOS dos clientes e uma prestação que lhes seja dirigida pela Recorrida, havendo apenas, e no limite, um nexó incidental e indireto.

3. Se as TOS não forem pagas às autarquias locais, a consequência é apenas a constituição de uma dívida, sem qualquer efeito legal sobre o contrato de concessão com o Estado Português ou sobre a licença de comercialização de gás natural de último recurso concedida pela DGEG — Direção-Geral de Energia e Geologia, ou seja, o não pagamento prévio não constitui obstáculo legal ao exercício de qualquer atividade por parte da concessionária.

4. A cobrança e pagamento das TOS é meramente incidental ou lateral à atividade da Recorrida e não um pressuposto desta, já que é um tributo local cujo pagamento não constitui requisito prévio ou condição de legalidade para exercício das atividades concessionadas (distribuição de gás) e licenciadas (comercialização de gás).

5. Acresce que a base tributável de IVA tem subjacente uma ideia de sinalagmaticidade e só pode ser constituída por aquilo que seja a contrapartida efetivamente obtida pelo sujeito passivo do destinatário do bem ou adquirente do serviço, sendo que as TOS repercutidas aos clientes não representam a contraprestação de uma transação praticada pela Recorrida a favor daqueles (cfr. artigo 73º da Diretiva do IVA e artigo 16º, n.º 1 do CIVA).

6. As atividades da Recorrida estão sujeitas a regulação e, por conseguinte, a remuneração a receber dos clientes (comercializadoras e consumidores finais) é constituída exclusivamente por tarifas fixadas pela ERSE, sendo que as TOS não se integram nas referidas tarifas.

7. Por outro lado, o facto gerador específico das TOS, que é a utilização individualizada do subsolo pela Recorrida para instalação da rede de gás, está totalmente desligado do facto gerador de IVA (v.g. fornecimento de gás), sendo que, à luz da jurisprudência do TJUE, se os dois factos tributários são distintos e estão totalmente dissociados entre si, como é o caso, não existe o nexó direto entre o tributo e a transação cuja existência é indispensável à inclusão do primeiro na base tributável de IVA.

8. Sem prejuízo do exposto, deve sempre reconhecer-se que a incidência de IVA sobre o redébito das TOS atenta contra o princípio da neutralidade que rege o sistema comum do IVA, como bem decidiu o Mmo, Juiz a quo.

9. Se num primeiro momento - o da liquidação pelo sujeito ativo das taxas - as TOS não estão sujeitas a IVA por força do disposto no artigo 2º, n.º 2 do CIVA, o redébito do valor exato destas taxas, sem qualquer margem ou valor acrescentado, como in casu sucede, também deve beneficiar da não sujeição a imposto.

10. A AT tem sufragado a tese de que a natureza da despesa incorrida pelo sujeito passivo, bem como o enquadramento desta em sede de IVA, têm reflexos no tratamento em sede de IVA da operação subsequente de redébito da despesa, sendo que pode não haver lugar à sujeição a IVA da despesa redebitada se, se verificarem certos condicionalismos.

11. No caso concreto, estão demonstrados todos os pressupostos de exclusão da tributação em IVA dos redébitos de despesas exigidos pela AT nas várias instruções administrativas citadas nos autos: (i) a despesa sujeita a refaturação não está sujeita a IVA; (ii) nas faturas emitidas pela Recorrida aos seus clientes consta a discriminação do valor das TOS, com a indicação do município que as cobra e o respetivo montante; (iii) o montante redebitado ou refaturado corresponde apenas ao valor efetivamente pago às autarquias.

12. Do ponto de vista da essência e da natureza conceptual do IVA e, bem assim, do princípio da neutralidade e da uniformidade do IVA, é inadmissível tributar uma despesa que está fora do campo de incidência do IVA apenas pelo facto de o seu montante ser repercutido, ainda mais quando nesta operação de redébito não é acrescentada qualquer margem nem, verdadeiramente, qualquer valor (cfr. os considerandos n.º 5 e 7 da Diretiva do IVA).

13. Decorre da jurisprudência do TJUE que o princípio da neutralidade, estruturante deste imposto harmonizado, é tributário de uma lógica de igualdade, obrigando a que determinada prestação de serviços/transmissão de bens, independentemente da qualidade e/ou quantidade do(s) respetivo(s) prestador(es), i.e. da natureza ou do número de sujeitos existentes numa dada cadeia produtiva, receba tratamento idêntico/uniforme em sede de IVA (cfr. Acórdãos n.º C-216/97, de 07/09/1999, caso Gregg n.º C-29/08, de 29/10/2009, caso Skatteverket vs. AB SKF; n.º C-141/00, de 10/02/2002, caso Ambulanter Pflegedienst Kügler GmbH, vs. Finanzamt für Körperschaften / in Berlin; n.º C-481/98, de 03/05/2001, caso Comissão vs. República Francesa; Conclusões da Advogada-Geral Juliane Kokott no processo n.º C-357/07, caso TNT Post UK Ltd),

14. No âmbito europeu, cumpre ainda realçar que no recente Acórdão do TJUE n.º C-224/11, de 17/01/2013, no caso BGZ Leasing foi defendida de forma clara a doutrina de que o princípio da neutralidade do IVA impõe que o tratamento em IVA de uma determinada despesa (não sujeição ou isenção) deve ser mantido quando o montante exato dessa despesa — como acontece no caso das TOS — é refaturado a um terceiro.

15. Por fim, não é pelo facto de o Tribunal não ter utilizado na fundamentação da sua decisão uma norma que a AT entendia ser aplicável, embora nunca antes a tenha invocado, que há erro de

juízo, até porque constitui princípio geral de direito que o juiz não está vinculado às alegações das partes no tocante ao direito (iura novit curia).

Termos em que deve ser negado provimento ao presente recurso, por não provado, com a conseqüente manutenção, na íntegra, da sentença recorrida.

Requer-se ainda seja ordenado, nos termos do disposto no artigo 267.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia, no caso de V. Exas. entenderam que é necessário à boa decisão da causa, o reenvio prejudicial para o TJUE tendo em vista o esclarecimento das questões supra identificadas.

3 – O Excelentíssimo Procurador-Geral adjunto junto deste Supremo Tribunal emitiu o parecer de fls. 117/118 dos autos, no sentido de que *parece dever ser ordenado o reenvio prejudicial para o TJUE, tendo em vista o esclarecimento das questões elencadas pela recorrida a fls. 148 dos autos.*

Notificadas as partes do parecer do Ministério Público e para, querendo, se pronunciarem sobre o reenvio prejudicial ao TJUE aí sugerido (fls. 119 a 122 dos autos), vieram as partes responder, a recorrida nos termos de fls. 124 a 126 - no sentido da necessidade de consulta do TJUE a título de reenvio prejudicial, embora entendendo que tal reenvio nos presentes autos é dispensável, em virtude de num processo arbitral *em tudo semelhante ao presente, ter sido ordenado o reenvio prejudicial ao TJUE para esclarecimento das mesmas questões*, sugerindo, pois, a suspensão da presente instância até que o TJUE se pronuncie sobre aquele reenvio -, a recorrente nos termos de fls. 149 a 151, no sentido de que *esse reenvio não se justifica.*

5 – Por Despacho da Relatora de 2 de Julho de 2014 (a fls. 153 a 164 dos autos), foi decidido declarar suspensa a instância recursiva até que o TJUE se pronunciasse sobre o pedido de reenvio prejudicial formulado no processo n.º 1824/13 – no qual recorrida é a mesma, idênticas as questões decididas, bem como a matéria de facto provada e as alegações da recorrente e recorrida – devendo a secretaria, oportunamente, juntar a estes autos cópia dessa decisão.

Junta aos autos pela secretaria de cópia da decisão do TJUE proferida em processo idêntico – Acórdão de 11 de Junho de 2015, proferido no processo n.º C-256/14 – cumpre decidir.

6– Matéria de facto

Na sentença objecto do presente recurso foram fixados os seguintes factos:

1 - A Impugnante é concessionária em regime de exclusivo do serviço público essencial da rede de distribuição de gás natural e dos seus gases de substituição na Zona Centro Interior - cfr. a minuta do contrato de concessão que foi aprovada pela Resolução do Conselho de Ministros n.º 98/2008, publicada no D.R., 1.ª série, n.º 119, de 23.06.2008 e integralmente disponível para consulta em www.dgeg.pt.

2 - A cláusula 7ª do contrato de concessão entre o Estado e a Impugnante, sob a epígrafe “Direitos e obrigações da Concessionária”, enuncia no seu n.º 2: “Assiste à Concessionária o direito de repercutir sobre os utilizadores das suas infra-estruturas, quer se trate de entidades comercializadoras de gás ou de consumidores finais, o valor integral de quaisquer taxas, independentemente da sua designação, desde que não constituam impostos directos, que lhe venham a ser cobrados por quaisquer entidades públicas, directa ou indirectamente atinentes à distribuição de gás, incluindo as taxas de ocupação do subsolo cobradas pelas autarquias locais”.

3 - Estabelece o n.º 3 da cláusula 7ª do contrato de concessão: “Na sequência do estabelecido no n.º 2 e no que respeita às taxas de ocupação do subsolo a liquidar pelas autarquias locais que integram a área da concessão, os valores pagos pela Concessionária em cada ano civil serão repercutidos por município, sobre as entidades comercializadoras utilizadoras das infra-estruturas ou sobre os consumidores finais servidos pelas mesmas nos termos a definir pela ERSE”.

4 - Na sequência da regulamentação efectuada pela ERSE, conforme previsto no n.º 3 da cláusula 7ª do contrato de concessão, a Impugnante passou a repercutir aos seus clientes as TOS liquidadas e pagas às autarquias integradas na sua área de concessão.

5 - A Impugnante repercute as TOS mediante a inclusão na factura emitida aos clientes de uma rubrica adicional, autónoma, contendo o valor do tributo (que corresponde àquilo que foi efectivamente pago, como impõe o contrato de concessão) e a indicação do município a que a TOS respeita.

6 - Os valores concernentes às TOS são registados pela Impugnante em contas de terceiros apropriadas.

7 - Na sequência da informação vinculativa emanada pela DSIVA em 03.08.2011, a Impugnante procedeu à liquidação de IVA sobre o montante das TOS respeitante a Maio de 2012, e obteve um montante de imposto de € 12.360,93.

8 - A Impugnante apresentou reclamação graciosa da autoliquidação referida no nº anterior, a qual foi indeferida com base no entendimento constante da aludida informação vinculativa.

7 - Do mérito do recurso

A sentença recorrida, a fls. 48 a 58 dos autos, julgou procedente a impugnação judicial deduzida pela ora recorrida contra o indeferimento de reclamação graciosa deduzida contra autoliquidação de IVA *na parte em que incide sobre as taxas de ocupação do subsolo pagas às autarquias locais e repercutidas nos consumidores finais de gás natural*, anulando a sindicada autoliquidação na parte impugnada, no entendimento

de que, contrariamente ao defendido pela Fazenda Pública, sobre o valor de tais taxas não deve incidir IVA pois que *a repercussão do valor das TOS é uma operação meramente financeira que nem sequer constitui uma actividade económica na acepção do artigo 9.º, n.º 1 da Directiva do IVA, daí que não caiba no âmbito de incidência do imposto e essa repercussão não constitui uma operação com substância económica ou um acto de consumo porque nem sequer gera valor acrescentado para qualquer dos operadores económicos, pelo que, à luz da legislação comunitária e da melhor doutrina, não pode ser tributada em IVA.*

Discorda do decidido a Fazenda Pública, alegando que *deverá sempre incidir o imposto do IVA sobre tal Taxa, quando repercutida sobre o consumidor final, uma vez que a isso obriga o disposto nos “...art.ºs 73º e 78º da Directiva 2006/112 de 28 de Novembro de 2006, quer do art.º 16º, n.ºs 1 e 5 alínea a) do CIVA (porque daí) se retira que o valor tributável das transmissões de bens e das prestações de serviços sujeitas a imposto é o valor da contraprestação obtida ou a obter do adquirente, do destinatário ou de um terceiro, incluindo os impostos, direitos, taxas e outras imposições, com excepção do próprio imposto sobre o valor acrescentado.*

O Excelentíssimo Procurador-Geral adjunto junto deste STA no seu parecer junto aos autos, secundando alegação da recorrida, defende o reenvio prejudicial para o TJUE tendo em vista o esclarecimento das questões elencadas pela recorrida a fls. 148 dos autos.

Por Acórdão deste STA, proferido no recurso n.º 1824/13, foi decidido submeter à apreciação do Tribunal de Justiça da União Europeia, a título prejudicial, as questões de saber se:

I-O Direito da União, em especial o disposto no artigo 78º, al. a) da Directiva 2006/112/CE, opõe-se a que, a TOS paga pela distribuidora de Gás seja repercutida no consumidor final, em singelo e de forma autónoma, relativamente ao preço que este paga pelo gás consumido, isto é, sem ser incluída nesse preço?

Se se concluir por uma resposta negativa a esta primeira questão suscita-se ainda a seguinte questão:

II-O Direito da União, em especial o disposto nos artigos 73º a 79º da Directiva 2006/112/CE, opõe-se a que, a TOS paga pela distribuidora de Gás quando repercutida no consumidor final, em singelo e de forma autónoma, relativamente ao preço que este paga pelo gás consumido, não seja considerada valor tributável?

Por Acórdão do TJUE de 11 de Junho de 2015, proferido no processo n.º C-256/14, todas estas questões foram respondidas em sentido negativo, concluindo-se pela necessária incidência do Imposto Sobre o Valor Acrescentado sobre aquela repercussão das TOS, quer sobre as empresas distribuidoras, quer sobre os consumidores finais, com os seguintes argumentos:

“28 No tocante ao mérito, com as suas duas questões, que importa examinar em conjunto, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se os artigos 9.º, n.º 1, 73.º, 78.º, primeiro parágrafo, alínea a), e 79.º, primeiro parágrafo, alínea c), da diretiva IVA devem ser interpretados no sentido de que o montante das taxas, como as que estão em causa no processo principal, pago aos municípios pela sociedade concessionária da rede de distribuição de gás pela utilização do domínio público dos referidos municípios e que é repercutido em seguida por essa sociedade noutra sociedade, responsável pela comercialização do gás, e depois por esta última nos consumidores finais, devem ser incluídos no valor tributável do IVA aplicável à prestação realizada pela primeira dessas sociedades à segunda.

29 Segundo o artigo 78.º, primeiro parágrafo, alínea a), da diretiva IVA, o valor tributável inclui as taxas e demais encargos, com exceção do próprio IVA. O Tribunal de Justiça já precisou que, para que uma taxa se possa incluir no valor tributável do IVA, ainda que não represente qualquer valor acrescentado e não constitua a contrapartida económica da transmissão de bens ou da prestação de serviços, deve ter um nexo direto com essa transmissão ou prestação e que a questão de saber se o facto gerador da referida taxa coincide com o do IVA é um elemento determinante para demonstrar a existência de tal nexo (v., neste sentido, acórdãos De Danske Bilimportører, C-98/05, EU:C:2006:363, n.º 17; Comissão/Polónia, C-228/09, EU:C:2010:295, n.º 30; Comissão/Austria, C-433/09, EU C:2010:817, n.º 34; e TVI, C-618/11, C-637/11 e C-659/11, EU:C:2013:789, n.os 37 e 39).

30 No caso em apreço, resulta da decisão de reenvio que as TOS são pagas pela B..... aos municípios previamente à operação sujeita a IVA entre a B..... e a sociedade responsável pela comercialização do gás aos consumidores, e independentemente dessa operação, como contrapartida pela utilização do domínio público municipal decorrente da implantação neste de infraestruturas da rede de gás que a B..... explora. Esta repercute, em seguida, o montante das TOS na sociedade responsável pela comercialização do gás quando lhe fatura a utilização das referidas infraestruturas para o fornecimento do gás aos consumidores.

31 Daqui decorre que as TOS não representam valor acrescentado e não constituem a contrapartida económica da operação sujeita a IVA que ocorre entre a sociedade concessionária da rede de distribuição de gás e a sociedade responsável pela comercialização do gás e que o facto gerador dessas TOS não coincide com o do IVA, pelo que as TOS não têm nexo direto com essa operação.

32 Por conseguinte, as TOS não são taxas que devam ser incluídas no valor tributável do IVA, nos termos do artigo 78.º, primeiro parágrafo, alínea a), da diretiva IVA.

33 Acresce que, ao repercutir o montante das TOS na sociedade responsável pela comercialização do gás na faturação que lhe faz pela utilização das referidas infraestruturas para o fornecimento de gás aos consumidores, a B..... não repercute as TOS, enquanto tais, mas o preço da utilização do domínio público municipal. Esse preço faz parte do conjunto dos custos suportados pela B..... e que entra no preço da sua prestação, a pagar pela sociedade responsável pela comercialização do gás. O facto de, em conformidade com o contrato de concessão, o montante das TOS ser objeto de uma rubrica separada na fatura emitida pela B..... e em seguida nas faturas remetidas pela sociedade responsável pela comercialização do gás aos consumidores é, a este respeito, irrelevante.

34 Consequentemente, o montante das TOS constitui um elemento da contrapartida obtida pela B..... da sociedade responsável pela comercialização do gás pela sua prestação, que indiscutivelmente constitui uma «atividade económica», na aceção do artigo 9.º, n.º 1, da diretiva IVA. Em conformidade com o artigo 73.º desta diretiva, esse montante deve, por conseguinte, ser incluído no valor tributável do IVA dessa prestação.

35 Por outro lado, o montante das TOS não pode ser excluído do valor tributável desta última prestação com fundamento no artigo 79.º, primeiro parágrafo, alínea c), da diretiva IVA, uma vez que esse montante não é cobrado como reembolso de despesas efetuadas em nome e por conta da sociedade responsável pela comercialização do gás ou dos consumidores, mas como contrapartida pelo custo da utilização do domínio municipal suportado pela B..... em virtude da sua atividade.

36 Ao invés do que esta última alega, a inclusão do montante das TOS no valor tributável do IVA aplicável à prestação que a mesma efetua à sociedade responsável pela comercialização do gás não é contrária ao princípio da neutralidade fiscal, que se opõe a que as entregas de bens ou prestações de serviços semelhantes, que estão em concorrência entre si, sejam tratadas de maneira diferente do ponto de vista do IVA (v., neste sentido, acórdão BGZ Leasing, C-224/11, EU:C:2013:15, n.º 65 e jurisprudência referida).

37 Com efeito, nos termos do artigo 13.º, n.º 1, primeiro parágrafo, da diretiva IVA, os municípios não são considerados sujeitos passivos de IVA quando cobram taxas como as TOS, ao passo que, por aplicação do artigo 9.º da referida diretiva, as sociedades como a B..... são consideradas sujeitos passivos de IVA quando exercem «atividades económicas», na aceção dessa disposição. Por outro lado, como decorre das conclusões constantes dos n.os 31, 33 e 34 do presente acórdão, a cobrança das TOS pelos municípios e a cessão, pela B..... à sociedade responsável pela comercialização do gás, do direito de utilizar a rede de gás que aquela explora mediante o pagamento de uma contrapartida que integra o montante das TOS não constituem «operações semelhantes».

38 Em face de todas as considerações precedentes, importa responder às duas questões submetidas que os artigos 9.º, n.º 1, 73.º, 78.º, primeiro parágrafo, alínea a), e 79.º, primeiro parágrafo, alínea c), da diretiva IVA devem ser interpretados no sentido de que o montante das taxas, como as que estão em causa no processo principal, que é pago aos municípios pela sociedade concessionária da rede de distribuição de gás em virtude da utilização do domínio público dos referidos municípios e que é repercutido em seguida por essa sociedade noutra sociedade, responsável pela comercialização do gás, e depois por esta nos consumidores finais, deve ser incluído no valor tributável do IVA aplicável à prestação efetuada pela primeira dessas sociedades à segunda, nos termos do artigo 73.º dessa diretiva.”

Ora, como se disse nos Acórdãos deste STA do passado dia 21 de Outubro, recs. n.ºs 1824/13 e 1844/13 – que decidiram casos idênticos aos dos presentes autos – visto o teor do referido Acórdão do TJUE e cabendo ao TJUE a interpretação mais autorizada das normas da União em caso de dúvidas quanto à sua interpretação, e sabendo nós, como já anteriormente se referiu no acórdão datado de 02/07/2014, que no essencial o artigo 16º, n.º 5, alínea a) do CIVA reproduz o teor do artigo 78º, alínea a) da Directiva 2006/112/CE, não podemos deixar de acatar esta doutrina resultante deste acórdão do TJUE e, nessa medida, concluir pelo acerto da posição e interpretação das normas legais em apreço defendida pela Administração Tributária, o que determina, não só o provimento do presente recurso, mas também a improcedência desta mesma impugnação.// Assim, e respondendo também nós à questão colocada pela recorrida/impugnante nas suas contra-alegações temos que concluir que, por força dos preceitos legais vigentes à data das liquidações do IVA em questão nos presentes autos, impõe-se de forma necessária a incidência de Imposto Sobre o Valor Acrescentado (“IVA”) sobre as Taxas Municipais de Ocupação do Subsolo (“TOS”) repercutidas, redebitadas ou refaturadas pela ora Recorrida nas entidades Comercializadoras de gás natural e nos consumidores finais.

- Decisão –

8 – Termos em que, face ao exposto, acordam os juízes da secção de Contencioso Tributário deste STA em conceder provimento ao recurso, revogar a sentença recorrida e julgar improcedente a impugnação judicial.

Custas pela recorrida, em 1.ª instância e neste STA.

Lisboa, 28 de Outubro de 2015. — Isabel Marques da Silva (relatora) — Pedro Delgado — Ascensão Lopes.

Acórdão de 4 de Novembro de 2015.**Assunto:**

Apensação de processos de impugnação da decisão administrativa de aplicação de coima.

Sumário:

- I — No momento em que a impugnação da decisão administrativa que aplicou uma sanção relativa a uma infracção dá entrada em tribunal, conjuntamente com outras respeitantes ao mesmo infractor, ou quando relativamente a esse infractor já se encontrem pendentes nesse tribunal processos por infracções idênticas, o juiz deve ordenar a **apensação** de processos, assim cumprindo a regra estabelecida no artigo 25.º do Código de Processo Penal.*
- II — Na fase judicial a **apensação** deve ser ordenada no despacho liminar ou em qualquer momento antes de ser designada data para o julgamento ou antes da prolação da decisão por mero despacho [cfr. artigo 64.º do Regime Geral das Contra-Ordenações, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 433/82, de 27 de Outubro, artigo 82.º do Regime Geral das Infracções Tributárias RGIT].*

Processo n.º 72/15-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

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

Relator: Ex.^{mo} Sr. Cons. Dr. Fonseca Carvalho.

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

RELATÓRIO

A Fazenda Pública não se conformando com o despacho do mº juiz do TAF de Penafiel que determinou a apensação de 06 processos de contra ordenação descritos a folhas 31 dos autos ao processo de contra-ordenação n.º 911/14 em recurso da decisão de aplicação da coima à recorrida A..... L^{da} no montante de €422,00 por violação do artigo 17 n.º 2 IUC e relativo ao ano de 2009, veio dele interpor recurso para a Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo formulando as seguintes conclusões:

I Vem o presente recurso interposto do despacho da mº juiz que determinou a apensação de todos os processos de recurso de contra ordenação que lhe foram distribuídos, em que o recorrente é o mesmo, de que resultou na apensação de 06 processo de contra ordenação aos presentes autos.

II Considerou o Tribunal que o despacho reclamado “resulta da consulta do sistema informático donde consta que lhe foram distribuídos outros processos de contra ordenação instaurados contra o mesmo recorrente”

III A Fazenda Pública tem legitimidade para interpor o presente recurso,

IV O Recurso tem efeito suspensivo,

V O despacho que determinou a apensação padece de erro de direito urgindo por isso a promoção da uniformização da jurisprudência face ao inerente perigo de repetição e desigualdade na aplicação entre os diversos tribunais de 1ª instância tudo nos termos do disposto no artigo 83 do RGIT e 73 n.º 2 do RGCO aplicável “ex vi” do artigo 3º alínea b do RGIT.

VI A decisão da mº juiz de apensação dos 06 processos de contra ordenação aos presentes autos tem unicamente em conta quanto ao elemento de conexão existente entre os mesmos a identidade do arguido.

VII Nos processos de contra ordenação tributária são aplicável o RGIT e subsidiariamente o RGCO, sendo que não existe nestes diplomas norma legal que preveja a apensação de processos de contra ordenação.

VIII Assim por força do artigo 41 do RGCO quanto à unidade e apensação de processos terá de se recorrer aos preceitos reguladores do processo criminal ou seja às normas do Código de Processo Penal.

IX Perscrutado o referido diploma legal quanto aos casos de conexão inerentes à apensação de processos as situações são as exclusivamente previstas no artigo 24.

X As infracções por falta de pagamento de taxas de portagens como as dos presentes autos e dos autos ora apensados não são cometidas através da mesma acção, na mesma ocasião e lugar, não sendo também umas, causa ou efeito de outras, nem se destinando umas a continuar ou a ocultar as outras não sendo praticadas por vários agentes em comparticipação não se verificando igualmente qualquer

outra das condições aí taxativamente previstas cfr acórdão do TCA SUL de 12 12 2013 in processo 070 56/13

XI A apensação dos processos tem em vista a economia processual e a uniformidade de julgamento mas impõe-se que se verifiquem desde logo os elementos objectivos de conexão tipificados na lei o que não ocorreu “in casu.”

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

XIII Sucede que os 06 processo de contra ordenação em apreço não foram apensados pela Autoridade Tributária, mantendo autonomia a entre si

XIV A apensação determinada não tem sustentação legal, sendo por isso ilegal

Deve dar-se provimento ao recurso e revogar-se a sentença recorrida com as legais consequências. Respondeu o Mº Pº assim concluindo:

1 A decisão / sentença recorrida não enferma do alegado erro na aplicação do direito

2 A argumentação da recorrente baseia-se no infundamentado pressuposto de que a decisão subjacente ao despacho “a quo” de apensação dos 06 processos de contra ordenação aos presentes autos ter unicamente em conta quanto ao elemento de conexão existente entre os mesmos a identidade do arguido.

3 Sendo inegável a identidade do arguido em todos os processos de contra ordenação e subsequentes recursos apresentados em causa e constituindo embora esta fundamento bastante e suficiente para a determinada apensação dos referidos 53 processo aos autos principais do presente apenso inquestionável é todavia também que do despacho “sub júdice” não consta que tenha sido tal fundamento o único para decidir a determinada apensação

4 Sendo facto que apenas discorre e argumenta a recorrente com base em tal pressuposto e tendo ainda em conta a suficiência do pressuposto em causa não cabe aqui cuidar dos demais eventuais fundamentos da decidida apensação

5 A recorrente obnubila ostensivamente o disposto no artigo 25 da CP Penal.

6 Porém quanto à conexão de processos (competência de tribunais com sede na mesma comarca e nessa medida desde logo do mesmo tribunal) dispõe o artigo 25 do CPP prescrevendo a conexão subjectiva sendo indiscutível, face ao respectivo teor que independentemente da existência ou não de conexão objectiva nos termos das diversas alíneas do n.º 1 do artigo 24 há conexão devendo por conseguinte ser determinada a apensação nos termos do artigo 29/2 logo que reconhecida aquela e verificado se mostrem os demais pressuposto legais mormente o previsto no n.º 2 daquele artigo 24 -quando o mesmo agente tenha praticado vários crimes (neste contexto contra ordenações cujo conhecimento seja da competência de tribunais com sede na mesma comarca e desde logo do mesmo tribunal).

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

8 A não determinação de apensação dos processos quando como no caso entre os mesmos se verificar qualquer das situações de conexão previstas na lei de conexão objectiva ou subjectiva e no caso pelo menos subjectiva e não se verificando as excepções legalmente previstas para a separação dos processos cf. artigo 30 do Código de Processo Penal aplicável “mutatis mutandis” para a manutenção da autonomia de processo conexos ente si constitui ilegalidade por errada aplicação do direito mormente além dos preceitos legais citados do invocado artigo 25 do CPP

9 Pretendendo a recorrente que não poderá a decisão da 1ª instância versar numa única sentença sobre 06 processos de contra ordenação contrapõe-se que não só pode como aliás deve sob pena de ilegalidade por violação dos artigos 25 e 29 do Código de Processo Penal

10 Pelo que ilegal seria “in casu” não determinar a apensação.

Deve manter-se a decisão recorrida.

Não houve contra alegações

Colhidos os vistos cumpre decidir

FUNDAMENTAÇÃO

De facto

A- Dá-se aqui por reproduzido o teor do despacho de folhas 28 e 29 onde admitindo-se os recursos interpostos da decisão de aplicação de coima a mº juiz determinou a apensação a estes autos dos autos de contra ordenação discriminados a folhas 31 dos autos por ser o mesmo o infractor e recorrente.

De direito

Como se vê do despacho recorrido a mº juiz do TAF de Penafiel ordenou a apensação de todos os autos atinentes ao arguido ao processo ora em recurso ao abrigo do disposto nos artigos 63/1 do RGIMOS e 3º n.º 1 alínea b) e 80 n.º 1 do RGIT.

A Fazenda Pública insurge-se contudo contra tal decisão por considerar que a decisão enferma de erro de direito por errónea interpretação e aplicação do disposto nos artigos 24 e 29 do Código de Processo Penal aplicável “ex vi” do artigo 3º al b) do RGIT

Entende a recorrente que não se verificam os requisitos ou pressupostos de conexão objectiva previstos no citado artigo 24 por as acções não serem cometidas através da mesma acção e na mesma ocasião e lugar e por não serem tais acções umas causa ou efeito de outras nem se destinando umas a continuar ou a ocultar as outras nem terem sido praticadas por vários agentes em participação.

Por sua vez o Mº Pº pugna pela manutenção do decidido afirmando bastar ao caso a conexão subjectiva evidente bem como o facto de ser o tribunal competente para todas o recorrido e decorrer tal imposição do artigo 8º do DHUH.

Questiona-se no fundo a apensação por apenas se ter considerado a conexão subjectiva ou seja a identidade do arguido.

Será tal conexão de per si bastante para fundamentar a decidida apensação?

A questão da possibilidade e legalidade da apensação deste tipo de processos com base na conexão subjectiva foi apreciada já pela Secção do Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal.

Porque concordamos com o aí decidido e não vemos razão alguma, face à identidade da situação em apreço para alterar a doutrina dele decorrente, transcrevemos com a devida vénia o acórdão do STA de 04 03 2015 in processo na parte que ao caso interessa:

“A questão que importa dilucidar, posto que temos assente a legitimidade da recorrente e o modo de subida do recurso, restrito ao caso concreto, passa por saber se:

no momento em que a impugnação da decisão administrativa que aplicou uma sanção relativa a uma infracção como a dos autos, dá entrada em Tribunal, conjuntamente com outras respeitantes ao mesmo infractor, ou quando relativamente a esse infractor já se encontrem pendentes nesse Tribunal processos por infracções idênticas, se o juiz deve ou não ordenar a apensação de processos, assim cumprindo a regra estabelecida no artigo 25º do Código de Processo Penal.

A Fazenda Pública entende que o despacho proferido pelo Sr. Juiz a quo é ilegal porque viola o disposto no artigo 24º do CPP, uma vez que não se verificam as condições legalmente previstas para a competência por conexão objectiva e subjectiva, o Ministério Público, por sua vez, insurge-se indignado contra este recurso porque entende que a recorrente omite de forma ostensiva a regra da competência por conexão subjectiva resultante do disposto no artigo 25º do CPP.

Vejamos, então.

Dispõe o artigo 24º, sob a epígrafe “Casos de conexão”:

1 - Há conexão de processos quando:

- a) O mesmo agente tiver cometido vários crimes através da mesma acção ou omissão;
- b) O mesmo agente tiver cometido vários crimes, na mesma ocasião ou lugar, sendo uns causa ou efeito dos outros, ou destinando-se uns a continuar ou a ocultar os outros;
- c) O mesmo crime tiver sido cometido por vários agentes em participação;
- d) Vários agentes tiverem cometido diversos crimes em participação, na mesma ocasião ou lugar, sendo uns causa ou efeito dos outros, ou destinando-se uns a continuar ou a ocultar os outros; ou
- e) Vários agentes tiverem cometido diversos crimes reciprocamente na mesma ocasião ou lugar.

2 - A conexão só opera relativamente aos processos que se encontrarem simultaneamente na fase de inquérito, de instrução ou de julgamento.

Por sua vez, dispõe o artigo 25º, sob a epígrafe “Conexão de processos da competência de tribunais com sede na mesma comarca”:

Para além dos casos previstos no artigo anterior, há ainda conexão de processos quando o mesmo agente tiver cometido vários crimes cujo conhecimento seja da competência de tribunais com sede na mesma comarca, nos termos dos artigos 19.º e seguintes.

Com interesse, dispõe também o artigo 29.º, sob a epígrafe “Unidade e apensação dos processos”:

1 - Para todos os crimes determinantes de uma conexão, nos termos das disposições anteriores, organiza-se um só processo.

2 - Se tiverem já sido instaurados processos distintos, logo que a conexão for reconhecida procede-se à apensação de todos àqueles que respeitar ao crime determinante da competência por conexão.

A competência por conexão encontra a sua razão justificativa, “...antes de tudo, (na) economia processual. Mas não só, pois a ela acrescem – quando não mesmo se sobrepõem – razões de boa administração da justiça penal (juntando processos conexos será provavelmente mais esgotante a produção probatória e respectiva cognição) e mesmo de prestígio das decisões judiciais (pois desaparecerá o perigo de uma pluralidade de decisões sobre infracções conexas se contradizerem materialmente).”, cfr. Jorge Figueiredo Dias, Direito Processual Penal, primeiro volume, pág. 347.

Também, no mesmo sentido, esclarece Germano Marques da Silva, Curso de Processo Penal, I, págs. 193 e 194 que: “O princípio geral de que parte o CPP é o de que a cada crime corresponde um processo para o qual é competente o tribunal definido em função das regras da competência material, funcional e territorial.

A lei admite, porém, que a regra básica de que a cada crime corresponde um processo seja alterada, organizando-se um só processo para uma pluralidade de crimes, desde que entre eles exista uma ligação que torne conveniente para a melhor realização da justiça que todos sejam apreciados conjuntamente. A esta ligação entre os crimes, que determina exceções à regra de que a cada crime corresponde um processo e às regras de competência material, funcional e territorial, definidas em função de um só crime, chama a lei conexão e consequentemente a denominada competência por conexão (epígrafe da secção III, cap. II, livro I) representa um desvio às regras normais da competência em razão da organização de um único processo para uma pluralidade de crimes ou da apensação de vários processos que não-de ser apreciados e decididos conjuntamente.

A conexão de processos é determinada por conveniência da Justiça. Ou porque há entre os crimes uma tal ligação que se presume que o esclarecimento de todos será mais fácil ou mais completo quando processados juntamente, evitando-se possíveis contradições de julgados e realizando-se consequentemente melhor justiça ou porque o mesmo agente responde por vários crimes e é conveniente julgá-los a todos no mesmo processo até para mais fácil e melhor aplicação da punição do concurso de crimes (art. 77.º do CP)”.

No mesmo sentido já se pronunciou o Tribunal Constitucional, entre outros, no acórdão n.º 21/2012, datado de 12/01/2012: “A regra geral é a de que a cada crime corresponde um processo, para o qual é competente determinado tribunal, em resultado da aplicação das regras de competência material, funcional e territorial. Contudo, tendo em vista objetivos de harmonia, unidade e coerência de processamento, celeridade e economia processual, bem como para prevenir a contradição de julgados, em certas situações previstas nos artigos 24.º e 25.º do Código de Processo Penal, a lei admite alterações a esta regra, permitindo a organização de um único processo para uma pluralidade de crimes, exigindo-se, no entanto, que entre eles exista uma ligação (conexão) que torne conveniente para a melhor realização da justiça que todos sejam apreciados conjuntamente”.

Portanto, a competência por conexão tem a sua razão de ser, essencialmente, na melhor realização da justiça, na conveniência da justiça e na economia processual.

Se é certo que, no caso concreto, tais razões não encontram guarida no disposto no artigo 24º, tal como bem refere a Fazenda Pública no seu recurso, não é menos certo que são acolhidas pelo disposto no artigo 25º, ou seja, pela conexão subjectiva, a identidade do infractor, que é o mesmo, e se encontra sujeito a ser julgado uma pluralidade de vezes por várias infracções.

E esta conexão pode, e deve, operar nas diversas fases procedimentais e processuais tendentes à apreciação e punição (ou absolvição) da infracção cometida pelo mesmo infractor.

Seja na fase administrativa, o que incumbe ao órgão da administração determinar, seja na fase judicial, o que incumbe ao juiz competente, o que, desde logo, é imposto pelo disposto no n.º 2 do artigo 24º, a conexão só opera relativamente aos processos que se encontrarem simultaneamente na fase de inquérito, de instrução ou de julgamento.

Portanto, encontrando-se o juiz, a quem compete o julgamento da impugnação da decisão administrativa que aplicou a sanção, perante uma multiplicidade de processos, em que o infractor é o mesmo, que lhe foram distribuídos a si, ou aos outros juizes do mesmo Tribunal, deve averiguar da possibilidade de ordenar a apensação de todos os processos àquele que for o determinante da competência por conexão, de modo a que realize um só julgamento.

Sendo certo que, o facto de não se ter ordenado a apensação de todos os processos na fase administrativa, face ao preceituado naquele artigo 24º, n.º 2, não impede que seja ordenada essa mesma apensação na fase judicial, cfr. artigo 29º, n.º 2, no despacho liminar ou em qualquer momento, antes de ser designada data para o julgamento ou antes da prolação da decisão por mero despacho, cfr. artigo 64º do RGIMOS e 82º do RGIT.

Nesta medida, incumbe ao juiz a quem compete o julgamento das impugnações das decisões administrativas, apreciar da aplicabilidade do disposto naquele artigo 25º do CPP, configurando-se, assim, o reconhecimento da conexão de processos e a determinação da apensação dos mesmos como um dever e não como uma faculdade que é concedida ao juiz, tudo em vista da melhor realização da justiça e da economia de meios. Concluimos, assim, que bem andou o Sr. Juiz a quo em ordenar a apensação de todos os processos da mesma natureza, respeitantes ao mesmo infractor.”

Concordamos como o constante do acórdão citado.

A que acresce o facto de a apensação ordenada estar em concordância como princípio do “due process of law” ou do “devido processo legal” consagrado no artigo 8º da Declaração Universal dos Direitos Humanos (DUDH) por ser aquele que melhor se adequa aos factos e propicia uma melhor defesa e uma melhor equidade na aplicação do direito oferecendo uma melhor tutela jurisdicional

efectiva constituindo por isso a expressão da garantia constitucional a que alude o artigo 20 n.º 4 da CRP., razões que o aresto citado igualmente alega.

DECISÃO

Por todo o exposto acordam os juizes da Secção do Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo, em conferência, em negar provimento ao recurso.

Custas pela recorrente.

D.n.

Lisboa, 4 de Novembro de 2015. — *Fonseca Carvalho* (relator) — *Isabel Marques da Silva* — *Pedro Delgado*.

Acórdão de 4 de Novembro de 2015.

Assunto:

Conflito de jurisdição. Concessionário. Abastecimento de água. Competência dos Tribunais Tributários.

Sumário:

Compete aos tribunais tributários o conhecimento de acção em que uma empresa concessionária do serviço público municipal de abastecimento de água pretende cobrar tarifa relativa a serviços contratados de abastecimento de água e saneamento.

Processo n.º 124/14-30.

Recorrente: A..., S.A.

Recorrido: B...

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

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 – Vem A....., SA, melhor identificada nos autos, recorrer para este Supremo Tribunal da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga que julgou aquele Tribunal incompetente, em razão da matéria, para conhecimento da acção intentada contra B....., com vista à condenação do réu no pagamento da quantia de € 218,44, relativa aos serviços contratados de abastecimento de água e saneamento, bem como dos respectivos juros e taxa de justiça.

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

«A. A Douta Sentença Recorrida é censurável do ponto de vista jurídico-legal porque entende aplicável aos autos o disposto na alínea d) do n.º 1 do art. 49º do ETAF, nesses termos declarando a sua incompetência para conhecer da matéria versada nos autos.

B. No caso vertente, as questões suscitadas são, nos pressupostos de facto e sujeitos processuais, em tudo idênticas às questões que foram apreciadas e decididas pelo Tribunal dos Conflitos, no Acórdão (Fundamento) proferido em 25.06.2013, no âmbito do processo n.º 1554/13.7BEBRG (Conflito n.º 33/13), o qual está em sintonia com a jurisprudência mais recentemente consolidada — cfr., a título de exemplo, os Acórdãos do Tribunal dos Conflitos de 09.11.2010 (conflito n.º 17/20), de 26.09.2013 (conflito n.º 30/13) e de 05.11.2013 (conflito n.º 39/13).

C. No Acórdão Fundamento e demais Acórdãos supra referidos, os Venerandos Juizes da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo julgaram de forma contrária à Douta Sentença Recorrida, declarando, entendendo ser aplicável o disposto alínea c) do n.º 1 do art. 49º do ETAF, nesses termos declarando os Tribunais Tributários como competentes para conhecer da matéria em causa, em tudo idêntica à matéria versada nos autos ora em apreço.

D. Assim, entre a Sentença Recorrida e o Acórdão Fundamento, tendo por base situações fácticas idênticas e relativamente à mesma questão fundamental de direito foram tomadas decisões opostas.

E. Verifica-se que, nas duas decisões, esteve em causa a cobrança coerciva de dívidas a uma concessionária dos serviços públicos de água e saneamento.

F. Todavia, o Acórdão Fundamento, tendo por base situação fáctica idêntica, decidiu em sentido oposto a mesma questão fundamental de direito.

G. A questão de direito circunscreve-se à aplicação à matéria dos autos do disposto na alínea c), ou em alternativa, do disposto na alínea d), do artigo 49º, n.º 1, alínea c) do ETAF,

H. E, em ambas as decisões, Sentença Recorrida e Acórdão Fundamento, está em causa saber se os Tribunais Tributários são materialmente competentes para conhecer litígios emergentes da cobrança coerciva de dívidas a uma concessionária dos serviços públicos de água e saneamento.

I. Na Sentença Recorrida foi entendido que, não tendo as concessionárias como a Recorrente acesso ao processo de execução fiscal, os Tribunais Tributários não são competentes para conhecer litígios emergentes da cobrança coerciva de dívidas a uma concessionária dos serviços públicos de água e saneamento.

J. O Acórdão Fundamento, entendendo igualmente que as concessionárias não dispõem da possibilidade de recorrer à execução fiscal, por outro lado defende que, face ao disposto no artigo 49º, n.º 1, alínea c) do ETAF, os Tribunais Tributários são competentes para conhecer litígios emergentes da cobrança coerciva de dívidas a uma concessionária dos serviços públicos de água e saneamento.

K. Em suma, a Recorrente pugna pela aplicação da interpretação dada pelo Acórdão Fundamento à questão de direito, ou seja que os Tribunais Tributários são competentes para conhecer litígios emergentes da cobrança coerciva de dívidas a uma concessionária dos serviços públicos de água e saneamento.

L. Pelo supra exposto, deve ser proferido Acórdão que decida a questão controvertida de acordo com o sentido decisório do Acórdão Fundamento, sendo declarada a competência dos Tribunais Tributários para conhecer da presente acção.

M. Sendo decidido que a questão controvertida não cabe na jurisdição administrativa ou fiscal, mas antes na competência dos tribunais judiciais, deve o processo ser remetido ao Tribunal Judicial da comarca competente (Barcelos), visto que, também este se ter declarar incompetente, a não remessa se traduz, na prática, numa inadmissível denegação de justiça e do acesso aos tribunais, ao não poder a Recorrente peticionar nos tribunais o pagamento das facturas que emite no âmbito do seu objecto.

N. Caso se entenda que tais decisões não cabem ao Digno Supremo Tribunal Administrativo Secção de Contencioso Tributário, deve o presente recurso ser remetido ao Tribunal dos Conflitos, para que este decida se o conhecimento da presente acção cabe aos tribunais judiciais, aos tribunais administrativos de círculo ou aos tribunais tributários.

Termos em que e, com o duto suprimento de V. Exas., deve dar-se provimento ao presente recurso, devendo ser proferido Acórdão que decida no sentido preconizado no Acórdão Fundamento, sendo declarado que os Tribunais Tributários são competentes para conhecer da presente acção.

Subsidiariamente, caso assim não se entenda, deve ser proferido Acórdão que inste o Tribunal Recorrido a, nos termos dos n.ºs 2 e 3 do art. 18º do CPPT, indicar o Tribunal competente, para o mesmo remetendo o presente processo.

Subsidiariamente, caso se entenda não ser o Digno Supremo Tribunal Administrativo - Secção do Contencioso Administrativo competente para decidir o presente recurso, requer-se que o mesmo seja remetido ao Tribunal dos Conflitos, para que este decida se o conhecimento da presente acção cabe aos tribunais judiciais, aos tribunais administrativos de círculo ou aos tribunais tributários.»

2 – Não foram apresentadas contra-alegações.

3 – Neste Supremo Tribunal Administrativo o Exmº Procurador-Geral Adjunto, após considerar que se verificam os pressupostos para admissibilidade do recurso ao abrigo do disposto no artº 280º, n.º 5 do CPPT, nomeadamente a invocada oposição de julgados, pronuncia-se no sentido do provimento do recurso com base na seguinte fundamentação que, na parte mais relevante se transcreve:

«Não obstante a questão não seja de fácil resolução, sendo de inegável pertinência e relevo o conjunto de argumentos vertidos no duto aresto mencionado na parte final do anterior parágrafo e também na declaração de voto de vencido produzida no duto Acórdão do Tribunal de Conflitos de 29-01-2014-045/13, tendo a perfilhar a doutrina que vem merecendo acolhimento maioritário do Tribunal de Conflitos que é aquela a que dá corpo o duto Acórdão fundamento, no sentido da competência dos tribunais tributários para apreciar o litígio em causa nos presentes autos.

Na verdade, a ora recorrente, enquanto concessionária do serviço de fornecimento de água aos municípios de Barcelos, prossegue fins de interesse público, liquidando e cobrando quantias (equivalentes a tarifas Como se ponderou no duto Acórdão do Pleno de 14.04.2013 - P. 015/12), autoritariamente fixadas, ao abrigo de poderes conferidos por instrumentos normativos de direito administrativo, actos que a lei prevê como estando incluídos no âmbito de aplicação do Código do Procedimento Administrativo, competindo a fiscalização da sua legalidade aos tribunais da jurisdição administrativa e fiscal (DL 379/93, de 5 de Nov. e arts. 2, n.2 3 e 178.2, ambos do CPA). E, se bem que a lei não preveja, no caso, a possibilidade da concessionária poder obter a cobrança coerciva das prestações em dívida através do processo de execução fiscal, o que seria um sinal evidente da sua natureza tributária, não se vê como não incluir na categoria de actos geradores de relações jurídico-tributárias aqueles que impõem aos utilizadores uma prestação pecuniária cuja formação, como refere o duto Acórdão fundamento, “assenta em tarifas, encargos e eventualmente taxas que são a final estabelecidas pelo detentor do exclusivo do serviço, o Município (...), segundo poderes e normas de direito administrativo”. É de referir a este propósito que o poder conferido a concessionária pelo art. 13., n.2 2 do DL 379/93, de 5 de Nov.

de “fixar, liquidar e cobrar uma taxa aos utentes” é um poder condicionado pela prévia aprovação da autoridade administrativa concedente o que, salvo melhor entendimento, conforma uma realidade jurídica que releva de uma ambiência de direito administrativo e não de um exercício de direito privado.

Nesta conformidade, com o conforto da jurisprudência maioritária do Tribunal de Conflitos, pronuncio-me, sem mais delongas, pela procedência do presente do presente recurso e pela consequente revogação da sentença recorrida, declarando-se a competência dos tribunais tributários para o conhecimento da presente acção, em sintonia com a doutrina do douto Acórdão fundamento.»

4 – Colhidos os vistos, cumpre apreciar e decidir.

5. Questão prévia da admissibilidade do recurso.

Como questão prévia importa decidir da admissibilidade do recurso, pois que este foi interposto de decisão proferida em processo em que o valor da causa não ultrapassa um quarto das alçadas fixadas para os tribunais judiciais de 1ª instância e o despacho de admissão do recurso proferido pelo tribunal “a quo” não vincula este Supremo Tribunal.

Em tais situações a lei só permite o recurso para este Supremo Tribunal quando a decisão em causa perfilhe solução oposta relativamente ao mesmo fundamento de direito e na ausência substancial de regulamentação jurídica, com mais de três sentenças do mesmo ou de outro tribunal de igual grau ou com uma decisão de tribunal de hierarquia superior (art. 280., n.º 5 do CPPT).

Ora, no caso em apreço mostram-se verificados os requisitos da alegada oposição de julgados pois que, sendo idênticas as respectivas situações de facto são de sentido oposto, relativamente à mesma questão fundamental de direito, as decisões contidas na sentença recorrida e no douto Acórdão fundamento, estando em causa o mesmo quadro normativo.

Como bem nota o Exmº Procurador-Geral Adjunto neste Supremo Tribunal Administrativo estando em causa nas duas decisões em cotejo a cobrança coerciva de dívidas a uma concessionária dos serviços públicos de água e saneamento, são antagónicas a decisão recorrida e aquela que se contém no aresto fundamento, no que concerne à competência em razão da matéria para conhecimento das questões atinentes a essa cobrança. Enquanto o tribunal recorrido declarou a sua incompetência (do tribunal tributário) para o conhecimento dessas questões, apontando para a competência dos tribunais comuns, o Acórdão fundamento declarou que a competência para o efeito era dos tribunais tributários, doutrina que encontra respaldo maioritário nas decisões que o Tribunal de Conflitos vem produzindo sobre a matéria.

Por outro lado e como já foi igualmente afirmado no Acórdão desta Secção de 28.10.205, recurso 124/14, sendo o Tribunal de Conflitos presidido pelo presidente do Supremo Tribunal Administrativo e composto por juizes conselheiros oriundos da jurisdição comum e da jurisdição administrativa e Fiscal, competindo-lhe o julgamento de conflitos de jurisdição (art. 17º do DL n.º 23.185, de 30/10/1933; arts. 109º n.º 1 e 110º n.º 1 do novo CPC – correspondentes aos anteriores arts. 115º e 116º n.º 1 do anterior CPC), as decisões desse mesmo Tribunal (Conflitos) impõem-se tanto em sede da jurisdição comum como da jurisdição administrativa e fiscal, pelo que, numa interpretação ampla do n.º 5 do art. 280º do CPPT caberão na previsão desse normativo na parte em que se refere a tribunais de hierarquia superior.

Acresce dizer que, fundando-se o recurso na violação das regras de competência em razão da matéria sempre seria admissível por força do disposto no artº 629º, n.º 2, alínea a) do Código de Processo Civil, aplicável subsidiariamente.

Em face do exposto conclui-se pela admissibilidade do presente recurso.

6. Apreciando e decidindo

6.1 - É o seguinte o teor da decisão recorrida na parte que releva para a questão objecto do recurso:

«Posto isto, a questão que se coloca nesta sede, é a de saber se, nos termos em que a ação vem configurada na Petição inicial, o núcleo central do objeto da presente ação cabe no âmbito da jurisdição administrativa e fiscal, ou seja, se envolve litígio que resulte de relações jurídicas tributárias devendo para o efeito atentar-se na materialidade fáctica e no pedido em concreto formulado pela Autora.

Ora, da factualidade alegada pela Autora, verifica-se que pretende a condenação da Ré no pagamento de serviços efetuados pela A., próprios da sua atividade, nomeadamente, exploração do sistema de captação, tratamento e distribuição de água ao concelho de Barcelos, sustentados por contrato de fornecimento de bens e serviços, no valor de € 139,83, acrescido de juros moratórios vencidos e vindendos até efectivo e integral pagamento.

Sendo certo que, ao abrigo do contrato de concessão da exploração do sistema de captação, tratamento e distribuição de Água ao Concelho de Barcelos A A....., S.A é, desde Janeiro de 2005 e por um período definido de 30 anos, a sociedade concessionária dos Sistemas Públicos Municipais de Distribuição da Água e de Drenagem de Águas Residuais do Concelho de Barcelos.

Por seu turno, o Réu é um particular.

Resulta assim desse *quid* um conflito entre uma Concessionária, cuja pretensão da Autora é a condenação do Réu ao pagamento de quantia certa relativa a fornecimento de bens ou serviços, subjacente ao contrato celebrado entre ambos e titulada pelas respetivas faturas.

Ora, o Pleno da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, no âmbito do processo n.º 15/2012 (Pleno - Reenvio prejudicial), por acórdão de 10.04.2013, disponível em www.dgsi.pt, pronunciou-se no sentido de “*No domínio de vigência da Lei das Finanças Locais de 2007 (Lei n.º 2/2007, de 15 de Janeiro) e do DL n.º 194/2009, de 20 de Agosto, cabe na competência dos tribunais tributários a apreciação de litígios emergentes da cobrança coerciva de dívidas a uma empresa municipal provenientes de abastecimento público de águas, de saneamento de águas residuais urbanas e de gestão de resíduos urbanos, uma vez que, o termo “preços” utilizado naquela Lei equivale ao conceito de “tarifas” usado nas anteriores Leis de Finanças Locais e a que a doutrina e jurisprudência reconheciam a natureza de taxas, pelo que podem tais dívidas ser coercivamente cobradas em processo de execução fiscal.*”

Outrossim, decidiu aquele tribunal o seguinte:

«(...) *No modelo de delegação do serviço em empresa do sector empresarial local o serviço é prestado por empresa municipal de legatária constituída nos termos previstos no regime jurídico do sector empresarial local, aprovado pela Lei n.º 53 - F/2006, de 29 de Dezembro (art.ºs 17º e 180).*

No modelo de gestão concessionada a concessão dos serviços municipais, a realizar de acordo com este diploma e, subsidiariamente, com o Código dos Contratos Públicos, inclui a operação, a manutenção e a conservação do sistema, previstas no n.º 1 do artigo 2.º, e pode incluir ainda a construção, a renovação e a substituição de infra-estruturas, instalações e equipamentos (art.ºs. 31º e 32º).

Sendo então o abastecimento de água efectuado por várias entidades - podendo ser entidades privadas em regime de concessão - ainda que se aceite que no caso de a gestão ficar a cargo dos municípios ou empresas municipais possa ser usado o processo de execução fiscal, subsiste a questão quando a gestão estiver a cargo de concessionárias.

Ora, quanto a estas acompanhamos António Malheiro de Magalhães (Ob. Citada), quando escreve que o processo de execução fiscal é um meio jurisdicional específico contemplado na lei apenas ao dispor do Estado e outras pessoas colectivas de direito público para procederem à cobrança coerciva de tributos bem como de outras dívidas quando a lei assim o prever.

Por isso, quando uma entidade privada - neste caso uma concessionária - desenvolve uma actividade materialmente administrativa traduzida na prestação de um serviço público essencial previsto na Lei n.º 23/96, está excluído o âmbito do processo de execução fiscal, com o recurso aos meios de execução comuns.

Deste modo, o processo de execução fiscal continua a ser o meio próprio para cobrança coerciva de dívidas por abastecimento de água e saneamento, quando o serviço for prestado pelo Município ou por empresa municipal.

Sendo o serviço prestado por concessionário, e como refere Pedro Gonçalves - A Concessão de Serviços Públicos, Almedina, Coimbra, 1999, pág. 320, “em caso de incumprimento do utente, a nota de cobrança emitida pelo concessionário está desprovida de força executiva, não podendo portanto, dar lugar a um imediato processo de execução fiscal (...)»

Assim, o processo de execução fiscal continua a ser o meio próprio para cobrança coerciva de dívidas por abastecimento de água e saneamento, quando o serviço for prestado pelo Município ou por empresa municipal. Porém, pelo contrário, quando o serviço for prestado por concessionária, como acontece no caso em apreço, está excluído o âmbito do processo de execução fiscal, sendo necessário o recurso aos meios (de execução) comuns.

Nesta conformidade, declinando-se a competência desta ordem jurisdicional para conhecer da matéria versada nos autos e atento o disposto nos artigos 16º, do Código de Procedimento e de Processo Tributário e 590º, do Código de Processo Civil, indefiro liminarmente a douda P.I.»

6.2 Do objecto do recurso

Da análise do segmento decisório da sentença e dos fundamentos invocados pela recorrente para pedir a sua alteração, podemos concluir que a questão objecto do recurso consiste em saber se incorre em erro de julgamento a decisão recorrida ao sufragar o entendimento de que os Tribunais Tributários não são competentes para conhecer de litígios emergentes da cobrança coerciva de dívidas a uma concessionária dos serviços públicos de água e saneamento, sendo necessário o recurso aos meios de execução comuns.

Como bem nota a recorrente a questão suscitada é, nos pressupostos de facto e nos sujeitos processuais, em tudo idêntica à que já foi apreciada e decidida por diversas vezes pelo Tribunal dos Conflitos, cuja jurisprudência vem afirmando de forma reiterada que “*Compete aos tribunais tributários o conhecimento de acção em que uma empresa concessionária do serviço público municipal de abastecimento de água pretende cobrar «preço fixo» e consumos por um contador «totalizador» que precede os contadores das fracções e das partes comuns de um condomínio, por estarem em causa tarifas, taxas ou encargos como exigências impostas autoritariamente em contrapartida*

do serviço público prestado, relação jurídica que é regulada por normas de direito público tributário” - cf. neste sentido o Acórdão (Fundamento) proferido em 25.06.2013, no âmbito do processo n.º 1554/13.7BEBRG (Conflito n.º 33/13), e ainda os Acórdãos do Tribunal dos Conflitos de 09.11.2010 (conflito n.º 17/20), de 26.09.2013 (conflito n.º 30/13), de 05.11.2013 (conflito n.º 39/13), de 18/12/2013 (conflitos n.ºs 038/13 e 053/13), de 29/01/2014 (conflito n.º 45/13) e de 25.11.2014 (conflito n.º 40/14).

É certo que a decisão recorrida se socorre largamente do Acórdão do Pleno da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, no âmbito do processo n.º 15/2012, de 10.04.2013, para fundamentar a sua decisão.

Sendo que em tal aresto além de se concluir que “No domínio de vigência da Lei das Finanças Locais de 2007 (Lei n.º 2/2007, de 15 de Janeiro) e do DL n.º 194/2009, de 20 de Agosto, cabe na competência dos tribunais tributários a apreciação de litígios emergentes da cobrança coerciva de dívidas a uma empresa municipal provenientes de abastecimento público de águas, de saneamento de águas residuais urbanas e de gestão de resíduos urbanos, uma vez que, o termo “preços” utilizado naquela Lei equivale ao conceito de “tarifas” usado nas anteriores Leis de Finanças Locais e a que a doutrina e jurisprudência reconheciam a natureza de taxas, pelo que podem tais dívidas ser coercivamente cobradas em processo de execução fiscal”, também se ponderou, em sede de fundamentação, que quando o serviço (gestão do serviço de abastecimento de água e saneamento) estiver a cargo de uma entidade privada (concessionária) “em caso de incumprimento do utente, a nota de cobrança emitida pelo concessionário está desprovida de força executiva, não podendo portanto, dar lugar a um imediato processo de execução fiscal”.

Porém, como já se sublinhou no Acórdão desta secção de 28.10.2015, proferido no recurso 125/14, em caso idêntico ao dos presentes autos, e cuja fundamentação vimos seguindo de perto, «esta última asserção traduz apenas a argumentação aportada em sede de fundamentação e nem sequer reflectida no segmento final em que o acórdão objectivou a deliberação sobre o pedido de reenvio prejudicial e, por outro lado, também não afasta em termos absolutos a competência dos Tribunais Tributários para apreciação das questões enunciadas.»

Ademais, como se evidenciou no acórdão fundamento, referenciando a fundamentação daquele acórdão do Pleno da Secção do Contencioso Tributário de 10/4/2013, ali “estava em apreciação a cobrança coerciva de dívidas a uma empresa municipal, mas a cobrança de dívidas a uma concessionária parece poder ser vista no mesmo enquadramento e com a mesma solução, quando no Acórdão se inclui o próprio diferendo sobre o preço da água - fixado segundo regras de direito público em regime excluído da concorrência - como aspecto submetido à competência dos tribunais tributários, mesmo quando se reconhece que o concessionário não dispõe da possibilidade de recorrer à execução fiscal.”

Ora, no caso em apreço, a recorrente apresenta requerimento de injunção, por não terem sido pagas «as facturas n.º (...) com as datas de vencimento de (...) relativas aos serviços contratados de abastecimento de água e saneamento, efectivamente prestados pela Requerente ao requerido (...)», ou seja, a acção consubstancia-se num procedimento de injunção relativo a quantia resultante de tarifas unilateralmente fixadas e aprovadas nos termos do enquadramento legal aplicável, tendo o recorrida contestado a obrigação de pagamento de tal dívida.

Porém, não obstante a providência de injunção se destinar a conferir força executiva a requerimento destinado a exigir o cumprimento de obrigações (cfr. art. 7º do DL n.º 269/98, de 1/9, na redacção introduzida pelo DL n.º 32/2003, de 17/2) no caso, tendo sido deduzida oposição à injunção esta deixou de se destinar, tendencialmente, à formação de um título executivo, convertendo-se numa petição inicial declarativa, já que o título executivo apenas se formaria na hipótese de ausência de oposição/contestação (cfr. arts. 14º e ss. do DL n.º 269/98).

Sendo que a autora e ora recorrente é concessionária do serviço público de fornecimento de água do concelho de Barcelos e nessa medida, actua em substituição do Município e munida dos poderes que lhe são atribuídos nessa área.

Daí que, como se consignou na supra citada jurisprudência do Tribunal de Conflitos ⁽¹⁾ e nomeadamente no Acórdão de 25.11.2014, proferido no processo 40/14, «Dúvidas não existem, pois, que prossegue fins de interesse público, estando para tanto munida dos necessários poderes de autoridade, o que nos permite dar como certo que, subjacente à questão em controvérsia, está uma relação jurídica administrativa na medida em que se entende como tal aquela em que um dos sujeitos, pelo menos, seja uma entidade pública ou uma entidade particular no exercício de um poder público, actuando com vista à realização de um interesse público legalmente definido - neste sentido, ver Vieira de Andrade “in” “A Justiça Administrativa”, Lições, 2000, página 79.

Concluimos, assim, tendo em atenção aquela jurisprudência do Tribunal de Conflitos e o disposto nas alíneas f) do n.º 1 do artigo 4º e c) do n.º 1 do art. 49º do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais, que a presente acção é da competência dos tribunais de jurisdição administrativa e fiscal, sendo competentes os tribunais administrativos e fiscais, através dos tribunais tributários

7. Decisão:

Termos em que, face ao exposto, acordam os juízes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em admitir e conceder provimento ao recurso, revogar a decisão recorrida e julgar competente, em razão da matéria, o Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga, para conhecer das questões suscitadas nos autos, determinando a baixa dos autos a esse mesmo Tribunal, para que, se a tanto nada mais obstar, tais questões ali sejam apreciadas.

Sem custas.

Lisboa, 4 de Novembro de 2015. — *Pedro Delgado* (relator) — *Dulce Neto* — *Isabel Marques da Silva*.

(¹) A que se adere sobretudo pela importância da uniformidade na interpretação e aplicação da lei, que encontra consagração no art.º 8º, n.º 3, do Código Civil

Acórdão de 4 de Novembro de 2015.**Assunto:**

Representação em juízo em processo judicial tributário da DGAV-MAM.

Sumário:

É ao Representante da Fazenda Pública e não à Secretaria Geral do MAM que cabe a representação em juízo do Fundo de Segurança Alimentar da DGAV.

Processo n.º 165/15-30.

Recorrente: Ministério da Agricultura e do Mar.

Recorrido: A..., SA.

Relator: Ex.^{mo} Sr. Cons. Dr. Fonseca Carvalho.

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

Relatório

Não se conformando com o despacho do mº juiz do TAF de Sintra que indeferiu o requerimento do Ministério da Agricultura e do Mar a pedir que fosse dada sem efeito a citação que lhe foi efectuada nos autos de impugnação judicial contra si deduzida por A..... SA visando-a anulação da liquidação da taxa de segurança alimentar mais referente ao ano de 2013 no montante de € 4.113.00 Que tal acto de citação fosse efectuado ao legal representante da Fazenda Pública veio o MAM dele interpor recurso para o STA ao abrigo do disposto no n.º 2 do artigo 285 do CPPT formulando as seguintes conclusões:

1 Requerido pelo MAM que fosse dada sem efeito a sua notificação para contestar a acção de impugnação da taxa de segurança alimentar mais acima referida e para o mesmo fim fosse notificado o representante da Fazenda Pública devia a Mº Juiz ter atendido tal pretensão porque lho impunha o artigo 110 n.º 1 do CPPT.

2 Ao indeferir essa pretensão com o argumento de que cabia à Secretaria Geral do Ministério da Agricultura e do Mar assegurar aquela representação em juízo por ser este o organismo que tutela a DGAV e por ao representante da Fazenda Pública só caber essa representação se houvesse lei especial a prevê-la a Mº juiz fez errada interpretação do disposto no artigo 53 do ETAF e 15 n.º 1 alínea a) do CPPT bem como o n.º 1 n.º 3 da LGT.

3 E bem assim o disposto no artigo 110/1 do CPPT e 9º da Portaria n.º 215/2012 de 17/7.

Não houve contra alegações.

O Mº Pº junto deste Supremo Tribunal pronuncia-se pela procedência do Recurso.

Colhidos os vistos cumpre decidir.

Fundamentação

De facto

A Dá-se aqui por reproduzido o teor do requerimento de folhas 169 em que a DGAV requer seja dada sem efeito a citação que lhe foi efectuada e pede seja notificado para o efeito o representante da Fazenda Pública.

B Dá-se aqui por reproduzido o teor do despacho de folhas 166 que indeferiu o pedido.

De direito

A única questão a decidir é a de saber a quem cabe a representação do Fundo Sanitário e Segurança Alimentar entidade integrada na Direcção Geral de Alimentação e Veterinária do Ministério da Agricultura e do Mar quando estão em causa litígios sobre a legalidade da liquidação da taxa de segurança alimentar mais liquidada por esta entidade.

Entendeu o mº juiz “a quo” caber essa representação ao Ministério da Agricultura e do Mar entidade que tutela o Fundo Sanitário e de Segurança Alimentar património autónomo sem personalidade jurídica já que não há lei especial que cometa tal representação ao Representante da Fazenda Pública.

Todavia entendemos não caber razão ao mº juiz.

Dentro do espírito que presidiu à reforma do sistema fiscal português quis o legislador como se depreende do preâmbulo do Decreto-Lei n.º 398/98 de 17 de Dezembro que aprovou a criação da LGT a desburocratização da administração fiscal e aduaneira procurando enquadrar todas as entidades que liquidam e cobram tributos na Administração Tributária.

Por isso no n.º 3 do artigo 1º da LGT estabeleceu as entidades que integram a Administração Tributária para efeitos da regulação das relações jurídico tributárias que são aquelas que por força do n.º 2 do mesmo preceito se estabelecem entre a Administração Tributária agindo como tal e as pessoas singulares ou colectivas e outras entidades legalmente equiparadas a estas.

Neste entendimento sendo à Direcção Geral de Agricultura e Veterinária que compete legalmente liquidar e cobrar as taxas em causa não pode esta entidade atenta a natureza dos tributos exequendos deixar de integrar a Administração Tributária

Pelo que há que buscar agora no CPPT a quem compete representar a Administração Tributária nos processos judiciais tributários.

O artigo 15 do CPPT no n.º 1 comete a representação da Administração Tributária no processo judicial tributário ao representante a Fazenda Pública.

E o n.º 3 do mesmo preceito estipula que quando a representação do credor tributário não for do Representante da Fazenda Pública as competências deste serão exercidas pelo mandatário judicial.

Ora não existe contrariamente ao decidido norma a atribuir competência de representação do Fundo Sanitário ou da Direcção Geral da Alimentação e Veterinária em processo judicial tributário ao Ministério da Agricultura e do Mar nem ao Gabinete Jurídico.

Essa atribuição respeita apenas a acções administrativas às quais se aplica o CPTA, como resulta aliás de modo expresso no artigo 2º alínea e) da Portaria n.º 282/2012.

Ao Gabinete Jurídico (GJ) compete o seguinte:

a) Assegurar o apoio técnico-jurídico ao diretor-geral e aos serviços da Direcção-Geral de Alimentação e Veterinária, abreviadamente designada por DGAV, na resolução das questões suscitadas no exercício das respetivas competências;

b) Elaborar projetos legislativos e colaborar nas acções de natureza legislativa relativas às áreas de competência da DGAV, bem como propor as medidas necessárias para a simplificação, harmonização e atualização legislativa;

c) Coordenar a transposição da legislação comunitária, sendo o interlocutor com o Gabinete de Planeamento e Políticas, abreviadamente designado por GPP;

d) Assegurar a tramitação dos processos de contra ordenação relativos à atividade da DGAV na fase da decisão e posteriores;

e) Assegurar, nos termos do Código de Processo nos Tribunais Administrativos, a representação da DGAV nos processos contenciosos em que esteja em causa a atuação ou omissão desta;

f) Assegurar o acompanhamento de todas as acções interpostas contra atos ou omissões da DGAV e que sejam patrocinadas pelo Ministério Público ou pela Secretaria-Geral do Ministério da Agricultura, do Mar do Ambiente do Ordenamento do Território, abreviadamente designada por SG –MAMAOT.

Decisão

Face ao exposto acordam os juízes da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em conceder provimento ao recurso, revogar a decisão recorrida e julgar o Representante da Fazenda Pública competente para representar o Fundo Sanitário e de Segurança Alimentar dependente da Direcção Geral da Alimentação e Veterinária determinando que a baixa dos autos ao Tribunal “a quo” para o prosseguimento dos autos tendo em consideração o ora decidido.

Sem custas.

Lisboa, 4 de Novembro de 2015. — *Fonseca Carvalho* (relator) — *Isabel Marques da Silva* — *Pedro Delgado*.

Acórdão de 4 de Novembro de 2015.**Assunto:**

Conflito de Jurisdição. Concessionário. Abastecimento de Água. Competência dos Tribunais Tributários.

Sumário:

Compete aos tribunais tributários o conhecimento de acção em que uma empresa concessionária do serviço público municipal de abastecimento de água pretende cobrar tarifa relativa a serviços contratados de abastecimento de água e saneamento.

Processo n.º 177/14-30.

Recorrente: A..., SA.

Recorrido: B...

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

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 – Vem A....., SA, melhor identificada nos autos, recorrer para este Supremo Tribunal da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga que julgou aquele Tribunal incompetente, em razão da matéria, para conhecimento da acção intentada contra B....., com vista à condenação do réu no pagamento da quantia de €254,33, relativa aos serviços contratados de abastecimento de água e saneamento, bem como dos respectivos juros e taxa de justiça.

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

«A. A Doutra Sentença Recorrida é censurável do ponto de vista jurídico-legal porque entende aplicável aos autos o disposto na alínea d) do n.º 1 do art. 49º do ETAF, nesses termos declarando a sua incompetência para conhecer da matéria versada nos autos.

B. No caso vertente, as questões suscitadas são, nos pressupostos de facto e sujeitos processuais, em tudo idênticas às questões que foram apreciadas e decididas pelo Tribunal dos Conflitos, no Acórdão (Fundamento) proferido em 25.06.2013, no âmbito do processo n.º 1554/13.7BEBRG (Conflito n.º 33/13), o qual está em sintonia com a jurisprudência mais recentemente consolidada — cfr., a título de exemplo, os Acórdãos do Tribunal dos Conflitos de 09.11.2010 (conflito n.º 17/20), de 26.09.2013 (conflito n.º 30/13) e de 05.11.2013 (conflito n.º 39/13).

C. No Acórdão Fundamento e demais Acórdãos supra referidos, os Venerandos Juizes da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo julgaram de forma contrária à Doutra Sentença Recorrida, declarando, entendendo ser aplicável o disposto alínea c) do n.º 1 do art. 49º do ETAF, nesses termos declarando os Tribunais Tributários como competentes para conhecer da matéria em causa, em tudo idêntica à matéria versada nos autos ora em apreço.

D. Assim, entre a Sentença Recorrida e o Acórdão Fundamento, tendo por base situações fácticas idênticas e relativamente à mesma questão fundamental de direito foram tomadas decisões opostas.

E. Verifica-se que, nas duas decisões, esteve em causa a cobrança coerciva de dívidas a uma concessionária dos serviços públicos de água e saneamento.

F. Todavia, o Acórdão Fundamento, tendo por base situação fáctica idêntica, decidiu em sentido oposto a mesma questão fundamental de direito.

G. A questão de direito circunscreve-se à aplicação à matéria dos autos do disposto na alínea c), ou em alternativa, do disposto na alínea d), do artigo 49º, n.º 1, alínea c) do ETAF,

H. E, em ambas as decisões, Sentença Recorrida e Acórdão Fundamento, está em causa saber se os Tribunais Tributários são materialmente competentes para conhecer litígios emergentes da cobrança coerciva de dívidas a uma concessionária dos serviços públicos de água e saneamento.

I. Na Sentença Recorrida foi entendido que, não tendo as concessionárias como a Recorrente acesso ao processo de execução fiscal, os Tribunais Tributários não são competentes para conhecer litígios emergentes da cobrança coerciva de dívidas a uma concessionária dos serviços públicos de água e saneamento.

J. O Acórdão Fundamento, entendendo igualmente que as concessionárias não dispõem da possibilidade de recorrer à execução fiscal, por outro lado defende que, face ao disposto no artigo 49º, n.º 1, alínea c) do ETAF, os Tribunais Tributários são competentes para conhecer litígios emergentes da cobrança coerciva de dívidas a uma concessionária dos serviços públicos de água e saneamento.

K. Em suma, a Recorrente pugna pela aplicação da interpretação dada pelo Acórdão Fundamento à questão de direito, ou seja que os Tribunais Tributários são competentes para conhecer litígios

emergentes da cobrança coerciva de dívidas a uma concessionária dos serviços públicos de água e saneamento.

L. Pelo supra exposto, deve ser proferido Acórdão que decida a questão controvertida de acordo com o sentido decisório do Acórdão Fundamento, sendo declarada a competência dos Tribunais Tributários para conhecer da presente acção.

M. Sendo decidido que a questão controvertida não cabe na jurisdição administrativa ou fiscal, mas antes na competência dos tribunais judiciais, deve o processo ser remetido ao Tribunal Judicial da comarca competente (Barcelos), visto que, também este se ter declarar incompetente, a não remessa se traduz, na prática, numa inadmissível denegação de justiça e do acesso aos tribunais, ao não poder a Recorrente peticionar nos tribunais o pagamento das facturas que emite no âmbito do seu objecto.

N. Caso se entenda que tais decisões não cabem ao Digno Supremo Tribunal Administrativo Secção de Contencioso Tributário, deve o presente recurso ser remetido ao Tribunal dos Conflitos, para que este decida se o conhecimento da presente acção cabe aos tribunais judiciais, aos tribunais administrativos de círculo ou aos tribunais tributários.

Termos em que e, com o douto suprimento de V. Exas., deve dar-se provimento ao presente recurso, devendo ser proferido Acórdão que decida no sentido preconizado no Acórdão Fundamento, sendo declarado que os Tribunais Tributários são competentes para conhecer da presente acção.

Subsidiariamente, caso assim não se entenda, deve ser proferido Acórdão que inste o Tribunal Recorrido a, nos termos dos n.ºs 2 e 3 do art. 18.º do CPPT, indicar o Tribunal competente, para o mesmo remetendo o presente processo.

Subsidiariamente, caso se entenda não ser o Digno Supremo Tribunal Administrativo — Secção do Contencioso Administrativo competente para decidir o presente recurso, requer-se que o mesmo seja remetido ao Tribunal dos Conflitos, para que este decida se o conhecimento da presente acção cabe aos tribunais judiciais, aos tribunais administrativos de círculo ou aos tribunais tributários.»

2 – Não foram apresentadas contra-alegações.

3 – Neste Supremo Tribunal Administrativo o Exmº Procurador-Geral Adjunto, após se pronunciar sobre a admissibilidade do recurso, emitiu parecer no sentido do respectivo provimento, com a seguinte fundamentação:

(...) Em face do anteriormente referido e sendo de decidir, sem mais, o recurso que se mostra interposto, parece ser de revogar o despacho recorrido, porquanto a competência para decidir a causa é dos tribunais administrativos e fiscais, nos termos do previsto no art. 49º n.º 1 alínea a) do E.T.A.F. e, estando ainda em causa o pagamento de tarifa ou taxa, é de deferir a mesma aos tribunais tributários, conforme decidido pelo acórdão do Pleno da S.C.T. de 10-4-2013, proferido no proc. 015/12, acessível em www.dgsi.pt.»

4 – Colhidos os vistos, cumpre apreciar e decidir.

5. Questão prévia da admissibilidade do recurso.

Como questão prévia importa decidir da admissibilidade do recurso, pois que este foi interposto de decisão proferida em processo em que o valor da causa não ultrapassa um quarto das alçadas fixadas para os tribunais judiciais de 1ª instância e o despacho de admissão do recurso proferido pelo tribunal “a quo” não vincula este Supremo Tribunal.

Em tais situações a lei só permite o recurso para este Supremo Tribunal quando a decisão em causa perfilhe solução oposta relativamente ao mesmo fundamento de direito e na ausência substancial de regulamentação jurídica, com mais de três sentenças do mesmo ou de outro tribunal de igual grau ou com uma decisão de tribunal de hierarquia superior (art. 280., n.º 5 do CPPT).

Ora, no caso em apreço mostram-se verificados os requisitos da alegada oposição de julgados pois que, sendo idênticas as respectivas situações de facto são de sentido oposto, relativamente à mesma questão fundamental de direito, as decisões contidas na sentença recorrida e no douto Acórdão fundamento, estando em causa o mesmo quadro normativo.

Com efeito, estando em causa nas duas decisões em cotejo a cobrança coerciva de dívidas a uma concessionária dos serviços públicos de água e saneamento, são antagónicas a decisão recorrida e aquela que se contém no aresto fundamento, no que concerne à competência em razão da matéria para conhecimento das questões atinentes a essa cobrança. Enquanto o tribunal recorrido declarou a sua incompetência (do tribunal tributário) para o conhecimento dessas questões, apontando para a competência dos tribunais comuns, o Acórdão fundamento declarou que a competência para o efeito era dos tribunais tributários, doutrina que encontra respaldo maioritário nas decisões que o Tribunal de Conflitos vem produzindo sobre a matéria.

Por outro lado e como já foi igualmente afirmado no Acórdão desta Secção de 28.10.205, recurso 124/14, sendo o Tribunal de Conflitos presidido pelo presidente do Supremo Tribunal Administrativo e composto por juizes conselheiros oriundos da jurisdição comum e da jurisdição administrativa e Fiscal, competindo-lhe o julgamento de conflitos de jurisdição (art. 17º do DL n.º 23.185, de 30/10/1933; arts. 109º n.º 1 e 110º n.º 1 do novo CPC – correspondentes aos anteriores arts. 115º e 116º n.º 1 do anterior CPC), as decisões desse mesmo Tribunal (Conflitos) impõem-se tanto em sede da jurisdição

comum como da jurisdição administrativa e fiscal, pelo que, numa interpretação ampla do n.º 5 do art. 280º do CPPT caberão na previsão desse normativo na parte em que se refere a tribunais de hierarquia superior.

Acresce dizer que, fundando-se o recurso na violação das regras de competência em razão da matéria sempre seria admissível por força do disposto no artº 629º, n.º 2, alínea a) do Código de Processo Civil, aplicável subsidiariamente.

Em face do exposto conclui-se pela admissibilidade do presente recurso.

6. Apreciando e decidindo

6.1 - É o seguinte o teor da decisão recorrida na parte que releva para a questão objecto do recurso:

«Posto isto, a questão que se coloca nesta sede, é a de saber se, nos termos em que a ação vem configurada na Petição inicial, o núcleo central do objeto da presente ação cabe no âmbito da jurisdição administrativa e fiscal, ou seja, se envolve litígio que resulte de relações jurídicas tributárias devendo para o efeito atentar-se na materialidade fáctica e no pedido em concreto formulado pela Autora.

Ora, da factualidade alegada pela Autora, verifica-se que pretende a condenação da Ré no pagamento de serviços efetuados pela A., próprios da sua atividade, nomeadamente, exploração do sistema de captação, tratamento e distribuição de água ao concelho de Barcelos, sustentados por contrato de fornecimento de bens e serviços, no valor de € 139,83, acrescido de juros moratórios vencidos e vencidos até efectivo e integral pagamento..

Sendo certo que, ao abrigo do contrato de concessão da exploração do sistema de captação, tratamento e distribuição de Água ao Concelho de Barcelos A A....., S.A é, desde Janeiro de 2005 e por um período definido de 30 anos, a sociedade concessionária dos Sistemas Públicos Municipais de Distribuição da Água e de Drenagem de Águas Residuais do Concelho de Barcelos.

Por seu turno, o Réu é um particular.

Resulta assim desse *quid* um conflito entre uma Concessionária, cuja pretensão da Autora é a condenação do Réu ao pagamento de quantia certa relativa a fornecimento de bens ou serviços, subjacente ao contrato celebrado entre ambos e titulada pelas respetivas faturas.

Ora, o Pleno da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, no âmbito do processo n.º 15/2012 (Pleno — Reenvio prejudicial), por acórdão de 10.04.2013, disponível em www.dgsi.pt, pronunciou-se no sentido de “*No domínio de vigência da Lei das Finanças Locais de 2007 (Lei n.º 2/2007, de 15 de Janeiro) e do DL n.º 194/2009, de 20 de Agosto, cabe na competência dos tribunais tributários a apreciação de litígios emergentes da cobrança coerciva de dívidas a uma empresa municipal provenientes de abastecimento público de águas, de saneamento de águas residuais urbanas e de gestão de resíduos urbanos, uma vez que, o termo “preços” utilizado naquela Lei equivale ao conceito de “tarifas” usado nas anteriores Leis de Finanças Locais e a que a doutrina e jurisprudência reconhecem a natureza de taxas, pelo que podem tais dívidas ser coercivamente cobradas em processo de execução fiscal.*”

Outrossim, decidiu aquele tribunal o seguinte:

«(...) *No modelo de delegação do serviço em empresa do sector empresarial local o serviço é prestado por empresa municipal de legatária constituída nos termos previstos no regime jurídico do sector empresarial local, aprovado pela Lei n.º 53 - F/2006, de 29 de Dezembro (artºs 17º e 180).*

No modelo de gestão concessionada a concessão dos serviços municipais, a realizar de acordo com este diploma e, subsidiariamente, com o Código dos Contratos Públicos, inclui a operação, a manutenção e a conservação do sistema, previstas no n.º 1 do artigo 2.º, e pode incluir ainda a construção, a renovação e a substituição de infra-estruturas, instalações e equipamentos (artºs. 31º e 32º).

Sendo então o abastecimento de água efectuado por várias entidades — podendo ser entidades privadas em regime de concessão — ainda que se aceite que no caso de a gestão ficar a cargo dos municípios ou empresas municipais possa ser usado o processo de execução fiscal, subsiste a questão quando a gestão estiver a cargo de concessionárias.

Ora, quanto a estas acompanhamos António Malheiro de Magalhães (Ob. Citada), quando escreve que o processo de execução fiscal é um meio jurisdicional específico contemplado na lei apenas ao dispor do Estado e outras pessoas colectivas de direito público para procederem à cobrança coerciva de tributos bem como de outras dívidas quando a lei assim o previr.

Por isso, quando uma entidade privada — neste caso uma concessionária — desenvolve uma actividade materialmente administrativa traduzida na prestação de um serviço público essencial previsto na Lei n.º 23/96, está excluído o âmbito do processo de execução fiscal, com o recurso aos meios de execução comuns.

Deste modo, o processo de execução fiscal continua a ser o meio próprio para cobrança coerciva de dívidas por abastecimento de água e saneamento, quando o serviço for prestado pelo Município ou por empresa municipal.

Sendo o serviço prestado por concessionário, e como refere Pedro Gonçalves - A Concessão de Serviços Públicos, Almedina, Coimbra, 1999, pág. 320, “em caso de incumprimento do utente, a nota de cobrança emitida pelo concessionário está desprovida de força executiva, não podendo portanto, dar lugar a um imediato processo de execução fiscal (...)»

Assim, o processo de execução fiscal continua a ser o meio próprio para cobrança coerciva de dívidas por abastecimento de água e saneamento, quando o serviço for prestado pelo Município ou por empresa municipal. Porém, pelo contrário, quando o serviço for prestado por concessionária, como acontece no caso em apreço, está excluído o âmbito do processo de execução fiscal, sendo necessário o recurso aos meios (de execução) comuns.

Nesta conformidade, declinando-se a competência desta ordem jurisdicional para conhecer da matéria versada nos autos e atento o disposto nos artigos 16º, do Código de Procedimento e de Processo Tributário e 590º, do Código de Processo Civil, indefiro liminarmente a douda P.I.»

6.2 Do objecto do recurso

Da análise do segmento decisório da sentença e dos fundamentos invocados pela recorrente para pedir a sua alteração, podemos concluir que a questão objecto do recurso consiste em saber se incorre em erro de julgamento a decisão recorrida ao sufragar o entendimento de que os Tribunais Tributários não são competentes para conhecer de litígios emergentes da cobrança coerciva de dívidas a uma concessionária dos serviços públicos de água e saneamento, sendo necessário o recurso aos meios de execução comuns.

Como bem nota a recorrente a questão suscitada é, nos pressupostos de facto e nos sujeitos processuais, em tudo idêntica à que já foi apreciada e decidida por diversas vezes pelo Tribunal dos Conflitos, cuja jurisprudência vem afirmando de forma reiterada que “*Compete aos tribunais tributários o conhecimento de acção em que uma empresa concessionária do serviço público municipal de abastecimento de água pretende cobrar «preço fixo» e consumos por um contador «totalizador» que precede os contadores das fracções e das partes comuns de um condomínio, por estarem em causa tarifas, taxas ou encargos como exigências impostas autoritariamente em contrapartida do serviço público prestado, relação jurídica que é regulada por normas de direito público tributário*” - cf. neste sentido o Acórdão (Fundamento) proferido em 25.06.2013, no âmbito do processo n.º 1554/13.7BEBRG (Conflito n.º 33/13), e ainda os Acórdãos do Tribunal dos Conflitos de 09.11.2010 (conflito n.º 17/20), de 26.09.2013 (conflito n.º 30/13), de 05.11.2013 (conflito n.º 39/13), de 18/12/2013 (conflitos n.ºs 038/13 e 053/13), de 29/01/2014 (conflito n.º 45/13) e de 25.11.2014 (conflito n.º 40/14).

É certo que a decisão recorrida se socorre largamente do Acórdão do Pleno da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, no âmbito do processo n.º 15/2012, de 10.04.2013, para fundamentar a sua decisão.

Sendo que em tal aresto além de se concluir que “*No domínio de vigência da Lei das Finanças Locais de 2007 (Lei n.º 2/2007, de 15 de Janeiro) e do DL n.º 194/2009, de 20 de Agosto, cabe na competência dos tribunais tributários a apreciação de litígios emergentes da cobrança coerciva de dívidas a uma empresa municipal provenientes de abastecimento público de águas, de saneamento de águas residuais urbanas e de gestão de resíduos urbanos, uma vez que, o termo “preços” utilizado naquela Lei equivale ao conceito de “tarifas” usado nas anteriores Leis de Finanças Locais e a que a doutrina e jurisprudência reconheciam a natureza de taxas, pelo que podem tais dívidas ser coercivamente cobradas em processo de execução fiscal*”, também se ponderou, em sede de fundamentação, que quando o serviço (gestão do serviço de abastecimento de água e saneamento) estiver a cargo de uma entidade privada (concessionária) “*em caso de incumprimento do utente, a nota de cobrança emitida pelo concessionário está desprovida de força executiva, não podendo portanto, dar lugar a um imediato processo de execução fiscal*”.

Porém, como já se sublinhou no Acórdão desta secção de 28.10.2015, proferido no recurso 125/14, em caso idêntico ao dos presentes autos, e cuja fundamentação vimos seguindo de perto, «esta última asserção traduz apenas a argumentação aportada em sede de fundamentação e nem sequer reflectida no segmento final em que o acórdão objectivou a deliberação sobre o pedido de reenvio prejudicial e, por outro lado, também não afasta em termos absolutos a competência dos Tribunais Tributários para apreciação das questões enunciadas.»

Ademais, como se evidenciou no acórdão fundamento, referenciando a fundamentação daquele acórdão do Pleno da Secção do Contencioso Tributário de 10/4/2013, ali “*estava em apreciação a cobrança coerciva de dívidas a uma empresa municipal, mas a cobrança de dívidas a uma concessionária parece poder ser vista no mesmo enquadramento e com a mesma solução, quando no Acórdão se inclui o próprio diferendo sobre o preço da água - fixado segundo regras de direito público em regime excluído da concorrência - como aspecto submetido à competência dos tribunais tributários, mesmo quando se reconhece que o concessionário não dispõe da possibilidade de recorrer à execução fiscal.*”

Ora, no caso em apreço, a recorrente apresenta requerimento de injunção, por não terem sido pagas «as facturas n.º (...) com as datas de vencimento de (...) relativas aos serviços contratados de abastecimento de água e saneamento, efectivamente prestados pela Requerente ao requerido (...)», ou seja, a acção consubstancia-se num procedimento de injunção relativo a quantia resultante de tarifas unilateralmente fixadas e aprovadas nos termos do enquadramento legal aplicável, tendo o recorrido contestado a obrigação de pagamento de tal dívida.

Porém, não obstante a providência de injunção se destinar a conferir força executiva a requerimento destinado a exigir o cumprimento de obrigações (cfr. art. 7.º do DL n.º 269/98, de 1/9, na redacção introduzida pelo DL n.º 32/2003, de 17/2) no caso, tendo sido deduzida oposição à injunção esta deixou de se destinar, tendencialmente, à formação de um título executivo, convertendo-se numa petição inicial declarativa, já que o título executivo apenas se formaria na hipótese de ausência de oposição/contestação (cfr. arts. 14.º e ss. do DL n.º 269/98).

Sendo que a autora e ora recorrente é concessionária do serviço público de fornecimento de água do concelho de Barcelos e nessa medida, actua em substituição do Município e munida dos poderes que lhe são atribuídos nessa área.

Daí que, como se consignou na supra citada jurisprudência do Tribunal de Conflitos ⁽¹⁾ e nomeadamente no Acórdão de 25.11.2014, proferido no processo 40/14, «Dúvidas não existem, pois, que prossegue fins de interesse público, estando para tanto munida dos necessários poderes de autoridade, o que nos permite dar como certo que, subjacente à questão em controvérsia, está uma relação jurídica administrativa na medida em que se entende como tal aquela em que um dos sujeitos, pelo menos, seja uma entidade pública ou uma entidade particular no exercício de um poder público, actuando com vista à realização de um interesse público legalmente definido - neste sentido, ver Vieira de Andrade “in” “A Justiça Administrativa”, Lições, 2000, página 79.

Concluímos, assim, tendo em atenção aquela jurisprudência do Tribunal de Conflitos e o disposto nas alíneas f) do n.º 1 do artigo 4.º e c) do n.º 1 do art. 49.º do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais, que a presente acção é da competência dos tribunais de jurisdição administrativa e fiscal, sendo competentes os tribunais administrativos e fiscais, através dos tribunais tributários

7. Decisão:

Termos em que, face ao exposto, acordam os juízes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em admitir e conceder provimento ao recurso, revogar a decisão recorrida e julgar competente, em razão da matéria, o Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga, para conhecer das questões suscitadas nos autos, determinando a baixa dos autos a esse mesmo Tribunal, para que, se a tanto nada mais obstar, tais questões ali sejam apreciadas.

Sem custas.

Lisboa, 4 de Novembro de 2015. — *Pedro Delgado* (relator) — *Isabel Marques da Silva* — *Dulce Neto*.

⁽¹⁾ A que se adere sobretudo pela importância da uniformidade na interpretação e aplicação da lei, que encontra consagração no art.º 8.º, n.º 3, do Código Civil

Acórdão de 4 de Novembro de 2015.

Assunto:

Impugnação do acto de liquidação. Conhecimento officioso da prescrição. Questão nova.

Sumário:

- I — A prescrição é de conhecimento officioso no processo de execução fiscal, artigo 175.º do Código de Processo e Procedimento Tributário. Tal conhecimento officioso que corre ao arrepio da prática em direito civil — artigo 303.º do Código Civil — é uma especificidade do direito fiscal que se impõe por razões de ordem pública.*
- II — Se este conhecimento officioso da prescrição no processo de execução fiscal resulta frontal e directamente da lei, já se não manifesta expresso quanto à sua aplicação ao processo de impugnação judicial, pelo menos de forma directa.*

- III — *O Supremo Tribunal Administrativo de forma unânime tem vindo a admitir o conhecimento da prescrição da dívida tributária em sede de impugnação judicial, pese embora a prescrição não contenda com a legalidade do acto de liquidação ali em questão, por ele se apresentar, como um pressuposto da verificação de uma outra questão processual — a utilidade ou não do prosseguimento da lide —, que o tribunal deve, também, conhecer oficiosamente, dado o princípio da limitação dos actos que afirma a ilegalidade de realizar no processo actos inúteis — artigo 130.º do Código de Processo Civil, aqui aplicável por força do disposto no artigo 2.º do Código de Processo e Procedimento Tributário.*
- IV — *Deste modo, a questão da prescrição não pode ser tida como uma questão nova, porque ela deverá estar presente na análise de qualquer processo tributário em que se discuta uma dívida tributária, para garantir a utilidade do prosseguimento da lide, antes assumindo as vestes de uma questão cujo conhecimento foi omitido, e urge suprir.*
- V — *Nas questões de conhecimento oficioso a liberdade de actuação do juiz mostra-se condicionada pelos dados disponíveis no processo. (elaborado nos termos do disposto no artº 663º, n.º 7 do Código de Processo Civil)*

Processo n.º 234/15-30.

Recorrente: B...

Recorrido: Fazenda Pública.

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

Recurso Jurisdicional

Decisão recorrida – Tribunal Tributário de Aveiro

18 de Dezembro de 2013

Julgou improcedente a impugnação judicial.

Acordam nesta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

A..... e B..... impugnantes, vieram interpor o presente recurso da sentença supra mencionada, proferida no âmbito do processo de impugnação n.º 106/2003, tendo, para esse efeito formulado, a final da sua alegação, as seguintes conclusões:

1- Os recorrentes apresentaram reclamação, em 26/02/1996, perante a fazenda nacional do conjunto dos rendimentos líquidos do ano de 1994, no montante de 9.341.781\$00, os quais lhe haviam sido fixados por métodos indiciários.

2- A referida reclamação foi discutida e apreciada no seio da comissão de Revisão em 05/08/1997.

3- Tendo sido fixado o rendimento coletável em 23/1/1997.

4- Sendo certo que desde esta data (23/01/1997) até a prolação da sentença já passaram quase 17 anos.

5- Em 20 de Fevereiro de 2003 os recorrentes apresentaram impugnação dos valores objeto de método indiciário.

6- Em 24/12/2014 os recorrentes foram notificados da sentença.

7- Após serem notificados da sentença os recorrentes apresentaram requerimento onde reclamam que o presente processo está prescrito.

8- Sendo que posteriormente foram notificados do despacho onde se pode ler “*que face a prolação da sentença de fls. 131 e ss. encontra-se esgotado o poder jurisdicional.*”

9- A prescrição é uma exceção de conhecimento oficioso independentemente de ser ou não alegada pelas partes.

10- Ou seja o tribunal a quo deveria ter tido em atenção a exceção da prescrição, o que no caso concreto levaria a absolvição dos recorrentes.

11- Atento o ano do processo e a lei então em vigor nos termos do n.º 2 do artigo 49º da L.G.T “*A paragem do processo por período superior a um ano por facto não imputável ao sujeito passivo faz cessar o efeito previsto no número anterior, somando-se, neste caso, o tempo que decorrer após esse período ao que tiver decorrido até à data da autuação.*»

12- Ou seja, atento tal norma e atento o lapso de tempo decorrido, e sendo a prescrição de conhecimento oficioso, era imperioso o tribunal a quo ter conhecido da prescrição.

13- A sentença deveria ter tomado em consideração os factos constitutivos, modificativos ou extintivos do direito que se produzam posteriormente à propositura da ação, de modo que a decisão corresponda à situação existente no momento da aplicação do direito.

14- Assim deveria o tribunal a quo ter absolvido os recorrentes da presente lide.

15- Assim, a sentença proferida pelo Tribunal a quo violou o disposto nos art. 576º, 577º e 579º todos do Código de Processo Civil e artigo 49º da LGT - Lei n.º 41/98 de 4 de Agosto, em vigor à data da prática dos fatos.

Nestes termos e nos melhores de Direito que V. Exas. muito doutamente suprirão deve a douta sentença recorrida proferida pelo Tribunal a quo em face do alegado, deverá revogar-se a decisão recorrida, determinando-se a prescrição do presente, assim se fazendo

Não foram apresentadas contra-alegações.

Foi emitido parecer pelo Magistrado do Ministério Público considerando dever ser julgado improcedente o recurso por versar sobre questão nova, não colocada perante o Tribunal recorrido.

A sentença recorrida considerou provados os seguintes factos:

A. Os Impugnantes encontram-se colectados em sede de IRS e de IVA pela 2.ª Repartição de Finanças da Feira para o exercício da actividade de indústria de panificação tendo exercido a sua actividade no ano de 1994 (cf. doc. 2, junto com a p. i., a fls. 8 e segs., cujo teor se dá por integralmente reproduzido);

B. Os Impugnantes foram sujeitos a uma inspecção tributária (cf. relatório de inspecção tributária, a fls. 31 e segs., cujo teor se dá por integralmente reproduzido);

C. Foi fixado aos Impugnantes, para o ano de 1994, em sede de IRS, com utilização de métodos indiciários, o rendimento colectável de 9.341.781\$00 (cf. doc. 2, junto com a p. i., a fls. 8 e segs., cujo teor se dá por integralmente reproduzido);

D. Acto esse que lhes foi notificado por officio n.º 754, de 21 de Janeiro de 1997 (cf. doc. 3, junto com a p. i., a fls. 15 e segs., cujo teor se dá por integralmente reproduzido e doc. junto com o officio de fl. 102, a fls. 104 e segs., cujo teor se dá por integralmente reproduzido);

E. Em 26 de Fevereiro de 1997, os Impugnantes deduziram reclamação da fixação da matéria tributável ao abrigo do disposto no artigo 84.º do CPT (cf. doc. 1, junto com a p. i., a fls. 5 e segs., cujo teor se dá por integralmente reproduzido);

F. A comissão de revisão apreciou a reclamação em reunião ocorrida em 5 de Agosto de 1997 (cf. doc. 2, junto com a p. i., a fls. 8 e segs., cujo teor se dá por integralmente reproduzido);

G. Não tendo havido acordo entre os vogais, por decisão de 5 de Agosto de 1997, o presidente da comissão, considerando que a reclamação era intempestiva, fixou o agravamento em 10.351\$00 (0,5% s/ (2.463.635\$ - 393.382\$)) - cf. doc. 2, junto com a p. i., a fls. 8 e segs., cujo teor se dá por integralmente reproduzido;

H. Em 18 de Novembro de 1997, os Impugnantes requereram ao Chefe da 2.ª Repartição de Finanças de Santa Maria da Feira que lhe fosse fornecida informação dos correios onde constasse a “data precisa e explícita da entrega da notificação enviada pela Direcção Distrital de Finanças de Aveiro em 21.01.97, bem assim da pessoa que assinou o respectivo recibo de entrega” (cf. doc. 3, junto com a p. i., a fls. 15 e segs., cujo teor se dá por integralmente reproduzido);

I. Foi facultada aos Impugnantes fotocópia do aviso de recepção e da informação dos correios sobre a “situação do objecto registado”, segundo a qual o objecto registado em 22 de Janeiro de 1997 sob o n.º 40040 foi entregue em 23 de Janeiro de 1997 (cf. doc. 3, junto com a p. i., a fls. 15 e segs., cujo teor se dá por integralmente reproduzido);

J. Foi efectuada a liquidação n.º 5323242582, de 9 de Outubro de 1997, tendo por base o rendimento colectável de 9.045.579\$00, tendo sido apurado o imposto a pagar de 2.796.432\$00 (cf. fls. 18 e 24, cujo teor se dá por integralmente reproduzido);

K. Liquidação essa que não foi paga (cf. officio de fl. 85, cujo teor se dá por integralmente reproduzido);

L. A presente impugnação judicial deu entrada em juízo em 20 de Fevereiro de 2003 (cf. carimbo apostado na p. i., a fl. 2).

Nos presentes autos pretendem os recorrentes que este Tribunal declare a «prescrição do processo» que não pode deixar de se reportar à prescrição da dívida tributária que nele se discute, com vista, naturalmente a não poder a mesma ser exigida em processo de execução fiscal.

O processo de impugnação aqui em causa tem como fundamento a decisão da Comissão de Revisão que, tendo considerado que os aqui impugnantes para ela reclamaram, depois de esgotado o prazo legalmente fixado para o efeito, relativamente aos rendimentos que lhes haviam sido fixados em sede de Irs, para o ano de 1994, no montante de 9.341.781\$00, considerou como «caso resolvido» essa fixação da matéria tributável.

Em sede de impugnação não lograram os aqui recorrentes demonstrar que haviam apresentado a reclamação para a Comissão de Revisão atempadamente, pelo que o Tribunal recorrido julgou improcedente a impugnação.

Notificados dessa decisão apresentaram requerimento onde requerem que o Tribunal declare a prescrição do processo, sendo que tal declaração só pode reportar-se, como já afirmamos, à prescrição da dívida tributária.

O Tribunal recorrido, como lhe competia, declarou estar esgotado o seu poder jurisdicional o que o impedia, depois de proferida a sentença, de analisar a questão da prescrição da dívida tributária.

Entende o Magistrado do Ministério Público que por estarmos face a uma questão nova, na medida em que aquela não foi colocada perante o Tribunal recorrido que sobre ela se não pronunciou, não havendo, pois, nesta matéria uma decisão a reanalisar, não pode ser conhecida a questão da prescrição.

Invocam os recorrentes que o Tribunal recorrido não tomou conhecimento da prescrição, sendo tal questão e conhecimento oficioso.

Não há dúvida que a sentença recorrida não analisou a questão da prescrição.

Como claramente se enuncia «*Os recursos destinam-se a reapreciar e eventualmente modificar decisões, mas nunca a criar decisões sobre matéria nova, a menos que se trate de questões de conhecimento oficioso*», sumário do ac. do STJ, proc. 9162/94, de 04-06-1996, acessível em www.dgsi.pt.

Quando a lei diz que o Tribunal pode conhecer oficiosamente de uma certa questão, não lhe atribuiu uma faculdade que ele poderá ou não exercer.

Os Tribunais não desenvolvem a sua actividade sujeitos a qualquer princípio de oportunidade pelo que daquilo que podem tomar conhecimento oficioso, é seu dever que o façam, violarão a lei se o não fizerem.

Por exemplo, os tribunais não podem aplicar leis que sejam desconformes com a Constituição da República Portuguesa. Quer seja suscitada ou não a constitucionalidade de uma lei, os tribunais, em cada uma das suas decisões fazem um controlo concreto da constitucionalidade das leis e, por isso, a omissão desse controlo permite o recurso com base em inconstitucionalidade que só se torne aparente com a interpretação de uma lei efectuada pelo tribunal na sua decisão.

A prescrição é de conhecimento oficioso no processo de execução fiscal, artº 175º do Código de Processo e Procedimento Tributário. Tal conhecimento oficioso que corre ao arripio da prática em direito civil – artº 303º do Código Civil – é uma especificidade do direito fiscal que se impõe por razões de ordem pública. Se este conhecimento oficioso da prescrição no processo de execução fiscal resulta frontal e directamente da lei, já se não manifesta expresso quanto à sua aplicação ao processo de impugnação judicial, pelo menos de forma directa.

O Supremo Tribunal Administrativo de forma unânime tem vindo a admitir o conhecimento da prescrição da dívida tributária em sede de impugnação judicial, pese embora a prescrição não contenda com a legalidade do acto de liquidação ali em questão, por ele se apresentar, como um pressuposto da verificação de uma outra questão processual – a utilidade ou não do prosseguimento da lide -, que o tribunal deve, também, conhecer oficiosamente, dado o princípio da limitação dos actos que afirma a ilegalidade de realizar no processo actos inúteis – artº 130º do Código de Processo Civil, aqui aplicável por força do disposto no artº 2º do Código de Processo e Procedimento Tributário.

Deste modo, a questão da prescrição não pode ser tida como uma questão nova, porque ela deverá estar presente na análise de qualquer processo tributário em que se discuta uma dívida tributária, para garantir a utilidade do prosseguimento da lide, antes assumindo as vestes de uma questão cujo conhecimento foi omitido, e urge suprir. Nas questões de conhecimento oficioso a liberdade de actuação do juiz mostra-se condicionada pelos dados disponíveis no processo.

Porém, neste caso, em que a questão é suscitada perante o Supremo Tribunal Administrativo, não constando da matéria provada elementos de facto suficientes para decidir tal questão, haverá o tribunal recorrido de a apreciar.

O Tribunal recorrido deve emitir pronuncia sobre a questão da prescrição tendo em conta os elementos que dispõe, depois de ouvida a parte contrária sobre a verificação ou não da prescrição da dívida tributária aqui em causa, ao abrigo do disposto nos artºs 3º e 5º do Código de Processo Civil aqui aplicável por força do disposto no artº 2º, e) do Código de Processo e Procedimento Tributário.

Tudo quanto já foi decidido e consta da sentença recorrida se mostra consolidado na ordem jurídica pelo trânsito em julgado, visto não ter sido objecto de recurso.

Deliberação

Termos em que acordam os Juizes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em conceder provimento ao recurso e determinar que o tribunal recorrido aprecie a questão da prescrição da dívida tributária.

Sem custas, por não terem sido presentes contra-alegações.

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

Lisboa, 4 de Novembro de 2015. — Ana Paula Lobo (relatora) — Fonseca Carvalho — Ascensão Lopes.

Acórdão de 4 de Novembro de 2015.**Assunto:**

Recurso de revista excepcional. Pressupostos.

Sumário:

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

Processo n.º 509/15-30.

Recorrente: B...

Recorrido: Fazenda Pública.

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

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

- Relatório -

1 – B....., com os sinais dos autos, vem interpor para este Supremo Tribunal recurso de revista, ao abrigo do disposto no artigo 150.º n.º 1 do CPTA, do acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte, de 15 de Janeiro de 2014, que negou provimento ao recurso por si interposto da decisão do Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga, que rejeitou liminarmente, por intempestividade, a reclamação espontânea de créditos por si apresentada no processo de execução fiscal n.º 0396200201005693 e apensos, que corre termos no Serviço de Finanças de Esposende, apresentando para tal as seguintes conclusões:

I – O presente recurso vem do duto acórdão proferido em 15.01.2015 pelo Venerando Tribunal Central Administrativo Norte – Secção de Contencioso Tributário que negou provimento ao recurso e, por via disso, manteve na ordem jurídica o despacho recorrido, que indeferiu liminarmente a petição inicial de reclamação espontânea de créditos, por intempestiva.

II – A presente revista justifica-se em face de se perfilarem na nossa jurisprudência decisões contraditórias quanto ao momento em que se verifica, na venda em sede de execução fiscal, a transmissão da propriedade do bem objecto dessa venda, não tendo sido produzida ainda jurisprudência uniformizada a respeito desta matéria.

III – Por outro lado, a concreta questão levantada neste recurso reveste-se de particular relevância e interesse jurídico, não apenas pela frequência com que essa questão é suscitada junto dos tribunais superiores, mas também pela necessidade de assegurar a tutela jurisdicional efetiva do direito de quem, sendo titular de um direito real de garantia (hipoteca voluntária) sobre um imóvel vendido em sede de venda em execução fiscal, viu esse direito irremediavelmente prescrito pelo facto de se ter declarado intempestiva um reclamação espontânea de créditos apresentada em momento anterior à adjudicação do bem e sem que, na decisão em causa, se tenha ponderado ou acautelado o disposto no artigo 824.º, n.º 3 do Cód. Civil.

IV – Impõe-se assim a necessidade de dar um tratamento uniforme a nível jurisprudencial quanto a esta matéria, assim se contribuindo para uma melhor aplicação do direito.

V – A venda operada em sede de execução fiscal só se torna perfeita quando comprovado estiver não apenas o depósito integral do preço da venda, mas também as obrigações fiscais inerentes à transmissão – cfr. artigo 256.º CPPT e 827.º, n.º 1, do NCPC (anterior artigo 900º, n.º 1, do CPC).

VI – Até que essa comprovação seja feita estamos perante um mero contrato de compra e venda preliminar ou em formação, insuscetível de produzir quaisquer efeitos jurídicos, mormente a transmissão da propriedade do imóvel para o proponente que ofereceu o melhor preço.

VII – A mera aceitação da proposta tem cariz meramente preparatório ou instrumental, não produzindo, logo, os efeitos concretizadores do negócio (compra e venda).

VIII – A aceitação da proposta apresentada em processo judicial carece de formalizada através da competente adjudicação, que, por sua vez, concretiza-se pela emissão do respectivo título.

IX – É por esse título que o Estado, depois de comprovar o depósito integral do preço e o cumprimento das obrigações fiscais atinentes à transmissão, formaliza ou expressa a sua vontade de aceitação da proposta apresentada pelo proponente – cfr. artigo 827.º, n.º 1, do NCPC (anterior artigo 900º, n.º 1, do CPC).

X – Só com a emissão do título resulta constituído o contrato de compra e venda judicial e, por via dele, se opera a transmissão da propriedade do imóvel para o adquirente – proponente.

XI – Uma vez que a reclamação de créditos foi apresentada em 28.03.2007 e o título de adjudicação foi passado em 5.06.2007, essa reclamação é tempestiva, ao abrigo do disposto no artigo 240.º, n.º 4, do CPPT.

XII – De todo o modo, sem prescindir, o direito real de garantia de que a recorrente era titular sobre o imóvel vendido transferiu-se para o produto da venda, nos termos do artigo 824.º, n.º 3 do Cód. Civil.

XIV – Para esse efeito, o seu crédito tem de ser verificado e reconhecido.

XV – Ao decidir como decidiu, o duto acórdão recorrido violou, por errada interpretação, o disposto no artigo 240.º, n.º 4, e 256.º do CPPT, 900.º, n.º 1, do CPC (actual artigo 827.º, n.º 1, do NCPC) e nos artigos 824.º, n.º 1, e 686.º, n.º 1, do Cód. Civil.

NESTES TERMOS e nos melhores de direito aplicáveis, requer-se a V. Exas que se dignem:

a) Admitir o presente recurso de revista, ao abrigo do disposto no artigo 150.º, n.º 1, do CPTA;

b) Julgar procedente, por provado, o presente recurso, revogando, na sequência, o duto acórdão recorrido, substituindo-o por uma outra decisão que admita a reclamação espontânea de créditos apresentada pela reclamante em 20.03.2007, julgando-a tempestiva, nos termos do artigo 240.º, n.º 4 do CPPT;

c) Ordenar a remessa dos autos à 1ª instância para que, verificando o crédito reclamado, o mesmo seja graduado no local próprio.

Assim decidindo, farão V. Exas. inteira JUSTIÇA!

2 – Não foram apresentadas contra-alegações.

3 – O Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto junto deste Tribunal emitiu o parecer de fls. 209 a 211 dos autos – oportunamente notificado às partes - concluindo no sentido de que *não se mostram reunidos os pressupostos de admissibilidade do recurso de revista previstos no artigo 150.º do CPTA, porquanto embora seja certo que existe alguma controvérsia na doutrina e na jurisprudência sobre a definição do momento em que ocorre a transmissão da propriedade na venda efectuada em processo judicial – se no momento da aceitação da proposta do adquirente, se com a adjudicação do bem -, de que o acórdão recorrido dá eco, certo é que no caso concreto tal divergência de teses não assume pertinência para a solução da questão colocada às instâncias, uma vez que tanto à luz de uma como de outra o momento em que ocorre essa transmissão é o dia 20/03/2007, uma vez que tanto a aceitação da proposta como o acto de adjudicação do bem ocorreram no mesmo dia. //Daí que tendo a reclamação de créditos sido apresentada em 28/03/2007, há que concluir que a mesma é intempestiva – cfr. parecer, a fls. 210/211 dos autos.*

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

- Fundamentação -

4 – Matéria de facto

É do seguinte teor o probatório fixado no acórdão recorrido:

1. Na execução, foi penhorado o prédio inscrito na matriz predial urbana da freguesia de, concelho de Esposende, sob o art. 1058 (cf. auto de penhora a fls. 37 do apenso de execução);

2. Foi designado o dia 20/03/2007 para a venda do imóvel na modalidade de proposta em carta fechada (cf. ofício a fls. 77 e anúncios de venda, a fls. 89 do apenso);

3. Naquela data, foi lavrado o “auto de abertura e aceitação de propostas”;

4. Do “auto de abertura e aceitação de propostas”, fez-se constar, nomeadamente, o seguinte: «Declarando-se encerrada o presente auto de abertura de propostas em carta fechada, seguir-se-á a tramitação subsequente com vista à adjudicação do bem (253.º, 254.º e 256.º, CPPT)»;

5. Naquela mesma data de 20/03/2007, o adquirente pagou o preço e satisfaz as obrigações fiscais inerentes à transmissão; e,

6. Foi lavrado o “auto de adjudicação”, de que se fez constar: «Depois de verificar que foi efectuado o depósito da totalidade do preço, para aquisição do bem, assim como cumpridas todas as obrigações fiscais ...», «...se lavrou o presente auto...» (cf. fls. 95 a 101 do apenso de execução; informação executiva a fls. 286 e título de adjudicação, a fls. 287 do mesmo apenso);

7. Por despacho do Sr. Chefe de Finanças daquela mesma data de 04/06/2007, foi ordenado o processamento do título de adjudicação do bem (cf. fls. 286 do apenso);

8. O título de adjudicação foi emitido em 05/06/2007 (cf. fls. 287 do apenso);

9. O requerimento inicial de reclamação de créditos deu entrada no serviço de finanças no dia 30/03/2007 e foi enviado sob registo postal de 28/03/2007 (cf. fls. 293 do apenso de execução e 93 e 100 dos autos);

5 – Apreciando.

5.1 Da admissibilidade do recurso

O presente recurso foi interposto e admitido como recurso de revista (cfr. requerimento de interposição e despacho de admissão, a fls. 186 e 202 dos autos, respectivamente), havendo agora que

proceder à *apreciação preliminar sumária* da verificação *in casu* dos respectivos pressupostos da sua admissibilidade, *ex vi* do n.º 5 do artigo 150.º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos (CPTA).

Dispõe o artigo 150.º do CPTA, sob a epígrafe “Recurso de Revista”:

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

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

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

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

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

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

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

No caso dos autos, e contrariamente ao alegado, não estão preenchidos os pressupostos da revista excepcional, como bem conclui o Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto no seu parecer junto aos autos.

O acórdão recorrido negou provimento ao recurso interposto pela ora recorrente da decisão do Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga que indeferiu liminarmente, por intempestividade, a petição inicial de reclamação de créditos por si apresentada - *em representação do seu marido e tutelado C.....* - no processo de execução fiscal n.º 0396200201005693 e apensos, fundamentando o decidido no facto de a reclamação de créditos, apresentada em 28/03/2007, o ter sido em data posterior ao da *transmissão do bem penhorado* (n.º 4 do artigo 240.º do CPPT), pois que esta ocorreu no dia 20/03/2007, como consta do “auto de abertura e aceitação de propostas” datado desse dia e se “certifica” no “título de adjudicação” emitido pelo serviço de finanças em 05/06/2007.

Fundamenta o decidido nos seguintes termos:

«(...) assente que a reclamação de créditos foi apresentada naquela data de 28/03/2007 – e não em 26/06/2007 como a decisão recorrida erradamente refere – poderá a mesma considerar-se tempestivamente deduzida?

Estabelece o art.º240.º, do Código de Procedimento e de Processo Tributário:

«1 - Podem reclamar os seus créditos no prazo de 15 dias após a citação nos termos do artigo anterior os credores que gozem de garantia real sobre os bens penhorados.

2 - O crédito executando não carece de ser reclamado.

3 - O órgão da execução fiscal só procede à convocação de credores quando dos autos conste a existência de qualquer direito real de garantia.

4 - O disposto no número anterior não obsta a que o credor com garantia real reclame espontaneamente o seu crédito na execução, até à transmissão dos bens penhorados».

Resulta daquele art.º240.º do CPPT e, nomeadamente, das disposições conjugadas dos seus n.ºs 1 e 4, que só é admitida a reclamação de créditos quanto aos titulares de direitos reais de garantia que não tenham sido citados, até à transmissão dos bens penhorados.

É pois crucial, para aferir da tempestividade da reclamação de créditos, determinar o momento em que se operou a transmissão dos bens.

Sustenta a Recorrente que a transmissão dos bens não ocorreu no dia 20/03/2007, em que foi efectuada a venda, como erradamente o entendeu a decisão recorrida, mas sim em 05/06/2007, com a emissão, pelo serviço de finanças, do título de adjudicação do imóvel (*cf. Conclusões 8 a 16 das duntas alegações*).

Não tem sido esse o entendimento prevalecente na jurisprudência e na doutrina. Assim,

No Acórdão do STA, de 31/05/2000, proferido no *proc.º25030*, doutrinou-se que “Na venda em processo de execução fiscal, através de propostas em carta fechada, a transmissão da propriedade opera-se com a aceitação da proposta”.

Mais recentemente, no Acórdão do TCA Sul, de 03/03/2009, proferido no *proc.º2759/08*, deixou-se consignado, entre o mais, que “Na venda efectuada em processo de execução fiscal a transmissão da propriedade opera com a aceitação da proposta sendo esse o momento a atender para definir a titularidade do direito de propriedade relevante (...)” e, que “Existindo adjudicação, deve considerar-se que já operou a transmissão dos bens, mormente para efeitos do disposto no art.º240º, nº4 do CPPT até porque a adjudicação só tem lugar após o pagamento integral do preço e cumprimento das obrigações fiscais inerentes à transmissão, sendo estes elementos indiciadores materiais da ocorrência desse facto (art.º900º, n.º 1 do CPC)”.

Também na jurisprudência dos tribunais comuns se tem consolidado jurisprudência no sentido de que na venda judicial mediante propostas em carta fechada a transmissão do direito de propriedade sobre a coisa penhorada e vendida opera-se com o despacho de adjudicação a favor do proponente aceite.

Escreveu-se no Acórdão do STJ, de 23/09/2004, proferido no *proc.º04B2283*, designadamente o seguinte: “Seja qual for, porém, o entendimento sobre a sua natureza jurídica, a venda em execução judicial não deixa de ser uma verdadeira venda, que se concretiza quando convergem as vontades dos outorgantes, ou seja, quando o Estado vendedor, personificado pelo Juiz, aceita a proposta oferecida pelo comprador.

Mas esta aceitação, para produzir os efeitos concretizadores do negócio, tem que ser formalizada por um despacho judicial de adjudicação, o qual só deverá ser proferido depois de se mostrar integralmente pago o preço e satisfeitas as obrigações inerentes à transmissão, conforme determina o artigo 900.º (do CPC)”.

Na doutrina, refere Jorge Lopes de Sousa, “*Código de Procedimento e de Processo Tributário*”, vol. IV, Áreas Editora, 6.ª edição, 2011, a págs.173: «...deve entender-se que, na venda em processo de execução fiscal, a transmissão da propriedade se opera com a aceitação da proposta do comprador, consubstanciada na comunicação que o órgão da execução fiscal decide vender-lhe o bem penhorado».

Como se vê, quer na jurisprudência, quer na doutrina, a controvérsia sobre o momento em que opera a transferência de propriedade não vai além da adjudicação dos bens, defendendo uns que ela se concretiza no momento da aceitação da proposta do comprador e outros no da adjudicação dos bens. Nunca, porém, aquando da emissão dos títulos de transmissão, que só podem ser passados após a adjudicação, como decorre do disposto no art.º900.º, do CPC.

Não sentimos necessidade de entrar nessa controvérsia pois como resulta dos elementos dos autos e do probatório, o “auto de abertura e aceitação de propostas” tem a data de 20/03/2007; nessa mesma data foi efectuada o pagamento do preço e satisfeitas as obrigações fiscais inerentes à transmissão (*cf. fls.98 a 100 do apenso de execução*); e foi lavrado o “auto de adjudicação”.

Conforme consta do título de adjudicação, emitido pelo serviço de finanças em 05/06/2007, é ali certificado que «...A... (...) adquiriu, através de venda por propostas em carta fechada, realizada em 20.03.2007, o bem abaixo descrito que naquela data lhe foi adjudicado, pelo preço de 59.500,00€, depositado na Tesouraria de Finanças..., em 20.03.2007, tendo ficado isento de imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis nos termos do art.º9.º do CIMT e pago o imposto de selo

dos artigos 1.º e 3.º da Tabela anexa ao respectivo Código, em 20.03.2007, verificando-se assim o cumprimento do artigo 900.º do Código de Processo Civil».

Diga-se, aliás, que os argumentos que a Recorrente esgrima para sustentar que a transmissão só ocorre com a emissão do título – porque só na posse do título pode o adquirente reclamar a entrega do bem ao proprietário ou detentor e só munido do título de transmissão pode o comprador registar a aquisição a seu favor (*cf. Conclusões 13 e 14 das alegações*) – não infirmam decisivamente a conclusão de que a transmissão opera, ou no momento da aceitação da proposta do comprador, ou no da adjudicação.

Com efeito, a circunstância de o título adjudicação ser o documento que possibilita ao comprador o exercício de determinados direitos, de ordem processual ou registral, em nada contende com o anterior facto constitutivo da transmissão, assumindo claramente natureza declarativa (*cf. art. 900.º, do CPC*).

Tudo visto, considerando-se o requerimento inicial de reclamação apresentado em 28/03/2007, foi-o já depois de efectuada a transmissão do bem, quer se entenda que essa transmissão ocorreu no momento da aceitação da proposta do comprador, quer no momento da adjudicação, formalizada em auto.

O que significa que a reclamação espontânea de créditos foi extemporaneamente apresentada, pelo que é de manter na ordem jurídica o despacho recorrido que no mesmo sentido decidiu e por esse fundamento indeferiu liminarmente a petição inicial de reclamação espontânea de créditos.» (fim de citação)

Pretende a recorrente a admissão da presente revista alegando que esta se justifica *em face de se perfilarem na nossa jurisprudência decisões contraditórias quanto ao momento em que se verifica, na venda em sede de execução fiscal, a transmissão da propriedade do bem objecto dessa venda, não tendo sido produzida ainda jurisprudência uniformizada a respeito desta matéria*, apontando nas suas alegações de recurso dois Acórdãos proferidos por tribunais superiores da jurisdição comum – *acórdão dos STJ de 23.09.20104 (p. 04B2283) e da RG de 6.10.204 (p. 649/04-1), sob consulta em dgsi.pt (fls. 193 dos autos)* que alegadamente sustentariam a tese por si defendida de que apenas com a emissão do título de adjudicação ocorreria a transmissão da propriedade do bem vendido em execução na modalidade de venda por meio de propostas em carta fechada.

Ora, o recurso excepcional de revista não é um recurso para uniformização de jurisprudência, não sendo seu pressuposto específico a existência de oposição de acórdão (*cf. o n.º 1 do artigo 150.º do CPTA*), nem o acórdão que venha a ser proferido após a admissão de revista excepcional tem qualquer possibilidade de uniformizar jurisprudência, sequer dentro da jurisdição administrativa e fiscal, quanto mais entre esta e a jurisdição comum.

No caso concreto dos autos não se conhece, nem a recorrente aponta, que haja dentro da jurisdição administrativa e fiscal *divisão de correntes jurisprudenciais ou doutrinárias* que possa justificar a admissão do recurso como manifestamente necessário *para uma melhor aplicação do direito* nem a questão decidida foi decidida de forma a *ostensivamente errada* ou *juridicamente insustentável*, bem pelo contrário.

Aliás, como dá nota o acórdão recorrido e salienta o Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto junto deste STA no *caso concreto tal divergência de teses não assume pertinência para a solução da questão colocada às instâncias*, uma vez que *tanto à luz de uma como de outra o momento em que ocorre essa transmissão é o dia 20/03/2007, uma vez que tanto a aceitação da proposta como o acto de adjudicação do bem ocorreram no mesmo dia*, como se colhe do teor do título de adjudicação a que se refere o n.º 8 do probatório fixado.

Ora, não cabendo a este STA fixar os factos relevantes para a boa decisão da causa, antes tendo de os dar por assentes e dispondo o n.º 4 do artigo 150.º do CPTA que *O erro na apreciação das provas e na fixação dos factos materiais da causa não pode ser objecto de revista, salvo havendo ofensa de uma disposição expressa de lei que exija certa espécie de prova para a existência do facto ou que fixe a força de determinado meio de prova*, não se alcança qual a utilidade da admissão da presente revista, que não será, pois, admitida.

- Decisão -

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

Custas pela recorrente.

Lisboa, 4 de Novembro de 2015. — *Isabel Marques da Silva* (relatora) — *Dulce Neto* — *Casimiro Gonçalves*.

Acórdão de 4 de Novembro de 2015.

Processo n.º 602/15-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: A...

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

1-Relatório:

No recurso judicial da decisão administrativa de aplicação da coima em processo de contra-ordenação tributária deduzido por A..... (doravante Arguida ou Recorrida), a M^a Juíza do Tribunal Administrativo e Fiscal de Penafiel, após ter proferido despacho a ordenar a apensação a estes autos de outros recursos judiciais instaurados pela mesma Arguida em processo de contra-ordenação por falta de pagamento de Imposto Único de Circulação (IUC), proferiu decisão na qual, julgando procedente o recurso, anulou as decisões administrativas de fixação da coima.

Inconformada com a decisão de apensação e com a decisão final proferida, a Fazenda Pública (doravante Recorrente) interpôs recurso jurisdicional dessas duas decisões para o Supremo Tribunal Administrativo

Quanto ao primeiro recurso:

Apresentou alegações com as seguintes conclusões:

A. Vem o presente recurso interposto do duto despacho que admitiu liminarmente o recurso apresentado pela arguida, o qual se circunscreve à questão de direito da decisão de apensação, determinada pelo Meritíssimo Juiz a quo, de todos os processos de recurso de contraordenação que lhe foram distribuídos, da mesma recorrente, o que resultou na apensação de 3 processos de contraordenação aos presentes autos.

B. Para assim decidir, considerou o Tribunal a quo, que *“resulta da consulta do sistema informático que, me foram distribuídos outros processos de recurso de contraordenação instaurados por esta mesma recorrente determinando consequentemente, a apensação de 3 processos a estes autos*

C. Quanto à legitimidade da Fazenda Pública para interpor o presente recurso, importa ter em conta que, com a proposta de Lei n.º 496/2012, de 10 de Outubro de 2012, de aprovação do Orçamento do Estado para 2013, foi alterada a redacção do art. 83º do RGIT, passando o representante da Fazenda Pública, por força do n.º 1 da referida norma, a ter legitimidade para interpor recurso da decisão proferida pelo tribunal, ampliando-se, deste modo, a sua possibilidade de intervenção no processo de contraordenação, que antes se limitava à produção de prova, nos termos do art. 81º, n.º 2 do RGIT.

D. Deste modo, e tendo em conta a unidade do sistema jurídico e a aplicação subsidiária do RGCO neste âmbito, por força do art. 3º, alínea b) do RGIT, com a alteração legislativa ocorrida, a Fazenda Pública tem também legitimidade para recorrer nos recursos de processos de contraordenação tributária, ao abrigo do n.º 2 do art. 73º do RGCO.

E. Observa-se de perto, quanto a esta questão, o duto entendimento dos Conselheiros Jorge Lopes de Sousa e Simas Santos em “Regime Geral das Infracções Tributárias anotado”, 4ª edição, 2010, em anotação ao art. 83º, página 562 e seguintes, que se transcreve: *“Porém, em matéria de direito sancionatório, não será compreensível que não exista também uma válvula de segurança do sistema de alçadas que permita assegurar a realização da justiça pelo menos em casos em que se esteja perante uma manifesta violação do direito, sendo esta possibilidade uma exigência do direito de defesa constitucionalmente consagrado. Por isso, deve-se concluir que será aplicável subsidiariamente o preceituado no n.º 2 do art. 73º do RGCO.”*

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

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

H. Especificando o que para aqui releva, quanto à apensação de vários processos de contraordenação, entende a Fazenda Pública, salvo melhor opinião, que não pode proceder o argumento expendido no duto despacho a quo, não se conformando a Fazenda Pública com a mesma e considerando que tal despacho padece de erro de direito, urgindo assim, a promoção da uniformização da jurisprudência

face ao inerente perigo de repetição e desigualdade na aplicação entre os diversos tribunais tributários de 1ª instância, tudo nos termos do disposto no art. 83º do RGIT, em conformidade com o art. 73º, n.º 2 do RGCO, aplicável por força da alínea b) do art. 3º do RGIT - cfr. Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 07-11-2012, proc. 0704/12; Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 17-01-2007, proc. 01124/06.

I. A decisão subjacente, o douto despacho a quo, de apensação de 1 processo de contraordenação distribuído ao Meritíssimo Juiz a quo, aos presentes autos, tem unicamente em conta, quanto ao elemento de conexão existente entre os mesmos, a identidade do arguido.

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

K. O artigo 36º do RGCO, aplicável subsidiariamente ao RGIT, prevê a “*competência por conexão*” em caso de concurso efectivo de contraordenações.

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

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

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

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

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

Q. O elemento subjectivo por si só não sustenta a conexão de processos, impondo a lei a verificação de algum dos elementos taxativos no art. 24º do CPP.

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

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

T. Sucede que, os 2 processos de contraordenação em apreço, não foram apensados pela autoridade tributária, mantendo autonomia entre si.

U. Com todo o respeito que nos merece a fundamentação expendida pelo douto Tribunal a quo, entende a Fazenda Pública que a apensação dos processos determinada pelo Meritíssimo Juiz a quo, não tem sustentação legal, pelo que não poderá a decisão do tribunal de 1ª instância versar numa única sentença sobre os 4 recursos dos processos de contraordenação.

V. Pelo que, concluímos ser ilegal a apensação de processos por despacho do douto Tribunal a quo.

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

Quanto ao segundo recurso

Apresentou alegações com as seguintes conclusões:

«A. Vem o presente recurso interposto da douta decisão final por simples despacho que julgou procedente o recurso apresentado pelo arguido(a), e, em consequência, anulou as decisões de aplicação das coimas destes autos e dos processos apensados por decisão judicial em anterior despacho, do qual pende recurso neste Venerando Tribunal, e os ulteriores termos do processo, o qual se circunscreve à questão de direito da nulidade insuprível da decisão administrativa, apreciada oficiosamente pelo douto Tribunal a quo.

B. Para assim decidir, considerou o Tribunal a quo, na sua douta Fundamentação de direito que, “No caso em apreço, a decisão de aplicação da coima do processo principal e dos apensos não procedeu à realização do cúmulo material apesar de estarem em concurso, porquanto ainda não transitou em julgado a decisão de aplicação das coimas e à data da sua decisão a autoridade administrativa tinha conhecimento da instauração e pendência dos processos de contra-ordenação, pelo que, tinha de ter procedido à instauração dum único processo de contra-ordenação, ou no caso de terem sido instaurados processos diferentes tinha que ter procedido à apensação dos processos que se encontrassem na mesma fase, nos termos dos arts. 25º, 28º e 29º do Código de Processo Penal...”

C. Concluindo que a omissão destes procedimentos e operações determinam a sua nulidade nos termos do art. 63º, n.º 1, alínea d), 3 e 5 do RGIT.

D. Quanto à legitimidade da Fazenda Pública para interpor o presente recurso, importa ter em conta que, com a proposta de Lei n.º 496/2012, de 10 de Outubro de 2012, de aprovação do Orçamento do Estado para 2013, foi alterada a redacção do art. 83.º do RGIT, passando o representante da Fazenda Pública, por força do n.º 1 da referida norma, a ter legitimidade para interpor recurso da decisão proferida pelo tribunal, ampliando-se, deste modo, a sua possibilidade de intervenção no processo de contra-ordenação, que antes se limitava à produção de prova, nos termos do art. 81º, n.º 2 do RGIT, passando a Fazenda Pública a ter também legitimidade para recorrer nos recursos de processos de contra-ordenação tributária, ao abrigo do n.º 2 do art. 73º do RGCO — cfr. Conselheiros Jorge Lopes de Sousa e Simas Santos em “Regime Geral das Infracções Tributárias anotado”, 4ª edição, 2010, em anotação ao art. 83.º, página 562 e seguintes.

E. Quanto ao efeito do presente recurso, entende a Fazenda Pública que, no regime previsto nos artigos 83º e 84º, ambos do R.G.I.T., complementado pelo R.G.C.O., mormente os artigos 70º, 73º, 74º, 75º, 79º, 88º e 89º, de aplicação subsidiária, não é possível a execução das coimas e sanções acessórias antes do trânsito em julgado ou de se ter tornado definitiva a decisão administrativa que as aplicar, sendo esta a única interpretação que assegura a constitucionalidade material deste art.º 84, do R.G.I.T., nos casos em que o recurso é interposto de decisão condenatória, assim não sendo necessário a prestação de garantia para que o mesmo recurso goze de efeito suspensivo da decisão recorrida — conforme se doutrinou no Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, de 15-11-2011, processo n.º 04847/11; e na esteira do entendimento dos Conselheiros Jorge Lopes de Sousa e Simas Santos em “Regime Geral das Infracções Tributárias anotado”, 4ª edição, 2010, em anotação ao art. 84º, página 582 e seguintes.

F. Neste sentido, não deverá ser considerada exequível para efeitos de decisão de instauração de processo de execução fiscal, a decisão judicial proferida nestes autos que decidiu pela anulação das decisões de aplicação das coimas destes autos e dos processos apensados e os ulteriores termos do processo, face à pendência do presente recurso, sob pena de se afectar o efeito útil do mesmo.

G. Quanto à nulidade insuprível determinada pelo douto Tribunal a quo, entende a Fazenda Pública, salvo melhor opinião, que não pode proceder o argumento expendido na douta decisão final por simples despacho a quo, não se conformando a Fazenda Pública com a mesma e considerando que tal decisão final por simples despacho padece de erro de direito, urgindo assim, a promoção da uniformização da jurisprudência face ao inerente perigo de repetição e desigualdade na aplicação entre os diversos tribunais tributários de 1ª instância, tudo nos termos do disposto no art. 83º do RGIT, em conformidade com o art. 73º, n.º 2 do RGCO, aplicável por torça da alínea b) do art. 3º do RGIT — cfr. Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 07-11-2012, proc. 0704/12; Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 17-01-2007, proc. 01124/06 (in www.dgsi.pt).

H. Considerou o douto Tribunal a quo, estar verificada a nulidade insuprível das decisões de aplicação das coimas determinadas pelo Chefe do Serviço de Finanças de Marco de Canaveses, unicamente por não ter procedido à realização do cúmulo material nos termos do art. 25º do RGIT, aplicando uma coima única.

I. Incorre o Tribunal a que em erro na aplicação do direito, porquanto as nulidades insupríveis a ocorrer no âmbito do processo de contra-ordenação tributário, são taxativas e têm a sua previsão no art. 63º do RGIT, o qual não abarca, salvo melhor opinião, o regime do cúmulo material, a aplicar em caso de concurso de contra-ordenações.

J. Desde logo, os “requisitos legais” [cfr. artº 63º, n.º 1, alínea d)], da decisão de aplicação das coimas que possam estar em falta e que se reportam à fase administrativa do processo de contra-ordenação

tributário, são os constantes do art. 79º do RGIT, os quais foram integralmente respeitados pela entidade administrativa competente em todas as decisões de aplicação de coimas presentes nestes autos.

K. A falta de aplicação do regime do concurso, previsto no art. 25º, não constitui um requisito legal da decisão susceptível de configurar uma nulidade insuprível, pelo que a relevar-se a sua falta, o que não se concede, sempre seria uma mera nulidade dependente de arguição dos interessados conforme estabelece o art. 120º do Código de Processo Penal - CPP, aplicável por força do preceituado na alínea b) do art. 3º do RGIT e do n.º i do art. 41º do RGCO.

L. O arguido(a)/recorrente nestes autos, não solicitou a apreciação do concurso de contra-ordenações em nenhum dos recursos apresentados, pelo que, tal nulidade, a considerar-se a sua existência, e considerando-se, em consequência, a insuficiência do processo contra ordenacional (cfr. art. 120º, n.º 1, alínea d) do CPP), sempre terá de ser considerada como sanada, uma vez que a parte interessada não arguiu tal vício em nenhuma fase do processo administrativo, nem sequer do processo judicial, fazendo-se assim a aplicação do invocado art. 120º do CPP, com as necessárias adaptações ao processo de contra-ordenação tributário.

M. Por outro lado, é competência exclusiva da autoridade administrativa, a apreciação e decisão pela existência ou não do concurso de infracções e subsequente aplicação do art. 25º do RGIT, na fase administrativa, pressupondo, a montante, a verificação do elemento de conexão entre os processos nos termos do art. 36º do RGCO o que consubstancia um acto exclusivamente administrativo face ao disposto no art. 33º do RGCO, aplicável ex vi art. 3º, alínea b) do RGIT.

N. A imposição judicial de análise e tramitação conjunta de processos na fase administrativa, consubstancia a violação do princípio da separação de poderes, limitando a actuação da administração fiscal, o seu conhecimento e apreciação dos processos que são da sua competência, salvaguardando, claro está, o facto de a questão do concurso de infracções nem sequer ter sido suscitada pelo próprio arguido(a), no sentido em que, o Tribunal «não pode ofender a autonomia do poder administrativo (o núcleo essencial da sua discricionariedade), enquanto medida definida pela lei daquilo que são os poderes próprios de apreciação ou decisão conferidos aos órgãos da Administração», porquanto, «os poderes dos tribunais administrativos abarcam apenas as vinculações da Administração por normas e princípios jurídicos, ficando de fora da sua esfera de sindicabilidade o ajuizar sobre a conveniência e oportunidade da actuação da Administração, mormente o controlo actuação ao abrigo de regras técnicas ou as escolhas/opções feitas pela mesma na e para a prossecução do interesse público, salvo ofensa dos princípios jurídicos enunciados no art. 266.º, n.º 2 da CRP.» — conforme Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte de 01-10-2010, proc. n.º 00514/08.4BEPNF, in www.dgstpt.

O. No caso de processos de contra-ordenação tributários, é aplicável o RGIT e subsidiariamente o RGCO, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 433/82, de 27 de Outubro, que contém norma específica no seu art. 3º, alínea b), todavia, não há neste âmbito nenhuma omissão legal que justifique e fundamentamente a aplicação subsidiária dos artigos 25º, 28º e 29º do CPP, conforme consta da Motivação de direito da douda decisão final por simples despacho a quo.

P. E seria ilegal a aplicação do cúmulo jurídico no presente caso, dado que todos os factos em apreço, são posteriores à alteração ocorrida na norma do art. 25º do RGIT, com a Lei do Orçamento para 2011 (Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro).

Q. Conforme o doudo entendimento dos Conselheiros Jorge Lopes de Sousa e Simas Santos em “Regime Geral das Infracções Tributárias anotado”, 4ª edição, 2010, em anotação ao art. 25º, página 291, “no regime do cúmulo material, a coima única a aplicar é a soma das coimas aplicadas a cada uma das contra-ordenações, não havendo lugar a qualquer redução salvaguardando claramente que, “estando a regra do cúmulo material expressamente estabelecida na redacção inicial deste art. 25º do RGIT e na introduzida Lei do Orçamento para 2011 não há lacuna de regulamentação sobre a forma de efectuar o cúmulo das coimas, pelo que não há suporte para fazer apelo ao RGCO, pois este diploma, como legislação subsidiária que é (art.º 3º, alínea b) do RGIT), apenas é de aplicação em matérias em que o RGIT não contenha normas próprias.”

R. E portanto, nunca poderia a autoridade administrativa tributária, “aferir a existência de eventual contra-ordenação continuada”, cujo preceituado no art. 30º e 79º do Código Penal, subsidiariamente aplicável nos termos do art. 32º do RGCO, não têm aplicação face à actual redacção do art. 25º do RGIT, seguindo-se neste âmbito, de perto, as decisões do Tribunal Central Administrativo Sul de 27-11-2007, processo n.º 01804/07 e de 23-09-2008, proc. n.º 01767/07, ambas consultáveis in www.dgstpt.

S. Limita-se o actual regime, em caso concurso, sempre ao cúmulo material, valendo a máxima, “quot de/jota tot poenae”, sendo que a cada infracção é imputada a coima correspondente, ou seja, as sanções são aritmeticamente somadas, depois de se ter procedido à determinação individualizada de cada uma.

T. Releva a decisão do Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de 19/06/2007, proc. n.º 01768/07 (in www.dgsi.pt), no sentido em que “no actual RGIT não há lugar ao concurso de infracções com a cominação de uma coima única” e que “deixou de existir a principal característica que enforma

o regime do concurso de crimes — a aplicação de uma pena única em cúmulo jurídico — desta forma se perdendo o principal interesse no concurso, a não ser de índole de eventual economia processual”.

U. Não existe no RGIT, nem no RGCO, norma legal que preveja a apensação de processos de contra-ordenação, contudo, o artigo 36º do RGCO, aplicável subsidiariamente ao RGIT, prevê a “competência por conexão” em caso de concurso efectivo de contra-ordenações.

V. Por sua vez, o art. 25º do RGIT, aplicando-se na fase administrativa, pressupõe necessariamente a apreciação e decisão sobre a conexão entre os processos a que se aplicará o regime do cúmulo material, por conjugação do disposto no art. 36º do RGCO e 25º do RGIT, inclusivamente, se os processos administrativos se encontram na mesma fase e se são da mesma competência territorial.

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

X. Assim, por força desta norma, quanto à unidade e apensação de processos, nunca poderia a autoridade administrativa competente proceder “à apensação dos processos que se encontrassem na mesma fase, nos termos dos artigos 25º, 28º e 29º do CPP...”, incorrendo o Meritíssimo Juiz a quo, mais uma vez, em erro na aplicação do direito, por não se aplicarem, na fase administrativa, os preceitos reguladores do processo criminal, ou seja, as normas do Código de Processo Penal (CPP), invocadas na douta decisão final por simples despacho a quo.

Y. Os processos de contra-ordenação em apreço, não foram apensados pela autoridade tributária, tendo sido tramitados separadamente, sem prejuízo da posterior apensação por despacho do douto Tribunal a quo, na fase judicial, contra o qual a Fazenda Pública apresentou já recurso para este Venerando Tribunal, pugnando igualmente pela sua ilegalidade por errónea interpretação e aplicação do disposto nos artigos 24º 25º, 28º e 29º do CPP, aplicáveis por força do art. 41º do RGCO, norma esta por sua vez aplicável ao abrigo do disposto na alínea b) do art. 3º do RGIT.

Z. Com todo o respeito que nos merece a fundamentação expendida pelo douto Tribunal a quo, entende a Fazenda Pública que a decisão que determina a nulidade insuprível das decisões das coimas aplicadas, por falta de realização do cúmulo material, é ilegal por falta de previsão no competente art. 63º do RGIT, cujo elenco é taxativo;

AA. Sendo ainda ilegal a aplicação, neste âmbito dos normativos do CPP, concretamente os artigos 25º, 28º e 29º que fundamentaram a douta decisão final por simples despacho a quo.

BB. Face ao exposto, entende a Fazenda Pública, com a ressalva do devido respeito, que é muito, que a douta decisão final por simples despacho sob recurso enferma de erro na aplicação do direito, fazendo errónea interpretação e aplicação do disposto nas normas legais aplicáveis, mais concretamente as que regem a aplicação do cúmulo material às contra-ordenações em concurso, concretamente os artigos 25º, 63º e 79º, todos do RGIT e ainda o artigo 36º do RGCO, norma esta por sua vez aplicável ao abrigo do disposto na alínea b) do art. 3º do RGIT, atendendo a que, a autoridade administrativa competente não procedeu à apensação de processos de contra-ordenação do arguido(a)/recorrente, nem este suscitou a aplicação das regras do concurso de contra-ordenações tributárias.

Termos em que, Deve ser concedido provimento ao presente recurso jurisdicional e, em consequência, ser revogada a douta decisão final por simples despacho recorrida, com as legais consequências.»

Respondeu o Ministério Público do TAF de Penafiel nos seguintes termos (fls. 154/167):

1ª. - Excepção feita às questões prévias da legitimidade e efeito da interposição do presente recurso, não assiste razão ao/à recorrente/R., nem os argumentos pelo/a mesmo/a aduzidos poderiam fundamentar a revogação da/o douta decisão posta em crise, a qual não merece reparo, pois que não enferma do alegado “erro na aplicação do direito,” (sic), nem aliás de qualquer outro e não faz “errónea interpretação e aplicação do disposto nas normas legais aplicáveis,” (sic), designadamente das “que regem a aplicação do cúmulo material às contra-ordenações em concurso, concretamente (d)os artigos 25º, 63º e 79º, todos do RGIT e ainda (d)o artigo 36º do RGCO, norma esta por sua vez aplicável ao abrigo do disposto na alínea b) do art. 3º do RGIT,” (sic).

2ª. - Relativamente às questões prévias, da legitimidade, mormente na vertente da admissibilidade do presente recurso, atentos os invocados fundamentos legais (nº. 1, do artº. 83º do RGIT e artº. 73º, nº. 2 do RGIMOS, aplicável ex vi alínea b) do artº. 3º daquele RGIT), além de o/a R. deter legitimidade como invoca, também se nos afigura admissível a interposição do presente recurso para melhoria da aplicação do direito e tendo em vista, sobretudo, a promoção da uniformidade da jurisprudência; e da requerida/o e judicialmente determinada/o subida imediata e efeito suspensivo, visto o objecto do presente recurso e as citadas disposições legais aplicáveis, julgam-se adequados os fixados regime de subida e efeito.

3ª- A argumentação do/a R. baseia-se no errado e infundamentado pressuposto, erigido em conclusão de que “(n)º art. 63º do RGIT,.../... não abarca,.../..., o regime do cúmulo material a aplicar em caso de concurso de contra-ordenações.” (sic conclusão I.).

4ª- Da mera leitura da douta fundamentação de direito da decisão sub judice, resulta ter a mesma fundada e claramente explicitado a invocada nulidade insuprível, prevista no citado artº. 63º, do RGTT, - alínea d), do respectivo nº. 1 -, por não conterem as decisões administrativas em causa todos os requisitos legais especificamente, por das mesmas, “apesar de se encontrarem em concurso”, não constarem os “procedimentos e operações” descritos, relativos “à realização do cúmulo material”, bem como a “aferir a existência de eventual contra-ordenação continuada ou do concurso de contra-ordenações”, aplicando subsequentemente e em conformidade, ou uma única coima ou tantas quantas as contra-ordenações em concurso, a final materialmente cumuladas numa coima única.

5ª- A realização do cúmulo material e a prévia apensação dos processos, mercê do concurso de contra-ordenações em causa, nos termos explanados na douta decisão em recurso e a necessária consequente indicação, na decisão de aplicação de coima, então da coima única, além do mais, da norma do artº. 25º do RGIT e dos elementos determinantes da conexão/apensação e consequente fixação da coima (única), cabem nas alíneas b) e c) do nº. 1 do citado pelo/a R. artº. 79º do RGIT cujos requisitos, face ao exposto e ao contrário do pugnado pelo/a R., não foram integralmente respeitados nas decisões de aplicação de coima em questão.

6ª - Ao contrário do alegado pelo/a R. “falta de aplicação do regime do concurso / constitui um requisito legal da decisão e consubstancia a apontada nulidade insuprível, e não “uma mera nulidade dependente de arguição dos interessados, (cfr. conclusão K.), como pretende o/a R..

7ª- Pugna, ainda que enviesadamente o/a R., que a douta decisão recorrida viola o “princípio da separação de poderes”, sendo certo todavia que confunde manifestamente, por um lado, a questão jurídico-material do concurso de contra-ordenações com a questão processual da competência por conexão - como resulta da sintomática invocação do disposto nos art.ºs 36º e 33º do RGCO/RGIMOS; e, por outro lado, mais grave ainda, confunde legalidade com critérios de conveniência e normas e princípios jurídicos com regras técnicas e escolhas/opções, em suma, justiça com oportunidade.

8ª- Não explica e muito menos fundamenta o/a R. porque “nunca poderia a autoridade administrativa tributária, “aferir a existência de eventual contra-ordenação continuada” (sic), nem por que razão o “preceituado no art. 30º e 79º do Código Penal, subsidiariamente aplicável nos termos do art. 32º do RCCO, não têm aplicação face à actual redacção do art. 25º do RGIT,” (sic); sendo que, o cúmulo material legalmente previsto neste, tendo em conta os conceitos jurídicos de crime continuado e concurso real de crimes, não contende com a eventual existência de contra-ordenação continuada.

9ª- Remata paradoxalmente o/a R. que “nunca poderia a autoridade administrativa competente proceder “à apensação dos processos que se encontrassem na mesma fase, nos termos dos artigos 25º, 28º e 29º do CPP... “,.../..., por não se aplicarem na fase administrativa, os preceitos reguladores do processo criminal, ou seja, as normas do Código de Processo Penal (CPP),” (sic conclusão X.), tanto mais quanto, em recurso que anteriormente apresentou e ao qual aliás faz referência na conclusão Y discorreu profusamente sobre a aplicabilidade de tais preceitos legais, apresentando aliás interpretação absolutamente inovadora, (que oportunamente já se consignou reputar-se contudo inaceitável), do disposto naqueles, mormente no art. 25º, consubstanciando as presentes ALEGAÇÕES de RECURSO nessa medida, verdadeiro venire contra factum proprium.

10ª - Remete-se para a douta argumentação constante do Acórdão do STA de 04.03.2015, no Recurso nº. 1396/14-30.

11ª - Entende-se, talqualmente entendeu o/a Mmo/a Juiz a quo que as decisões de aplicação das coimas em causa, por não conterem todos os requisitos legais, mormente a realização do cúmulo material (com a prévia apensação dos processos, mercê do concurso de contra-ordenações em causa) e a fixação/indicação da coima única estão, face ao prescrito no artº. 63º, nº. 1, alínea d) do RGIT, feridas de nulidade insuprível.

12ª - Concluindo a final o/a R. “que a douta decisão final por simples despacho sob recurso enferma de erro na aplicação do direito, fazendo errónea interpretação e aplicação do disposto nas normas legais aplicáveis,.../..., atendendo a que, a autoridade administrativa competente não procedeu à apensação de processos de contra-ordenação do arguido/recorrente, nem este suscitou a aplicação das regras do concurso de contra-ordenações tributárias (sic conclusão BB.), mais se dirá, por um lado que, verificando-se conexão, a não determinação, por parte da autoridade administrativa, nos termos legais, da apensação dos processos de contra-ordenação, constitui de per si, ilegalidade por violação/incumprimento dos preceitos legais aplicáveis relativos ao concurso de contra-ordenações e respectiva punição; e por outro lado, que a aplicação das regras do concurso de contra-ordenações tributárias, expressamente previstas na lei, não carece evidentemente de ser suscitada pelo arguido/recorrente.

13ª - Não se verificando o invocado erro na aplicação do direito, nem aliás qualquer outro, bem ao contrário, mostrando-se a determinada anulação válida e legal, a douta decisão recorrida deve ser confirmada/mantida.

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

Neste Supremo Tribunal o MP remete para os pareceres do representante do MP no TAF de Penafiel.

2- FUNDAMENTAÇÃO:

Matéria de facto apurada pelo TAF de Penafiel (vide fls. 115).

1º - As decisões de aplicação das coimas destes autos e dos processos apensos foram proferidas a 20 de julho de 2014.

2º - As decisões em causa não procederam à realização do cúmulo material das coimas.

3- DO DIREITO:

A decisão recorrida considerou o seguinte (Parte de direito da decisão do TAF de Penafiel fls. 116/117):

(...) IV - DO DIREITO.

O art.79.º, n.º 1, alínea b) e n.º 2, do RGIT, preveem:

1 - A decisão que aplica a coima contém: (...)

b) A descrição sumária dos factos e indicação das normas violadas e punitivas; (...)

2 - A notificação da decisão que aplicou a coima contém, além dos termos da decisão e do montante das custas, a advertência expressa de que, no prazo de 20 dias, o infractor deve efectuar o pagamento ou recorrer judicialmente, sob pena de se proceder à sua cobrança coerciva.

O art.63.º, n.ºs 1, alínea d), 3 e 5, do RGIT, estipulam:

“1 - Constituem nulidades insupríveis no processo de contra-ordenação tributário: (...)

d) A falta dos requisitos legais da decisão de aplicação das coimas, incluindo a notificação do arguido (...)

3 - As nulidades dos actos referidos no n.º 1 têm por efeito a anulação dos termos subsequentes do processo que deles dependem absolutamente, devendo, porém, aproveitar-se as peças úteis ao apuramento dos factos.

5 - As nulidades mencionadas são de conhecimento officioso e podem ser arguidas até a decisão se tornar definitiva.”

No caso em apreço, a decisão de aplicação da coima não procedeu à realização do cúmulo material apesar de se encontrarem em concurso, porquanto ainda não transitou em julgado a decisão de aplicação das coimas e à data da sua decisão a autoridade administrativa tinha conhecimento da instauração e pendência dos processos de recurso de contraordenação, pelo que, tinha de ter procedido à instauração dum único processo de contraordenação, ou no caso de terem sido instaurados processos diferentes tinha que ter procedido à apensação dos processos que se encontrassem na mesma fase, nos termos do disposto nos arts. 25.º, 28.º e 29.º, do Código de Processo Penal (CPP), aplicável subsidiariamente por força do disposto nos arts. 3.º, alínea b), do RGIT e 41.º, do Regime Geral do ilícito de Mera Ordenação Social (RGIMOS), e aí aferir a existência de eventual contraordenação continuada ou do concurso de contraordenações e decidir pela aplicação, respetivamente, duma única coima, cf. arts.30.º e 79.º, do Código Penal (CP), 3.º, alínea b) do RGIT e 32.º do RGIMOS, ou duma coima por cada infração em concurso e neste caso realizar posteriormente o cúmulo material nos termos do art.25.º do RGIT, aplicando uma coima única, cf. art.77.º, n.º 1, do CP, mas apenas na parte em que determina a aplicação duma coima única, porquanto o art.77.º prevê o cúmulo jurídico das penas, regime expressamente afastado pelo art.25.º do RGIT.

Ora, tais procedimentos e operações não constam da decisão da coima aplicada à recorrente, o que determina a sua nulidade, nos termos do art.63.º, n.ºs 1, alínea d), 3 e 5, do RGIT, por não conterem todos os requisitos legais da sua aplicação.

A nulidade da decisão de aplicação da coima determina a anulação dos ulteriores termos do processo e a remessa dos autos à Autoridade Tributária e Aduaneira para sanar a nulidade («Em processo judicial de contra-ordenação tributária, a declaração de “nulidade insuprível” acarreta o aproveitamento das peças úteis ao apuramento dos factos, nos termos da lei e necessariamente, a remessa do processo à Autoridade Tributária, para possível sanção da nulidade e eventual renovação do acto sancionatório») -

Acórdão de 04/02/2009, da 2.ª secção do Supremo Tribunal Administrativo processo n.º 729/08, disponível em www.dgsi.pt

Fica prejudicada a apreciação das demais questões suscitadas pela recorrente.

DECISÃO.

Atento o exposto e sem necessidade de maior fundamentação, julga-se o presente recurso procedente e, em consequência anulam-se as decisões de aplicação das coimas destes autos e dos processos apensados e os ulteriores termos do processo.

DECIDINDO NESTE STA:

A sentença julgou, procedente o recurso, declarando nula, por falta de requisitos legais da decisão, a decisão administrativa de aplicação de coima (aplicada neste processo), por, apesar de a autoridade administrativa ter

conhecimento, à data da decisão, da instauração e pendência dos processos de recurso de contra-ordenação, não ter, ainda assim, procedido à realização do cúmulo material (embora as infracções estivessem em concurso), nem delas constarem os procedimentos e operações relativos à instauração de um único processo de contra-ordenação, ou à apensação dos processos que, instaurados autonomamente, se encontrassem na mesma fase.

Decisão de que a recorrente Fazenda Pública discorda.

Invocando, desde logo, o disposto no n.º 2 do art. 73º do Regime Geral das Contra-Ordenações (RGCO), por entender que o recurso é «manifestamente necessário à melhoria da aplicação do direito» ou «à promoção da uniformidade da jurisprudência».

Na tese da recorrente a sentença padece do vício de erro de direito que impõe a «uniformização da jurisprudência face ao inerente perigo de repetição e desigualdade na aplicação entre os diversos tribunais tributários de 1ª instância», uma vez que, por um lado, as nulidades insupríveis previstas no art. 63º do RGCO são taxativas e nelas não está compreendido o regime de cúmulo material a aplicar em caso de concurso de contra-ordenações, por outro lado, a imposição judicial de análise e tramitação conjunta de processos na fase administrativa consubstancia violação do princípio da separação de poderes e, finalmente, também não se mostra aplicável em sede de contra-ordenações tributárias o disposto nos arts. 25º, 28º e 29º do Código de Processo Penal (CPP).

Esta alegação da Fazenda Pública (admissibilidade do recurso ao abrigo do citado n.º 2 do art. 73º do RGCO) é, contudo, despicienda.

Resulta dos autos (cfr. fls. 65) que a sra. juíza determinou a apensação de vários processos de impugnação de decisão de aplicação de coima interpostos pela recorrida e que se encontravam pendentes no tribunal, exarando no despacho de fls. 148, ao apreciar a admissão do recurso para este STA, que o valor global das coimas aplicadas nos ditos processos apensados é superior a 1.250,01 Euros.

E, assim sendo a decisão é recorrível ao abrigo do disposto no n.º 1 do art. 83º do RGIT, pelo que não se coloca a questão da admissibilidade do recurso ao abrigo do disposto no apontado n.º 1 do art. 73º do RGCO, aplicável subsidiariamente.

Quanto ao mais:

Conforme resulta dos autos, a Mma. Juíza admitiu o recurso da presente decisão administrativa de aplicação de coima e constatando que também lhe tinham sido distribuídos outros recursos de contra-ordenação deduzidos pela mesma arguida, igualmente admitiu liminarmente todos esses recursos e ordenou, além do mais, a respectiva apensação aos presentes autos.

Deste despacho logo a Fazenda Pública interpôs recurso para este STA, a fls. 81, o qual foi admitido a subir imediatamente, em separado e no efeito meramente devolutivo (cfr. despacho a fls. 92, proferido em 15/12/2014).

Assim, prosseguindo estes autos principais, no seguimento da apontada apensação e perante as concretas decisões de aplicação de coima proferidas em cada um dos processos apensados, a sra. Juíza proferiu sentença/despacho em que determinou a anulação daquelas outras decisões bem como dos ulteriores termos dos respectivos processos, com fundamento em que ocorre nulidade insuprível das mesmas: verificando-se os requisitos do concurso de infracções, havia lugar à aplicação de uma única coima e não tendo sido assim operado o respectivo cúmulo, as individualizadas decisões recorridas sofrem de nulidade insuprível, por falta de requisitos legais, ao abrigo do disposto na alínea d) do n.º 1 do art. 63º do Regime Geral das Infracções Tributárias (RGIT).

Fundamentação que, não acompanhamos pois que estamos de acordo com a fundamentação do Ac. do STA de 28/10/2015 tirado no recurso 69/15 onde o ora relator interveio como Adjunto.

Ali se expendeu:

(...) “3. As questões que se colocam e que cumpre apreciar e decidir nestes dois recursos são as de saber se (i) podia o Senhor Juiz do Tribunal “a quo” ter ordenado, como ordenou, a apensação de outros recursos judiciais interpostos pela mesma Arguido de decisões administrativas de aplicação de coimas por falta de pagamento de IUC em distintos processos de contra-ordenação, e (ii) se fez correcto julgamento quando considerou que tais decisões administrativas enfermavam de nulidade pelo facto de a administração tributária não ter efectuado o cúmulo material das coimas aplicadas em cada um desses processos de contra-ordenação.

Trata-se de questões que foram, por diversas vezes, apreciadas e decididas em acórdãos prolatados por esta Secção do Supremo Tribunal Administrativo, sempre no mesmo sentido e com idêntico discurso jurídico fundamentador, tendo-se concluído pelo acerto da decisão de apensação dos recursos de contra-ordenação e pelo erro de julgamento cometido na decisão final de anulação da decisão de aplicação da coima.

E dado que nem a Recorrente aporta novos argumentos relevantes, nem vislumbramos motivo para divergir da apontada jurisprudência, limitar-nos-emos (atendendo, também, ao disposto no n.º 3 do artigo 8º do Código Civil), a aderir à fundamentação expendida nesses arestos.

Quanto ao primeiro recurso escreveu-se, entre outros, no acórdão datado de 17/06/2015, recurso n.º 0137/15:

“A questão que importa dilucidar, posto que temos assente a legitimidade da recorrente e o modo de subida do recurso, restrito ao caso concreto, passa por saber se: no momento em que a impugnação da

decisão administrativa que aplicou uma sanção relativa a uma infracção como a dos autos, dá entrada em Tribunal, conjuntamente com outras respeitantes ao mesmo infractor, ou quando relativamente a esse infractor já se encontrem pendentes nesse Tribunal processos por infracções idênticas, se o juiz deve ou não ordenar a apensação de processos, assim cumprindo a regra estabelecida no artigo 25º do Código de Processo Penal.

A Fazenda Pública entende que o despacho proferido pelo Sr. Juiz a quo é ilegal porque viola o disposto nos artigos 24º e 25º do CPP, uma vez que não se verificam as condições legalmente previstas para a competência por conexão objectiva e subjetiva, o Ministério Público, por sua vez, insurge-se contra este recurso porque entende que a recorrente interpreta o disposto naquele artigo 25º com um sentido não admitido pelo texto da lei.

Vejamos, então.

Dispõe o artigo 24º, sob a epígrafe “Casos de conexão”:

1 - Há conexão de processos quando:

- a) O mesmo agente tiver cometido vários crimes através da mesma acção ou omissão;
 - b) O mesmo agente tiver cometido vários crimes, na mesma ocasião ou lugar, sendo uns causa ou efeito dos outros, ou destinando-se uns a continuar ou a ocultar os outros;
 - c) O mesmo crime tiver sido cometido por vários agentes em comparticipação;
 - d) Vários agentes tiverem cometido diversos crimes em comparticipação, na mesma ocasião ou lugar, sendo uns causa ou efeito dos outros, ou destinando-se uns a continuar ou a ocultar os outros; ou
 - e) Vários agentes tiverem cometido diversos crimes reciprocamente na mesma ocasião ou lugar.
- 2 - A conexão só opera relativamente aos processos que se encontrarem simultaneamente na fase de inquérito, de instrução ou de julgamento.

Por sua vez, dispõe o artigo 25º, sob a epígrafe “Conexão de processos da competência de tribunais com sede na mesma comarca”:

Para além dos casos previstos no artigo anterior, há ainda conexão de processos quando o mesmo agente tiver cometido vários crimes cujo conhecimento seja da competência de tribunais com sede na mesma comarca, nos termos dos artigos 19.º e seguintes.

Com interesse, dispõe também o artigo 29º, sob a epígrafe “Unidade e apensação dos processos”:

1 - Para todos os crimes determinantes de uma conexão, nos termos das disposições anteriores, organiza-se um só processo.

2 - Se tiverem já sido instaurados processos distintos, logo que a conexão for reconhecida procede-se à apensação de todos àquele que respeitar ao crime determinante da competência por conexão.

A competência por conexão encontra a sua razão justificativa, “...antes de tudo, (na) economia processual. Mas não só, pois a ela acrescem – quando não mesmo se sobrepõem – razões de boa administração da justiça penal (juntando processos conexos será provavelmente mais esgotante a produção probatória e respectiva cognição) e mesmo de prestígio das decisões judiciais (pois desaparecerá o perigo de uma pluralidade de decisões sobre infracções conexas se contradizerem materialmente)” - cfr. Jorge Figueiredo Dias, *Direito Processual Penal*, primeiro volume, pág. 347.

Também, no mesmo sentido, esclarece Germano Marques da Silva, *Curso de Processo Penal*, I, págs. 193 e 194 que: “O princípio geral de que parte o CPP é o de que a cada crime corresponde um processo para o qual é competente o tribunal definido em função das regras da competência material, funcional e territorial.

A lei admite, porém, que a regra básica de que a cada crime corresponde um processo seja alterada, organizando-se um só processo para uma pluralidade de crimes, desde que entre eles exista uma ligação que torne conveniente para a melhor realização da justiça que todos sejam apreciados conjuntamente. A esta ligação entre os crimes, que determina excepções à regra de que a cada crime corresponde um processo e às regras de competência material, funcional e territorial, definidas em função de um só crime, chama a lei conexão e consequentemente a denominada competência por conexão (epígrafe da secção III, cap. II, livro I) representa um desvio às regras normais da competência em razão da organização de um único processo para uma pluralidade de crimes ou da apensação de vários processos que hão-de ser apreciados e decididos conjuntamente.

A conexão de processos é determinada por conveniência da Justiça. Ou porque há entre os crimes uma tal ligação que se presume que o esclarecimento de todos será mais fácil ou mais completo quando processados juntamente, evitando-se possíveis contradições de julgados e realizando-se consequentemente melhor justiça ou porque o mesmo agente responde por vários crimes e é conveniente julgá-los a todos no mesmo processo até para mais fácil e melhor aplicação da punição do concurso de crimes (art. 77º do CP)”.

No mesmo sentido já se pronunciou o Tribunal Constitucional, entre outros, no acórdão n.º 21/2012, datado de 12/01/2012: “A regra geral é a de que a cada crime corresponde um processo, para o qual é competente determinado tribunal, em resultado da aplicação das regras de competência material, funcional e territorial. Contudo, tendo em vista objetivos de harmonia, unidade e coerência de processamento, celeridade e economia processual, bem como para prevenir a contradição de julgados,

em certas situações previstas nos artigos 24º e 25º do Código de Processo Penal, a lei admite alterações a esta regra, permitindo a organização de um único processo para uma pluralidade de crimes, exigindo-se, no entanto, que entre eles exista uma ligação (conexão) que torne conveniente para a melhor realização da justiça que todos sejam apreciados conjuntamente”.

Portanto, a competência por conexão tem a sua razão de ser, essencialmente, na melhor realização da justiça, na conveniência da justiça e na economia processual.

Se é certo que, no caso concreto, as razões determinantes para a competência por conexão parecem não encontrar guarida no disposto no artigo 24º (as regras e princípios contidos em tal norma não foram invocados como fundamento para a prolação do despacho recorrido), não é menos certo que são acolhidas pelo disposto no artigo 25º, ou seja, pela conexão subjectiva, a identidade do infractor, que é o mesmo, e se encontra sujeito a ser julgado uma pluralidade de vezes por várias infracções.

E esta conexão pode, e deve, operar nas diversas fases procedimentais e processuais tendentes à apreciação e punição (ou absolvição) da infracção cometida pelo mesmo infractor.

Como bem refere o Ministério Público na resposta ao presente recurso, a situação de conexão prevista no artigo 25º do CPP acresce àquelas que se encontram previstas no artigo 24º do mesmo código, não estando dependente da verificação das mesmas, nem se destinando a concretiza-las.

A expressão usada pelo legislador no artigo 25º é clara no sentido de configurar a conexão subjectiva como um tipo de conexão diferente das situações de conexão objectiva previstas no artigo 24º e sendo mesmo independente destas situações, de resto esta é a única interpretação destes preceitos legais autorizada pelo artigo 9º, n.º 2 do Código Civil.

Portanto, seja na fase administrativa, o que incumbe ao órgão da administração determinar, seja na fase judicial, o que incumbe ao juiz competente, o que, desde logo, é imposto pelo disposto no n.º 2 do artigo 24º, a conexão só opera relativamente aos processos que se encontrarem simultaneamente na fase de inquérito, de instrução ou de julgamento.

Encontrando-se o juiz, a quem compete o julgamento da impugnação da decisão administrativa que aplicou a sanção, perante uma multiplicidade de processos, em que o infractor é o mesmo, que lhe foram distribuídos a si, ou aos outros juizes do mesmo Tribunal, deve averiguar da possibilidade de ordenar a apensação de todos os processos àquele que for o determinante da competência por conexão, de modo a que realize um só julgamento.

Sendo certo que, o facto de não se ter ordenado a apensação de todos os processos na fase administrativa, não impede que seja ordenada essa mesma apensação na fase judicial, cfr. artigo 29º, n.º 2, no despacho liminar ou em qualquer momento, antes de ser designada data para o julgamento ou antes da prolação da decisão por mero despacho, cfr. artigo 64º do RGIMOS e 82º do RGIT.

Nesta medida, incumbe ao juiz a quem compete o julgamento das impugnações das decisões administrativas, apreciar da aplicabilidade do disposto naquele artigo 25º do CPP, configurando-se, assim, o reconhecimento da conexão de processos e a determinação da apensação dos mesmos como um dever e não como uma faculdade que é concedida ao juiz, tudo em vista da melhor realização da justiça e da economia de meios – no mesmo sentido já decidiu este Supremo Tribunal nos acórdãos datados de 04-03-2015, recurso n.º 1396/14 e de 11-03-2015, recursos n.ºs. 1398/14, 1557/14 e 74/15.

Concluimos, assim, que bem andou o Sr. Juiz a quo em ordenar a apensação de todos os processos da mesma natureza, respeitantes ao mesmo infractor.».

Por sua vez, as questões colocadas no recurso da decisão final foram tratadas, designadamente, no acórdão do STA datado de 17/06/2015, no proc. n.º 369/15, e em diversos outros que se lhe seguiram. Não havendo razão para divergir do aí decidido, limitar-nos-emos a seguir de perto o que aí se deixou escrito, tanto mais que a factualidade relevante é em tudo semelhante, respeitando a falta de pagamento de IUC de veículo propriedade da mesma sociedade infractora.

«Assim, prosseguindo estes autos principais, no seguimento da apontada apensação e perante as concretas decisões de aplicação de coima proferidas em cada um dos processos apensados, a Sra. Juíza proferiu sentença/despacho em que determinou a anulação daquelas outras decisões bem como dos ulteriores termos dos respectivos processos, com fundamento em que ocorre nulidade insuprível das mesmas: verificando-se os requisitos do concurso de infracções, havia lugar à aplicação de uma única coima e não tendo sido assim operado o respectivo cúmulo, as individualizadas decisões recorridas sofrem de nulidade insuprível, por falta de requisitos legais, ao abrigo do disposto na alínea d) do n.º 1 do art. 63º do Regime Geral das Infracções Tributárias (RGIT).

Fundamentação que, todavia, não acompanhamos.

4.2. De acordo com o disposto na alínea d) do n.º 1 do art. 63º do RGIT, constitui nulidade insuprível no processo de contra-ordenação tributário «a falta dos requisitos legais da decisão de aplicação das coimas, incluindo a notificação do arguido».

Por outro lado, nas várias alíneas do n.º 1 do art. 79º do mesmo diploma, estabelecem-se os requisitos que devem ser observados na decisão, entre os quais, que a decisão deve mencionar «A coima e sanções acessórias, com indicação dos elementos que contribuíram para a sua fixação» - cfr. a alínea c).

A sentença recorrida materializa a nulidade insuprível na circunstância de as decisões administrativas proferidas em cada um dos processos de contra-ordenação (principal e apensos) não conterem os «procedimentos e operações» relativos ao concurso de contra-ordenações. Ou seja, por um lado, considerou-se, implícita e necessariamente, que as infracções em causa em cada um dos ditos processos se encontram numa relação de concurso e, nessa medida, a entidade administrativa devia ter organizado um único processo ou tendo sido instaurados vários devia ter procedido à respectiva apensação, de forma a serem instruídos conjuntamente e a pluralidade de infracções participadas ser avaliada de forma global, a fim de se concluir pela verificação, ou não, da prática de infracção continuada ou se proceder ao cúmulo material das coimas e, por outro lado, também se considerou que a não observância destes procedimentos ou, ao menos, a circunstância de esses procedimentos e operações não constarem das decisões administrativas de aplicação de coima, determina a nulidade destas, nos termos do art. 63º, n.ºs 1, alínea d), 3 e 5, do RGIT.

Vejam os.

4.3. Como é sabido, a figura do concurso (aqui, concurso de contra-ordenações) pressupõe a existência de uma pluralidade de infracções cometidas pelo mesmo agente, sendo que no regime do processo penal (cujas normas são aplicáveis subsidiariamente ao processo contra-ordenacional — art. 41º, n.º 1, do RGCO), há lugar à organização de um único processo ou à apensação de processos, caso tenham sido instaurados processos distintos, nos casos de conexão objectiva (a que depende da existência de um só crime ou de um determinado nexos entre vários crimes — no caso, contra-ordenações) ou subjectiva (a que depende da existência de um só autor): cfr. as disposições conjugadas dos arts. 24º, 25º, 28º e 29º do Código de Processo Penal (CPP).

No âmbito tributário, de acordo com o que actualmente se prevê no art. 25º do RGIT «as sanções aplicadas às contra-ordenações em concurso são sempre objecto de cúmulo material» (regime este que difere do consagrado no RGCO em cujo art. 19º se prescreve o regime de cúmulo jurídico das coimas). Mas no período decorrido entre 1/1/2009 e 31/12/2010 este regime de cúmulo jurídico das coimas foi também o aplicável em sede de contra-ordenações tributárias — cfr. as alterações introduzidas no art. 25º do RGIT pelas Lei n.º 64-A/2008, de 31/12 e pela Lei n.º 55-A/2010, de 31/12.

No caso, embora não constem da sentença elementos para aferir se as infracções objecto das decisões administrativas de aplicação de coima foram ou não cometidas no período em que se aplicou ao concurso de contra-ordenações tributárias aquele mencionado regime de cúmulo jurídico (durante os anos de 2009 e 2010), consta, porém, do Probatório que «as decisões em causa não procederam à realização do cúmulo material das coimas», pelo que poderia concluir-se que as infracções não terão sido cometidas naquele período. Todavia, tal conclusão fica infirmada, desde logo, quer em face do auto de notícia (fls. 13) e da própria decisão administrativa de aplicação de coima (fls. 16 e 17) objecto destes autos principais, que respeitam à falta de pagamento de Imposto Único de Circulação (IUC) relativo ao ano de 2010, com termo do prazo de pagamento em 30/4/2010, quer em face das decisões administrativas de aplicação de coima proferidas no processo apenso n.º 1856201306075371 (que respeita a falta de pagamento de IUC do ano de 2009, relativo ao veículo com a matrícula-RJ, e cujo termo do prazo para cumprimento da obrigação terminou em 31/3/2009) e no processo apenso n.º 1856201306066402 (que respeita a falta de pagamento de IUC do ano de 2010, relativo ao veículo com a matrícula-HX, e cujo termo do prazo para cumprimento da obrigação terminou em 1/2/2010).

Na verdade, só as decisões administrativas de aplicação de coima proferidas nos restantes processos apensados [n.º 1856201306061036 - que respeita a falta de pagamento de IUC do ano de 2011, relativo ao veículo com a matrícula-HX, e cujo termo do prazo para cumprimento da obrigação terminou em 31/1/2011; n.º 1856201306061044 - que respeita a falta de pagamento de IUC do ano de 2011, relativo ao veículo com a matrícula-RJ, e cujo termo do prazo para cumprimento da obrigação terminou em 31/3/2011; n.º 1856201306053408 - que respeita a falta de pagamento de IUC do ano de 2012, relativo ao veículo com a matrícula-HX, e cujo termo do prazo para cumprimento da obrigação terminou em 31/1/2012; n.º 1856201306053378 - que respeita a falta de pagamento de IUC do ano de 2012, relativo ao veículo com a matrícula-UX, e cujo termo do prazo para cumprimento da obrigação terminou em 30/4/2012; n.º 1856201306053406 - que respeita a falta de pagamento de IUC do ano de 2012, relativo ao veículo com a matrícula-RM, e cujo termo do prazo para cumprimento da obrigação terminou em 30/4/2012] é que respeitam a infracções praticadas já no âmbito da alteração decorrente da Lei n.º 55-A/2010, de 31/12 e a que, portanto, seria aplicável o regime de cúmulo material das coimas aplicadas em cada um dos processos.

Ora, não apontando a sentença recorrida elementos atinentes à verificação de eventual conexão objectiva (existência de uma só contra-ordenação ou de um determinado nexos entre as várias contra-ordenações), só poderá atender-se a eventual conexão subjectiva (cometimento de várias infracções — contra-ordenações — por parte do mesmo agente, cujo conhecimento seja da competência da mesma entidade administrativa), sendo que a esta conexão prevista no CPP estão subjacentes razões que são transponíveis para o âmbito do regime sancionatório do ilícito de mera ordenação social e não só

se reconduzem a razões de economia processual e da uniformidade de decisões, como igualmente se prendem com a necessidade de avaliação da actividade delituosa e da culpa do agente e da aplicação de uma sanção única: em regra, «a conexão objectiva de processos facilita a produção da prova e a descoberta da verdade material e a conexão subjectiva facilita a avaliação da personalidade do arguido e a realização do cúmulo jurídico», (Paulo Pinto de Albuquerque, *Comentário do Código de Processo Penal à luz da Constituição da República e da Convenção Europeia dos Direitos do Homem*, 2ª ed., Lisboa, Universidade Católica Editora, 2008, p. 98, nota 1 ao art. 24º) impondo-se, nesse caso, à entidade administrativa que faça uma avaliação conjunta das diversas contra-ordenações em concurso, devendo proceder à sua instrução num único processo ou à apensação dos distintos processos que tenham sido instaurados (cfr. e este propósito o acórdão do STA de 30/03/2011, proc. 0757/10).

4.4. Porém, se houver lugar à aplicação de uma única coima em regime de cúmulo material (como actualmente está previsto no art. 25º do RGIT), a imposição da realização do cúmulo só fará sentido para aferir que o montante da coima única a aplicar não ultrapasse o máximo previsto no art. 26º do mesmo diploma (No sentido de que este máximo não é aplicável no caso de concurso de contra-ordenações tributárias, pronunciam-se Jorge Lopes de Sousa e Manuel Simas Santos (*Regime Geral das Infracções Tributárias*, 4ª ed., Áreas Editora, 2010, p. 291, anotação 4 ao art. 25º, considerando o seguinte: «Por isso, o limite máximo do cúmulo das penas previsto no n.º 2 do artigo 19º do RGCO, que é o de a coima única não exceder o dobro do limite máximo mais elevado das contra-ordenações em concurso, não é aplicável relativamente às contra-ordenações tributárias, não sendo também aplicáveis os limites máximos previstos no artigo 26º para a categoria de infractor e natureza da infracção, pois, como se inferia do texto deste artigo 25º, na redacção inicial, ao referir que «as sanções aplicadas às contra-ordenações em concurso são sempre cumuladas materialmente» e se conclui do texto introduzido pela Lei do Orçamento para 2011, ao estabelecer que «as sanções aplicadas às contra-ordenações em concurso são sempre objecto de cúmulo material» não se admitiam quaisquer excepções a esta regra»).

Cfr., igualmente, o acórdão do STA (acórdão uniformizador de jurisprudência n.º 2/08) de 28-5-2008, proc. n.º 78/08, publicado no DR, I Série, de 26/6/2008, p. 3973.)

E se não for este o caso, então nem há fundamento legal para impor a apensação dos processos (a não ser que por motivos de economia processual a entidade administrativa assim o entenda) nem tal falta de apensação de processos configura uma nulidade insuprível da decisão de aplicação de coima ao abrigo do disposto na alínea d) do n.º 1 do art. 63º do RGIT: é que enquanto no regime de punição de cúmulo jurídico do concurso das contra-ordenações há lugar a uma avaliação global da actividade delituosa do arguido e da sua culpa, no regime de cúmulo material isso não ocorre, já que essa avaliação deve ser feita apenas na aplicação de cada uma das coimas parcelares.

Todavia, como se disse, com a Lei n.º 64-A/2008, de 31/12, o regime do cúmulo material da punição do concurso de contra-ordenações tributárias foi alterado, passando a aplicar-se o regime do cúmulo jurídico, de acordo com a redacção então introduzida no art. 25º do RGIT.

O limite máximo da moldura legal da coima única então a aplicar é formado pela soma das coimas concretamente aplicadas a cada uma das infracções que integram o concurso (n.º 1 deste art. 25º) mas sem exceder o dobro do limite máximo da contra-ordenação a que corresponder coima com um limite máximo mais elevado. E o limite mínimo da coima única aplicável é constituído pela coima concreta mais elevada.

Portanto, à face deste regime, a coima única a aplicar há-de ser encontrada dentro destes limites máximo e mínimo e atendendo, igualmente, aos demais critérios previstos no art. 27º do RGIT. Regime que é, ainda, aplicável às contra-ordenações praticadas antes da sua entrada em vigor; uma vez que é mais favorável ao arguido [art. 3º, n.º 2, do RGCO (Cfr. Jorge Lopes de Sousa e Manuel Simas Santos, *ob. cit.*, p. 292 e o ac. do STA, de 21/1/2009, recurso n.º 928/08, ali referenciado.)]. Já o regime decorrente da ulterior alteração introduzida pela Lei n.º 55-A/2010, de 31/12, por ser menos favorável aos arguidos, não é aplicável retroactivamente, aplicando-se apenas às contra-ordenações praticadas após a sua entrada em vigor.

Retornando aos autos, e considerando, por um lado, que, mesmo na fase administrativa, foi instaurado um processo por cada infracção e foi proferida decisão de aplicação de coima em cada um desses processos e considerando, por outro lado, que de tais decisões foi interposto recurso para o Tribunal Tributário, nada obsta a que nesse Tribunal sejam apensados os ditos processos, como, aliás, ocorreu no caso concreto dos autos. (neste sentido cfr. os acórdãos deste STA, de 11/3/2015, proc. n.º 074/15 e de 8/4/2015, proc. n.º 075/15)

E, como pondera o MP, nesse caso não se vislumbra fundamento para que o próprio Tribunal, concluindo pelo acerto das decisões da entidade administrativa, não proceda ao cúmulo que caiba operar (jurídico e/ou material, ou ambos, se for o caso, aferindo a data das infracções) condenando a arguida numa única coima.

Mas, de todo o modo, ainda que se entendesse competir, em primeira lugar, à entidade administrativa a realização desse cúmulo, não se nos afigura que haja fundamento legal para considerar que as decisões administrativas de aplicação de coima enfermam de nulidade insuprível que afecte a sua

validade: não vemos que a tais decisões, singularmente consideradas, faltem os requisitos que a lei impõe ou não especifiquem os elementos que contribuiram para a fixação da coima (al. d) do n.º 1 do art. 63º e n.º 1 do art. 79º, ambos do RGIT). Tanto mais que, como se disse, só poderá operar-se o cúmulo (material ou jurídico) depois de fixadas as respectivas coimas singulares a cumular.

5. Em suma, conclui-se que a aplicação de coimas, em processos distintos, pela prática, pela mesma arguida, de várias contra-ordenações tributárias, sem que, conseqüentemente, haja sido feito cúmulo (material ou jurídico) das respectivas coimas, não integra nulidade insuprível dessas decisões administrativas, mormente nulidade subsumível na alínea d) do n.º 1 do art. 63º, por referência à alínea c) do n.º 1 do art. 79º, ambos do RGIT.

A sentença recorrida ao declarar nulas as decisões de aplicação de coima, incorreu, portanto, em erro de julgamento, por errónea interpretação e aplicação do disposto nos arts. 25º, 63º, n.º 1, alínea d) e 79º, n.º 1, alínea c), do RGIT, devendo ser revogada e devendo determinar-se a baixa dos autos à 1ª instância, a fim de serem apreciadas as demais questões suscitadas pela arguida.».

4. DECISÃO:

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

negar provimento ao recurso do despacho que ordenou a apensação;

conceder provimento ao recurso da decisão final, revogar a decisão recorrida e ordenar a baixa dos autos à 1ª instância para aí ser substituída por outra que aprecie as questões suscitadas no recurso da decisão administrativa de aplicação da coima, se a tal não obstar razão diferente da invocada na decisão judicial recorrida.

Custas pela Fazenda Pública quanto ao primeiro recurso e sem custas quanto ao segundo.

Lisboa, 4 de Novembro de 2015. — *Ascensão Lopes* (relator) — *Ana Paula Lobo* — *Dulce Neto*.

Acórdão de 4 de Novembro de 2015.

Processo n.º 614/12-30.

Recorrente: A...

Recorrido: Ministério das Finanças e Administração Pública.

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

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1. A....., melhor identificado nos autos, vem recorrer para este Supremo Tribunal do despacho saneador-sentença proferido a fls. 313/316, pelo Tribunal Tributário de Lisboa de 30 de Setembro de 2011, o qual julgou procedente a excepção dilatória de ilegitimidade do autor, por falta de interesse em agir, nos autos de acção administrativa comum sob a forma ordinária, para simples apreciação do (não) preenchimento de condições de aplicação do Decreto-Lei n.º 248-A/2002, de 14 de Novembro por ele interposta contra o Ministério das Finanças e da Administração Pública e B..... e, em consequência, absolveu os réus da instância.

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

«A) O presente recurso vem interposto da douda sentença que, com fundamento em falta de interesse em agir, considerou verificar-se a falta de um pressuposto processual e determinou a absolvição dos Réus da instância e, bem assim, da decisão de convolação da presente acção em acção administrativa especial;

B) Em 2 de Março de 2006, na sequência de suspensão da instância para o efeito, veio o Recorrente propor, no então Tribunal Administrativo e Fiscal de Lisboa «acção administrativa comum sob a forma ordinária, para simples apreciação do (não) preenchimento de condições de aplicação do Decreto Lei n.º 248-A/2002, de 14 de Novembro», desenvolvendo, o longo do articulado que constitui a petição inicial e, novamente, na réplica apresentada, a fundamentação do recurso a este meio processual e, bem assim, o preenchimento do pressuposto estabelecido, precisamente em matéria de interesse em agir, no artigo 39.º da Lei de Processo nos Tribunais Administrativos;

C) Sendo a referida acção distribuída no Tribunal Administrativo e Fiscal de Lisboa como Acção Administrativa Comum – Forma Ordinária, entendeu a meritíssima Juíza, por despacho de 20 de Novembro de 2006, que o objecto da acção reportava-se «a matéria de direito fiscal e a dívida resultante de execução fiscal», determinando, com aquele fundamento, a «correção da distribuição dos presentes autos como matéria tributária, e proceder-se à conseqüente baixa dos presentes autos»

D) Na sequência daquele despacho, deparou-se o Recorrente com a distribuição na 2ª espécie prevista nestes tribunais – acção administrativa especial — e, sobretudo com a aplicação das normas especialmente aplicáveis àquela forma de processo, constantes do Código de Processo nos Tribunais Administrativos, com base nas quais foi apreciada na douda decisão ora recorrida a questão determinante do interesse em agir;

E) No desenvolvimento do estabelecido nas alíneas a) e h) do n.º 1 do artigo 4º do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais, fazendo-se a distinção essencial, no âmbito do Código de Processo nos Tribunais Administrativos, entre acção. Administrativa comum, enquadrou o legislador neste último tipo de acções de simples apreciação ou declaração e instituiu para estas um regime especial no que à aferição do interesse processual concerne, estabelecido no artigo 39º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos.

F) Não obstante o óbvio cabimento também em matéria tributaria, e por força do estabelecido no citado artigo 4º do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais, da possibilidade de obtenção dos tribunais tributários de declaração sobre a existência ou conteúdo de um direito ou de um facto jurídico-administrativo relevante, não vêm as acções de simples apreciação especificadas no elenco do artigo 97º do Código de Procedimento de Processo Tributário, não se vislumbrando, de igual modo, a possibilidade de integrar acções com aquele objecto em qualquer das categorias ali previstas, designadamente nas referidas na alínea p) do n.º 1 do artigo 97º que seguem a tramitação da acção administrativa especial;

G) Com efeito, seguindo a tramitação própria daquele tipo de acções, prevista no Código de Processo nos Tribunais Administrativos a impugnação de actos ou de normas, não seguirá esta forma de acção um processo, como o presente, que não tenha por objecto qualquer impugnação daquele tipo, mas, tão-somente, o pedido de apreciação do conteúdo de determinado direito, tal como consagrado em determinada norma jurídica;

H) Porquanto as acções de simples apreciação não têm enquadramento em qualquer das categorias no artigo 97º do Código do Procedimento e do Processo Tributário nem, do mesmo modo, sendo a respectiva tramitação especialmente regulada naquele diploma ou em legislação tributária avulsa, deverá lançar-se mão, subsidiariamente, ao abrigo do disposto na alínea c) do artigo 2º daquele Código, das normas constantes da legislação de processo nos Tribunais Administrativos, nas quais se enquadra o pedido de mera declaração na forma de acção administrativa comum.

I) Foi essa a opção do Recorrente quando propôs a presente acção nos Termos em que o fez, solução também defendida citada supra, no ponto 6.:

J) Não obstante o correcto enquadramento que o Recorrente fez do pedido, entendeu a secretaria do Tribunal Tributário de Lisboa, sem que se perceba o sentido de tal decisão, distribuir a presente acção na espécie acção administrativa especial.

K) Sem que, do mesmo modo, se entenda tal decisão, foi a distribuição naquela espécie acompanhada da efectiva adopção, por parte do Tribunal a quo, da tramitação própria da acção administrativa especial, decisão que terá consubstanciado uma efectiva e inadmissível convolação da forma de processo, porventura ao abrigo do estabelecido no n.º 4 do artigo 98º do Código de Procedimento e de Processo Tributário e no n.º 3 do artigo 97º da Lei Geral Tributária, de que nesta sede se recorre, nos termos do n.º 5 do artigo 142º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos.

L) Tendo sido claramente proposta «acção administrativa comum, sob a forma ordinária», assistiu-se, a par da sua distribuição, no Tribunal Tributário de Lisboa, como acção administrativa especial, a verdadeira convolação do processo em acção administrativa especial que, não sendo objecto de específico despacho ou de notificação ao ora Recorrente, se retira da tramitação efectivamente seguida – repare-se na intervenção do Ministério Público, nos termos do estabelecido no artigo 85º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos – e, com maior acuidade, da invocação do artigo 55º do mesmo código para apreciação do interesse em agir no presente processo, do artigo 89º, como fundamento da absolvição dos Réus da instância, e da fixação da taxa de justiça nos termos do n.º 3 do artigo 73.º-D do Código das Custas Judiciais;

M) Esta convolação é ilegal, à luz dos mencionados artigos 2º, alínea c), e 97º, n.ºs 1, alínea p), e 2 do Código de Procedimento e de Processo Tributário e, bem assim, dos artigos 37º e 46º do Código de processo nos tribunais Administrativos, e contribui decisivamente para o erro de julgamento em matéria de interesse em agir;

N) No que respeita a pretensa falsa de interesse em agir, com fundamento na qual foram os Recorridos absolvidos da instância, da leitura da douda sentença recorrida resulta evidente que o Tribunal a quo não percebeu, pura e simplesmente, a questão que lhe era colocada e que, por outro lado, o facto de considerar, na sua apreciação, os pressupostos processuais exigidos quando em causa esteja uma acção administrativa especial viciou decisivamente uma decisão que deveria ter considerado, isso sim, os requisitos especificamente exigidos no caso de acção de simples, apreciação sob a forma de acção administrativa comum;

O) A deficiente percepção do que vem peticionado nos presentes autos é patente não só na decisão de convolar acção proposta na sua forma comum em acção administrativa especial, como na forma como aquele pedido vem descrito no douto saneador sentença;

P) Bastará a leitura, nem sequer particularmente atenta, dos citados artigos 24º e 25º da petição inicial para se concluir que o tipo de raciocínio hipotético de que ali fala o Recorrente refere-se, não ao pedido formulado nos presentes autos, mas à forma como terá de ser feita prova no processo cível que em virtude de ter sido considerado existir uma questão prejudicial da competência dos tribunais administrativos e fiscais, foi suspenso;

Q) Aquilo que aqui se peticiona é não a realização de um qualquer raciocínio hipotético mas, tão-somente e tal como se refere no artigo 38º da petição inicial, a indicação sobre qual é «a melhor solução jurídica sobre aplicabilidade daquele regime à dívida a que se reporta a execução fiscal n.º 3379-97/102542.2», sendo particularmente elucidativos da forma e fundamentos do chamamento dos tribunais da jurisdição administrativa e fiscal e despacho que determinou a suspensão da instância na acção cível e o acórdão do tribunal da relação do Porto, que o confirmou, ambos juntos aos presentes autos e cujos trechos essenciais foram transcritos nos artigos 44º a 49º da petição inicial;

R) Não se pretende saber aqui qual teria sido a decisão tomada na situação hipotética que constitui a base do pedido do ora Recorrido, e autor no processo civil: aquilo que se pede que constitua o objecto da apreciação do tribunal é o âmbito de aplicação de determinada norma em matéria tributária, pedido que deve ser deduzido por meio de acção de simples apreciação proposta nos tribunais competentes;

S) E para esse pedido — real e não meramente hipotético — o Recorrente tem, efectivamente, particular interesse, a apreciar à luz do especialmente estabelecido, para o pedido de simples apreciação, no artigo 39º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos - aplicável nos presentes autos como aliás, as restantes normas que regulam a tramitação e pressupostos da acção administrativa comum, por força do disposto na alínea c) do artigo 2º do Código de Procedimento e de Processo Tributário;

T) A propósito da questão do interesse em agir, veja-se a doutrina citada no ponto II, supra, em cujos exemplos se enquadra o caso vertente, em que é evidente o interesse do Recorrente na apreciação da questão que coloca ao Tribunal, interesse real e não meramente hipotético, porquanto retirará da decisão um benefício também real e não meramente hipotético;

U) Atentos os factos recordados acima, no ponto 12. (e excluídos do objecto do presente recurso), é evidente o interesse do Recorrente na apreciação da questão aqui colocada, relativo ao âmbito de aplicação do diploma ali em causa: pressupondo o direito de ressarcimento de que o recorrido se arroga perante o Recorrente a possibilidade de regularização (desde que, evidentemente, cumpridos os prazos ali estipulados) da dívida do Recorrido ao abrigo do Decreto-Lei n.º 248-A/2002. a apreciação da questão por quem tem, em última instância, competência para o efeito acarretara, caso seja decidido no sentido propugnado pelo Recorrente, um evidente benefício para este no processo onde se discute a sua responsabilidade;

V) Não sendo possível uma estrita reconstituição da realidade e saber, em termos exactos, qual a decisão que, àquele tempo, face aos conhecimentos de que dispunha na altura, tomaria o funcionário que sobre a questão se debruçasse, a fórmula de que depende o raciocínio “ficcional” exigido por aquele quesito será obtida pela estrita aplicação do Direito (o regime de regularização extraordinária de dívidas, constante do Decreto-Lei n.º 248-A/2002) à situação concreta;

W) Foi o que pretendeu fazer o autor referido processo, ora Recorrido, solicitando informações, requerendo seu carácter vinculativo e juntando-as como prova dos quesitos a que nos vimos reportando, encerrando a última informação prestada um juízo de direito por parte de quem a presta, de subsunção da questão a um determinado diploma legal;

X) O entendimento que deverá ser tido como bom e relevante tem de ser, contudo, aquele que pertence a quem, em termos definitivos, decide a questão, sendo seguro concluir que apenas é possível saber se a Direcção-Geral dos Impostos teria aceite o pagamento da quantia exequenda ao abrigo do Decreto-Lei n.º 248-A /2002 sabendo qual melhor solução jurídica sobre a aplicabilidade daquele retorne à clivada a que se reporta a execução fiscal n.º 3379-97/102542.2;

Y) A melhor decisão é a necessariamente aquela que é tomada ou sufragada por quem, em última instância, afere da legalidade das decisões tomadas pela Administração Pública: os tribunais;

Z) Acolhendo este entendimento, decidiu o Meritíssimo Juiz da 6ª Vara Cível do Porto suspender a instância, demonstrando a real e não meramente hipotética relevância que o sentido da decisão dos Tribunais Administrativos e Fiscais teria na decisão final daquele processo na afirmação de que, «se a decisão [do tribunal Administrativo e fiscal] for de ilegalidade da afirmação proferida, sobre a existência de determinada situação jurídica e portanto, da não aplicação do citado D. Lei (...) à dívida fiscal em questão, acção terá forçosamente im proceder (...).»

AA) A intervenção do tribunal mostra-se absolutamente necessária, na medida em que esta, manter-se a uma situação de incerteza aproveitada pelo Recorrido em acção em que se arroga de um direito fundado naquela situação de dúvida;

BB) Até à última informação prestada não se pronuncia a Administração Fiscal, em momento algum sobre a aplicabilidade do diploma em questão á dívida do ora Recorrido B....., limitando-se tão-só, em ambos os esclarecimentos, a explicar as consequências para a eventualidade de dívida se enquadrar no referido regime e recusando o carácter vinculativo da segunda informação, na medida em que aquele pressupõe que não se encontre, no momento em que a informação prestada definido o assunto sobre o qual versa — o que, no caso não sucedia.

CC) O requerimento que deu azo à douta decisão de suspensão da instância é apresentado quando, pela primeira vez surge uma situação de incerteza, quando, pela primeira vez, a Administração vem adoptar uma posição, afirmando qual o seu entendimento quanto à aplicação do Decreto -Lei n.º 248-A/2002 à situação concreta, entendimento esse que, porquanto aparece como meio probatório no processo cru que o ora Recorrente é réu e influencia decisivamente o Juiz do processo numa questão que ali, é fundamental, apresenta uma relevância acrescida;

DD) A situação de incerteza, de ilegítima afirmação, por parte da Administração, de existência de determinada situação jurídica surge com a junção aos autos do Ofício n.º 9072, de 20 de Setembro de 2005, pelo Exm.º Senhor Chefe de Finanças, por substituição da Direcção de Finanças do Porto, através do qual veio a Administração afirmar que a dívida a que reporta o processo executivo n.º 3379.97/102512.2, instaurado contra C....., S.A, beneficiária do regime da dispensa dos juros de mora e da redução das custas a 1%, previstos no mencionado diploma legal;

EE) A incerteza surge, precisamente, na medida em que o raciocínio reconstitutivo hipotético necessário para responder aos quesitos 10.º e 12.º da Base Instrutória, exigindo a definição da decisão legal que os órgãos competentes tomariam naquela matéria, estaria a ser realizado por um órgão administrativo que, embora não possuindo a competência final para o efeito, procura influenciar decisivamente o desfecho da acção cível, ao invés de ser construída/sufragada pelos tribunais competentes - os tribunais da jurisdição administrativa e fiscal -, permanecendo com um carácter de dúvida que põe em causa a sua função de elemento probatório;

FF) Dúvidas não subsistirão, assim, de que o Recorrente retirará, da eventual declaração de inexistência de em direito/facto na presente acção um benefício real para um processo judicial – indubitavelmente, o meio relevante a que fazem referência Mário e Rodrigo Esteves de Oliveira – em que o Recorrido se arroga daquele direito perante o recorrente:

GG) Andou mal, portanto a douta decisão recorrida, na parte em que absolveu os Recorridos da instância por falta de verificação daquele pressuposto processual, devendo ser, assim, considerado ilegal, por erro de julgamento e violação daquela norma, revogada e substituída por decisão no sentido melhor descrito na petição inicial.»

2 – O recorrido, B..... apresentou as suas contra-alegações com as seguintes conclusões:

«A - Confrontando a posição imutável da AF sobre a questão com a convicção do aqui A., não é admissível que exista agora qualquer incerteza que justifique este pleito.

B - Nos termos do art. 39.º do CPTA, o pedido de simples apreciação há-de se fundar, designadamente, na óptica do expendido pelo A. em sede de petição inicial, por existir uma situação de incerteza.

C - Essa incerteza resultará de um qualquer acto, afirmação ou posição da administração que suscite a dúvida no administrado ou no directamente interessado.

D - A posição da AF, inicialmente não provocou qualquer dúvida, qualquer incerteza ao A.; já num segundo momento, e perante a mesma exacta posição da AF, essa incerteza surge.

E - A presente acção carece de fundamento legal, por não poder enquadrar-se no âmbito previsto no art. 39.º do CPTA, visto não existir a situação de incerteza que, aos olhos do A., conforma os limites da acção judicial e lhe serve de sustento.

F - Com a presente acção o A. pretende contornar a lei, recorrendo ao artifício que cria para tentar fazer crer ao Tribunal que nenhuma importância assume a posição da AF sobre a matéria, devendo ter-se apenas e tão só em consideração a eventual pronúncia do Tribunal sobre a interpretação do diploma.

G - Ainda antes da apreciação desta questão, o tribunal a quo entendeu que o aqui recorrente intentara a presente acção não para que fosse dirimido um conflito concreto e actual mas sim para que obtivesse do tribunal a resposta a uma hipotética questão.

H - O autor, aqui recorrente, tornou-se vítima da sua própria estratégia. De facto, quis interpor a presente acção travestida de situação hipotética, de modo a tentar retirar qualquer relevância jurídica às sucessivas declarações prestadas pela AF.

I - Bem refere a sentença ora posta em crise que existe falta de interesse em agir, visto os tribunais servirem para dirimir conflitos de interesses concretos e actuais.

J - Bem andou o tribunal a quo na decisão que proferiu, e que é agora posta em crise, pelo que deve a decisão se mantida, com o consequente não provimento do presente recurso.»

3 - A recorrida Fazenda Publica não apresentou contra alegações.

4 -O Exmº Procurador-Geral Adjunto não emitiu parecer.

5- Colhidos os vistos legais, cabe decidir.

6. É o seguinte o teor da decisão recorrida na parte que ora releva:

«(...) A questão que o Autor coloca ao Tribunal, como o próprio refere na sua petição inicial (cf. artigos 24º a 26º da petição inicial), constitui uma situação hipotética, ficcionando se certos factos tivessem ocorrido qual seria o regime jurídico aplicável.

Pede o Autor que o Tribunal emita o seu veredicto, sob qual seria a solução para a hipótese fáctica.

Os Tribunais são os órgãos de soberania destinados a dirimir conflitos concretos, aplicando as normas a casos concretos e não a situações hipotéticas, definindo o direito para uma situação hipotética.

O que o Autor pede ao tribunal é que defina o direito aplicável numa situação hipotética partindo de uma simulação. Ora, os tribunais não servem para resolver hipóteses, mas sim para julgar diferendos entre as partes, aplicando o direito a situações concretas da vida real.

No caso dos autos falta o interesse em agir enquanto pressuposto processual da legitimidade. Como refere Miguel Teixeira de Sousa (in *Cadernos de Direito privado*, n.º 1), o interesse processual ou interesse em agir, enquanto pressuposto processual, visa evitar que o tribunal seja chamado a pronunciar-se sobre pedidos de tutela que não representam um benefício para o requerente. Não basta a invocação de um direito, é necessário que se justifique o recurso ao processo.

Com efeito, resulta do disposto no artigo 26º do CPC, bem como dos artigos 9º, n.º 1 e 55º do CPTA, é necessário um interesse directo substanciado na necessidade de tutela para um caso concreto, que produza efeitos jurídicos na sua esfera jurídica. O que é pedido ao tribunal é que se pronuncie sobre uma situação hipotética relativa a outrem que não o Autor. Exige-se uma situação efectiva de lesão que justifique a utilização da acção administrativa especial.

Na verdade, o que o Autor pretende é através dos presentes autos produzir prova noutro processo em que é interveniente, e assim sendo, tal desiderato deve ser obtido através dos mecanismos próprios previstos no ordenamento jurídico processual, designadamente através da prova pericial.

Assim sendo, por falta de interesse em agir verifica-se a falta do pressuposto processual de legitimidade que impede o conhecimento do mérito da acção, cf. artigo 89º, n.º 1 alínea d) do CPTA, constituindo excepção dilatória impõe a absolvição dos Réus da instância - cf. artigo 493º, n.º 2, 494º, alínea e) do CPC.»

6. Do objecto do recurso:

Da análise da decisão recorrida e dos fundamentos invocados pelo recorrente para pedir a sua alteração, podemos concluir que a questão objecto do recurso consiste em saber se padece de erro de julgamento a decisão recorrida ao julgar procedente a excepção dilatória de ilegitimidade do autor, por falta de interesse em agir nos autos de acção administrativa comum sob a forma ordinária, para simples apreciação do (não) preenchimento de condições de aplicação do Decreto Lei n.º 248-A/2002, de 14 de Novembro e ao absolver os réus da instância nos termos dos arts. 89º, alínea d), do CPTA e 493º, n.º 2 e 494º do Código de Processo Civil.

Cumulativamente suscita o recorrente a questão da legalidade da redistribuição da originariamente intentada acção administrativa comum sob a forma ordinária em acção administrativa especial, na sequência do despacho interlocutório de fls. 228 que, constatando que o objecto da acção se reportava «a matéria de direito fiscal e a dívida resultante de execução fiscal» determinou a correcção da distribuição dos autos como «de matéria tributária»

7. Antes, porém, de apreciar o objecto do recurso, a questão que aqui deve ser prioritariamente colocada é a de saber da competência em razão da hierarquia do Supremo Tribunal Administrativo.

A competência em razão da hierarquia integra pressuposto processual relativo ao Tribunal, constituindo requisito de interesse e ordem pública, devendo, por isso mesmo, o seu conhecimento preceder o de qualquer outra matéria – cf. artigos 16º n.º 1 e 2 do CPPT e 13º do CPTA.

O recorrente interpôs o recurso para o Supremo Tribunal Administrativo invocando o disposto nos arts. 140º do CPTA e 26º, alínea b) do ETAF, ou seja, fundando competência deste Tribunal para o conhecimento do recurso pelo facto de o mesmo versar matéria de direito.

Sucedo que o presente recurso é interposto de despacho saneador proferido no âmbito de uma acção administrativa especial.

Ora a acção administrativa especial constitui um meio processual comum à jurisdição administrativa e tributária e do art. 278.º do CPPT resulta inequivocamente que o regime de recursos que nele se encontra previsto só se aplica aos processos regulados nesse mesmo Código. Pelo que, na falta de indicação do regime de recursos jurisdicionais aplicável aos meios processuais comuns à jurisdição administrativa e tributária há que aplicar o regime previsto no CPTA como legislação subsidiária, por força do disposto na alínea c) do art. 2.º do CPPT.

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

Por sua vez resulta também do artº 34º, n.º 3 do CPTA que das decisões de mérito proferidas em processo de valor indeterminável cabe sempre recurso de apelação e, quando proferidas por tribunal administrativo de círculo, recurso de revista para o Supremo Tribunal Administrativo, nos termos e condições previstos no artigo 151.º deste Código.

Como referem MÁRIO AROSO DE ALMEIDA e CARLOS ALBERTO FERNANDES CADILHA (Comentário ao Código de Processo nos Tribunais Administrativo, 3.ª edição, Almedina, 2010, anotação 1 ao art. 151.º, pág. 999.), este recurso per saltum só é admitido desde que se encontrem preenchidos os seguintes requisitos: «(a) o fundamento do recurso consista apenas na violação de lei substantiva ou processual; (b) o valor da causa, fixado segundo os critérios estabelecidos nos artigos 32.º e seguintes, seja superior a três milhões de euros ou seja indeterminável (artigo 151.º, n.º 1); (c) incida sobre decisão de mérito; (d) o processo não verse sobre questões de funcionalismo público ou de segurança social (artigo 151.º, n.º 2)» - cf., neste sentido, Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 15 de Janeiro de 2014, recurso, 1495/12, e demais jurisprudência ali citada.

No caso em apreço o autor atribuiu à acção valor indeterminável ⁽¹⁾, mas falha outro dos pressupostos para a admissibilidade do recurso per saltum: que incida sobre decisão de mérito.

Com efeito e como resulta dos autos a decisão recorrida não é uma decisão de mérito: o juiz a quo absteve-se de conhecer do pedido por verificar a existência de uma excepção dilatória, tendo considerado haver ilegitimidade do autor, por falta de interesse em agir.

Assim sendo, atento o disposto nos arts. 34.º, n.º 3, e 151º, n.º 1 do CPTA verifica-se uma circunstância que, desde logo, exclui que o recurso possa assumir-se como uma revista a dirigir ao Supremo Tribunal Administrativo e impondo-se, conseqüentemente, observar o disposto no n.º 3 do mesmo art. 151.º do CPTA, segundo o qual «Se, remetido o processo ao Supremo Tribunal Administrativo, o relator entender que as questões suscitadas ultrapassam o âmbito da revista, determina, mediante decisão definitiva, que o processo baixe ao Tribunal Central Administrativo, para que o recurso aí seja julgado como apelação, com aplicação do disposto no artigo 149.º».

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

8- DECISÃO

Termos em que, face ao exposto, se decide julgar a Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo incompetente, em razão da hierarquia, para conhecer do presente recurso jurisdicional e ordenar a baixa dos autos ao competente Tribunal Central Administrativo Sul (Secção do Contencioso Tributário), para que o recurso aí seja julgado como apelação (n.º 3 do art. 151.º do CPTA).

Lisboa, 4 de Novembro de 2015. — *Pedro Delgado* (relator) — *Fonseca Carvalho* — *Ascensão Lopes*.

⁽¹⁾ Sendo até discutível que o valor seja indeterminável, uma vez que apenas são consideradas de valor indeterminável as acções sobre bens imateriais, entendendo-se como tais as acções que não têm valor pecuniário por se destinarem à declaração ou à efectivação de direito extra patrimonial (ob. citada, pag.160). No caso, como o próprio recorrente reconhece na conclusão U das suas alegações, a apreciação da questão do (não) preenchimento de condições de aplicação do Decreto-Lei nº. 248-A/2002, de 14 de Novembro, no sentido por si propugnado, redundará num benefício no processo onde se discute a sua responsabilidade. Ora se o recorrente pretende obter um benefício económico, o valor da causa será equivalente a esse benefício (artº 32º, n.º 2 do CPTA).

Acórdão de 4 de Novembro de 2015.

Assunto:

IRS. Autoliquidação. Declaração de substituição. Inimpugnabilidade do acto de liquidação.

Sumário:

I — *Quando é apresentada uma declaração de substituição para, como a Administração Tributária alertara — beneficiar da redução da respectiva coima (...), cessando aí a contagem dos respectivos juros — sem que os contribuintes hajam dado o menor sinal de concordarem com a tributação proposta pela Administração Tributária e, tal não significa que hajam prescindido do direito de impugnar o acto de liquidação que com base nessa declaração será efectuado.*

- II — Não se trata de uma autoliquidação na medida em que os contribuintes ao apresentarem uma declaração de substituição fizeram uma alteração à declaração de rendimentos que antes haviam apresentado, relativamente ao mesmo ano, sem procederem à liquidação do IRS devido, tendo em conta estes novos dados sobre o seu rendimento.
- III — À semelhança do que ocorre anualmente com a declaração de rendimentos inicial, é a mesma, posteriormente objecto de tratamento pelos serviços da Administração Tributária que liquidam o imposto devido, usando da competência que lhe é para tanto cometida pelo artigo 75.º do CIRS, pelo que a situação dos autos não tem qualquer enquadramento no disposto no artigo 131.º do Código de Processo e Procedimento Tributário.
- IV — Não há qualquer inimpugnabilidade do acto, nenhuma confissão dos contribuintes de deverem o IRS apurado, muito menos num momento em que esse apuramento ainda não tivera lugar; de ser devida a tributação das mais-valias em causa, ou actuação de má-fé, pelo menos por parte dos contribuintes, tanto quanto se pode patentear destes autos.
(elaborado nos termos do disposto no artigo 663.º, n.º 7 do Código de Processo Civil)

Processo n.º 712/14-30.

Recorrente: A... e mulher.

Recorrida: Fazenda Pública.

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

Recurso Jurisdicional

Decisão recorrida — Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto de 16 de Maio de 2013

Julgou procedente a excepção de inimpugnabilidade da liquidação, absolvendo a Fazenda Pública da instância.

Acordam nesta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

A....., e **B.....**, vieram interpor o presente recurso da sentença supra referida proferida no processo de Impugnação Judicial n.º 520/06.3BEPRT, onde impugnavam o acto de liquidação de I.R.S., com o n.º 2006 5004289306, relativa ao ano de 2001, no valor de € 133.314,28, a qual foi considerada no acerto de contas com a liquidação anterior n.º 2004 5004298649, titulado pela compensação n.º 2005 12687463, resultando num montante a pagar de € 124.535,32, tendo, para esse efeito formulado, a final da sua alegação, as seguintes conclusões:

A – Não integra autoliquidação, o acto de liquidação adicional de imposto operado pelo órgão competente da administração fiscal, com base na declaração de rendimentos apresentada pelo contribuinte; Com efeito, o acto de declaração de rendimentos não representa um acto de autoliquidação, porquanto, na declaração não consta a operação de determinação do valor do imposto a pagar e o seu consequente pagamento;

B – Assim, em crise nos presentes autos, está um acto de liquidação praticado pela Administração Fiscal, não tendo assim aplicação o regime do art.º 131º do CPPT;

C- Não preclude o direito à impugnação do tributo o comportamento do contribuinte que na sequência de acção inspectiva apresenta declaração de rendimentos de acordo com os resultados da inspecção, tendo sido notificado para tal, em particular quando de todos os actos de notificação, incluindo do acto de liquidação consta a indicação expressa de que ao contribuinte assiste o direito de reclamar ou impugnar o acto;

D- Com efeito, estando a Administração Tributária obrigada ao cumprimento do princípio da boa-fé, não pode esta negar ao contribuinte os direitos de reclamação e impugnação que de forma expressa lhe declarou serem pertinentes;

E- A liquidação operada nos autos, é ilegal, por em concreto, ocorrer violação de lei, não assistindo à Administração Fiscal, o direito ao tributo de acordo com a lei, ou seja, na aplicação das normais tributárias e de respeito pela legalidade, a Administração Tributária não podia proceder à liquidação do imposto em causa, devendo a ilegalidade ser devidamente declarada;

Requereram que seja concedido provimento ao recurso, revogando-se a decisão recorrida e em conformidade, declarando-se a ilegalidade da liquidação, com a consequente anulação do acto tributário.

Não foram apresentadas contra-alegações.

Foi emitido parecer pelo Magistrado do Ministério Público no sentido da revogação da sentença recorrida e sua substituição por acórdão com o seguinte dispositivo:

- declaração de impugnabilidade do acto de liquidação de IRS;

- devolução do processo ao tribunal recorrido para apreciação das questões suscitadas na petição de impugnação judicial prejudicadas pela decisão sobre a questão prévia.

A sentença recorrida, considerou provados os seguintes factos:

A) O Serviço de tratamento das relações dos notários, do Ministério das Finanças, remeteu ao Impugnante o Ofício n.º 915/0307, de 04/05/2005, com o seguinte teor:

“Assunto: Fiscalização de IRS

(Relação das escrituras do mês de Julho/2001 do 2.º Cartório Notarial de V.N. Famalicão,...)

V.Ex(as) aos 30/07/2001, permutou o terreno destinado a construção urbana, inscrito na matriz predial urbana da freguesia de, do concelho de Póvoa de Varzim, sob o art.º omissivo, pelo valor total de 197 100 000\$00.

O rendimento desta transacção está sujeita a IRS.

No entanto, da consulta ao sistema informático verifica-se: (...)

X - Não constar o valor correcto, porquanto declarou 0 \$00.

(...)

Digne(m)-se V. Ex.a(s) comparecer(em) nos Serviços de Finanças de Póvoa do Varzim, no prazo de quinze dias a contar da recepção, a fim de esclarecer/regularizar a sua situação tributária, evitando assim a intervenção dos Serviços de Prevenção e Inspeção Tributária.

Findo aquele prazo, os Serviços indicados informarão esta Direcção de Finanças da regularização efectuada, ou da sua falta. (...)

B) Na sequência do Ofício anterior, o Impugnante apresentou requerimento dirigido ao Serviço de Finanças da Póvoa de Varzim, com o seguinte teor:

“(...) 4.º *Acontece que o requerente não permutou o terreno pelo valor de Esc. 197.100.000\$00.*

5.º *O requerente, na data indicada, deu de permuta um terreno destinado a construção urbana, pelo valor de Esc. 98.550.000\$00.*

6.º *Em troca desse terreno, o requerente recebeu diversas fracções autónomas, cujo valor total foi também de Esc. 98.550.000\$00.*

7.º *O requerente não pagou nem recebeu qualquer quantia pecuniária que correspondesse a diferença de valores dos bens permutados.*

8.º *O requerente recebeu o mesmo valor que deu em permuta.*

9.º *Isso mesmo consta, aliás, do requerimento para liquidação de sisa que foi apresentado nessa mesma Repartição de Finanças no dia 24 de Julho de 2001, pela sociedade C....., L.da.*

10.º *Foi com esta sociedade que o requerente celebrou o contrato de permuta, conforme cópia da escritura que junta.*

11.º *Entende, assim, o requerente não existe qualquer situação tributária a regularizar...*” Fls 25 e 26 do P.A..

C) A Divisão de Liquidação dos Impostos Sobre o Rendimento e Sobre a Despesa (SEGIR), da Direcção de Finanças do Porto, remeteu ao Impugnante o Ofício n.º 18687/0314, de 22/06/2005, com o seguinte teor:

“Assunto: Notificação – IRS/2001

Fiscalização dos Actos e Contratos Notariais – Proc.º n.º 2654/2001

Invocando o dever de colaboração consignado nos art.ºs 59º da Lei Geral Tributária (LGT), 128.º e 133.º do Código do IRS, fica V. Ex.ª por este meio notificado, para no prazo de 10 (dez) dias, enviar a este Serviço, cópia da escritura de compra ou de partilha, relativa à aquisição do terreno para construção urbana, com a área de 3000 m², omissivo na matriz predial urbana da freguesia de, e sito no lugar de, para ser determinado o valor e a data de aquisição do bem identificado que alienou (permuta) em 30/07/2001.

Não sendo enviado no prazo concedido o documento solicitado, será elaborado com base nos elementos conhecidos ou disponíveis, um projecto de decisão, seguido do direito de audição previsto no art.º 60º da Lei Geral Tributária (LGT). (...)

D) A Divisão de Liquidação dos Impostos Sobre o Rendimento e Sobre a Despesa (SEGIR), da Direcção de Finanças do Porto, elaborou Projecto de decisão / Informação, de 20/07/2005, com o seguinte teor:

“(...)

1- Análise de Facto e de Direito

Tendo por base o registo do 2.º Cartório Notarial Vila Nova de Famalicão de 30.07.2001, verificou-se que no ano de 2001, permutou com “C..... Lda” e pelo preço de 491.565,32 € o terreno para construção...com o valor de aquisição/patrimonial de 38,34€,...

Alienou ainda, conjuntamente com D..... e pelo valor global de 149.639,36 € - avaliado...em 264.744,00€ um terreno para construção..., a que lhe corresponde ½ no valor de 132.372,00€ e 660,27€ de valor de realização e aquisição/patrimonial, respectivamente.

(...)

Os ganhos obtidos com a permuta e alienação dos referidos imóveis constituem no caso em análise rendimentos de Mais-Valias – Categoria G – conforme o disposto na alínea a) do n.º 1 do art.º 10.º do CIRS.

2- Determinação das Mais Valias

Face ao que foi anteriormente exposto, vão estes Serviços propor a alteração do conjunto dos rendimentos líquidos nos termos previstos nos art.ºs 65.º e 66.º do Código de IRS, considerando Mais Valia o montante de 311.603,65 € determinadas de acordo com o disposto nos artigos 43º a 51º do mesmo diploma legal, conforme mapa anexo.

3- Princípio da colaboração

Tendo em conta as alterações propostas, e no sentido do dever de colaboração deve propor-se ao contribuinte para, nos termos do artigo 59.º da Lei Geral tributária e Ofício-Circulado número 20089 de 10.12.2003 da Direcção de Serviços de IRS, e no mesmo prazo que lhe vier a ser dado para exercer o Direito de Audição, proceder à substituição da declaração Modelo 3 de IRS apresentada nos termos do artigo 57.º do Código do IRS, nos Serviços de Finanças do seu domicílio fiscal.

Cumprindo o prazo indicado no parágrafo anterior, beneficiará da redução da respectiva coima que, nos termos dos artigos 29º e 30º do RGIT – Regime Geral das Infracções Tributárias, lhe vier a ser aplicada, cessando aí a contagem dos respectivos juros compensatórios.

Da entrega da declaração de substituição fará prova a estes Serviços através de fotocópia da declaração de substituição entregue.

4- Procedimento contra-ordenacional

O não cumprimento do prazo supra indicado, motivará o levantamento do competente autos de notícia e a conseqüente instauração do processo contraordenacional de harmonia com os artigos 5.º, 56.º e 119º do RGIT - Regime Geral das Infracções Tributárias...” Fls 41 e 42 do P.A..

E) Em 22/07/2005 o Chefe do SEGIR proferiu o seguinte despacho:

”Concordo. Notifique-se o contribuinte para exercer o direito de audição nos termos do artigo 60º da Lei Geral Tributária (LGT)”. Fls 41 do P.A..

F) A Divisão de Liquidação dos Impostos Sobre o Rendimento e Sobre a Despesa (SEGIR), da Direcção de Finanças do Porto, remeteu ao Impugnante o Ofício n.º 30392/0314, de 29/07/2005, com o seguinte teor:

“Assunto: Princípio da participação – direito de audição

1. Notifica-se V.ª Ex.ª, para no prazo de 10 (dez) dias, se o entender, exercer o direito de audição, por escrito, sobre o projecto de decisão, que se anexa.

2. O exercício do direito de audição está previsto no artigo 60.º da Lei Geral Tributária aprovada pelo D. Lei n.º 398/98 de 17 de Dezembro.

3. A notificação referida no ponto 1. presume-se feita no 3.º dia posterior ao do registo...

4. Optando pelo exercício daquele direito, deve enviar ou entregar documentação adequada à argumentação invocada, já que os eventuais elementos novos, apresentados no âmbito do exercício do direito de audição vão ser obrigatoriamente tidos em conta na fundamentação da decisão definitiva, conforme o disposto no n.º 7 do artigo 60.º da Lei Geral Tributária. (...)” Fls 35 do P.A..

G) Em 04/08/2005, os Impugnantes apresentaram declaração de substituição Modelo 3 de IRS relativa ao ano de 2001, incluindo o Anexo G, referente a Mais-valias, no qual declararam a alienação onerosa de direitos reais sobre dois bens imóveis:

Realização			Aquisição		
Ano	Mês	Valor	Ano	Mês	Valor
2001	08	132.372,00	1978	02	37,90
2001	07	491.565,33	1977	06	32,72
		623.937,33			70,62

Fls 47 a 51 do P.A..

H) Em 08/08/2005, o Impugnante apresentou requerimento dirigido à Divisão de Liquidação dos Impostos Sobre o Rendimento e Sobre a Despesa, da Direcção de Finanças do Porto, com o seguinte teor:

“A.....,....vem por este meio enviar os seguintes elementos:

- Cópia do pagamento da coima no valor de 125,00 Euros.

- Cópia da substituição do modelo 3 do ano 2001. (...)” Fls 44 do P.A..

I) Com base na declaração de substituição, foi emitida a liquidação de I.R.S. com o n.º 2006 5004289306, relativa ao ano de 2001, no valor de € 133.314,28, a qual foi considerada no acerto de contas com a liquidação anterior n.º 2004 5004298649, titulado pela compensação n.º 2005 12687463, resultando num montante a pagar de € 124.535,32. Fls 46 a 48 dos autos.

Questão objecto de recurso:

-Pode uma declaração de substituição Modelo 3 de IRS incluindo o Anexo G, referente a mais-valias ser tida como uma autoliquidação de IRS ?

A sentença recorrida, refere que:

«Resulta do probatório que, tendo os Impugnantes sido notificados do projecto de decisão relativo à tributação de rendimentos em sede de mais-valias (decorrente da transmissão de dois terrenos), apresentaram, no decurso do prazo para o exercício do direito de audição, uma declaração de substituição, acolhendo o entendimento projectado pela A.T. (cfr alínea G) do probatório).

Em consequência, a A.T. arquivou o procedimento então em curso (não ocorrendo a prolação de qualquer decisão final) e emitiu a liquidação de I.R.S. ora em crise, que assenta na declaração de substituição entregue pelos sujeitos passivos, cujos elementos aí mencionados se presumem ser verdadeiros e prestados de boa fé, nos termos do disposto no artigo 75.º da L.G.T.. que assim também entendeu fez uma correcta análise dos factos a que aplicou o direito de forma igualmente acertada, pelo que não enferma dos vícios que lhe são assacados.».

Impõe-se, desde logo fazer notar alguns pormenores relativos ao processado na fase administrativa para melhor esclarecimento da decisão do recurso que se apresentará, mais óbvia.

Assim, verifica-se que em Maio de 2005 a Administração Tributária tomou conhecimento de um contrato celebrado pelos impugnantes que entendeu gerador de mais-valias tributáveis em sede de Irs, sem que o contribuinte o tivesse feito constar do anexo g da declaração de rendimentos, e, para resolver tal situação, começou por notificar os contribuintes para:

«Digne(m)-se V. Ex.a(s) comparecer(em) nos Serviços de Finanças de Póvoa do Varzim, no prazo de quinze dias a contar da recepção, a fim de esclarecer/regularizar a sua situação tributária, evitando assim a intervenção dos Serviços de Prevenção e Inspeção Tributária.

Findo aquele prazo, os Serviços indicados informarão esta Direcção de Finanças da regularização efectuada, ou da sua falta. (...)” Fls 22 do P.A..».

Os contribuintes dirigiram-se ao Serviço de Finanças e indicaram as razões pelas quais entendiam que os negócios por si realizados não haviam gerado mais-valias tributáveis em sede de Irs.

A Administração Tributária, manteve a sua posição inicial e, notificou os contribuintes do projecto de decisão disso dando mostras e, ainda que, em obediência ao «3- Princípio da colaboração

Tendo em conta as alterações propostas, e no sentido do dever de colaboração deve propor-se ao contribuinte para, nos termos do artigo 59.º da Lei Geral tributária e Ofício-Circulado número 20089 de 10.12.2003 da Direcção de Serviços de IRS, e **no mesmo prazo que lhe vier a ser dado para exercer o Direito de Audição, proceder à substituição da declaração Modelo 3 de IRS apresentada nos termos do artigo 57.º do Código do IRS**, nos Serviços de Finanças do seu domicílio fiscal.

Cumprindo o prazo indicado no parágrafo anterior, ***beneficiará da redução da respectiva coima*** que, nos termos dos artigos 29º e 30º do RGIT – Regime Geral das Infracções Tributárias, lhe vier a ser aplicada, ***cessando aí a contagem dos respectivos juros compensatórios***.

Da entrega da declaração de substituição fará prova a estes Serviços através de fotocópia da declaração de substituição entregue.».

Os contribuintes dentro do prazo que lhes foi concedido para exercerem o direito de audição, apresentaram a declaração de substituição.

Por razões desconhecidas, mas sem que para tanto se divise fundamento legal, a Administração Tributária entendeu que, pese embora nunca tenha dito aos contribuintes que se apresentassem a declaração de substituição isso teria qualquer outro efeito que não fosse aquele que lhe havia indicado - ***beneficiará da redução da respectiva coima (...), cessando aí a contagem dos respectivos juros*** – tal entrega significava que os contribuintes aceitavam, nesta matéria, a posição da administração e encerraram o procedimento de averiguações. Desconhece-se se deram conta, posteriormente aos contribuintes de que davam por terminado o dito procedimento de averiguações.

Tudo isto assenta num equívoco, cremos, quanto ao exercício do direito de audição. O direito de audição dos contribuintes no procedimento tributário está consagrado na lei, artº 60º da LGT e, na esfera jurídica dos contribuintes ele assume a natureza de um direito potestativo que os contribuintes exercem ou não exercem, consoante possam ou queiram exercê-lo. Em ambas as situações quer efectivamente o exerçam, quer não, como parece ter sido a situação nestes autos, sempre a Administração Tributária continua obrigada a proferir decisão no procedimento tributário em que chamou os contribuintes a exercer tal direito potestativo. A decisão tanto pode ser de não concordar com as razões apresentadas pelos contribuintes, como concordar total ou parcialmente com elas, como, também entender que quaisquer factos ocorridos no procedimento em causa ou, fora dele, tornam inútil a decisão, mas, mesmo neste caso, têm que proferir uma decisão que torne claro o percurso do processo.

Nas relações da Administração Tributária com os contribuintes é necessário que haja a maior clareza para que os equívocos se mostrem anulados pelo uso de uma linguagem simples. Assim, se a Administração Tributária entendia que ou os contribuintes exerciam o direito de audição, assim reafir-

mando a sua discórdia nesta matéria, ou apresentavam a declaração de substituição, teria que colocar tal alternativa de forma clara, perceptível, sem sombras, o que efectivamente não fez.

O princípio da colaboração é isso mesmo, tendo em conta a fragilidade e o desconhecimento frequente, por parte dos contribuintes dos meandros, sobretudo processuais do direito tributário, dar-lhes conta de todas as alternativas possíveis para que possam escolher em liberdade que só se mostra assegurada em condições de completa informação.

Na sequência dessa entrega de declaração de substituição a Administração Tributária procedeu a uma liquidação adicional de Irs e, tanto bastaria para logicamente se poder concluir que a declaração de substituição não era uma autoliquidação de imposto.

A declaração de substituição foi apresentada para, como a Administração Tributária alertara - **beneficiará da redução da respectiva coima (...), cessando aí a contagem dos respectivos juros** – sem que os contribuintes hajam dado o menor sinal de concordarem com a tributação proposta pela Administração Tributária e, dessa forma prescindirem do exercício de outro direito potestativo que o legislador tributário lhe reconhece de impugnar judicialmente os actos de liquidação, com a maior amplitude possível quando esteja em causa, como aqui está, uma liquidação adicional, por definição levada a cabo pela Administração Tributária.

Não se trata de uma autoliquidação na medida em que os contribuintes ao apresentarem uma declaração de substituição fizeram uma alteração à declaração de rendimentos que antes haviam apresentado, relativamente ao mesmo ano, sem procederem à liquidação do Irs devido, tendo em conta estes novos dados sobre o seu rendimento. À semelhança do que ocorre anualmente com a declaração de rendimentos inicial, é a mesma, posteriormente objecto de tratamento pelos serviços da Administração Tributária que liquidam o imposto devido, usando da competência que lhe é para tanto acometida pelo artº 75º do CIRS.

Neste caso estamos face a uma liquidação adicional de imposto, que como a sua denominação esclarece se adiciona à liquidação inicial de IRS respeitante ao mesmo ano, pelo que a situação dos autos não tem qualquer enquadramento no disposto no artº 131º do Código de Processo e Procedimento Tributário.

Não há qualquer inimpugnabilidade do acto, nenhuma confissão dos contribuintes de deverem o Irs apurado, muito menos num momento em que esse apuramento ainda não tivera lugar, de ser devida a tributação das mais-valias em causa, ou actuação de má-fé, pelo menos por parte dos contribuintes, tanto quanto se pode patentear destes autos.

A sentença recorrida, ao considerar como autoliquidação a declaração de substituição apresentada, seguindo a posição avançada pela Fazenda Pública, procedeu a um errado e ilegal enquadramento jurídico da situação, a determinar a sua revogação.

Deliberação

Termos em que acordam os Juízes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em conceder provimento ao recurso, revogar a sentença recorrida e determinar a baixa dos autos ao tribunal recorrido para que aprecie os fundamentos da impugnação, se a tal nada mais obstar.

Sem custas.

Lisboa, 4 de Novembro de 2015. — Ana Paula Lobo (relatora) — Dulce Neto — Ascensão Lopes.

Acórdão de 4 de Novembro de 2015.

Assunto:

Recurso de revista excepcional. Pressupostos.

Sumário:

Atenta a natureza excepcional do recurso de revista previsto no art. 150º do CPTA, (quando esteja em causa a apreciação de uma questão que, pela sua relevância jurídica ou social, se revista de importância fundamental ou quando a admissão do recurso seja claramente necessária para uma melhor aplicação do direito), não se verificam os respectivos pressupostos se a questão suscitada se reconduz à aferição do julgamento da matéria de facto (sem que se verifiquem os pressupostos previstos no n.º 4 do artigo 150º do CPTA).

Processo n.º 828/15-30.
 Recorrente: A....., SA.
 Recorrido: Fazenda Pública.
 Relator: Ex.^{mo} Sr. Cons.^o Dr. Casimiro Gonçalves.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

RELATÓRIO

1.1. A....., S.A., com os demais sinais dos autos, vem interpor recurso de revista excepcional, nos termos do artigo 150.º do CPTA, do acórdão proferido pelo Tribunal Central Administrativo Sul em 18/12/2014, no processo que aí correu termos sob o n.º 05314/12.

1.2. Termina as alegações formulando as conclusões seguintes:

i. Vem o presente recurso de revista interposto do Acórdão proferido pelo TCA Sul, em 18 de Dezembro de 2014, que julgou procedente o recurso interposto pela FAZENDA PÚBLICA e, consequentemente, revogou a sentença recorrida e julgou a pretensão da IMPUGNANTE, ora RECORRENTE, totalmente improcedente, recusando assim o direito desta última a ser reembolsada do montante de imposto (IRC) entregue a mais nos cofres do Estado, a título de retenções na fonte num total de € 1.053.000;

ii. O Acórdão recorrido exige a sua reapreciação pelo STA, ao abrigo do art. 150.º do CPTA, que admite o recurso excepcional das decisões proferidas em 2.ª instância pelo TCA quando verificados um dos seguintes requisitos: estar em causa a apreciação de uma questão que, pela sua relevância jurídica ou social, se revista de importância fundamental; ou ser a admissão do recurso necessária para uma melhor aplicação do direito;

iii. No que respeita à relevância jurídica fundamental da presente questão importa destacar que a retenção na fonte de rendimentos pagos a não residentes e a sua entrega ao Estado é uma operação essencial na mecânica do IRC, que exige especiais deveres de colaboração por parte dos contribuintes, que só podem ser legitimamente exigidos se não existir controvérsia jurídica quanto ao valor probatório dos documentos que comprovam essa mesma entrega, controvérsia essa que o Acórdão recorrido introduz se prevalecer na ordem jurídica e que tem potencial para se projetar em todos os contribuintes sujeitos a esta obrigação;

iv. Já, no que respeita à relevância social fundamental da questão é de referir que a situação em apreço, dada a flagrante injustiça que encerra, coloca em crise, não só a eficácia do Direito, mas a sua própria credibilidade e, por consequência tem especial capacidade de repercussão social, particularmente, junto de todos aqueles contribuintes, que sujeitos aos deveres de retenção na fonte de IRC poderão ver recusado o seu direito a reembolso, por não lhes ser reconhecido o pagamento em excesso, fundado em documentos certificados pela própria ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA e nos elementos que integram a sua contabilidade;

v. Finalmente, quanto à admissão do recurso ser necessária para uma melhor aplicação do direito, é plenamente justificada a necessidade de interpelar este STA com este fim, por ter havido erro manifesto do TCA Sul ao não ter reconhecido força probatória plena aos documentos juntos aos autos pela RECORRENTE, e que demonstram inequivocamente ter sido por esta pago imposto em excesso, no exercício de 2002, a título de retenções na fonte, no valor de € 1.053.400, de tal modo que se tivessem sido respeitadas as regras do direito probatório material (em concreto a norma que fixa a força de determinado meio de prova), a pretensão da RECORRENTE teria sido, necessariamente julgada procedente;

vi. Trata-se de uma situação em que a necessidade de melhor aplicação do direito surge por se detetar de imediato a injustiça flagrante no caso concreto - decorrente da circunstância da segunda instância ter tratado a matéria de forma ostensivamente errada e juridicamente insustentável - que justifica a intervenção do STA, enquanto órgão regulador, desde logo, por forma a evitar a sua potencial replicação em casos futuros e a tutela jurisdicional efetiva (art. 20.º CRP);

vii. O Acórdão recorrido ao ter julgado procedente o recurso interposto pela FAZENDA PÚBLICA, com fundamento na alegada não demonstração do pagamento do imposto entregue a mais nos cofres do Estado, a título de retenções na fonte, quando os documentos juntos aos autos com força probatória plena - atestam inequivocamente esse mesmo pagamento, enferma de manifesto erro sobre os pressupostos de facto e de direito, que justifica a sua revogação e substituição por outra decisão conforme com as normas e princípios jurídicos aplicáveis, que reconheça o direito da RECORRENTE ao montante por esta pago em excesso no exercício de 2002;

viii. A obrigação de retenções na fonte de IRC ocorre na data da colocação à disposição do rendimento, sendo as importâncias retidas entregues ao Estado até ao dia 20 do mês seguinte aquele em que foram deduzidas, o que à data era efetuado mediante a entrega de Guias de pagamento de IRC Modelo 42 (que se tratava de um impresso aprovado e publicado por Portaria do Ministério das Finanças), sendo que a respetiva certificação pela entidade cobradora da receita, era efetuada, nos termos legais, sob a forma de um carimbo “Validação”, ora todas as Guias de IRC Modelo 42, juntas aos autos, para

comprovação do pagamento de retenções têm aposto o carimbo “Validação”, pelo que estão certificadas nos termos legais (cf. Doc. 2 – 1.ª pág., Doc. 3 – 1.ª pág. e Doc. 4 - 1.ª pág., juntos com a p.i.);

ix. O pagamento dos royalties que deram origem aos pagamentos de retenções em excesso em discussão nos presentes autos era feito após estes mesmos royalties serem faturados pela B....., com referência a um contrato denominado “General Services Agreement”. As retenções na fonte dos royalties pagos pela RECORRENTE à sociedade B..... eram subsequentemente declaradas e pagas nas acima indicadas Guias de IRC Modelo 42 até ao dia 20 do mês seguinte ao do pagamento dos royalties;

x. As retenções na fonte relativas aos royalties pagos à sociedade B..... são ainda suportadas por um segundo documento - o Modelo 4 RFI, tratando-se também de um impresso devidamente aprovado nos termos legais, que era preenchido pelo interessado e certificado pela ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA DO ESTADO DE RESIDÊNCIA, ora os Modelos 4 RFI juntos aos autos estão todos devidamente assinados e certificados pela ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA HOLANDESA (cf. Doc. 2 - pág. 3.ª e 4.ª, Doc. 3 - pág. 3.ª e 4.ª, Doc. 8 - pág. 2.ª e 3.ª, juntos com a p.i.).

xi. Se a emissão de uma fatura de royalties dá lugar à retenção na fonte de 10% do montante faturado a esse título e à subsequente entrega/pagamento dessa mesma retenção na fonte ao Estado até ao dia 20 do mês seguinte, a subsequente emissão de uma nota de crédito, com referência a esses mesmos royalties, tem como consequência ter sido entregue ao estado imposto retido na fonte em montante superior ao devido, mais concretamente em montante correspondente a 10% do valor anulado pela nota de crédito;

xii. No caso vertente, tendo sido inequivocamente comprovado nos autos a entrega ao Estado de imposto retido na fonte sobre royalties pagos à B....., no exercício de 2002, com referência ao “General Services Agreement”, uma vez comprovada a emissão da Nota de Crédito no valor de € 3 723 000 (Doc. 7, junto com a p.i.) com referência aos pagamentos efetuados ao abrigo desse “General Services Agreement” resulta evidente que foi entregue ao estado imposto retido na fonte em montante superior ao devido na exata proporção do montante anulado por essa mesma nota de crédito - que registe-se, integra a contabilidade da RECORRENTE e cuja veracidade não foi impugnada, pelo que goza da presunção de veracidade das operações inscritas na contabilidade da RECORRENTE e nos respetivos documentos de suporte em conformidade com o disposto no artigo 75.º, n.º 1, da Lei Geral Tributária;

xiii. Por outro lado, se por lapso na contabilidade da RECORRENTE foi efetuado o pagamento de imposto, a título de retenções na fonte, no montante de € 741.200, com base numa Nota Crédito, resulta manifesto que se trata de pagamento de imposto indevido e que não foi retido, pois as Notas de Crédito não dão lugar a retenção na fonte (pagamento este comprovado pela Guia de IRC Modelo 42 pelo Modelo 4 RFI e pelo respetivo cheque, conforme Docs. 4 a 6, juntos com a p.i.);

xiv. Em suma, o Acórdão recorrido ao julgar improcedente o pedido de reembolso do montante entregue a título de retenções na fonte em valor superior ao devido, com fundamento na “falta de demonstração do pagamento do imposto em causa” viola diretamente as normas que atribuem força probatória plena aos documentos juntos pela RECORRENTE para demonstrar esse mesmo pagamento;

xv. O n.º 4, do artigo 150.º do CPTA admite expressamente a admissibilidade da revista no que concerne aos factos materiais fixados pelo tribunal recorrido, quando haja ofensa de uma disposição expressa da lei que exija certa espécie de prova para existência do facto ou de uma disposição expressa da lei que fixe a força de determinado meio de prova;

xvi. No caso vertente, o Acórdão recorrido incorreu em erro na apreciação da prova por ofensa de uma disposição expressa da lei que fixa a força do meio de prova, desde logo porque desconsiderou a força probatória plena das Guias de IRC Modelo 42 e dos Modelo 4 RFI, juntos aos autos pela RECORRENTE, em clara violação do disposto nos artigos 369.º a 372.º do Código Civil, que determinam que os documentos emitidos por autoridade ou oficial público com competência em razão da matéria e do lugar e que sejam subscritos pelo autor com selo do respetivo serviço, se presumem documentos autênticos, acrescentando o artigo 372.º que os documentos autênticos são meios de prova revestidos de força probatória plena;

xvii. Ora, as Guias de IRC Modelo 42 são um impresso oficial e têm aposto o carimbo de validação dos competentes serviços da ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA e os Modelo 4 RFI, que são também um impresso oficial, têm o carimbo da ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA HOLANDESA, pelo que são para todos os efeitos legais documentos autênticos;

xviii. A própria Fazenda Pública confessa que os valores subjacentes às Guias de IRC Modelo 42 foram pagos, ao juntar comprovativos de receção pelos seus Serviços dessas mesmas Guias e do respetivo pagamento, tendo esta confissão também força probatória plena, conforme decorre do artigo 358.º do Código Civil (cf. Anexo B, do Ofício n.º 03521, de 19 de Janeiro de 2005, da Representação da Fazenda Pública);

xix. A prova legal plena “só pode ser contrariada por meio de prova que mostre não ser verdadeiro o facto que dela for objecto, sem prejuízo de outras restrições especialmente determinadas na lei” (cf. artigo 347.º do Código Civil), exigindo-se que se alegue e prove a falsidade do meio de prova

para se admitir a prova em contrário (cf. artigos 372.º, n.º 1, 376.º e 393.º do Código Civil), o que nunca foi suscitado nos presentes autos;

xx. A prova plena não pode ser afastada pela mera dúvida e alegadas contradições, pois só cede perante a prova em contrário, não bastando a neutralização feita através da contraprova: é necessário convencer o juiz da existência de facto contrário;

xxi. Acresce que, também as faturas e notas de crédito juntas aos autos, enquanto elementos que integram a contabilidade da RECORRENTE gozam da presunção de veracidade, que lhe é expressamente reconhecida pelo n.º 1, do artigo 75.º da Lei Geral Tributária, e tratando-se de uma presunção legal também só podia ser ilidida mediante prova em contrário (cf. n.º 2, do artigo 350.º do Código Civil), o que também não se verificou;

xxii. A prova carreada para os autos pela Fazenda Pública e ao abrigo da qual foi aditado a alínea L) não é suscetível de convencer o julgador da existência de facto contrário: assenta num documento elaborado por um funcionário da Equipa III (Contenciosa e Administrativa), que não é mais que uma síntese do que foi a sua errada análise do extrato contabilístico junto pela RECORRENTE como Doc. 9, com a pi. e dos documentos ao dispor da ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA;

xxiii. O referido funcionário não soube ler o extrato contabilístico da RECORRENTE, uma vez que assume que os movimentos a débito no extrato junto pela RECORRENTE devem necessariamente corresponder a pagamentos ao Estado de retenções na fonte, o que não tem qualquer sustentação pois os movimentos a débito no referido extrato tanto podem respeitar a movimentos correspondentes ao pagamento de retenções na fonte ao Estado, como podem igualmente respeitar, nomeadamente, à contabilização de Notas de Crédito;

xxiv. Dos alegados “Valores escriturados e não pagos: € - 1.535.907,79”, que constam da alínea L, dos factos dados como provados”, € 1 535 900,00 resultam deste erro crasso de leitura do extrato contabilístico porque correspondem à consideração como retenções na fonte a pagar de Notas de Crédito (€ 422,400.00+€ 741,200.00+€ 372,300.00), que naturalmente, não dão lugar a qualquer retenção na fonte mas são, ainda, assim, lançadas a débito;

xxv. A “Comparação” enferma assim de um erro crasso, que é confundir lançamentos contabilísticos com pagamentos, quando se trata de realidades reconhecidamente diversas, e que desviam a análise dos factos em causa, de que os montantes que a RECORRENTE afirma ter pago foram recebidos pelo Estado e que os mesmos são superiores aos valores efetivamente devidos, e que estão devidamente comprovados pela documentação presente nos autos;

xxvi. Mas mais, o documento em causa não se trata de uma informação oficial (cf. artigo 76.º da Lei Geral Tributária). E, no quadro do Código do Processo e do Procedimento Tributário, mesmo as informações oficiais prestadas nos processos judiciais pela Administração Tributária não gozam de força probatória plena: de acordo com o n.º 2, do artigo 115.º do Código do Procedimento e Processo Tributário “as informações oficiais só têm força probatória quando devidamente fundamentadas, de acordo com critérios objetivos”, o que não se verifica no caso vertente;

xxvii. Tivesse o Acórdão recorrido efetivamente reconhecido aos documentos juntos aos autos efeito probatório pleno, ao abrigo dos artigos 350.º, 369.º a 372.º e 376.º do Código Civil, e seria necessariamente outra a decisão quanto ao direito da RECORRENTE ao reembolso do imposto entregue em excesso;

xxviii. Em suma, o Acórdão recorrido ao afastar o valor probatório pleno dos documentos juntos aos autos e, que atestam inequivocamente o pagamento em excesso de imposto retido na fonte, no exercício de 2002, com base num único documento apresentado pela Fazenda Pública, sem o necessário valor probatório, incorre em erro sobre os pressupostos de facto e de direito, decorrente da ofensa das disposições legais supra citadas que fixam a força dos meios de prova juntos aos autos pela RECORRENTE, pelo que se impõem a sua revogação e substituição por uma decisão que reconheça o direito da RECORRENTE ao reembolso do imposto entregue a mais nos cofres do Estado a título de retenções na fonte;

xxix. Mas mais, há ainda um dever de controlo do STA, no âmbito do recurso de revista, relativamente ao cumprimento do dever de objetividade. “Na verdade, o princípio da livre apreciação da prova, adotado no n.º 1 do art. 655.º do CPC, significa apenas a libertação do juiz das regras severas e inexoráveis da prova legal, sem que entretanto, se queira atribuir o poder arbitrário de julgar os factos sem prova ou contra as provas” (cf. SOUSA, JORGE LOPES DE - *Código de Procedimento e Processo Tributário, Anotado e Comentado*, IV Volume, Áreas Editora, 6ª edição, 2011, pág. 371);

xxx. Ora, o Acórdão recorrido não só enferma de manifesto erro decorrente da ofensa das disposições legais acima citadas que fixam a força dos meios de prova juntos aos autos pela RECORRENTE, como profere uma decisão em flagrante e insanável contradição com os elementos adquiridos nos autos: a título de exemplo ao concluir que não resulta nos autos a prova da entrega nos Serviços do Estado do valor de € 372 300, e que não existe indicação do recebimento por esses Serviços dessa mesma quantia, quando foi dado como provado na alínea h) da “matéria de facto julgada provada” que a “B.....” emitiu uma nota de crédito a favor da Recorrente no valor de € 3 723 000, relativamente

à qual a RECORRENTE havia efetuado retenção na fonte; ou ainda quando refere a existência de uma alegada conta corrente entre a RECORRENTE e o ESTADO, favorável a este último, que não resulta de nenhum dos elementos, juntos aos autos;

xxxi. Ou seja, na decisão recorrida há uma manifesta violação do princípio da objetividade que justifica a intervenção do STA, que em conformidade com todo o exposto deverá determinar a sua revogação e substituição por uma decisão de procedimento da pretensão da ora RECORRENTE.

Termina pedindo que o recurso de revista seja admitido e julgado procedente, revogando-se o acórdão recorrido e, conseqüentemente, seja reconhecido o direito da recorrente ao reembolso de € 1.053.400, com as demais consequência legais.

1.3. Não foram apresentadas contra-alegações.

1.4. O Ministério Público emite Parecer, nos termos seguintes:

«1. O presente recurso de revista vem interposto do acórdão do TCA Sul de 18/12/2014, que considerou “infundada” a impugnação judicial apresentada pela Recorrente, por “falta de demonstração do pagamento do imposto”, e assacando à sentença de 1ª instância o vício de erro de julgamento, procedeu à sua revogação e julgou a impugnação judicial improcedente.

Invoca a Recorrente que a decisão proferida pelo TCA Sul exige a sua reapreciação pelo STA em virtude da relevância da questão e de modo a garantir uma melhor aplicação do direito. Segundo a Recorrente o aresto do TCA incorreu em erro na apreciação da prova por ofensa de uma disposição expressa da lei que fixa a força do meio de prova, o que justifica sem mais a intervenção do STA ao abrigo da 2ª parte do nº4 do artigo 150º do CPTA, ... “ao desconsiderar “a força probatória plena das Guias de IRC Modelo 42 e dos Modelo 4 RFI juntos aos autos pela Recorrente em clara violação do disposto nos artigos 369º a 372º do Código Civil”.

Alega a Recorrente que “a força probatória dos documentos juntos, que gozam de força probatória plena, só poderia ser posta em causa mediante prova em contrário, não bastando a mera dúvida para os afastar”.

Para a Recorrente o TCA Sul valorou um documento de trabalho de um funcionário da AT “acima da demais prova produzida nos autos, em violação expressa das normas de direito probatório material aplicáveis no caso vertente, que reconhecia a essa mesma prova força probatória plena e presunção de veracidade”. E acrescenta: “perante os documentos juntos pela Recorrente - guias de IRC Modelo 42, Modelos 4 RFI, faturas e Notas de crédito - que esta não demonstrou o pagamento do imposto em causa só pode resultar da desconsideração do seu reforçado valor probatório e salvo o devido respeito, constitui um erro grosseiro de direito, cuja perpetuação não pode ser permitida, pois o reconhecimento do seu legal valor probatório teria conduzido, necessariamente, a uma decisão de procedência da pretensão da Recorrente”.

Em reforço de tal ideia esclarece que “...nas guias entregues pela Recorrente, nos períodos em apreciação, foram declaradas e entregues retenções relativas a outros rendimentos, inclusive a outros rendimentos de capitais, para além das retenções na fonte relativas aos royalties pagas à B.....” E “do cruzamento entre as guias de IRC Modelo 42 e os Modelos 4 RFI resulta inequívoco o valor das retenções na fonte, incluído numa dada Guia, que respeita ao pagamento das retenções relacionadas com os royalties devidos à B....”.

Conclui, assim, que se mostram reunidos os pressupostos de admissão do recurso de revista.

2. A questão que foi colocada às instâncias consistia em saber se a impugnante e aqui Recorrente havia ou não efectuado pagamento de imposto (retenção na fonte) superior ao devido [e que resultava do facto de a entidade não residente (substituído) ter emitido notas de crédito a favor da impugnante (substituto)].

Na sentença de 1ª instância conclui-se pela afirmativa, tendo sido identificado em excesso o montante de € 1.057.480,00, cujo reembolso se determinou, e que foi dado como entregue ao Estado com base em documentos que foram juntos com a petição inicial.

Já na 2ª instância, considerou-se que os documentos juntos aos autos com os números 5, 6, 7 e 9, e destinados a comprovar a entrega das quantias de €741.200,00 e € 372.300,00 euros, num total de € 1.113.500,00 euros, não comprovam a efectividade do seu pagamento ao Estado, nem este tinha admitido o seu recebimento. E desse modo julgou improcedente a acção de impugnação judicial.

2.1 A questão que se coloca consiste, pois, em saber se na apreciação da prova documental carreada para os autos o TCA cometeu erro de tal forma grosseiro, como invoca a Recorrente, que se imponha a intervenção do STA em vista de uma melhor aplicação do direito.

Diga-se desde já que nem as partes nem as instâncias se esforçaram para esclarecer os factos. A impugnante e aqui recorrente trocou várias vezes de versão, a AT “assobiou para o lado” (apoiando-se na versão minimalista da falta de legitimidade do substituto para reclamar) e as instâncias avaliaram de forma assaz ligeira a matéria de facto. E com estes ingredientes o resultado do bolo não poderia ser bom.

Está em causa a apreciação da força probatória dos elementos documentais juntos aos autos destinados a comprovar a existência de pagamento em excesso do imposto retido aquando do pagamento a entidade não residente.

A impugnante/recorrente juntou aos autos cópia não certificada de três documentos de modelo oficial (modelo 21 RFI), dos quais consta que no decurso do ano de 2002 aquela efectuou pagamentos de “royalties” à sociedade não residente “C.....”. E em relação a dois desses pagamentos a impugnante/recorrente juntou igualmente cópia não certificada de duas guias de pagamento, modelo 42, junto de instituição bancária (BBVA?), a que acrescentou cópia de uma outra guia de pagamento não relacionada com qualquer modelo 21 RFI.

Na sua petição a impugnante/recorrente invoca como causa de pedir da sua pretensão - reembolso da quantia de € 1.053.400,00 -, que foi objecto de indeferimento tácito por parte da AT, o facto de ter “*procedido à entrega de imposto nos cofres do Estado superior ao imposto retido na fonte*”. Posteriormente, em resposta a excepção deduzida pelo M^o P^o em 1^a instância, a impugnante/recorrente veio esclarecer que embora não tenha feito quaisquer pagamentos, no decurso do ano de 2002 foram sendo apurados diversos quantitativos trimestralmente no âmbito de uma espécie de conta corrente com a “C.....” e após anulação de diversas notas de débito veio a ser apenas apurado o montante de € 4.324.000,00 devido a título de royalties, a que corresponde o imposto devido, calculado à taxa de 10%, de € 432.400,00, valor este que é superior ao montante global das quantias que foi entregando ao Estado no decurso desse ano por conta do imposto retido.

Após a resolução da questão da legitimidade para impugnar a favor da Autora da acção, a questão que se colocou às instâncias consistiu em saber que quantias tinham sido entregues ao Estado por conta do “imposto retido” em resultado dos pagamentos (contabilísticos) efectuados à sociedade sedeadas nos Países Baixos e se existia pagamento de imposto em excesso que fundamentasse a pretensão da Autora no reembolso peticionado.

Nessa operação importava definir qual o valor real dos “royalties” pagos e qual o valor global das quantias entregues ao Estado em resultado do imposto que devia ser retido na sequência daqueles pagamentos.

Ora, nessa operação é que reside a grave deficiência na apreciação da prova por parte das instâncias.

Para o TCA e em face dos documentos juntos pela impugnante não resultou comprovado a efectividade do pagamento ao Estado das quantias neles discriminadas. Mais se considerou que “a impugnante não alegou nem demonstrou que efectuou entregas superiores ao imposto que era devido e ou ao imposto que foi retido”.

A este propósito refere-se no acórdão do TCA Sul: “Para suportar a asserção do pagamento ao Estado de € 741.200,00, a impugnante/recorrida junta os documentos n.ºs 5 e 6. Sucede que tais documentos não comprovam a efectividade do pagamento ao Estado, dado que do teor dos mesmos não resulta a prova da entrega nos serviços do Estado da quantia em causa, por um lado; por outro lado, não existe indicação do recebimento das quantias em apreço por parte dos serviços do Estado (alínea L) do probatório)”.

Não se alcança se o TCA considerou apenas os documentos de fls. 22 e 23, que de facto não respeitam a qualquer pagamento, ou se atendeu também aos documentos de fls. 24 e 25, estes sim, respeitantes a tal pagamento. Se a asserção justificava pelo menos alguma fundamentação, não podemos de todo aceitá-la em face do teor dos documentos que constituem fls. 24 e 25 dos autos, dos quais resulta que a impugnante efectuou, em 20/11/2002, o pagamento da quantia de € 741.823,33 euros, a qual compreende o montante de € 741.414,57 euros a título de “capitais”, nos quais se incluem os “royalties”. Por outro lado no sistema informático da administração tributária consta igualmente documentado tal pagamento, como se infere do documento de fls. 50 do PA. O que a AT contesta a este propósito na informação vertida no PA é que aquele valor não condiz com o valor de € 741.200,00 invocado na PI como tendo sido pago por conta do imposto retido, pondo assim em causa que se trate do imposto retido.

Refere-se ainda no acórdão do TCA: “Para alicerçar a asserção do pagamento da quantia de € 372.300,00, a impugnante/recorrida juntou os documentos n.ºs 7 e 9. Sucede que tais documentos não comprovam a efectividade do pagamento ao Estado, dado que do teor dos mesmos não resulta a prova da entrega nos serviços do Estado da quantia em causa, por um lado; por outro lado, não existe indicação do recebimento das quantias em apreço por parte dos serviços do Estado (alínea L) do probatório)”.

De facto os documentos em causa, que constituem fls. 27 e 31, não respeitam a qualquer pagamento ao Estado, mas sim a uma nota de crédito da “B.....” a favor da impugnante (que aparentemente substitui a de fls. 22, no valor de € 7.412.000) e a uma conta corrente da impugnante.

Todavia a impugnante também não apresenta tais documentos para comprovar o pagamento de tal importância, mas sim para comprovar a nota de crédito emitida a favor da impugnante e o valor dos “Royalties” apurados no final do ano. Não faz, assim, sentido, aludir a tais documentos para concluir pela falta de comprovativo do pagamento em excesso do imposto retido.

2.2. O que resulta da documentação junta aos autos?

Como se alcança das notas de crédito emitidas à impugnante pela “B.....”, esta sociedade emitiu inicialmente duas notas de débito (1º e 2º trim.) em que facturou à impugnante a título de “royalties” o valor de € 7.467.000 euros (287.000 + 7.182.000). Posteriormente, no 3º trimestre corrigiu tal valor, sendo debitado nos três trimestres o valor de € 3.746.000 (183.000 + 3.563.000), ao qual acresceu o valor do 4º trimestre de € 601.000, o que perfaz o montante total de € 4.347.000.

Todavia não foi junto aos autos qualquer comprovativo do montante efectivamente pago pela impugnante. Na verdade, a documentação relativa às notas de débito emitidas pela “B.....” deixam sérias reservas, não só a forma como são alterados os montantes, como os montantes do documento referente ao último trimestre (doc. n.º 8 de fls. 28) não condizem com os restantes e faz menção a “concern costs”, expressão que não é utilizada nos restantes. Daí que as instâncias deviam ter diligenciado pelo esclarecimento de tais movimentos contabilísticos e formas de pagamento dos royalties. Assim como deviam ter esclarecido a discrepância da guia de pagamento de 20/11/2002.

De todas as formas, não tendo sido posta em causa a genuidade das cópias das guias de pagamento (modelo 42), nem posto em causa o pagamento de tais quantias pela administração tributária, não podia o TCA ter concluído de forma como o fez, ou seja, pela falta de prova dos pagamentos titulados por esses documentos. Havendo dúvidas sobre as cópias devia ter-se diligenciado pela sua certificação pela parte que os apresentou.

2.3. Em face do exposto, afigura-se-nos que se verifica erro grosseiro na apreciação da prova por parte do acórdão recorrido, o que constitui fundamento para a admissão do recurso de revista, em razão da melhor aplicação do direito.»

1.5. Corridos os vistos legais, cabe decidir.

FUNDAMENTOS

2. Nas instâncias julgaram-se provados os factos seguintes [o especificado na alínea L) foi aditado pelo TCAS, ao abrigo do disposto no art. 662º, n.º 1, do CPC]:

a) A ora Impugnante, A....., S.A., no ano de 2002, efectuou pagamentos de royalties à sociedade “B.....”, no valor de € 4.324.000,00 - cfr. documentos n.ºs. 2 a 5 e 7 juntos com a p.i., não impugnados, acordo;

b) A Impugnante efectuou retenção na fonte de IRC à taxa de 10%, no valor de €1.489.880,00 cfr. documentos n.ºs. 2 a 5, 7 juntos com a p.i., não impugnados;

c) Em 20 de Maio de 2002 a Impugnante entregou, nos serviços da Administração Fiscal, a quantia de € 371.000,00, referente a retenções na fonte de IRC do ano de 2002 -Cfr. documentos n.º 2 e n.º 9 juntos com a p.i.;

d) Em 8 de Agosto de 2002 a Impugnante entregou, nos serviços da Administração Fiscal, a quantia de € 377.466,00, referente a retenções na fonte de IRC do ano de 2002 - Cfr. documento n.º 3 junto com a p.i.;

e) Em 19 de Novembro de 2002 a Impugnante entregou, nos serviços da Administração Fiscal, a quantia de € 741.414,57, referente a retenções na fonte de IRC do ano de 2002 - Cfr. documento n.º 4 junto com a p.i.;

f) Consta dos autos cópia de nota de crédito com o n.º 18733/5120/5816B, emitida pela sociedade “B.....” em 17 de Outubro de 2002, a favor da Impugnante, no valor de € 7.412.000,00 - Cfr. documento n.º 5 junto com a p.i., não impugnado;

g) Em 22 de Novembro de 2002 a Impugnante dirigiu requerimento ao Director-Geral dos Impostos com o seguinte teor: “(...) A....., S.A. (...), tendo por lapso preenchido incorrectamente a Guia mod. 42 n.º 42207662535, paga em 20.11.2002, no montante de 741.823,33 EUR, vem solicitar a V. Ex.” a sua rectificação, nos termos a seguir indicados: O campo 1 mantém o valor (de 408,76 EUR) O campo 6 não devia ter valores (0 EUR) // Logo o valor correcto a pagar seria de 408,76 e não de 741.823,33. (...)”- cfr. documento n.º 6 junto com a p.i.;

h) Consta dos autos cópia de nota de crédito com o n.º 18733/5120/5865B, emitida pela sociedade “B.....” em 26 de Novembro de 2002, a favor da Impugnante, no valor de € 3.723.000,00, relativamente à qual a Impugnante efectuou retenção na fonte no valor de € 372.300,00 - cfr. documentos n.º 7 e n.º 9 juntos com a p.i., não impugnados;

k) Em 3 de Fevereiro de 2003 a Impugnante deduziu Reclamação Graciosa, dirigida ao Director de Finanças de Lisboa, ao abrigo do disposto no nº3 do artigo 132º do CPPT, invocando que, no ano de 2002, procedeu à entrega de IRC superior ao retido na fonte - cfr. documento a fls. 3 e segs. do PAT, apenso aos autos, o qual se dá, aqui, por integralmente reproduzido.

l) Do mapa de fls. 42/43, do p.a., no que respeita à retenção na fonte e entregas ao Estado do IRC de 2002 em virtude dos pagamentos de royalties à sociedade “B.....” consta o seguinte:

«Valores constantes a mais das guias escrituradas relativamente ao contabilizado: € 1.960,57. //Valores escriturados e não pagos: € -1.535.907,79 // Diferença: -1.533.947,22 // Guias pagas e não escrituradas: € 11.539,00 // Diferença: -1.522.408,22.

3.1. Como dos autos flui, a recorrente impugnou, nos termos do disposto no 132º, n.º 5, do CPPT, a retenção na fonte de IRC relativo ao ano de 2002, a título de pagamento de “royalties” à sociedade

B....., no montante de 1.488.100,00 Euros, invocando, no essencial, que o valor da retenção a que foram sujeitos aqueles rendimentos em cumprimento do disposto no art. 88º do CIRC, ascendeu, apenas, a 434.700,00 Euros (pois que, erroneamente, efectuara retenção na fonte também relativamente a notas de crédito emitidas a seu favor) pedindo, conseqüentemente, a devolução/reembolso da importância de 1.053.400,00 Euros, correspondente a 10% do valor dos “royalties” efectivamente pagos à entidade não residente.

Tendo a impugnação sido julgada procedente no TAF de Sintra, a Fazenda Pública recorreu da respectiva sentença para o TCA Sul, onde foi proferido, em 18/12/2014, o acórdão de fls. 163/172, em que se deu provimento ao recurso, revogando-se a sentença recorrida e julgando-se improcedente a impugnação, com a fundamentação seguinte, em síntese:

- A presente intenção rescisória centra-se sobre a falta de demonstração do pagamento do imposto retido em excesso, o qual constitui a base da presente impugnação. Estão em causa as quantias de € 741.200,00 e de € 372.300,00, num total de € 1.113.500,00, alegadamente, entregues ao Estado no quarto trimestre de 2002. A impugnante confessa não ter pago o montante de € 60.100,00, tendo efectuado compensação com o que tinha pago em excesso. Na sua tese, tem direito a reaver a quantia de € 1.053.400,00.

- Resulta do disposto no n.º 2 do art. 132º do CPPT, que «a referência à possibilidade de impugnação nestes casos de entrega de imposto superior ao retido tem como única utilidade a exclusão da possibilidade de impugnação pelo substituto nos outros casos. Se o que o substituto entregou foi aquilo que reteve ou menos do que o que reteve, ele não é afectado na sua esfera jurídica e, por isso, na perspectiva legislativa, não se justifica que se lhe reconheça o direito de impugnar. Se, eventualmente, a retenção foi excessiva, tendo sido retido mais do que era devido, ou se não devia sequer ter havido retenção, o lesado é o substituído, que ficou privado de receber as quantias retidas, e não o substituto. Por isso, mesmo que tenha sido retido mais do que o devido, desde que o substituto não tenha feito entrega ao Estado de mais do que aquilo que reteve, não terá direito de impugnação».

- No caso, para suportar a alegação de que entregou ao Estado as quantias de 741.200,00 Euros e de 372.300,00 Euros, a impugnante/recorrida junta os docs. n.ºs 5 e 6 (para comprovar a entrega daquela primeira quantia) e os docs. n.ºs. 7 e 9 (para comprovar a entrega da segunda quantia indicada). Porém, tais documentos não comprovam a efectividade dos ditos pagamentos ao Estado, dado que, por um lado, do teor dos mesmos não resulta a prova da entrega nos serviços do Estado da quantia em causa e, por outro lado, não existe indicação do recebimento das quantias em apreço por parte dos serviços do Estado, sendo que, quanto à retenção na fonte e entregas ao Estado do IRC de 2002 em virtude dos pagamentos de royalties à sociedade “B.....”, do mapa de fls. 42/43, do p.a., resulta que a diferença existente na conta corrente entre a impugnante e o Estado, é favorável a este (al. 1) do Probatório), e que a impugnante não alegou nem demonstrou que efectuou entregas superiores ao imposto que era devido e/ou ao imposto que foi retido.

- Ora, o ónus da prova do alegado direito à restituição do imposto pago em excesso recai sobre a impugnante (art. 74.º/1 da LGT), ónus que a mesma não observou. Donde resulta a improcedência da presente impugnação, por falta de demonstração do pagamento do imposto em causa, pelo que a decidir em sentido discrepante, a sentença recorrida incorreu em erro de julgamento.

3.2. Discordando do assim decidido, o recorrente interpõe o presente recurso de revista excepcional, nos termos do art. 150º do CPTA, com o fundamento de que a questão a decidir (que caracteriza como sendo a da retenção na fonte de rendimentos pagos a não residentes e a sua entrega ao Estado) assume:

- (i) relevância jurídica fundamental por se tratar de uma operação essencial na mecânica do IRC, que exige especiais deveres de colaboração por parte dos contribuintes, que só podem ser legitimamente exigidos se não existir controvérsia jurídica quanto ao valor probatório dos documentos que comprovam essa mesma entrega, controvérsia essa que o acórdão recorrido introduz se prevalecer na ordem jurídica e que tem potencial para se projectar em todos os contribuintes sujeitos a esta obrigação;

(ii) relevância social fundamental, visto que a situação em apreço, dada a flagrante injustiça que encerra, coloca em crise, não só a eficácia do Direito, mas a sua própria credibilidade e, por consequência tem especial capacidade de repercussão social, particularmente, junto de todos os contribuintes que, sujeitos aos deveres de retenção na fonte de IRC, poderão ver recusado o seu direito a reembolso, por não lhes ser reconhecido o pagamento em excesso, fundado em documentos certificados pela própria AT e nos elementos que integram a sua contabilidade;

- (iii) necessidade de admissão do recurso para uma melhor aplicação do direito, dada a injustiça flagrante do caso concreto, impondo-se interpelar o STA, com este fim, por ter havido erro manifesto do TCA Sul ao não ter reconhecido força probatória plena aos documentos juntos aos autos pela recorrente e que demonstram inequivocamente ter sido por esta pago imposto em excesso, no exercício de 2002, a título de retenções na fonte, no valor de € 1.053.400, de tal modo que se tivessem sido respeitadas as regras do direito probatório material (em concreto a norma que fixa a força de determinado meio de prova), a pretensão da recorrente teria sido julgada procedente;

3.3. Há, então, que apreciar se o recurso é admissível face aos pressupostos de admissibilidade contidos no próprio art. 150º do CPTA, em cujos nºs. 1 e 5 se estabelece:

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

(...)

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

Ora, interpretando o supra transcrito n.º 1 do art. 150º do CPTA, o STA tem vindo a acentuar a excepcionalidade deste recurso (cfr., por exemplo o ac. de 29/6/2011, rec. n.º 0569/11) no sentido de que o mesmo *«quer pela sua estrutura, quer pelos requisitos que condicionam a sua admissibilidade quer, ainda e principalmente, pela nota de excepcionalidade expressamente estabelecida na lei, não deve ser entendido como um recurso generalizado de revista mas como um recurso que apenas poderá ser admitido num número limitado de casos previstos naquele preceito interpretado a uma luz fortemente restritiva»*, reconduzindo-se como o próprio legislador sublinha na Exposição de Motivos das Propostas de Lei n.º 92/VII e 93/VIII, a uma “válvula de segurança do sistema” a utilizar apenas e só nos estritos pressupostos que definiu: quando esteja em causa a apreciação de uma questão que, pela sua relevância jurídica ou social, se revista de importância fundamental ou quando a admissão do recurso seja claramente necessária para a melhor aplicação do direito.

Na mesma linha de orientação Mário Aroso de Almeida pondera que *«não se pretende generalizar o recurso de revista, com o óbvio inconveniente de dar causa a uma acrescida morosidade na resolução final dos litígios»*, cabendo ao STA *«dosear a sua intervenção, por forma a permitir que esta via funcione como uma válvula de segurança do sistema»*. (1)

E no preenchimento dos conceitos indeterminados acolhidos no normativo em causa (relevância jurídica ou social de importância fundamental da questão suscitada e a clara necessidade da admissão do recurso para uma melhor aplicação do direito (2)), também a jurisprudência deste STA vem sublinhando que:

- (i) só se verifica aquela relevância jurídica ou social quando a questão a apreciar for de complexidade superior ao comum em razão da dificuldade das operações exegéticas a efectuar, de enquadramento normativo especialmente complexo, ou da necessidade de compatibilizar diferentes regimes potencialmente aplicáveis, ou quando esteja em causa questão que revele especial capacidade de repercussão social, em que a utilidade da decisão extravasa os limites do caso concreto das partes envolvidas no litígio.

- e (ii) só ocorre clara necessidade da admissão deste recurso para a melhor aplicação do direito quando se verifique capacidade de expansão da controvérsia de modo a ultrapassar os limites da situação singular, designadamente quando o caso concreto revele seguramente a possibilidade de ser visto como um tipo, contendo uma questão bem caracterizada, passível de se repetir em casos futuros e cuja decisão nas instâncias seja ostensivamente errada ou juridicamente insustentável, ou suscite fundadas dúvidas, nomeadamente por se verificar divisão de correntes jurisprudenciais ou doutrinárias, gerando incerteza e instabilidade na resolução dos litígios.

Não se trata, portanto, de uma relevância teórica medida pelo exercício intelectual, mais ou menos complexo, que seja possível praticar sobre as normas discutidas, mas de uma relevância prática que deve ter como ponto obrigatório de referência, o interesse objectivo, isto é, a utilidade jurídica da revista e esta, em termos de capacidade de expansão da controvérsia de modo a ultrapassar os limites da situação singular (a «melhor aplicação do direito» deva resultar da possibilidade de repetição num número indeterminado de casos futuros, em termos de garantia de uniformização do direito: «o que em primeira linha está em causa no recurso excepcional de revista não é a solução concreta do caso subjacente, não é a eliminação da nulidade ou do erro de julgamento em que porventura caíram as instâncias, de modo a que o direito ou interesse do recorrente obtenha adequada tutela jurisdicional. Para isso existem os demais recursos, ditos ordinários. Aqui, estamos no campo de um recurso excepcional, que só mediatamente serve para melhor tutelar os referidos direitos e interesses») - cfr. o ac. desta Secção do STA, de 16/6/2010, rec. n.º 296/10, bem como, entre muitos outros, os acs. de 30/5/2007, rec. n.º 0357/07; de 20/5/09, rec. n.º 295/09, de 29/6/2011, rec. n.º 0568/11, de 7/3/2012, rec. n.º 1108/11, de 14/3/12, rec. n.º 1110/11, de 21/3/12, rec. n.º 84/12, e de 26/4/12, recs. nºs. 1140/11, 237/12 e 284/12.

E igualmente se vem entendendo que cabe ao recorrente alegar e intentar demonstrar a verificação dos ditos requisitos legais de admissibilidade da revista, alegação e demonstração a levar necessariamente ao requerimento inicial ou de interposição – cfr. arts. 627º, n.º 2, 635º, nºs. 1 e 2, e 639º, nºs. 1 e 2 do

novo CPC ⁽³⁾ - neste sentido, entre outros, os acórdãos do STA de 2/3/2006, 27/4/2006 e 30/4/2013, proferidos, respectivamente, nos processos n.ºs. 183/06, 333/06 e 0309/13.

3.4. Ora,volvendo aos requisitos de admissibilidade deste recurso de revista excepcional, afigura-se-nos que não estão, no caso, verificados.

Desde logo, porque, em rigor, as questões suscitadas contendem com a apreciação da factualidade especificada pelas instâncias, nomeadamente com os factos julgados provados e não provados, bem como com as regras do ónus da prova (não estando em causa – contrariamente ao que alega a recorrente – a vertente da aplicação do regime jurídico da força probatória plena dos documentos questionados). Ou seja, não obstante o esforço argumentativo da recorrente (nas Conclusões XV a XXVIII) no sentido de a questão dever incluir-se no âmbito da alegada controvérsia sobre a aplicação do regime da prova plena, e, por isso, se verificar a excepção prevista no n.º 4 do art. 150º do CPTA, não se vê que deva aceitar-se tal inclusão.

Com efeito, como a este respeito salienta Aroso de Almeida e Fernandes Cadilha, «O n.º 4 [do art. 150º do CPTA] corresponde ao disposto no artigo 722.º, n.º 3, do CPC e corrobora o entendimento de que o STA, enquanto tribunal de revista, não tem os poderes de modificação da matéria de facto que, nos termos do artigo 712.º do CPC, incumbem aos tribunais de 2.ª instância. O Supremo apenas pode intervir com vista ao apuramento da factualidade relevante quando se verifique um erro na apreciação das provas ou na fixação dos factos materiais, por virtude de ofensa de uma disposição expressa da lei que exija certa espécie de prova ou que fixe a força de determinado meio de prova. Os casos que costumam ser apresentados para ilustrar essas situações são aqueles em que o tribunal a quo dá como existente um acto ou facto apesar de não ter sido efectuada a prova que a lei especialmente exige (v. g., um contrato que carece de escritura pública) ou despreza a força probatória plena de documento, impedindo que esta se sobreponha a outros meios de prova de menor valia que tenham sido produzidos no processo (cfr., entre outros, acórdão do STJ de 25 de Junho de 2010, Processo n.º 1321/02).

O que há nesses casos, em rigor, é um erro de direito, na medida em que se trata de um erro resultante da violação de uma norma jurídica, e só essa circunstância justifica que possa ser objecto de reexame pelo STA em sede de recurso de revista.» ⁽⁴⁾

No caso vertente, o acórdão recorrido aditou a alínea l) aos factos provados especificados na sentença proferida em 1ª instância, vindo a concluir que a impugnante não alegou nem demonstrou que efectuou entregas superiores ao imposto que era devido e/ou ao imposto que foi retido, pois, apesar de invocar que os docs. n.ºs. 5, 6, 7 e 9 fazem prova da entrega ao Estado das ditas quantias (741.200,00 Euros e 372.300,00 Euros), tais documentos não comprovam a efectividade dos pagamentos, por não resultar do respectivo teor a prova da entrega, nem nesses documentos existir indicação do recebimento das quantias por parte dos serviços do Estado, sendo que, quanto às questionadas retenção na fonte e entregas ao Estado do IRC de 2002 em virtude dos pagamentos de royalties à sociedade “B.....”, do mapa de fls. 42/43, do p.a., resulta que a diferença existente na conta corrente entre a impugnante e o Estado, é favorável a este.

Sustenta, porém, a recorrente que a controvérsia jurídica tem que ver com a questão do valor probatório dos documentos que comprovam a efectivação da entrega dos montantes a título de retenção na fonte, tendo havido erro manifesto do TCA Sul ao não ter reconhecido força probatória plena aos documentos juntos pela recorrente e que demonstram inequivocamente ter sido por esta pago imposto em excesso, no exercício de 2002, a título de retenções na fonte, no valor de € 1.053.400, de tal modo que se tivessem sido respeitadas as regras do direito probatório material (em concreto a norma que fixa a força de determinado meio de prova), a pretensão da recorrente teria sido julgada procedente.

E também o MP, concluindo pela ocorrência de erro grosseiro na apreciação da prova, se pronuncia pela admissibilidade do recurso.

Todavia, afigura-se-nos que não procedem tais alegações.

É que, apesar de as guias de IRC, modelo 42, e os impressos modelo 4 – RFI poderem traduzir-se em impressos oficiais (tendo aquelas apostado um carimbo de validação por parte dos serviços da AT e tendo estes um carimbo da AT Holandesa), a respectiva força probatória (quer se entenda força probatória plena, à luz do disposto no art. 371º do CCivil, quer se entenda força probatória apreciada livremente pelo tribunal – arts. 366º e 376º do CCivil) não se estenderá, claramente, aos invocados acertos relativos a entregas de IRC retido na fonte (ano de 2002) correspondentes a 10% de valores anulados através da emissão de notas de crédito (no valor de € 3.723.000,00) relativamente aos royalties pagos à B....., com referência ao mencionado “General Services Agreement”. A tanto não obstante que as referidas notas de crédito estejam registadas na contabilidade da recorrente, cuja força probatória (quando a respectiva veracidade não seja impugnada) se reconduz a mera presunção de veracidade das operações ali inscritas e nos respectivos documentos de suporte (nº 1 do art. 75º da LGT). Ou seja, as questões suscitadas caem, ainda, no âmbito do disposto no n.º 4 do art. 150º do CPTA. Em nosso critério, não estamos perante alegação de erro de direito quanto ao regime legal da prova aplicável em virtude dos documentos apresentados, mas, tão somente, perante alegação discordante do julgamento de facto que o aresto recorrido efectuou, não porque tivesse desconsiderado a força probatória de prova

tarifada mas, antes, porque atendendo ao teor de tais documentos, bem como aos demais elementos de prova, concluiu pela inaptidão daqueles para prova de factos que não referem.

Esclarecedora se apresenta, aliás, a este respeito a alegação do MP, quando refere: «*Como se alcança das notas de crédito emitidas à impugnante pela “B.....”, esta sociedade emitiu inicialmente duas notas de débito (1º e 2º trim.) em que facturou à impugnante a título de “royalties” o valor de € 7.467.000 euros (287.000 + 7.182.000). Posteriormente, no 3º trimestre corrigiu tal valor, sendo debitado nos três trimestres o valor de € 3.746.000 (183.000 + 3.563.000), ao qual acresceu o valor do 4º trimestre de € 601.000, o que perfaz o montante total de € 4.347.000.*

Todavia não foi junto aos autos qualquer comprovativo do montante efectivamente pago pela impugnante. Na verdade, a documentação relativa às notas de débito emitidas pela “B.....” deixam sérias reservas, não só a forma como são alterados os montantes, como os montantes do documento referente ao último trimestre (doc. n.º 8 de fls. 28) não condizem com os restantes e faz menção a “concern costs”, expressão que não é utilizada nos restantes. Daí que as instâncias deviam ter diligenciado pelo esclarecimento de tais movimentos contabilísticos e formas de pagamento dos royalties. Assim como deviam ter esclarecido a discrepância da guia de pagamento de 20/11/2002.

De todas as formas, não tendo sido posta em causa a genuidade das cópias das guias de pagamento (modelo 42), nem posto em causa o pagamento de tais quantias pela administração tributária, não podia o TCA ter concluído de forma como o fez, ou seja, pela falta de prova dos pagamentos titulados por esses documentos. Havendo dúvidas sobre as cópias devia ter-se diligenciado pela sua certificação pela parte que os apresentou.»

Saliente-se, finalmente, que, como se deixou exarado no acórdão do STA, de 28/5/2014, proc. n.º 067/14, «...nas questões decididas pelo TCA com fundamento em matéria de facto que compromete inexoravelmente a análise das questões de direito e o sentido da decisão, está ultrapassado o interesse na discussão das questões jurídicas intrinsecamente ligadas àquela matéria de facto» (cfr., no mesmo sentido, também o acórdão do STA, de 4/9/2013, proc. n.º 0995/13).

Em suma, a apreciação do recurso sempre requereria, no caso, a elaboração de um juízo sobre a forma como o TCA apreciou a matéria de facto em si própria (não só quanto à força probatória dos documentos de prova constantes dos autos). E assim não pode, portanto, deixar de concluir-se que as questões suscitadas na revista, dado que assentam e se fundamentam na discordância dos juízos valorativos de facto aceites pelo acórdão recorrido, se traduzem em alegação de erro na apreciação das provas e na fixação dos factos materiais da causa e que, portanto, não podem ser objecto da revista (n.º 4 do art. 150º do CPTA).

DECISÃO

Nestes termos, acorda-se em não admitir o presente recurso, por se considerar que não estão preenchidos os pressupostos a que se refere o n.º 1 do artigo 150º do CPTA.

Custas pela recorrente, com dispensa do remanescente da taxa de justiça devida pelo presente recurso excepcional de revista, ao abrigo do disposto no n.º 7 do artigo 6.º do Regulamento das Custas Processuais, pois que a apreciação preliminar sumária dos pressupostos da sua admissibilidade se reveste de complexidade inferior à comum e a conduta processual das partes a tal não obsta.

Lisboa, 4 de Novembro de 2015. — *Casimiro Gonçalves* (relator) — *Isabel Marques da Silva* — *Dulce Neto*.

(¹) Cfr. *O Novo Regime do Processo nos Tribunais Administrativos*, 2ª ed., p. 323 e *Comentário ao Código de Processo nos Tribunais Administrativos*, 2005, p. 150 e ss..

(²) Sobre esta matéria, cfr: *Miguel Ângelo Oliveira Crespo*, *O Recurso de Revista no Contencioso Administrativo*, Almedina, 2007, pp. 248 a 296.

(³) *Correspondentes aos arts. 676º, n.º 2, 684º, n.ºs. 1 e 2, e 685º-A, n.ºs. 1 e 2, do anterior CPC.*

(⁴) *Comentário ao Código de Processo nos Tribunais Administrativos*, 3ª ed., 2010, Almedina, anotação 4 ao art. 150º, pp. 987/988.

Acórdão de 4 de Novembro de 2015.

Assunto:

Apensação do processo de oposição em processo de insolvência artigo 180 do CPPT.

Sumário:

- I — Nos termos do artigo 180.º do CPPT, a remessa dos processos de execução fiscal ao tribunal de insolvência implica a remessa de todos os processos que dele são incidentes, incluindo os tramitados por apenso.*
- II — Tal não significa, porém, a atribuição genérica ao tribunal do processo de insolvência de competência para decidir todas as questões que são objecto daqueles processos, pelo que nos casos em que a apreciação destas nada tenha a ver com a insolvência não se justifica a referida apensação.*
- III — Quando em processo de oposição se questionam os requisitos da reversão e a culpa do revertido na situação de insuficiência patrimonial a que chegou a devedora originária, a apreciação da questão suscitada nenhuma interferência tem sobre o aludido processo de insolvência pelo que não há razão para determinar essa apensação.*

Processo n.º 834/14-30.

Recorrente: Ministério Público.

Recorrido: A....., Fazenda Pública e Outros.

Relator: Ex.^{mo} Sr. Cons. Dr. Fonseca Carvalho.

Acordam os Juízes da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

Relatório

Não se conformando com a decisão do Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra que determinou a remessa dos autos de oposição deduzidos pelo oponente A..... contra execução fiscal que contra si foi revertida para pagamento de coimas e encargos de que é devedora originária B..... SA ao 1º juízo do Tribunal de Comércio de Lisboa, veio o Mº Pº dela interpor recurso para a Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo formulando as seguintes conclusões:

A Recorre o Mº Pº da sentença proferida sendo que a questão que se pretende ver apreciada consiste em saber se tendo sido declarada a insolvência do executado originário em processo a tramitar pelo competente Juízo do Comércio tal implica a remessa ao mesmo de todos os processos de execução fiscal a correr contra o insolvente mesmo que tenha ocorrido reversão contra responsáveis subsidiários e incluindo os tramitados como incidente como é o caso da presente oposição à execução fiscal.

B O entendimento da mº juiz “a quo” vai no sentido de que a declaração de insolvência implica a remessa dos processos de execução fiscal ao tribunal de insolvência e que essa remessa abrange todos os processos que dele são incidentes ainda que neles tenha ocorrido reversão da execução contra responsáveis subsidiários e tal inclui os respectivos incidentes como sucede com a presente oposição deduzida pelo executado revertido.

C Para o efeito do decidido apoia-se na posição autorizada do Conselheiro Jorge de Sousa in CPPT anotado 2007 Vol II p 234/235 e num acórdão do STA de 05 04 1995 in processo 018670 publicado in Apêndice ao DR de 14 08 1997.

D Sucede que o distinto magistrado na anotação referida não deixa de esclarecer que a apensação dos processos aos autos de insolvência não se impõe quando a ...apreciação da oposição à execução fiscal não tem a ver com os créditos da falida ... e acrescenta ser tal o caso de situações em que se pretende ver apreciada a verificação dos pressupostos de que depende a reversão na execução cf. 4ª edição da obra citada p 820.

E E também a jurisprudência mais recente do STA tem sufragado o entendimento de que a declaração de insolvência não implica a atribuição genérica ao processo de insolvência da competência para decidir de todas as questões objecto dos processos de execução fiscal ou dos respectivos incidentes sobretudo nos casos em que a apreciação das mesmas não tenha a ver com a insolvência, não se justificando nessas situações determinar a apensação a que alude a disposição do artigo 180/2 do CPPT.

F E ao invés vem entendendo não ser caso para apensação nas situações em que no incidente de oposição à execução fiscal se questiona matéria atinente aos requisitos da reversão ou à apreciação da culpa do devedor revertido pela insuficiência patrimonial da devedora originária ou a outras situações que nada tenham a ver com a insolvência

G Neste sentido será de conferir o acórdão com data de 10 02 2010 no processo 01257/09 ou o acórdão de 12 02 2014 no processo 0238/12

H Estando em causa nos presentes autos a discussão da responsabilidade subsidiária do oponente por dívidas de coimas centrada na invocação de fundamentos atinentes à falta dos pressupostos da

responsabilidade subsidiária por tal tipo de dívidas parece ser este um caso em que se não impõe a referida apensação.

A sentença fez errada interpretação do disposto no artigo 180/2 do CPPT devendo ser revogada e substituída por decisão que mande determinar o prosseguimento dos autos

Não houve contra alegações.

O M^o P^o neste Supremo Tribunal teve vista no processo.

Colhidos os vistos cumpre decidir

Fundamentação

De Facto

Dá-se aqui por reproduzido o teor do despacho de folhas 51 e 52.

De direito

Tendo dado como provado que por sentença do 1^o juízo do Tribunal de Comércio de Lisboa datada de 04 04 2013 foi declarada a insolvência da devedora originária no processo n.º 586/13. OTYLSB a m^o juiz ao abrigo do artigo 180/2 do CPPT determinou a apensação do presente processo de oposição àqueles autos.

O M^o P^o como se vê das suas conclusões de recurso não se conforma com esta decisão pois entende que estando em causa um processo de oposição onde se discutem os pressupostos de responsabilização subsidiária do oponente e a legalidade da reversão não há justificação para determinar tal apensação.

E tem razão.

A apensação dos processos ao abrigo do artigo 180 / 2 do CPPT tem como objectivo na insolvência a verificação e graduação de todos os créditos do insolvente e obstar nos casos de recuperação da empresa o prosseguimento de execuções autónomas susceptíveis de por em causa ou dificultar a sua eventual recuperação.

Daí que o inciso em causa expressamente imponha ao M^o P^o na ausência de mandatário constituído a reclamação desses créditos.

Mas estando em causa a insolvência da devedora originária a apensação dos processos incidentes da execução fiscal contra ela instaurada só serão de pensar se outra razão não houver que a tal obste.

Neste processo de oposição que é incidente da execução fiscal em que o autor é o oponente que pretende ver extinta a execução contra si revertida com o fundamento na sua ilegitimidade questionando os pressupostos da sua responsabilização subsidiária a apensação deste processo de oposição incidente da execução não deve ser determinada já que não está em causa questões que tenham a ver com os créditos da massa insolvente sendo que as questões a apreciar dada sua natureza são da competência exclusiva dos Tribunais tributários.

Esta questão foi já por várias vezes objecto de apreciação e decisão deste STA o qual tem considerado na esteira de Jorge de Sousa ir CPPT anotado, 6.^a edição, vol III, pp 325 e segs., decorrer do artigo 180 do CPPT.

“Que a remessa dos processos de execução fiscal ao tribunal de insolvência implica a remessa de todos os processos que dele são incidentes, mesmo que neles tenha havido reversão da execução contra os responsáveis subsidiários, incluindo os tramitados por apenso, como os de oposição à execução fiscal, deduzida pelo executado originário ou por revertidos, e de embargos de terceiro. No entendimento de na pendência do processo de insolvência, terem de ser centralizadas no respectivo juiz todas as decisões relativas às dívidas e créditos a ele atinentes e aos bens que se integram na massa insolvente.”

Todavia quando as questões objecto de apreciação e decisão nesses processos nada têm a ver com os créditos do insolvente tal apensação não se justifica.”

O caso em análise como já anteriormente deixámos referido é um processo de oposição incidente do processo de execução fiscal instaurada contra a insolvente em que o revertido oponente questiona apenas e só os pressupostos da sua responsabilização subsidiária e bem assim da legalidade da reversão.

É um caso que manifestamente justifica a não apensação.

Neste sentido aliás se pronunciaram os acórdãos do STA de 10 02 2010 in processo 01257/09 e de 12 02 2014 in processo 0238/12.

Decisão

Pelo exposto, acordam os Juizes da Secção de Contencioso Tributário do STA em conceder provimento ao recurso, revogando a decisão recorrida, e, em consequência, ordenar a baixa dos autos ao tribunal recorrido para que aí se conheça do mérito da oposição apresentada, se nada mais a tal obstar.

Sem custas.

Lisboa, 4 de Novembro de 2015. — *Fonseca Carvalho* (relator) — *Isabel Marques da Silva* — *Pedro Delgado*.

Acórdão de 4 de Novembro de 2015.**Assunto:**

Contra-ordenação. Insolvência.

Sumário:

A declaração de insolvência constitui um dos fundamentos de dissolução das sociedades e essa dissolução equivale à morte do infractor, em harmonia com o disposto nos arts. 61.º e 62.º do RGIT, daí decorrendo a extinção do procedimento contra-ordenacional.

Processo n.º 834/15-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: Massa Insolvente de A.....

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

Recurso jurisdicional da decisão proferida no processo de contra-ordenação com o n.º 1221/13.1BESNT

1. RELATÓRIO

1.1 A Fazenda Pública (adiante Recorrente) recorre para este Supremo Tribunal da decisão do Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra que, no recurso de contra-ordenação deduzido por “Massa Insolvente de A.....” (adiante Recorrida) contra a decisão administrativa de aplicação da coima por falta de entrega de imposto retido na fonte, determinou o arquivamento do processo de contra-ordenação, nos termos da alínea a) do n.º 1 do art. 61.º do Regime Geral das Infracções Tributárias (RGIT), porquanto considerou equiparar a extinção da pessoa colectiva, por declaração de insolvência, à morte do infractor, com a consequente extinção do procedimento de contra-ordenação e o seu arquivamento.

1.2 A Recorrente apresentou alegação que resumiu em conclusões do seguinte teor ⁽¹⁾:

«I. [(²)] *A Recorrente arguida foi aplicada coima no valor de € 8.814,77, acrescida de custas processuais, no âmbito do processo contra-ordenacional n.º 3611200906035523 pela prática de ilícito contra-ordenacional pela falta de entrega de imposto retido na fonte no valor de € 43.209,66 com referência ao período de 2009/05, em incumprimento do disposto no artigo 98.º do CIRS, infracção prevista e punida pelos n.º 2 do artigo 114.º e n.º 4 do artigo 26.º do RGIT.*

II. *Sendo que a recorrente foi declarada insolvente no Processo n.º 22332/09.2T2SNT com termos no Juízo do Comércio de Sintra por sentença transitada em julgado, datada de 29/09/2009.*

III. *Questão pertinente na presente sede é proceder ao preenchimento do conceito a atribuir à «morte do arguido» a que apela a norma contida na alínea a) do artigo 61.º do RGIT, de acordo com o qual o procedimento de contra-ordenação se extingue com a morte do arguido, uma vez que tal extinção impõe, pela via do artigo 62.º do RGIT, a extinção da obrigação de pagamento da coima e de cumprimento das sanções acessórias.*

IV. *O disposto no art. 62.º do RGIT encerra um problema. Não nos diz, no que concerne às pessoas colectivas, quando é que «essa morte» ocorre. Diz que é com a morte, mas não nos diz quando é que essa morte ocorre. A posição consolidada no STA defende que a mesma se efectiva com a declaração de insolvência. Mas, a verdade é que não há norma que expressamente o preveja.*

V. *Se o procedimento contra-ordenacional se extingue com a morte do arguido, e portanto com a extinção da pessoa colectiva, é seguro afirmar que, de acordo com o artigo 160.º, n.º 2, do CSC e a alínea t) do n.º 1 do artigo 3.º do Código de Registo Comercial, a extinção da pessoa colectiva se efectiva apenas com o registo comercial do encerramento da liquidação da pessoa colectiva.*

VI. *O art. 141.º, n.º 1, alínea e), do Código das Sociedades Comerciais dispõe que a declaração de insolvência constitui um dos fundamentos da dissolução das sociedades, o que não significa que, à partida, possamos concluir que uma sociedade declarada insolvente se encontra desde logo dissolvida.*

VII. *[(³)] Da declaração de insolvência da pessoa colectiva decorre a sua dissolução (alínea e) do n.º 1 do artigo 141.º do CSC), o que determina que a sociedade entre em liquidação (cf. n.º 1 do artigo 146.º do CSC), porém, sucede que o n.º 2 do artigo 146.º do CSC determina expressamente que a sociedade em liquidação mantém a personalidade jurídica, sendo-lhe aplicáveis, com as necessárias adaptações, as disposições que regem as sociedades não dissolvidas, daí decorrendo uma clara e inequívoca comparação entre a sociedade que exerce em condições normais a sua actividade e a sociedade que inicia processo de dissolução e de liquidação.*

VIII. *Ademais, a declaração de insolvência, pela verificada impossibilidade de cumprimento pontual das obrigações por parte do devedor (artigo 3.º, n.º 1, do CIRE), não acarreta uma imediata*

cessação da actividade da empresa, e veja-se neste sentido o n.º 1 do artigo 82.º do CIRE que afirma que os órgãos sociais se mantêm em funcionamento após a declaração de insolvência, indiciando a continuidade, ainda que em moldes necessariamente diferentes face ao constrangimento provocado pela insolvência, da actividade da empresa.

VIII. Nem a declaração de insolvência implica a necessária dissolução e liquidação da empresa, porquanto a assembleia de credores na sequência da declaração de insolvência pode emergir a aprovação e homologação de um plano de insolvência (artigos 209.º a 216.º do CIRE) que preveja, como dispõe a alínea c) do n.º 2 do artigo 195.º do CIRE, a manutenção em actividade da empresa, podendo inclusive o plano de insolvência aprovado reconduzir-se a uma estratégia de recuperação da empresa, acaso tal objectivo se mostre exequível e conforme ao deliberado em assembleia de credores.

IX. Para reforço do predito, veja-se o disposto na norma do n.º 3 do artigo 192.º do CIRE, aditada pela Lei n.º 16/2012, de 20/4, que se dispôs clarificar o conceito de plano de insolvência quando a finalidade subjacente é a da recuperação da empresa, atribuindo-lhe a denominação de Plano de Recuperação.

X. Resulta do exposto que o regime plasmado no CIRE configura a declaração de insolvência como o primeiro estágio de um eventual processo de recuperação da empresa, compatível com a continuação do exercício da actividade da empresa ou com a recuperação da mesma.

XI. Por outro lado, independentemente do destino seguido em processo de insolvência (recuperação ou liquidação da empresa ou mesmo alienação da mesma), sempre esta manterá a sua personalidade jurídica, mesmo que em liquidação, bem como mantém a sua personalidade tributária nos termos do artigo 15.º da Lei Geral Tributária, a qual não é afectada pela declaração de insolvência.

XII. Assim, mostra-se o entendimento de acordo com o qual só com o registo do encerramento da liquidação é que a pessoa colectiva se extingue, atento o prescrito no artigo 160.º do CSC, como aquele que pretende acomodar o regime jurídico vertido no CIRE e que prefigura a possibilidade de recuperação da empresa, conformando-se ademais com o prescrito no artigo 160.º do CSC, não ocorrendo com a declaração de insolvência a extinção da pessoa colectiva.

XIII. Com efeito, diríamos respeitosamente que a tal equiparação (algo antinómica na óptica da Fazenda Pública) seguida pelo colendo STA constitui não uma equiparação global (o mínimo exigível a uma questão desta natureza), mas selectiva quanto baste para suportar a orientação por ele defendida.

XIV. Buscamos na douta decisão recorrida e na elencada jurisprudência consolidada e não vislumbramos essa tal especificidade, nem a douta sentença ou o tribunal Superior, o referem.

XV. A ideia de que só se tem em vista a o arrecadar de receita revela, por seu lado, um pensamento retorcido que presume ser essa a motivação que está na base da posição da Administração Tributária.

XVI. Na verdade, se o escopo fosse esse, à Administração Fiscal seria preferível actuar perante o incumprimento de pessoas colectivas saudáveis. A questão aqui não passa pela obtenção de receita, mas pela determinação de algo tão simples como o momento em que a personalidade jurídica da pessoa colectiva deve cessar, questão que é transversal ao próprio Direito, e não específico do regime fiscal, civil ou comercial.

VVII. E não se diga que com esta interpretação a AT pretende ver reclamada os seus créditos no âmbito do processo falimentar, pois que é consabido e tem sido entendido pela jurisprudência desse Colendo Supremo Tribunal que, naqueles autos, só poderão ser avocados os processos de execução fiscal cujas dívidas sejam anteriores à declaração de insolvência. Ora resulta do probatório que quer a instauração do processo de contra-ordenação e aplicação da coima quer o processo de execução fiscal só foram instaurados em momento ulterior à declaração de insolvência.

XVIII. Nestes termos, constatamos, face à matéria de facto provada nos autos, que a arguida foi declarada insolvente, o que não permite consolidar e afirmar, como faz a douta sentença recorrida, o juízo de extinção da pessoa colectiva nos termos da alínea a) do artigo 61.º do RGIT, bem como não permite determinar a extinção do procedimento contra-ordenacional.

XIX. Concluimos, desta forma, que a declaração de insolvência da arguida não é determinante da extinção do procedimento contra-ordenacional por morte do infractor, por não enquadrável na alínea a) do artigo 61.º do RGIT, uma vez que não pode ser equiparada a insolvência declarada por sentença transitada em julgado à extinção da pessoa colectiva.

XX. Pelo que é entendido da Fazenda Pública que a douta sentença procedeu a errónea sub-sunção dos factos às normas jurídicas pertinentes, com violação das normas da alínea a) do artigo 61.º e do artigo 62.º do RGIT, e do artigo 160.º, n.º 2, do CSC.

Termos em que, concedendo-se provimento ao recurso deve a decisão recorrida ser revogada e o recurso interposto da decisão de aplicação da coima ser julgado improcedente».

1.3 O recurso foi admitido, para subir imediatamente, nos próprios autos e com efeito meramente devolutivo.

1.4 Não foram apresentadas contra-alegações.

1.5 O Procurador-Geral Adjunto neste Supremo Tribunal Administrativo emitiu parecer no sentido de que seja negado provimento ao recurso, acompanhando a jurisprudência deste Supremo Tribunal Administrativo, que citou.

1.6 Colhidos os vistos dos Conselheiros adjuntos, cumpre apreciar e decidir.

1.7 A questão que cumpre dirimir é a de saber se o despacho judicial recorrido incorreu em erro de julgamento ao determinar a extinção do procedimento contra-ordenacional em virtude da declaração de insolvência do infractor.

2. FUNDAMENTAÇÃO

2.1 DE FACTO

A decisão recorrida deu como assente a seguinte factualidade:

«A) *Contra o A..... em Insolvência foi levantado auto de notícia pela prática de infracção ao disposto no artigo 98.º do Código de IRS, por falta de entrega de imposto retido na fonte, referente ao período 2009/05, no montante de € 43.209,66, cujo prazo de cumprimento da obrigação terminou a 22.06.2009, infracção prevista e punível pelo artigo 114.º, n.º 2 e artigo 26.º, n.º 4, ambos do RGIT, extraído no processo de inquérito n.º 1540/2011.IIDLSB (cfr. fls. 5 dos autos);*

B) *Com base no auto de notícia identificado no ponto anterior foi instaurado em 22.08.2009, o processo de contra-ordenação n.º 3611200906035523, a correr termos do Serviço de Finanças de Amadora 3 (cf. fls. 4 e 5 dos autos).*

C) *Por sentença de 29.09.2009, proferida em sede do processo n.º 22332/09.2T2SNT, que corre termos no Juízo de Comércio de Sintra foi declarada a insolvência do A..... (cf. fls. 19 a 29 dos autos).*

D) *Por despacho do Chefe do Serviço de Finanças de Amadora 3, de 17.05.2013, foi aplicada a coima de € 8.814,77, acrescida de custas processuais (acto recorrido) (cf. fls. 17 dos autos).*

E) *A 27.05.2013 foi recepcionado pela recorrente o ofício contendo o despacho de fixação da coima identificada em C) (cf. fls. 17 e 18 dos autos).*

F) *O presente recurso foi apresentado a 14.06.2013 (cf. fls. 14 dos autos)».*

2.2 DE DIREITO

2.2.1 A QUESTÃO A APRECIAR E DECIDIR

A “Massa Insolvente de A.....” recorreu judicialmente, ao abrigo dos arts. 80.º e seguintes do RGIT, para o Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra, do despacho proferido pelo Chefe do Serviço de Finanças de Amadora 3 que a condenou numa coima por entender verificada a infracção prevista e punida pelo art. 114.º, n.º 2, e 26.º, n.º 4, do RGIT, por falta de entrega do IRS retido na fonte.

A Juíza do Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra determinou o arquivamento do processo de contra-ordenação levantado contra a ora Recorrida, em razão de esta ter sido declarada insolvente, o que implicaria a sua extinção, sendo esta de equiparar à morte do infractor para efeitos de extinção do procedimento criminal e da coima aplicada.

A Fazenda Pública não se conformou com o assim decidido e, ao abrigo do disposto no art. 83.º, n.ºs 1 e 2⁽⁴⁾, recorreu dessa decisão para o Supremo Tribunal Administrativo. Sustentou, em síntese, que a declaração de insolvência não determina a extinção da pessoa colectiva, extinção que só ocorre com o registo do encerramento da liquidação, atento o prescrito no artigo 160.º do Código das Sociedades Comerciais (CSC); assim, a declaração de insolvência não permite consolidar e afirmar, como faz a douta sentença recorrida, o juízo de extinção da pessoa colectiva nos termos da alínea a) do art. 61.º do RGIT, motivo por que não permite determinar a extinção do procedimento contra-ordenacional.

Daí que tenhamos elegido como questão a dirimir a de saber se a decisão recorrida incorreu em erro de julgamento ao determinar a extinção do procedimento contra-ordenacional em virtude da declaração de insolvência do infractor.

2.2.2 DA EXTINÇÃO DO PROCEDIMENTO CONTRA-ORDENACIONAL EM VIRTUDE DA DECLARAÇÃO DE INSOLVÊNCIA DO INFRACTOR

Porque a questão se tem vindo a colocar a este Supremo Tribunal Administrativo com frequência e aqui tem merecido tratamento uniforme, vamos limitar-nos a remeter para o mais recente dos acórdãos – de 4 de Novembro de 2015, proferido no processo n.º 836/15, ainda não publicado, mas que se refere a um recurso em tudo semelhante ao de que ora nos ocupamos, tanto mais que a Recorrida é a mesma. Passamos a citar, permitindo-nos apenas introduzir as alterações requeridas pelo caso *sub judice*:

«A sentença recorrida, a fls. 56 a 60 dos autos, determinou o arquivamento do processo de contra-ordenação levantado contra a ora recorrida e no lhe foi aplicada uma coima no valor de € 8.814,77, acrescida de custas processuais, em razão de ter sido declarada insolvente, o que implicaria a sua extinção, sendo esta de equiparar à morte do infractor para efeitos de extinção do procedimento criminal e da coima aplicada.

Louvou-se o decidido no Acórdão deste STA de 12 de Março de 2008, proferido no recurso n.º 01053/07 [(⁵)], parcialmente transcrito na decisão recorrida.

Discorda do decidido a Fazenda Pública alegando, em síntese, que a declaração de insolvência não determina a extinção da pessoa colectiva, pois que só com o registo do encerramento da liquidação é que a pessoa colectiva se extingue, atento o prescrito no artigo 160.º do CSC, daí que a declaração de insolvência não permite consolidar e afirmar, como faz a doutra sentença recorrida, o juízo de extinção da pessoa colectiva nos termos da alínea a) do artigo 61.º do RGIT, bem como não permite determinar a extinção do procedimento contra-ordenacional.

Não obstante, o decidido encontra-se em perfeita sintonia com a jurisprudência uniforme deste STA em casos similares, ainda recentemente reafirmada no passado dia 21 de Outubro, rec. n.º 610/15, [...] que passaremos a acompanhar.

Aí se consignou:

«Este Supremo Tribunal Administrativo já se pronunciou por diversas vezes sobre questão similar à ora suscitada e no sentido de que a declaração de insolvência constitui um dos fundamentos de dissolução das sociedades e essa a dissolução equivale à morte do infractor, em harmonia com o disposto nos artigos 61.º e 62.º do Regime Geral das Infracções Tributárias (RGIT) e no artigo 176.º, n.º 2, alínea a) do Código de Procedimento e de Processo Tributário, daí decorrendo a extinção do procedimento contra-ordenacional, da obrigação do pagamento de coimas e da execução fiscal instaurada tendente à sua cobrança coerciva - cf., neste sentido, para além dos supra citados acórdãos 617/10, 1107/12 e 638/14, os proferidos em 3/11/1999, 15/06/2000, 21/01/2003, 26/02/2003, 12/01/2005, 6/10/2005, 16/11/2005, 27/02/2008, 12/03/2008 e 21.05.2014, nos recursos n.ºs 24.046, 25.000, 01895/02, 01891/02, 1569/03, 715/05 e 524/05, 1057/07, 1053/07 e 457/14, respectivamente, todos in www.dgsi.pt.

Concordamos com esta jurisprudência cuja fundamentação jurídica tem plena aplicação também no caso vertente, e que aliás, colhe apoio da doutrina, nomeadamente de Alfredo José de Sousa e Silva Paixão (Código de Processo Tributário, 4ª ed., p. 425.), António Tolda Pinto e Jorge Manuel dos Reis Bravo, Regime Geral das Infracções Tributárias, Coimbra Editora, pág. 195 e de Jorge Lopes de Sousa, (Código de Procedimento e Processo Tributário, Anotado e Comentado, Vol. III, 6.ª ed., Anotações 6 a 8 ao art. 176º, pp. 306 a 308), obra esta em que salienta que «... é essa a única solução que se harmoniza com os fins específicos que justificam a aplicação de sanções, que são de repressão e prevenção e não de obtenção de receitas para a administração tributária».

Efectivamente de acordo com o disposto nos arts. 61.º e 62º do RGIT, o procedimento por contra-ordenação extingue-se com a morte do arguido, sendo que também a obrigação de pagamento da coima e de cumprimento das sanções acessórias se extingue com a morte do infractor.

Ora à morte do infractor deve ser equiparada a extinção da pessoa colectiva arguida no processo de contra-ordenação, sendo que a sociedade se considera extinta pelo encerramento da liquidação (art. 160.º do CSC).

Como sublinha Jorge Lopes de Sousa, no seu Código de Procedimento e Processo Tributário, Áreas Edit., 6.ª edição, Volume 3.º, pág. 307, «mantendo embora a sociedade dissolvida, em liquidação, a sua personalidade jurídica — art. 146.º, n.º 2 do CSC — são, com a declaração de falência, apreendidos todos os seus bens, passando a constituir um novo património, a chamada «massa falida»: um acervo de bens e direitos retirados da disponibilidade da sociedade e que serve exclusivamente, depois de liquidado, para pagar; em primeiro lugar, as custas processuais e as despesas de administração e, depois, os créditos reconhecidos.

Pelo que, então, já não encontrará razão de ser a aplicação de qualquer coima».

Acresce que, como ficou dito no Acórdão 638/14 de 02.07.2014 [(6)], «pese embora o diverso enquadramento que sobre esta matéria os tribunais da jurisdição comum têm vindo a adoptar, em face do disposto nos arts. 141.º, 146.º, n.º 2 e 160.º, n.º 2, todos do Código das Sociedades Comerciais, (...) crê-se que a especificidade das relações jurídico-tributárias continua a justificar um diverso enquadramento jurídico quanto ao momento em que se deverá ficcionar «a morte da pessoa colectiva», sendo que neste sentido parece apontar o entendimento legislativo substanciado na Lei n.º 16/2012, de 20/4 [diploma que introduziu diversas alterações ao Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas (CIRE)], nomeadamente em face da redacção introduzida no art. 65.º:

«[...] – (Anterior corpo do artigo)

2 – As obrigações declarativas a que se refere o número anterior subsistem na esfera do insolvente e dos seus legais representantes, os quais se mantêm obrigados ao cumprimento das obrigações fiscais, respondendo pelo seu incumprimento.

3 – Com a deliberação de encerramento da actividade do estabelecimento, nos termos do n.º 2 do artigo 156.º, extinguem -se necessariamente todas as obrigações declarativas e fiscais, o que deve ser comunicado oficiosamente pelo tribunal à administração fiscal para efeitos de cessação da actividade.

4 – Na falta da deliberação referida no número anterior, as obrigações fiscais passam a ser da responsabilidade daquele a quem a administração do insolvente tenha sido cometida e enquanto esta durar.

5 – *As eventuais responsabilidades fiscais que possam constituir-se entre a declaração de insolvência e a deliberação referida no n.º 3 são da responsabilidade daquele a quem tiver sido conferida a administração da insolvência, nos termos dos números anteriores» (fim de citação).*

É este entendimento que também aqui reiteramos.

No caso dos autos, constatando-se que a decisão de aplicação da coima é posterior à declaração de insolvência da infractora (cfr. as alíneas C) e D) do probatório fixado) e não havendo sequer alegação de que esta tenha, não obstante, prosseguido a sua actividade, há-de concluir-se que a decisão recorrida não merece a censura que a recorrente lhe dirige, estando o seu recurso votado ao insucesso».

Fazendo nossa a argumentação do acórdão citado, concluímos pelo não provimento do recurso.

2.2.3 CONCLUSÕES

Preparando a decisão, formulamos a seguinte conclusão:

A declaração de insolvência constitui um dos fundamentos de dissolução das sociedades e essa dissolução equivale à morte do infractor, em harmonia com o disposto nos arts. 61.º e 62.º do RGIT, daí decorrendo a extinção do procedimento contra-ordenacional.

3. DECISÃO

Face ao exposto, os juizes da Secção do Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo acordam, em conferência, negar provimento ao recurso.

Custas pela Recorrente.

Lisboa, 4 de Novembro de 2015. — *Francisco Rothes* (relator) — *Aragão Seia* — *Casimiro Gonçalves*.

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

(²) Permitimo-nos aqui corrigir o manifesto erro material, no que respeita aos elementos respeitantes ao número do processo contra-ordenacional, período da infracção e montante da coima, por modo a fazê-los coincidir com o corpo da alegação.

(³) O número VI encontra-se repetido no original.

(⁴) Note-se que a Fazenda Pública passou a ter legitimidade para o recurso, após a redacção dada ao n.º 1 do art. 83.º do RGIT pela Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro (Lei do Orçamento do Estado para 2013):

«O arguido, o representante da Fazenda Pública e o Ministério Público podem recorrer da decisão do tribunal tributário de 1.ª instância para o Tribunal Central Administrativo, excepto se o valor da coima aplicada não ultrapassar um quarto da alçada fixada para os tribunais judiciais de 1.ª instância e não for aplicada sanção acessória».

Note-se ainda que, nos termos do n.º 2 do mesmo artigo, «Se o fundamento exclusivo do recurso for matéria de direito, é directamente interposto para a Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo».

(⁵) Publicado no Apêndice ao Diário da República de 30 de Maio de 2008

(<http://www.dre.pt/pdfgratiasac/2008/32210.pdf>), págs. 337 a 341, também disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbb22e1bb1e680256f8e003ea931/27c598294b7baab480257418004c1cd6>.

(⁶) Publicado no Apêndice ao Diário da República de 19 de Outubro de 2015

(<http://www.dre.pt/pdfgratiasac/2014/32230.pdf>), págs. 2414 a 2411, também disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbb22e1bb1e680256f8e003ea931/564715816608033a80257d200052574b>.

Acórdão de 4 de Novembro de 2015.

Assunto:

Contra-ordenação fiscal. Extinção do procedimento contra-ordenacional. Sociedade. Insolvência.

Sumário:

A declaração de insolvência constitui um dos fundamentos de dissolução das sociedades e essa a dissolução equivale à morte do infractor, em harmonia com o disposto nos artigos 61.º e 62.º do Regime Geral das Infracções Tributárias (RGIT) e no artigo 176.º, n.º 2, alínea a) do Código de Procedimento e de Processo Tributário, daí decorrendo a extinção do procedimento contra-ordenacional, da obrigação do pagamento de coimas e da execução fiscal instaurada tendente à sua cobrança coerciva.

Processo n.º 836/15-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: Massa Insolvente de A.....

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

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

- Relatório -

1 – A Fazenda Pública recorre para este Supremo Tribunal da decisão do Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra, de 15 de Janeiro de 2015, que, no recurso de contra-ordenação deduzido por Massa Insolvente A..... contra decisão administrativa de aplicação da coima no montante de €9.224,86 por *falta de entrega de imposto retido na fonte*, determinou o *arquivamento do processo de contra-ordenação, nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 61.º do RGIT*, porquanto considerou ser de equiparar a extinção da pessoa colectiva, por declaração de insolvência, à morte do infractor, com a consequente extinção do procedimento de contra-ordenação e o seu arquivamento.

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

I. À Recorrente arguida foi aplicada coima no valor de €9.224,86, acrescida de custas processuais, no âmbito do processo contra-ordenacional n.º 3611200906028241 pela prática de ilícito contra-ordenacional pela falta de entrega de imposto retido na fonte no valor de €44.564,56 com referência ao período de 2007/01, em incumprimento do disposto no artigo 98.º do CIRS, infracção prevista e punida pelos n.º 2 o artigo 114.º e n.º 4 do artigo 26.º do RGIT.

II. Sendo que a recorrente foi declarada insolvente no Processo n.º 22332/09.2T2SNT com termos no Juízo do Comércio de Sintra por sentença transitada em julgado, datada de 29/09/2009.

III. Questão pertinente na presente sede é proceder ao preenchimento do conceito a atribuir à “morte do arguido” a que apela a norma contida na alínea a) do artigo 61.º do RGIT, de acordo com o qual o procedimento de contra-ordenação se extingue com a morte do arguido, uma vez que tal extinção impõe, pela via do artigo 62.º do RGIT, a extinção da obrigação de pagamento da coima e de cumprimento das sanções acessórias.

IV. Se o procedimento contraordenacional se extingue com a morte do arguido, e portanto com a extinção da pessoa colectiva, é seguro afirmar que, de acordo com o artigo 160.º, n.º 2, do CSC e a alínea t) do n.º 1 do artigo 3.º do Código de Registo Comercial, a extinção da pessoa colectiva se efectiva apenas com o registo comercial do encerramento da liquidação da pessoa colectiva.

V. Da declaração de insolvência da pessoa colectiva decorre a sua dissolução (alínea e) do n.º 1 do artigo 141.º do CSC), o que determina que a sociedade entre em liquidação (cf. n.º 1 do artigo 146.º do CSC), porém, sucede que o n.º 2 do artigo 146.º do CSC determina expressamente que a sociedade em liquidação mantém a personalidade jurídica, sendo-lhe aplicáveis, com as necessárias adaptações, as disposições que regem as sociedades não dissolvidas, daí decorrendo uma clara e inequívoca comparação entre a sociedade que exerce em condições normais a sua actividade e a sociedade que inicia processo de dissolução e de liquidação.

VI. Ademais, a declaração de insolvência, pela verificada impossibilidade de cumprimento pontual das obrigações por parte do devedor (artigo 3.º, n.º 1, do CIRE), não acarreta uma imediata cessação da actividade da empresa, e veja-se neste sentido o n.º 1 do artigo 82.º do CIRE que afirma que os órgãos sociais se mantêm em funcionamento após a declaração de insolvência, indiciando a continuidade, ainda que em moldes necessariamente diferentes face ao constrangimento provocado pela insolvência, da actividade da empresa.

VII. Nem a declaração de insolvência implica a necessária dissolução e liquidação da empresa, porquanto a assembleia de credores na sequência da declaração de insolvência pode emergir a aprovação e homologação de um plano de insolvência (artigos 209.º a 216.º do CIRE) que preveja, como dispõe a alínea c) do n.º 2 do artigo 195.º do CIRE, a manutenção em actividade da empresa, podendo inclusive o plano de insolvência aprovado reconduzir-se a uma estratégia de recuperação da empresa, acaso tal objectivo se mostre exequível e conforme ao deliberado em assembleia de credores.

VIII. Para reforço do predito, veja-se o disposto na norma do n.º 3 do artigo 192.º do CIRE, aditada pela Lei n.º 16/2012, de 20/4, que se dispôs clarificar o conceito de plano de insolvência quando a finalidade subjacente é a da recuperação da empresa, atribuindo-lhe a denominação de Plano de Recuperação.

IX. Resulta do exposto que o regime plasmado no CIRE configura a declaração de insolvência como o primeiro estágio de um eventual processo de recuperação da empresa, compatível com a continuação do exercício da actividade da empresa ou com a recuperação da mesma.

X. Por outro lado, independentemente do destino seguido em processo de insolvência (recuperação ou liquidação da empresa ou mesmo alienação da mesma), sempre esta manterá a sua personalidade jurídica, mesmo que em liquidação, bem como mantém a sua personalidade tributária nos termos do artigo 15.º da Lei Geral Tributária, a qual não é afectada pela declaração de insolvência.

XI. Assim, mostra-se o entendimento de acordo com o qual só com o registo do encerramento da liquidação é que a pessoa colectiva se extingue, atento o prescrito no artigo 160.º do CSC, como aquele que pretende acomodar o regime jurídico vertido no CIRE e que prefigura a possibilidade de recuperação da empresa, conformando-se ademais com o prescrito no artigo 160.º do CSC, não ocorrendo com a declaração de insolvência a extinção da pessoa colectiva.

XII. Nestes termos, constatamos, face à matéria de facto provada nos autos, que a arguida foi declarada insolvente, o que não permite consolidar e afirmar, como faz a douta sentença recorrida, o juízo de extinção da pessoa colectiva nos termos da alínea a) do artigo 61.º do RGIT, bem como não permite determinar a extinção do procedimento contra-ordenacional.

XIII. Concluimos, desta forma, que a declaração de insolvência da arguida não é determinante da extinção do procedimento contra-ordenacional por morte do infractor, por não enquadrável na alínea a) do artigo 61.º do RGIT, uma vez que não pode ser equiparada a insolvência declarada por sentença transitada em julgado à extinção da pessoa colectiva.

XIV. Pelo que é entendimento da Fazenda Pública que a douta sentença procedeu a errónea subsunção dos factos às normas jurídicas pertinentes, com violação das normas da alínea a) do artigo 61.º e do artigo 62.º do RGIT, e do artigo 160.º n.º 2, do CSC.

Termos em que, concedendo-se provimento ao recurso deve a decisão recorrida ser revogada e o recurso interposto da decisão de aplicação da coima ser julgado improcedente.

PORÉM V. EXAS DECIDINDO FARÁO A COSTUMADA JUSTIÇA.

2 – Não foram apresentadas contra-alegações.

3 – O Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto junto deste Tribunal emitiu o parecer o parecer de fls. 86/87 dos autos, concluindo no sentido do provimento do recurso, anulando-se a decisão recorrida e determinando-se a baixa dos autos ao tribunal “a quo” para apurar *se foi ou não determinado o encerramento da actividade do clube e a venda dos seus bens* e nova decisão em conformidade.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

- Fundamentação –

4 – Questão a decidir

É a de saber se a sentença recorrida incorreu em erro de julgamento ao determinar a extinção do procedimento contra-ordenacional em virtude da declaração de insolvência do infractor.

5 – Na sentença objecto do presente recurso encontram-se fixados os seguintes factos:

A) Contra o Clube de Futebol Estrela da Amadora em Insolvência foi levantado auto de notícia pela prática de infracção ao disposto no artigo 98.º do Código de IRS, por falta de entrega de imposto retido na fonte, referente ao período 2007/01, no montante de €44.564,56, cujo prazo de cumprimento da obrigação terminou a 21.02.2007, infracção prevista e punível pelo artigo 114.º, n.º 2 e artigo 26.º, n.º 4, ambos do RGIT, extraído no processo de inquérito n.º 1540/2011.1IDLSB (cfr. fls. 2 dos autos);

B) Com base no auto de notícia identificado no ponto anterior foi instaurado em 07.06.2009, o processo de contra-ordenação n.º 3611200906028241, a correr termos do Serviço de Finanças de Amadora 3 (cf. fls. 1 e 2 dos autos).

C) Por sentença de 29.09.2009, proferida em sede do processo n.º 22332/09.2T2SNT, que corre termos no Juízo de Comércio de Sintra foi declarada a insolvência do Clube de Futebol Estrela da Amadora (cf. fls. 16 a 26 dos autos).

D) Por despacho do Chefe do Serviço de Finanças de Amadora 3, de 17.05.2013, foi aplicada a coima de €9.224,86, acrescida de custas processuais (acto recorrido) (cf. fls. 14 dos autos).

E) A 27.05.2013 foi recepcionado pela recorrente o ofício contendo o despacho de fixação da coima identificada em C) (cf. fls. 14 e 15 dos autos).

F) O presente recurso foi apresentado a 14.06.2013 (cf. fls. 11 dos autos).

6 – Apreciando.

6.1. Da extinção do procedimento contra-ordenacional em virtude da declaração de insolvência do infractor

A sentença recorrida, a fls. 55 a 59 dos autos, determinou o *arquivamento do processo de contra-ordenação* levantado contra a ora recorrida e no qual lhe foi aplicada uma coima no valor de €9.224,86, acrescida de custas processuais, em razão de ter sido declarada insolvente, o que implicaria a sua extinção, sendo esta de equiparar à morte do infractor para efeitos de extinção do procedimento criminal e da coima aplicada.

Louvou-se o decidido no Acórdão deste STA de 12 de Março de 2008, proferido no recurso n.º 01053/07, parcialmente transcrito na decisão recorrida.

Discorda do decidido a Fazenda Pública alegando, em síntese, que a declaração de insolvência não determina a extinção da pessoa colectiva, pois que *só com o registo do encerramento da liquidação é que a pessoa colectiva se extingue, atento o prescrito no artigo 160.º do CSC*, daí que a declaração de insolvência *não permite consolidar e afirmar, como faz a douta sentença recorrida, o juízo de extinção da pessoa colectiva nos termos da alínea a) do artigo 61.º do RGIT, bem como não permite determinar a extinção do procedimento contra-ordenacional.*

Não obstante, o decidido encontra-se em perfeita sintonia com a jurisprudência uniforme deste STA em casos similares, ainda recentemente reafirmada em Acórdão do passado dia 21 de Outubro, proferido no recurso n.º 610/15 (que subscrevemos como adjunta) e que passaremos a acompanhar.

Aí se consignou:

«Este Supremo Tribunal Administrativo já se pronunciou por diversas vezes sobre questão similar à ora suscitada e no sentido de que a declaração de insolvência constitui um dos fundamentos de dissolução das sociedades e essa a dissolução equivale à morte do infractor, em harmonia com o disposto nos artigos 61.º e 62.º do Regime Geral das Infracções Tributárias (RGIT) e no artigo 176.º, n.º 2, alínea *a*) do Código de Procedimento e de Processo Tributário, daí decorrendo a extinção do procedimento contra-ordenacional, da obrigação do pagamento de coimas e da execução fiscal instaurada tendente à sua cobrança coerciva - cf., neste sentido, para além dos supra citados acórdãos 617/10, 1107/12 e 638/14, os proferidos em 3/11/1999, 15/06/2000, 21/01/2003, 26/02/2003, 12/01/2005, 6/10/2005, 16/11/2005, 27/02/2008, 12/03/2008 e 21.05.2014, nos recursos n.ºs 24.046, 25.000, 01895/02, 01891/02, 1569/03, 715/05 e 524/05, 1057/07, 1053/07 e 457/14, respectivamente, todos in www.dgsi.pt.

Concordamos com esta jurisprudência cuja fundamentação jurídica tem plena aplicação também no caso vertente, e que aliás, colhe apoio da doutrina, nomeadamente de Alfredo José de Sousa e Silva Paixão (Código de Processo Tributário, 4ª ed., p. 425.), António Tolda Pinto e Jorge Manuel dos Reis Bravo, Regime Geral das Infracções Tributárias, Coimbra Editora, pag. 195 e de Jorge Lopes de Sousa, (Código de Procedimento e Processo Tributário, Anotado e Comentado, Vol. III, 6ª ed., Anotações 6 a 8 ao art. 176º, pp. 306 a 308.), obra esta em que salienta que «...é essa a única solução que se harmoniza com os fins específicos que justificam a aplicação de sanções, que são de repressão e prevenção e não de obtenção de receitas para a administração tributária».

Efectivamente de acordo com o disposto nos arts. 61º e 62º do RGIT, o procedimento por contra-ordenação extingue-se com a morte do arguido, sendo que também a obrigação de pagamento da coima e de cumprimento das sanções acessórias se extingue com a morte do infractor.

Ora à morte do infractor deve ser equiparada a extinção da pessoa colectiva arguida no processo de contra-ordenação, sendo que a sociedade se considera extinta pelo encerramento da liquidação (artº 160º do CSC).

Como sublinha Jorge Lopes de Sousa, no seu Código de Procedimento e Processo Tributário, Áreas Edit., 6ª edição, Volume 3º, pag. 307, ««mantendo embora a sociedade dissolvida, em liquidação, a sua personalidade jurídica - art. 146º, n.º 2 do CSC - são, com a declaração de falência, apreendidos todos os seus bens, passando a constituir um novo património, a chamada “massa falida”: um acervo de bens e direitos retirados da disponibilidade da sociedade e que serve exclusivamente, depois de liquidado, para pagar, em primeiro lugar, as custas processuais e as despesas de administração e, depois, os créditos reconhecidos.

Pelo que, então, já não encontrará razão de ser a aplicação de qualquer coima.»

Acresce que, como ficou dito no Acórdão 638/14 de 02.07.2015, «pese embora o diverso enquadramento que sobre esta matéria os tribunais da jurisdição comum têm vindo a adoptar, em face do disposto nos arts. 141º, 146º, n.º 2 e 160º, n.º 2, todos do Código das Sociedades Comerciais, (... ..) crê-se que a especificidade das relações jurídico-tributárias continua a justificar um diverso enquadramento jurídico quanto ao momento em que se deverá ficcionar «a morte da pessoa colectiva», sendo que neste sentido parece apontar o entendimento legislativo substanciado na Lei n.º 16/2012, de 20/4 [diploma que introduziu diversas alterações ao Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas (CIRE)], nomeadamente em face da redacção introduzida no art. 65º: «[...]» (*Anterior corpo do artigo.*) **2 — As obrigações declarativas a que se refere o número anterior subsistem na esfera do insolvente e dos seus legais representantes, os quais se mantêm obrigados ao cumprimento das obrigações fiscais, respondendo pelo seu incumprimento.**

3 — Com a deliberação de encerramento da actividade do estabelecimento, nos termos do n.º 2 do artigo 156º, extinguem-se necessariamente todas as obrigações declarativas e fiscais, o que deve ser comunicado oficialmente pelo tribunal à administração fiscal para efeitos de cessação da actividade.
4 — Na falta da deliberação referida no número anterior, as obrigações fiscais passam a ser da responsabilidade daquele a quem a administração do insolvente tenha sido cometida e enquanto esta durar.

5 — As eventuais responsabilidades fiscais que possam constituir -se entre a declaração de insolvência e a deliberação referida no n.º 3 são da responsabilidade daquele a quem tiver sido conferida a administração da insolvência, nos termos dos números anteriores.» (fim de citação).

É este entendimento que também aqui reiteramos.

No caso dos autos, contactando-se que a decisão de aplicação da coima é posterior à declaração de insolvência da infractora (cfr. as alíneas C) e D) do probatório fixado) e não havendo sequer alegação de que esta tenha, não obstante, prosseguido a sua actividade, há-de concluir-se que a decisão recorrida não merece a censura que a recorrente lhe dirige, estando o seu recurso votado ao insucesso.

- Decisão -

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

Custas pela recorrente.

Lisboa, 4 de Novembro de 2015. — *Isabel Marques da Silva* (relatora) — *Pedro Delgado* — *Fonseca Carvalho*.

Acórdão de 4 de Novembro de 2015.**Assunto:**

IRS. Regime Simplificado de Tributação. Opção.

Sumário:

O regime simplificado de tributação (art. 28º do CIRS) constitui um regime não vinculativo, válido somente para quem não tenha optado pelo regime de contabilidade organizada.

Processo n.º 877/15-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: A...

Relator: Ex.^{mo} Sr. Cons. Dr. Casimiro Gonçalves.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

RELATÓRIO

1.1. A Fazenda Pública recorre da sentença que, proferida pelo Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto, julgou procedente a impugnação judicial deduzida por A. e B., ambos com os demais sinais dos autos, contra a liquidação n.º 2012 5005000617, relativa a IRS do ano de 2008, no montante de € 11.175,58.

1.2. Termina as alegações formulando as conclusões seguintes:

A. Salvo o devido respeito, entende a Fazenda Pública que a sentença recorrida padece de erro de julgamento quanto à matéria de direito, por errada interpretação e aplicação da lei.

B. Concluiu o douto Tribunal a quo que: "...encontrando-se o impugnante enquadrado no regime da contabilidade organizada, por opção, no triénio 2006/2008 e não tendo optado pela alteração desse regime no momento em que o poderia ter feito, tal regime mantém-se, pois que, nos termos do n.º 5, do preceito citado, o período mínimo de permanência em qualquer dos regimes é de três anos, prorrogável por iguais períodos, excepto se ele tivesse comunicado, até ao fim do mês de Março, a alteração do regime pelo qual se encontrava abrangido."

C. No entanto, considerou que esse enquadramento se operou por opção do impugnante, quando na realidade e no entendimento da AT o seu enquadramento não resultou de uma opção mas sim de uma obrigação legal, verificada aquando da apresentação da declaração de início de actividade.

D. No caso dos autos, o contribuinte reiniciou a actividade, tendo na declaração apresentada de reinício de actividade, estimado um volume de negócios que, pelo montante o colocou automaticamente (e não por opção) enquadrado no regime de contabilidade organizada,

E. volume de negócios esse que se mostrou efectivamente superior a esse limite, previsto na alínea a) do n.º 2 do art. 28º do Código do IRS, o que determinou a manutenção no regime de contabilidade organizada, mais uma vez por imposição legal.

F. Assim, o Impugnante poderia optar pelo regime da contabilidade organizada, mas, para essa opção ser válida para o ano de 2008, teria de ter sido obrigatoriamente comunicada à Administração Fiscal até ao final do mês de Março desse ano, de acordo com alínea b) do n.º 4 do aludido artigo 28º.

G. O artigo 28º do CIRS, ao estipular as formas de determinação dos rendimentos empresariais e profissionais em sede de IRS, não impõe o regime simplificado ao próprio s. p., que pode escolher ser tributado de acordo com as regras contabilísticas para apuramento do seu rendimento real (regime geral) ou, por outro lado, ter o seu rendimento tributável determinado de modo objectivo, com base em elementos estandardizados (regime simplificado).

H. Porém, a opção prevista nos n.ºs 3 e 4, por força da alínea a) do n.º 2 da citada norma, tem de ser dada a conhecer no prazo legal, isto é, ou na declaração de início de actividade ou até ao final do mês de Março do ano em que se pretende utilizar a contabilidade organizada como forma de determinação do rendimento.

I. A AT sabia que nenhuma destas opções foi tomada, nem na declaração de (re)início de actividade, nem até ao fim do mês de Março de 2008, pelo que, no estrito cumprimento das disposições legais reguladoras desta matéria, foi o sujeito passivo correctamente enquadrado no regime simplificado de tributação.

J. Assim sendo, a Fazenda Pública não concorda com o sentido decisório do tribunal *a quo* e entende que a sentença evidencia contradições e errada interpretação e aplicação da lei tributária.

K. Ao decidir como decidiu, o Tribunal *a quo* incorreu em erro de julgamento por fazer uma incorrecta interpretação e aplicação do disposto nos n.ºs 2, 3, alínea b) do n.º 4 e n.º 5 do artigo 28º do CIRS.

L. Na verdade, e ressalvado o respeito por melhor opinião, aos sujeitos passivos que estejam por obrigação legal enquadrados no regime de tributação dos rendimentos empresariais e profissionais com base na contabilidade, por não preencherem os requisitos do n.º 2 do art. 28º do CIRS, não se aplica o período mínimo de permanência previsto no n.º 5 desse mesmo artigo, uma vez que o seu enquadramento não resulta de uma opção.

Termina pedindo o provimento do recurso, com a revogação da sentença recorrida e a impropriedade da impugnação.

1.3. Não foram apresentadas contra-alegações.

1.4. Remetendo para o teor do Parecer emitido na 1ª instância e para o sentido da jurisprudência do STA quanto a esta matéria, o MP pronuncia-se pela improcedência do recurso.

1.5. Corridos os vistos legais, cabe decidir.

FUNDAMENTOS

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

1. No dia 31.3.2006, o impugnante apresentou declaração de reinício de actividade, optando pelo regime de contabilidade organizada (fls. 13 a 20).

2. AAT enquadrou os impugnantes no regime simplificado de determinação da matéria colectável para o ano de 2008 (fls. 19 do PA).

3. No dia 15.10.2012, foi emitida a liquidação de IRS, relativa ao ano de 2008, efectuada de acordo com o regime simplificado, da qual resultou imposto a pagar no montante de € 9.496,54, a que acrescem juros compensatórios, no valor de € 1.340,52 (cfr. fls. 19 a 20 do P.A. apenso).

3.1. Enunciando como questão a decidir a de saber se os impugnantes devem ser tributados segundo o regime simplificado ou segundo o regime da contabilidade organizada, relativamente ao IRS do ano de 2008, a sentença concluiu pela aplicação deste último regime (contabilidade organizada) dado que, atendendo ao disposto no art. 28º do CIRS (na redacção aplicável) e porque não resulta provado que o impugnante tivesse optado pela alteração para o regime simplificado, então manteve-se no regime escolhido na declaração de início de actividade: a AT entendera que a tributação deveria ser efectuada com base no regime simplificado porque, no exercício de 2007, o impugnante auferiu rendimentos da categoria B, de valor inferior ao limite previsto na alínea a) do n.º 2 do art. 28º do CIRS e não optara, até ao final do mês de Março, pelo regime da contabilidade organizada; todavia, encontrando-se o impugnante enquadrado no regime da contabilidade organizada, por opção, no triénio 2006/2008 e não tendo optado pela alteração desse regime no momento em que o poderia ter feito, tal regime mantém-se, pois que, nos termos do n.º 5, do citado preceito, o período mínimo de permanência em qualquer dos regimes a que se refere o n.º 1 é de três anos, prorrogável por iguais períodos, excepto se o sujeito passivo comunicar, nos termos da alínea b) do número anterior, a alteração do regime pelo qual se encontra abrangido.

3.2. Do assim decidido discorda a recorrente Fazenda Pública, que entende que, embora o impugnante pudesse optar pelo regime da contabilidade organizada, para essa opção ser válida para o ano de 2008, teria de ter sido obrigatoriamente comunicada à AT até ao final do mês de Março desse ano, de acordo com alínea b) do n.º 4 do art. 28º do CIRS. Ora, sabendo a AT que tal opção não foi tomada, nem na declaração de (re)início de actividade, nem até ao fim do mês de Março de 2008, então foi o sujeito passivo correctamente enquadrado no regime simplificado de tributação.

A questão a decidir é, portanto, a de saber se o n.º 4 do art. 28º do CIRS (na redacção introduzida pelas Leis n.ºs. 30-G/2000, de 29/12, e 198/2001, de 3/7), deve interpretar-se no sentido da obrigatoriedade de o contribuinte formalizar todos os anos, até ao fim do mês de Março, a sua opção pelas regras da contabilidade organizada (sob pena de, não ultrapassando os limites de vendas e rendimentos previstos no n.º 2, ficar automaticamente abrangido pelo regime simplificado), ou se o referido normativo legal deve interpretar-se no sentido de que, uma vez exercida a opção de determinação dos rendimentos com base na contabilidade, ela permanecia para os anos fiscais seguintes.

Vejamos.

4.1. À data dos factos (2008) o art. 28º do CIRS dispunha o seguinte [com as alterações introduzidas pela Lei n.º 30-G/2000, de 29/12, do DL 198/2001, de 3/7 (que reenumerou os arts. do CIRS), da Lei n.º 109-B/2001, de 27/12, da Lei n.º 32-B/2002, de 30/12, do DL n.º 211/2005, de 7/12, e da Lei n.º 53-A/2006, de 29/12]:

Artigo 28º - Formas de determinação dos rendimentos empresariais e profissionais

«1 - A determinação dos rendimentos empresariais e profissionais, salvo no caso da imputação prevista no artigo 20.º, faz-se:

a) Com base na aplicação das regras decorrentes do regime simplificado;

b) Com base na contabilidade.

2 - Ficam abrangidos pelo regime simplificado os sujeitos passivos que, no exercício da sua actividade, não tenham ultrapassado no período de tributação imediatamente anterior qualquer dos seguintes limites: (Redacção do DL 211/2005-07/12)

a) *Volume de vendas: € 149 739,37;*

b) *Valor ilíquido dos restantes rendimentos desta categoria: € 99 759,58.*

3 - *Os sujeitos passivos abrangidos pelo regime simplificado podem optar pela determinação dos rendimentos com base na contabilidade. (Redacção do DL 211/2005-07/12)*

4 - *A opção a que se refere o número anterior deve ser formulada pelos sujeitos passivos: (Redacção da Lei 53-A/2006-29/12)*

a) *Na declaração de início de actividade;*

b) *Até ao fim do mês de Março do ano em que pretendem alterar a forma de determinação do rendimento, mediante a apresentação de declaração de alterações. (Redacção da Lei 53-A/2006-29/12)*

5 - *O período mínimo de permanência em qualquer dos regimes a que se refere o n.º 1 é de três anos, prorrogável por iguais períodos, excepto se o sujeito passivo comunicar, nos termos da alínea b) do número anterior, a alteração do regime pelo qual se encontra abrangido. (Redacção da Lei 53-A/2006-29/12)*

6 - *Cessa a aplicação do regime simplificado quando algum dos limites a que se refere o n.º 2 for ultrapassado em dois períodos de tributação consecutivos ou se o for num único exercício em montante superior a 25% desse limite, caso em que a tributação pelo regime de contabilidade organizada se faz a partir do período de tributação seguinte ao da verificação de qualquer desses factos.*

7 - *Os valores de base necessários para o apuramento do rendimento tributável são passíveis de correcção pela Direcção-Geral dos Impostos nos termos do artigo 39.º, aplicando-se o disposto no número anterior quando se verificarem os pressupostos ali referidos.*

8 - *Se os rendimentos auferidos resultarem de serviços prestados a uma única entidade, o sujeito passivo pode optar pela tributação de acordo com as regras estabelecidas para a categoria A, mantendo-se essa opção por um período de três anos.*

9 - *Sempre que, da aplicação dos indicadores de base técnico-científica a que se refere o n.º 1 do artigo 31.º, se determine um rendimento tributável superior ao que resulta dos coeficientes estabelecidos no n.º 2 do mesmo artigo, ou se registe qualquer alteração ao montante mínimo de rendimento previsto na parte final do mesmo número, com excepção da que decorra da actualização do valor da retribuição mínima mensal, pode o sujeito passivo, no exercício da entrada em vigor daqueles indicadores ou da alteração do referido montante mínimo, optar, no prazo e nos termos previstos na alínea b) do n.º 4, pelo regime da contabilidade organizada, ainda que não tenha decorrido o período mínimo de permanência no regime simplificado. (Redacção da Lei 53-A/2006-29/12)*

10 - *No exercício de início de actividade, o enquadramento no regime simplificado faz-se, verificados os demais pressupostos, em conformidade com o valor anual de proveitos estimados, constante da declaração de início de actividade, caso não seja exercida a opção a que se refere o n.º 3 do presente artigo. (Redacção da Lei 53-A/2006-29/12)*

11 - *Se, tendo havido cessação de actividade, esta for reiniciada antes de 1 de Janeiro do ano seguinte àquele em que se tiverem completado 12 meses, contados da data da cessação, o regime de determinação dos rendimentos empresariais e profissionais a aplicar é o que vigorava à data da cessação. (Aditado pela Lei n.º 32-B/2002, de 30 de Dezembro)*

12 - *O referido no número anterior não prejudica a possibilidade de a DGCI autorizar a alteração de regime, a requerimento dos sujeitos passivos, quando se verifique ter havido modificação substancial das condições do exercício da actividade. (Aditado pela Lei n.º 32-B/2002, de 30 de Dezembro)*

13 - *Exceptuam-se do disposto no n.º 11 as situações em que o reinício de actividade venha a ocorrer depois de terminado o período mínimo de permanência. (Redacção dada pela Lei n.º 53-A/2006 de 29/12)».*

4.4. Assim, de acordo com o disposto neste art. 28º do CIRS, a determinação dos rendimentos empresariais e profissionais, salvo no caso de imputação prevista no art. 20º do mesmo código, faz-se com base na aplicação das regras do regime simplificado ou com base nas regras do regime de contabilidade organizada (nº 1), ficando abrangidos pelo regime simplificado os sujeitos passivos que, no exercício da sua actividade, não tenham ultrapassado no período de tributação imediatamente anterior qualquer dos limites indicados no n.º 2 e não tenham optado pela determinação dos rendimentos com base na contabilidade. Opção esta que tanto pode ser formalizada e exercida logo na declaração de início de actividade, como pode ser formalizada e exercida anualmente, em declaração de alterações a apresentar até ao fim do mês de Março do ano em que se pretenda alterar a forma de determinação dos rendimentos (n.ºs. 3 e 4).

4.5. Seguindo a argumentação do acórdão desta Secção do STA, de 28/11/2012, proc. n.º 0709/12, que relatámos, e aqui aplicável:

“Referindo-se à natureza jurídica da opção pelo regime simplificado e às suas consequências, Saldanha Sanches salienta que este regime simplificado «tem sempre como pressuposto uma acção do contribuinte que renuncia ao seu direito subjectivo de ser tributado com base na contabilidade. E que,

procedendo a uma estimativa dos custos que vai suportar e declarar, opta pela dedução estandarizada.» (In Fiscalidade 7/8, Julho/Outubro 2001, p. 48.)

Aliás, antes da alteração introduzida no n.º 5 deste art. 28º do CIRS, pela Lei n.º 53-A/2006, de 29/12 (esta Lei n.º 53-A/2006, de 29/12, introduziu no n.º 5 do art. 28º do CIRS a redacção seguinte: «5 - O período mínimo de permanência em qualquer dos regimes a que se refere o n.º 1 é de três anos, prorrogável por iguais períodos, excepto se o sujeito passivo comunicar, nos termos da alínea b) do número anterior, a alteração do regime pelo qual se encontra abrangido») caso o sujeito passivo tivesse optado, logo na declaração de início de actividade, pelo regime de contabilidade organizada, «não havia como aplicar-lhe o regime simplificado, pois que o preceito não previa a caducidade dessa opção nem fixava qualquer período mínimo de permanência no regime geral (ao contrário do que sucede hoje, na versão que foi conferida ao artigo 28º n.º 5 do CIRS pela Lei n.º 53-A/2006, de 29/12)». (Acórdão desta Secção do STA, de 27/1/2010, rec. n.º 0906/09.)

Trata-se, pois, de uma daquelas situações «em que a lei atribui relevância à vontade do contribuinte e em que este pode optar pelo regime que considera mais favorável», de um «regime de “escolha fiscal”», cuja aceitação «surge na lei como uma opção do contribuinte, mediante a celebração de uma espécie de contrato fiscal». (Saldanha Sanches, ibidem, p. 50.)

O regime simplificado de tributação constitui, portanto, um regime não vinculativo, válido somente para quem não tenha optado pelo regime de contabilidade organizada.

Ora, se o contribuinte optasse, na declaração de início de actividade, pelo regime de contabilidade organizada, não lhe era aplicável o regime simplificado, pois que a lei não previa, então, qualquer período mínimo de permanência no regime geral (ao contrário do que hoje sucede, face à redacção introduzida no n.º 5 deste art. 28º do CIRS, pela Lei n.º 53-A/2006, de 29/12). Daí que, só no caso de o contribuinte estar sujeito ao regime simplificado, por não ter optado pelo regime geral de contabilidade, na declaração de início de actividade e, por isso, ter ficado incluído necessariamente no regime simplificado (nº 2 do mesmo art. 28º) se compreenda a exigência legal de entrega da declaração de alterações até ao fim do mês de Março do respectivo ano, se quiser ser tributado pelo regime geral da contabilidade organizada. Ou seja, se o contribuinte já estava inserido no regime geral de contabilidade organizada, por opção feita na declaração de início de actividade, não tinha de renovar anualmente a opção referida na alínea b) do n.º 4 do citado art. 28º do CIRS.

Carece, portanto, de suporte legal a interpretação que a recorrente faz da alínea b) do n.º 4 do preceito em causa, no sentido de as declarações de opção pelo regime de contabilidade organizada terem de ser renovadas todos os anos.” (neste sentido, podem ver-se, ainda, entre outros, os acs. desta Secção do Contencioso Tributário, de 6/5/2009, rec. n.º 0127/09; de 23/6/2010, rec. n.º 01032/09; e de 28/11/2012, rec. n.º 0709/12. E também sobre esta matéria Rui Duarte Morais pondera que «... uma vez inserido no regime simplificado, o contribuinte tem de aí permanecer por três anos. Findo este prazo tem, então, nova possibilidade de optar pelo regime de contabilidade organizada [art. 28º, n.º 4, alínea b)]. Se não o fizer, terá de permanecer neste regime durante, pelo menos, mais três anos». (1)

4.6. No caso, o recorrido impugnante marido estava, por opção, a ser tributado, no triénio 2006/2008, de acordo com a contabilidade organizada e não tendo optado pela alteração desse regime no momento em que o poderia ter feito, tal regime mantém-se, pois que, como se viu e bem refere a sentença recorrida, nos termos do n.º 5 do art. 28º do CIRS, o período mínimo de permanência em qualquer dos regimes a que se refere o n.º 1 é de três anos, prorrogável por iguais períodos, excepto se o sujeito passivo comunicar, nos termos da alínea b) do n.º 4, a alteração do regime pelo qual se encontra abrangido.

Daí que, tendo a AT procedido, oficiosamente, relativamente ao IRS de 2008, à determinação dos questionados rendimentos pelo regime simplificado, a liquidação sindicada sofre de vício de violação de lei, como bem se entendeu na sentença recorrida, que deve, assim, ser confirmada.

Improcedendo, portanto, as Conclusões do recurso.

DECISÃO

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

Lisboa, 4 de Novembro de 2015. — *Casimiro Gonçalves* (relator) — *Francisco Rothes* — *Aragão Seia*.

(1) Sobre o IRS, 2ª ed., Almedina, 2008, p. 95); sobre a matéria cfr., ainda, Manuel Faustino, «OE 2007 – alterações ao IRS e benefícios fiscais», Fiscalidade n.º 28 (2006) pp. 34 a 91).

Acórdão de 4 de Novembro de 2015.**Assunto:**

IRC. Custos. Perdão de dívida.

Sumário:

- I — O CIRC acolheu o modelo de dependência parcial entre a fiscalidade e a contabilidade para efeitos de apuramento do lucro tributável, como resulta do seu art. 17.º (na redacção em vigor à data).*
- II — O perdão de um crédito no âmbito de um acordo particular não permite à sociedade que o concedeu relevar o montante que deixou de receber como custo para efeitos fiscais, a menos que respeite as regras fiscais, seja pela constituição de provisões para créditos de cobrança duvidosa (arts. 34.º e 35.º do CIRC, na redacção em vigor à data), seja pelo regime dos créditos incobráveis (art. 39.º do mesmo Código).*
- III — O princípio do inquisitório (consagrado no art. 58.º da LGT) não impõe à AT que indague de factos que não foram alegados pelo contribuinte, como lhe competia, e relativamente aos quais o contribuinte nunca desenvolveu esforço algum - nem durante o procedimento nem durante o processo de impugnação judicial - no sentido da sua demonstração.*

Processo n.º 963/13-30.

Recorrente: A..., S. A.

Recorrida: Fazenda Pública.

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

Recurso jurisdicional da sentença proferida no processo de impugnação judicial com o n.º 264/05.3BECBR

1. RELATÓRIO

1.1 A sociedade denominada “A....., S.A.” (a seguir Impugnante ou Recorrente) recorreu para o Supremo Tribunal Administrativo da sentença proferida pelo Tribunal Administrativo e Fiscal de Coimbra, que julgou improcedente a impugnação judicial por ela deduzida contra a liquidação adicional de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (IRC) que lhe foi feita, com referência ao ano de 2001 na sequência de correcções à matéria tributável declarada por, na parte que ora nos interessa considerar ⁽¹⁾, a Administração tributária (AT) não ter aceiteado como custo fiscal do exercício uma verba que decorre da redução do montante de um crédito.

1.2 O recurso foi admitido, com subida imediata e nos próprios autos e a Recorrente apresentou a motivação do recurso, que resumiu em conclusões do seguinte teor ⁽²⁾:

a) A anulação de um crédito em virtude do estabelecimento de um acordo que reduz o valor da contraprestação que seria devida por uma parte e que em termos jurídico-contratuais constitui uma alteração da prestação devida constitui um custo (redução de proveitos) ou uma variação patrimonial negativa decorrente da qual não podem deixar de decorrer, como efeito fiscal, a subtracção aos proveitos do valor correspondente ao crédito revogado.

b) Efectivamente, ao ser irrelevado o desconto efectuado sobre o crédito original que deixou de existir, a tributação acaba por recair sobre um rendimento inexistente, não auferido e contratualmente inexigível por força do acordo que anulou o crédito anterior, razão pela qual, tal como se entendeu no Acórdão desse STA, de 9 de Maio de 2012, “a anulação do referido crédito não pode deixar de concorrer negativamente para a formação do lucro tributável”, a qual, em última instância, por interposição do princípio da justiça e da verdade material jamais poderia ser conformada pelo acréscimo ao lucro tributável do valor de € 40.040,54, como veio a ser efectuado pela AT.

c) Assim, a actuação da recorrente ao diminuir o valor líquido das vendas nesse montante, não viola qualquer disposição legal, sendo, ademais, justificada pelos princípios concretizadores da ideia de justiça tributária.

d) Carece assim de fundamento legal a actuação da AT ao liquidar adicionalmente um valor com base num crédito que deixou de existir em função de um contrato estabelecido entre as partes pelo qual se substituiu o valor da contra-prestação devida por uma delas.

e) Chamando a AT à colação a aplicação de um determinado regime legal, decorre do princípio do inquisitório que deve ser desenvolvido um conjunto mínimo de diligências de modo a apurar se em

concreto estão, ou não, preenchidas as condições de aplicação do regime legal que a AT oficiosamente considerou aplicável em abstracto.

f) Tendo a possível aplicação do artigo 37.º do CIRC sido suscitada pela AT em termos de em abstracto poder justificar a anulação do crédito em causa, a omissão de qualquer diligência no sentido de apurar da verificação dos pressupostos do regime que a AT considera aplicável, viola o princípio do inquisitório, da imparcialidade, da justiça e da legalidade.

Termos em que e nos mais de direito deve o presente recurso ser julgado procedente e, consequentemente, revogada a douta sentença recorrida, na parte ora impugnada, com as legais consequências».

1.3 A Fazenda Pública não apresentou acontra-alegações.

1.4 Recebidos os autos neste Supremo Tribunal Administrativo, foi dada vista ao Ministério Público e o Procurador-Geral Adjunto emitiu parecer no sentido de que seja negado provimento ao recurso e confirmada a sentença recorrida, com a seguinte fundamentação ⁽³⁾:

«[...] Como resulta do probatório e dos documentos para os quais remete (fls. 15 do RIT), na sequência do acordo com a B....., foi emitido o Aviso de Lançamento n.º 12078, de 31 de Dezembro de 2001, cujo descritivo é «desconto especial por acordo de pagamento», através do qual foi debitada a conta 71822 – Descontos e abatimentos vendas – prod. acab. – Merc. Intrac.» por crédito da conta de clientes de cobrança duvidosa «218521».

Ora, como, claramente, deflui do probatório, apesar do descritivo não se trata de um desconto, ou seja, de uma redução do preço de venda, mas antes de uma anulação da dívida, uma vez que a recorrente, apenas, prescinde de um recebimento.

A anulação da dívida não equivale a uma redução do lucro, pois este continua influenciado positivamente pelo respectivo proveito.

Como é sabido não é utilizada a «óptica de caixa», sendo irrelevantes para o lucro tributável os recebimentos e pagamentos (artigo 18.º do CIRC).

Portanto, parece certo que não estamos perante um custo fiscal nos termos para os efeitos do disposto no CIRC.

A situação poder-se-ia, eventualmente, enquadrar no disposto no artigo 39.º do CIRC, desde que verificados os respectivos pressupostos.

O certo é que a recorrente não juntou ao procedimento de liquidação nem ao processo judicial quaisquer documentos que possam comprovar a verificação desses pressupostos, nomeadamente, a falência da devedora, sendo certo que lhe cabia o ónus da prova, atento o estatuído no artigo 74.º da LGT.

De facto, é ao contribuinte e não à AT que cabe demonstrar os custos que suportam para obter os proveitos, sendo certo que no caso em análise, só a recorrente está em condições de convencer que lhe não foi possível cobrar os créditos que detém sobre outrem. ¹ [Acórdão do STA de 2006.06.22 – P. 0177/05, disponível no sítio da Internet www.dgsi.pt]. [(4)]

É certo que, nos termos do disposto nos artigos 266.º/1 da CRP e 55.º e 58.º da LGT a AT deve realizar todas as diligências necessárias à satisfação do interesse público e à descoberta da verdade material.

Todavia, essa obrigação não significa que ela tenha o ónus da prova desses factos, pois só a insuficiência probatória de factos constitutivos dos direitos invocados pela AT é valorada processualmente contra ela. ² [Lei Geral Tributária, anotada e comentada, 4.ª edição 2012, pág. 488, Diogo Leite de Campos, Benjamim Rodrigues e Jorge Lopes de Sousa]

Ora, conforme resulta do probatório (fls. 26 do RIT) a AT cumpriu o ónus da prova da correcção efectuada, ao demonstrar que, no caso em análise não se trata de um desconto de preço, mas sim de uma anulação parcial de dívida e, como tal, não consubstancia um custo fiscal, nos termos e para os feitos do disposto no artigo 23.º do CIRC.

Em sede de direito de audição prévia, tentando justificar a contabilização desse alegado custo, veio a recorrente referir a iminente falência do cliente, tendo a AT sustentado que a recorrente não juntou qualquer documento judicial comprovativo da falência, pelo que não se poderia enquadrar a situação no artigo 39.º do CIRC, como, anteriormente, já havia sido referido.

No caso em análise, aliás, nem se vislumbram (nem a recorrente, expressamente, as menciona) que diligências oficiosas úteis poderiam ou deveriam ser determinadas pela AT para provar a «iminente falência» do cliente devedor».

1.5 Colheram-se os vistos dos Juízes Conselheiros adjuntos.

1.6 As questões que cumpre apreciar e decidir são as de saber se a sentença fez correcto julgamento quando considerou que a ora Recorrida no apuramento do lucro tributável do ano de 1995 não podia deduzir como custo fiscal a redução de um crédito que detinha sobre uma sociedade estrangeira, o que, como procuraremos demonstrar adiante e em face das alegações de recurso e respectivas conclusões, passa por indagar

a) se a referida redução de crédito deve ser relevada negativamente para efeitos da determinação do lucro tributável [cfr. alíneas a) a d) das conclusões]

b) se a sentença recorrida fez errada interpretação e aplicação das regras do inquisitório [cfr. alíneas e) e f) das conclusões].

2. FUNDAMENTAÇÃO

2.1 DE FACTO

O Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Coimbra procedeu ao julgamento da matéria de facto nos seguintes termos ⁽⁵⁾:

«A- Pela Impugnada foi determinado que a Impugnante seria objecto de inspecção externa, tendo àquela sido dado conhecimento por ofício de 12.06.2003 (cf. docs, a fls. não numeradas do PA que aqui se dão, para todos os efeitos legais, como integralmente reproduzidos).

B- Em 05.07.2004 foi elaborado «Projecto de Relatório de Inspeção Tributária» (cf. doc. a fls. não numeradas do PA que aqui se dá, para todos os efeitos legais, como integralmente reproduzido).

C- No relatório referido na alínea anterior foi aposto despacho pelo Sr. Chefe de Divisão da Direcção de Finanças de Coimbra, datado 06.07.2004, do qual se retira que: “Concordo com as propostas de correcção descritas no Parecer.

Concordo, ainda, com as seguintes correcções: art. 1-2. pág. 4:

Retenções não efectuadas:

IRS

Ano 2000 – 774,69 €

2001 – 5.637,78 €

IRC

Ano de 2000 – 63.728,89 €

2001 – 47.773,56 €

Notificar para o exercício do direito de audição [...]“(cf. docs. a fls. não numeradas do PA que aqui se dão, para todos os efeitos legais, como integralmente reproduzidos).

D- Por ofício da Impugnada, datado de 05.07.2004, teve a Impugnante conhecimento do teor do documento referido nas duas alíneas anteriores, (cf. docs. a fls. não numeradas do PA que aqui se dão, para todos os efeitos legais, como integralmente reproduzidos).

F- Em 28.07.2004 foi elaborado «Relatório de Inspeção Tributária», do qual se extrai que: “[...] III – 3.1 – Reintegrações e amortizações/Seguros, não aceites como custo

Em Julho de 2000, a empresa contabilizou, através de um doc. interno, a aquisição da viatura ligeira de passageiros (Porsche), com a matrícula-PA, pelo valor de 112.229,53 € (22.500.000\$). Foi mencionado como vendedor o sócio C....., tendo sido debitada a conta 42-imobilizado por crédito da conta 25512- C.....

Da análise ao título de registo de propriedade da referida viatura verificamos que nele constava como proprietário o Sr. C.....

Resumindo, a empresa não tem em seu poder qualquer documento legal comprovativo da aquisição da viatura e a mesma, nos anos em análise, encontrava-se registada em nome do Sr. C....., sendo assim propriedade do sócio e não da empresa.

Por outro lado, a empresa não nos comprovou que os encargos relacionados com esta viatura (.....-PA) foram indispensáveis para a realização dos proveitos ou ganhos sujeitos a imposto, salientando-se ainda que no ano de 2000, a empresa adquiriu, em sistema de aluguer, a viatura ligeira de passageiros (BMW) com a matrícula-QB, pelo valor de 110.733,13 € (22.200.000\$).

[...]

III – 3.2 – Mais e menos-valias fiscais

No exercício de 2000, a empresa alienou a viatura ligeira de passageiros-JE, pelo valor de 17.457,92 € (3.500.000\$), que tinha sido adquirida em 1997 pelo valor de 12.350.000\$00.

Até ao ano de 2000, foram praticadas amortizações acumuladas (sobre o preço de aquisição) no valor total de 46.201,15 € ((9.262.500\$= (12.350.000\$*0,25)*3)

No entanto, a empresa no apuramento efectuado no mapa e mais e menos-valias fiscais do exercício de 2000, não considerou, como devia (tendo em conta o estipulado nos referidos artigos), o valor das amortizações acumuladas praticadas.

Ao considerar indevidamente, no referido mapa, apenas o valor das amortizações acumuladas aceites para efeitos fiscais nos anos de 1997 a 1999, a empresa obteve uma menos valia fiscal de 23.655,49 € (4.742.500\$).

Com o procedimento adoptado pela empresa não há qualquer penalização pelo facto de ter sido adquirida uma viatura ligeira de passageiros de valor superior a 29.927,87 € (6.000.000\$), uma vez que o valor da menos valia agora obtido é coincidente com o valor que foi sendo tributado nos anos de 1997 a 1999. Haveria uma tributação antecipada de imposto, a qual seria anulada aquando da alienação da viatura.

Pelo exposto, verificamos que da alienação da referida viatura resulta uma mais valia fiscal no valor de 1.287,51 € e não uma menos valia fiscal de 23.655,49 €, como foi declarado pela empresa no mapa das mais valias e menos valias fiscais.

[...]

171 – 3.3 – Descontos e abatimentos em vendas

ANO 2000

[...]

ANO 2001

Através do documento interno n.º 50136, em Outubro de 2001 foi transferido o saldo em dívida de 64.931 € (13.017.503\$00) do cliente D..... LTD, da conta corrente (211252) para a conta de clientes de cobrança duvidosa (218521).

Embora tendo sido efectuado este movimento, não foi constituída qualquer provisão para este cliente (com sede em Londres – Inglaterra, n.º IVA 681594696).

Posteriormente, vem a empresa anular uma parte do referido saldo através da emissão do aviso de lançamento n.º 12078, datado de 31/12/2001, cujo descritivo é “desconto especial por acordo de pagamento”.

Através deste aviso de lançamento, foi debitada a conta “71822 – Descontos e abatimentos vendas – prod. Acab – Merc Intrac” por crédito da conta de cliente de cobrança duvidosa “218521” tendo assim sido diminuído o valor líquido das vendas e o saldo do cliente, em 40.040,54 € (8.027.408\$).

[...]

Pelo exposto, vai ser acrescido ao lucro tributável de 2001 o valor de 40.040,54 € [...]” (cf. doc. a fls. não numeradas do PA que aqui se dá, para todos os efeitos legais, como integralmente reproduzido).

G- No relatório referido na alínea anterior foi aposto despacho pelo Sr. Director de Finanças Adjunto da Direcção de Finanças de Coimbra, datado 02.08.2004, do qual se retira que: “Concordo com as conclusões do relatório e determino o(s) valor(es) proposto(s) para tributação” (cf. doc. a fls. não numeradas do PA que aqui se dá, para todos os efeitos legais, como integralmente reproduzido).

H- Por ofício da Impugnada datado de 02.08.2004, a Impugnante teve conhecimento do despacho e do relatório referido nas duas alíneas anteriores (cf. docs. a fls. não numeradas do PA que aqui se dão, para todos os efeitos legais, como integralmente reproduzidos).

I- A Impugnante recebeu o aviso da compensação n.º 2005 00002579497, relativo à liquidação de IRC de 2001 n.º 2004 8510024373, dele resultando ter aquela que pagar o valor de € 12.182,11 (cf. doc. a fls. 13 dos autos que aqui se dá, para todos os efeitos legais, como integralmente reproduzido).

J- Dá-se por integralmente reproduzido o documento intitulado «Requerimento-declaração para registo de propriedade» (cf. doc. a fls. 14 dos autos que aqui se dá, para todos os efeitos legais, como integralmente reproduzido).

K- A impugnante intentou neste Tribunal processo de impugnação judicial que neste deu entrada em 01.03.2005 e deu origem ao Proc. n.º 148/05.5BECBR, não tendo sido nele proferida decisão final (cf. docs. a fls. 71 a 94 dos autos que aqui se dão, para todos os efeitos legais, como integralmente reproduzidos).

L- A petição inicial da presente impugnação deu entrada neste Tribunal em 23.02.2004 (cfr. fls. 2 a 21 dos autos).

M- O veículo de matrícula-PA foi utilizado em deslocações do interesse da Impugnante, como seja a clientes e bancos.

N- O desconto feito à empresa D....., Lda. foi celebrado em virtude da Impugnante não ter qualquer expectativa quanto ao recebimento do que lhe era devido por aquela.

O- Surgiu a proposta da empresa B..... de pagar 30% do valor devido pela D....., Lda. e a Impugnante tomou a decisão de aceitar o acordo».

2.2 DE DIREITO

2.2.1 AS QUESTÕES A APRECIAR E DECIDIR

Na sequência de uma acção de fiscalização, a AT considerou que a ora Recorrente, no apuramento do lucro tributável para efeitos de IRC do exercício do ano de 1995, tinha deduzido indevidamente como custo fiscal, para além do mais que ora não cumpre apreciar, o montante de Esc. 8.027.408\$00 (€ 40.040,54), respeitante à redução de um crédito – do montante inicial de € 64.931,03 e do qual estavam ainda em dívida € 58.286,64 para € 18.246,10 – que detinha sobre uma sociedade estrangeira denominada “D....., Ltd.”. Considerou a AT que, apesar da Contribuinte ter contabilizado essa redução de crédito como “desconto especial por acordo de pagamento” «não se trata de um desconto, mas de uma anulação de crédito», a qual «não é considerada custo (redução de proveitos), excepto nas condições previstas no art. 37.º (actual 39.º) do CIRC». Mais considerou que o acordo celebrado entre a ora Recorrente e uma outra sociedade estrangeira, denominada “B.....”, que adquiriu a totalidade do capital da “D....., Ltd.” – acordo nos termos do qual a “B.....”, por conta da referida dívida de € 58.286,64, apenas pagaria à ora Recorrente a quantia de € 18.264,10, que «seria o pagamento “total e final de todas as responsabilidades devidas pela D....., Ltd.» e em virtude do qual «deve ser

cancelada qualquer acção judicial» – «não pode enquadrar-se nas disposições do artigo 37.º (39.º) do CIRC, por não resultar de processo de execução, falência ou insolvência».

Ou seja, a AT considerou que o montante de € 40.040,54 declarado como custo não pode qualificar-se como desconto, mas antes constitui uma anulação de crédito, a qual só poderia ser relevada como custo fiscal caso a ora Recorrente tivesse observado o disposto no art. 37.º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (CIRC), na redacção em vigor à data.

Por isso, procedeu à respectiva correcção, que (a par de outras ora não postas em causa) deu origem à liquidação adicional de IRC que a sociedade ora Recorrente impugnou.

Sustentou a Impugnante que o acordo de pagamento efectuado com a “B.....” foi a decisão por ela tomada (e «*que se exigiria a qualquer bom gestor e comerciante*») em ordem a receber parte do crédito de € 58.286,64 que detinha sobre a “D....., Ltd.”, pois não tinha «*qualquer expectativa quanto ao recebimento*» dessa quantia, uma vez que esta sociedade se encontrava em «*eminente falência*» [sic], como o demonstra o facto de em Outubro de 2001 ter transferido o saldo em dívida (do referido montante) para a conta de clientes de cobrança duvidosa.

Mais sustentou que, «[t]endo a possível aplicação do artigo 37.º do CIRC sido suscitada pela AT em termos de em abstracto poder justificar a anulação do crédito em causa», deveria a AT ter efectuado as diligências necessárias à comprovação da situação de falência iminente e que, não o tendo feito, violou as obrigações que sobre ela impendem, designadamente as que lhe impõem a realização de todas as diligências necessárias para averiguar da verdade material, ainda que a factualidade a apurar seja favorável ao contribuinte.

O Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Coimbra julgou a impugnação judicial improcedente. No que respeita à correcção de que ora nos ocupamos, entendeu, em síntese, que não pode considerar-se que recaia sobre a AT o ónus de demonstrar a incobrabilidade do crédito e que não foi violado o princípio do inquisitório «*porque esta não obnubila o ónus da prova que cabe, in casu, à Impugnante*».

A Impugnante insurgiu-se contra a sentença com dois fundamentos: primeiro, porque continua a sustentar que o recebimento de € 18.246,10 da “B.....”, em vez dos € 58.286,64 ainda em dívida pela “D....., Ltd.” deve ser considerado como um “*desconto-abatimento*” de € 40.040,54, sendo que este valor deve considerado como concorrendo negativamente para o apuramento do lucro tributável, tal como este se encontra definido no art. 17.º do CIRC, constituindo um custo (redução de proveitos) ou uma variação patrimonial negativa decorrente da anulação do crédito nesse valor, sob pena de violação dos princípios da tributação do rendimento real e da justiça tributária; segundo, porque entende que, tendo sido a AT a «*chamar à colação o regime do artigo 37.º (actual 39.º) do CIRC, dizendo que o acordo [celebrado entre a Impugnante e a “B.....”] não se enquadra em “processo de execução, falência ou insolvência”*», então competia-lhe «*em cumprimento do princípio do inquisitório, que procurasse apurar se, em concreto, estariam preenchidas as condições de aplicação do regime legal que a AT oficiosamente considerou aplicável*» e, não tendo efectuada diligência alguma nesse sentido, essa omissão constitui uma violação, não só do princípio do inquisitório, mas também dos princípios da imparcialidade, da justiça e da legalidade.

Daí que as questões a dirimir sejam as que enunciámos em 1.6.

2.2.2 A REDUÇÃO DO CRÉDITO – SUA RELEVÂNCIA NO APURAMENTO DO LUCRO TRIBUTÁVEL

A Recorrente discorda da AT no que se refere ao tratamento fiscal a dar relativamente à redução do crédito que detinha sobre a sociedade “D....., Ltd.”, do montante de € 58.286,10 (6), para € 18.246,10, ou seja, à redução daquele crédito em € 40.040,54.

Enquanto a AT sustenta que se trata de uma anulação de créditos (perdão de dívida) que não pode constituir custo fiscal, por não estarem verificados os requisitos que o permitiriam, a Recorrente sustenta que tal redução, que tratou contabilisticamente como desconto, deve ser considerada custo para efeitos fiscais.

Vejamos:

Os créditos de cobrança duvidosa e os créditos incobráveis são realidades com as quais se confrontam frequentemente as sociedades, sobretudo em tempos de crise económica.

Essas realidades devem ser relevadas na contabilidade, de modo a poderem também ser relevadas para efeitos fiscais, designadamente para efeitos de tributação em IRC, tanto mais que o CIRC acolheu o modelo de dependência parcial entre a fiscalidade e a contabilidade para efeitos de apuramento do lucro tributável, como o legislador teve o cuidado de deixar registado no n.º 10 do Preâmbulo daquele Código, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 442-B/88, de 30 de Novembro, onde ficou dito: «*Dado que a tributação incide sobre a realidade económica constituída pelo lucro, é natural que a contabilidade, como instrumento de medida e informação dessa realidade, desempenhe um papel essencial como suporte da determinação do lucro tributável*».

Este modelo, denominado da dependência parcial, está consagrado no art. 17.º do CIRC:

«1 - O lucro tributável das pessoas colectivas e outras entidades mencionadas na alínea a) do n.º 1 do artigo 3.º é constituído pela soma algébrica do resultado líquido do período e das variações patrimoniais positivas e negativas verificadas no mesmo período e não reflectidas naquele resultado, determinados com base na contabilidade e eventualmente corrigidos nos termos deste Código.

[...]

3 - De modo a permitir o apuramento referido no n.º 1, a contabilidade deve:

a) Estar organizada de acordo com a normalização contabilística e outras disposições legais em vigor para o respectivo sector de actividade, sem prejuízo da observância das disposições previstas neste Código;

b) Reflectir todas as operações realizadas pelo sujeito passivo e ser organizada de modo que os resultados das operações e variações patrimoniais sujeitas ao regime geral do IRC possam claramente distinguir-se dos das restantes».

O princípio é, pois, o de que o resultado contabilístico é tomado como ponto de partida para a determinação do lucro tributável, mas sujeito a ajustamentos contabilísticos.

No que se refere aos créditos incobráveis, a possibilidade de serem directamente considerados custos (note-se que utilizamos a terminologia própria do art. 23.º do CIRC na versão aplicável) estava prevista no art. 39.º do CIRC (que corresponde ao art. 37.º, na redacção anterior à revisão do articulado efectuada pelo Decreto-Lei n.º 198/2001, 3 de Julho), que dispunha:

«Os créditos incobráveis podem ser directamente considerados custos ou perdas do exercício na medida em que tal resulte de processo especial de recuperação de empresa e protecção de credores ou de processo de execução, falência ou insolvência, quando relativamente aos mesmos não seja admitida a constituição de provisão ou, sendo-o, esta se mostre insuficiente».

Ou seja, à luz do disposto no art. 39.º do CIRC, na referida versão ⁽⁷⁾, para que um crédito seja considerado incobrável, permitindo dessa forma o seu reconhecimento directo como custo fiscal do exercício, é necessário que essa incobrabilidade resulte de um processo especial de recuperação de empresa e protecção de credores ou de processo de execução, falência ou insolvência ⁽⁸⁾ e é ainda necessário que, relativamente a esses créditos, não seja possível constituir provisão, ou sendo possível constituí-la, esta não se mostre suficiente.

E bem se compreende a teleologia desta norma: admitindo que não devem deixar de relevar negativamente na formação do lucro tributável os créditos que comprovadamente as empresas têm dificuldades ou não conseguem cobrar, o legislador criou um regime de constituição de provisões para créditos de cobrança duvidosa, bem como um regime de custos por créditos incobráveis; mas, sendo certo que entre as finalidades prosseguidas pelas empresas não está a concessão de perdões de dívidas ou outras liberalidades, procurou evitar-se que as sociedades criem custos fora do âmbito daqueles regimes, prevenindo quer a ilegítima manipulação do lucro tributável, quer eventuais fraudes à lei.

Regressando ao caso *sub judice*:

Está demonstrado que a redução do crédito que foi concedida pela ora Recorrente à “D... .., Ltd.” foi-o na sequência de um acordo «celebrado em virtude da Impugnante não ter qualquer expectativa quanto ao recebimento do que lhe era devido» por aquela sociedade, acordo celebrado entre a ora Recorrente e uma terceira sociedade, denominada “B.....”, que adquiriu a sociedade devedora e na sequência da «proposta da empresa B..... de pagar 30% do valor devido» por aquela (cfr. factos provados sob as alíneas N e O).

Como bem salientou a AT, a referida redução do crédito não constitui um desconto, mas antes uma anulação de crédito, um perdão de dívida, diremos nós. Na verdade, os descontos comerciais são reduções do preço de custo resultantes da compra de grandes quantidades de produtos, ou por alterações de produtos feita por conveniência da empresa fornecedora. Ora, não é esse o caso.

O caso é que a ora Recorrente celebrou um acordo em que aceitou diminuir o seu crédito sobre a sociedade “D....., Ltd.”, de € 58.286,10 para € 18.246,10, ou seja, concedeu à devedora um perdão de dívida.

A AT considerou que esse perdão não pode relevar como custo para efeitos fiscais, pois não se mostram verificados os requisitos que permitiriam o reconhecimento directo da incobrabilidade do crédito nessa medida, designadamente porque tal incobrabilidade não foi verificada em processo especial de recuperação de empresa e protecção de credores ou em processo de execução, falência ou insolvência, como o exigia o art. 39.º do CIRC.

Tal como a sentença, também nós entendemos que bem andou a AT ao desconsiderar como custo fiscal o montante da dívida que foi perdoado como custo fiscal.

Na verdade, não tendo sido constituídas provisões para fazer face ao risco de incobrabilidade desse crédito, o mesmo apenas poderia ser reconhecido directamente como custo para efeitos fiscais caso se verificassem os referidos requisitos do art. 39.º do CIRC – ou seja, que a incobrabilidade do crédito

resultasse demonstrada de um processo especial de recuperação de empresa e protecção de credores ou de processo de execução, falência ou insolvência –, o que não sucede.

O recurso não pode, pois, proceder com o primeiro fundamento invocado pela Recorrente.

2.2.3 DA VIOLAÇÃO DO PRINCÍPIO DO INQUISITÓRIO

A Recorrente esgrime também o argumento da violação pela AT do princípio do inquisitório, sustentando que a mesma estava obrigada a efectuar officiosamente diligências no sentido da comprovação da iminente falência da sociedade devedora.

O Juiz não acolheu essa tese, antes considerando que não pode considerar-se que recaia sobre a AT o ónus de demonstrar a incobrabilidade do crédito e que não foi violado o princípio do inquisitório «*porque esta não obnubila o ónus da prova que cabe, in casu, à Impugnante*».

Mas a Recorrente insiste na violação do princípio do inquisitório, com o argumento de que, tendo sido a AT a «*chamar à colação o regime do artigo 37.º (actual 39.º) do CIRC, dizendo que o acordo [celebrado entre a Impugnação e a “B.....”] não se enquadra em “processo de execução, falência ou insolvência”*», então competia-lhe «*em cumprimento do princípio do inquisitório, que procurasse apurar se, em concreto, estariam preenchidas as condições de aplicação do regime legal que a AT officiosamente considerou aplicável*» e, não tendo efectuada diligência alguma nesse sentido, essa omissão constitui uma violação, não só do princípio do inquisitório, mas também dos princípios da imparcialidade, da justiça e da legalidade.

Salvo o devido respeito, a tese da Recorrente assenta num pressuposto errado: a AT não convocou o regime do art. 39.º do CIRC para afirmar a existência de qualquer facto tributário e respectiva quantificação; o que a AT se limitou a afirmar foi que a ora Recorrente não tinha comprovado os requisitos daquele artigo para fundar o seu direito de ver determinados custos contabilísticos relevados negativamente na determinação do seu lucro tributável e que a sociedade só poderia relevar directamente a incobrabilidade do crédito como custo fiscal caso estivesse demonstrada a incobrabilidade do crédito em processo especial de recuperação de empresa e protecção de credores ou de processo de execução, falência ou insolvência.

Como bem se compreende, sendo a ora Recorrente quem pretendia relevar a anulação do crédito como custo fiscal, sobre ela terá de recair o ónus da falta de demonstração dos requisitos que o permitiriam, ou seja, o *non liquet* sobre esta questão será resolvido contra ela.

Sendo certo que a questão do inquisitório se coloca a montante da do ónus da prova e sendo certo também que a AT está obrigada pelo art. 58.º da LGT ⁽⁹⁾ a desenvolver as diligências necessárias à descoberta da verdade material, de acordo com o princípio do inquisitório que vigora em sede do procedimento tributário, a verdade é que a ora Recorrente nunca articulou – nem ao longo do procedimento, onde lhe foi dada a oportunidade de intervir nem ao longo da presente impugnação judicial – que a incobrabilidade do seu crédito estivesse reconhecida em processo especial de recuperação de empresa e protecção de credores ou de processo de execução, falência ou insolvência, antes se limitando então, como agora, a invocar, de modo genérico e não consubstanciado, que a sociedade estava em risco de falência ou que a falência era iminente.

Ora, para o efeito que ora nos interessa considerar – o da incobrabilidade do crédito susceptível de relevar directamente como custo fiscal – esse risco ou iminência não interessa. O que o legislador entendeu relevar foi, unicamente, a incobrabilidade do crédito que resultasse demonstrada de um processo especial de recuperação de empresa e protecção de credores ou de processo de execução, falência ou insolvência.

Ora, a obediência ao princípio do inquisitório, a que a AT está obrigada, não implica para esta o dever de se substituir ao contribuinte na articulação dos factos que, nos termos da lei, a este compete.

Salvo o devido respeito, nenhum sentido faria pôr a cargo da AT diligências manifestamente desproporcionadas quando a Recorrente não só nunca desenvolveu esforço – nem durante o procedimento nem durante o processo de impugnação judicial – no sentido de demonstrar a verificação dos factos que poderiam relevar, como nem sequer alegou os mesmos.

Assim, a nosso ver, o recurso também não ser provido com o segundo fundamento invocado pela Recorrente.

2.2.4 CONCLUSÕES

Preparando a decisão, formulamos as seguintes conclusões:

I - O CIRC acolheu o modelo de dependência parcial entre a fiscalidade e a contabilidade para efeitos de apuramento do lucro tributável, como resulta do seu art. 17.º (na redacção em vigor à data).

II - O perdão de um crédito no âmbito de um acordo particular não permite à sociedade que o concedeu relevar o montante que deixou de receber como custo para efeitos fiscais, a menos que respeite as regras fiscais, seja pela constituição de provisões para créditos de cobrança duvidosa (arts. 34.º e 35.º do CIRC, na redacção em vigor à data), seja pelo regime dos créditos incobráveis (art. 39.º do mesmo Código).

III - O princípio do inquisitório (consagrado no art. 58.º da LGT) não impõe à AT que indague de factos relativamente aos quais o contribuinte não só nunca desenvolveu esforço – nem durante o procedimento nem durante o processo de impugnação judicial – no sentido da sua demonstração, como nem sequer os alegou, como lhe competia.

3. DECISÃO

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

Custas pela Recorrente.

Lisboa, 4 de Novembro de 2015. — *Francisco Rothes* (relator) — *Dulce Neto* — *Ascensão Lopes*.

(¹) A Administração tributária (AT) procedeu a outras correcções com as quais a Contribuinte se conformou.

(²) Por razões de ordem prática, substituímos a numeração utilizada pela Recorrente pelas letras do alfabeto.

(³) As notas que estavam em rodapé no original, serão agora transcritas no texto entre parêntesis rectos.

(⁴) Pensamos que terá ocorrido lapso na indicação do número do processo e na data do acórdão: apesar do Procurador-Geral Adjunto indicar o acórdão proferido em 2006.06.22 no processo n.º 0177/05 (que não encontramos nas bases de dados), por certo queria referir-se ao acórdão proferido em 22 de Fevereiro de 2006, no processo n.º 1077/05.

(⁵) Porque usamos o itálico nas transcrições, os excertos que estavam em itálico no original surgirão, aqui como adiante, em tipo normal.

(⁶) Curiosamente, sendo o saldo inicial de € 64.931,03, ficou por explicar como o saldo em dívida no final do ano era de apenas € 58.286,10.

(⁷) A que, hoje, *i.e.*, a partir de 1 de Janeiro de 2010, data em que entrou em vigor a versão do CIRC aprovada pelo Decreto-Lei n.º 159/2009, de 13 de Julho, corresponde o art. 41.º.

(⁸) Quanto ao meio de prova da incobrabilidade, *vide* o acórdão desta Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo de 10 de Outubro de 2012, proferido no processo n.º 782/12, publicado no *Apêndice ao Diário da República* de 8 de Novembro de 2013 (<http://www.dre.pt/pdfgratiasac/2012/32240.pdf>), págs. 2910 a 2916, também disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/cf31f75be6d1b8be880257aa000331c64>.

(⁹) «A administração tributária deve, no procedimento, realizar todas as diligências necessárias à satisfação do interesse público e à descoberta da verdade material, não estando subordinada à iniciativa do autor do pedido».

Acórdão de 4 de Novembro de 2015.

Assunto:

Recurso de revista excepcional. Pressupostos.

Sumário:

Atenta a natureza excepcional do recurso de revista previsto no art. 150º do CPTA, (quando esteja em causa a apreciação de uma questão que, pela sua relevância jurídica ou social, se revista de importância fundamental ou quando a admissão do recurso seja claramente necessária para uma melhor aplicação do direito), não se verificam os respectivos pressupostos se a questão suscitada se reconduz à aferição do julgamento da matéria de facto (sem que se verifiquem os pressupostos previstos no n.º 4 do art. 150º do CPTA).

Processo n.º 1019/15-30.

Recorrente: A...

Recorrida: Fazenda Pública.

Relator: Ex.^{mo} Sr. Cons. Dr. Casimiro Gonçalves.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

RELATÓRIO

1.1. A....., com os demais sinais dos autos, vem interpor recurso de revista excepcional, nos termos do artigo 150º do CPTA, do acórdão proferido pelo Tribunal Central Administrativo Norte em 18/12/2014, no processo que aí correu termos sob o n.º 0541/12.7BEAVR.

1.2. Termina as alegações formulando as conclusões seguintes:

I - Síntese prévia da questão submetida a julgamento no presente recurso de revista, deduzido nos termos do art. 150º do CPTA

1ª - Em síntese, a questão submetida a julgamento no presente recurso de revista, deduzido nos termos do art. 150º do CPTA, prende-se com uma questão, que pela sua natureza é prévia, por integrar e

condicionar quase todas as conclusões antes invocadas pela *Oponente/Recorrente*, quer no recurso para o TCAN, assim como na oposição fiscal inicial que o precedeu, que é a da ponderação e julgamento da relevância do facto, em que essencialmente se fundamentou na sua causa de pedir, concretamente, o facto de contra a dívida em causa, de IRC, do ano de 2007, no montante de 1.068.468,67 €, ter sido apresentada impugnação judicial (Proc. 901/13.6BEAVR), a qual continua a correr os seus trâmites no TAF do Porto.

2ª - E em face desta pendência, quais os efeitos da inexistência do trânsito em julgado dessa decisão, no que respeita à idoneidade dessa dívida para a fundamentação do despacho de reversão, onde se invocou o disposto nos artigos 23º n.º 2, e 24º n.º 1, alínea b), da LGT, que tal como foi expressamente referido no recurso da *Oponente/Recorrente* para o TCAN, terá como corolário lógico o facto de não estarem reunidos pressupostos de facto e de direito, idóneos e susceptíveis de fundamentarem a subsunção nas normas em que a Administração Tributária fundamentou a reversão.

3ª - Daí decorrerá que uma dívida cuja legalidade e validade da sua liquidação ainda não está assente, tanto podendo manter-se, como reduzir-se ou desaparecer completamente da ordem jurídica, **objectivamente** jamais possa considerar-se idónea para preencher os requisitos de uma *fundada insuficiência de bens penhoráveis do devedor principal*.

4ª - Por outro lado, face ao disposto na alínea b) do n.º 1 do art. 24º, que impõe desde logo que o pagamento dessa dívida seja exigível no prazo legal de pagamento à devedora principal. Ora como por efeito da impugnação deduzida, mesmo sem a prestação de garantia, o pagamento dessa dívida deixou de ser exigível pela Fazenda Pública à devedora principal, como o demonstra aliás o facto de tendo a Fazenda Pública bens penhorados como garantia, não os poder vender para arrecadar o produto da venda para solver esta dívida.

5ª - E como o demonstra ainda a previsão legal do disposto no n.º 8 do art. 189º do CPPT, de nos 15 dias seguintes à notificação da decisão final da impugnação judicial em curso, poder a devedora originária requerer o pagamento em prestações ou solicitar a dação em pagamento.

6ª - E se assim é, será pura especulação, numa altura em que os pressupostos de facto enformentes de uma eventual subsunção ao disposto da alínea b) do n.º 1 do art. 24º da LGT ainda não ocorreram e se verificaram (designadamente: a falta de pagamento, a falta de bens para responder por esse pagamento e a eventual responsabilidade ou culpa subjectiva do responsável subsidiário), que, ao abrigo desta norma se responsabilize **subjectiva e antecipadamente** a *Oponente/Recorrente* por um comportamento ilícito e culposo relativamente a uma obrigação final de pagamento que ainda não se verificou na ordem jurídica, por existir uma condição para a sua plena e imediata exigibilidade, que se mantém suspensa.

7ª - Acresce ainda, que considera a *Oponente/Recorrente*, que a reversão efectuada nestas circunstâncias, viola mesmo o disposto nos artigos 18º, n.º 2, e 62º, n.º 1, da CRP (por incompatibilidade da reversão efectuada com o princípio da necessidade na restrição de um direito análogo a um direito fundamental - o direito de propriedade privada).

8ª - E viola ainda o disposto nos artigos 20º n.º 1 da CRP e art. 9º n.º 1 da LGT, pela destruição que opera na existência de um quadro de condições de garantia da tutela plena e efectiva do acesso à justiça tributária.

II - Da demonstração da necessidade da admissão do presente recurso ordinário e excepcional, por estar em causa a apreciação de uma questão que, pela sua relevância jurídica e social, se reveste de importância fundamental, bem como a admissão do recurso é claramente necessário para uma melhor aplicação do direito.

9ª - A relevância jurídica e social da admissão e julgamento do presente recurso, justifica-se quer pela sua relevância jurídica, quer pela sua relevância social.

10ª - No que respeita à relevância jurídica (e social) da questão submetida a julgamento neste recurso, ela demonstra-se desde logo pelo facto de ser comum a outras 23 (vinte e três) reversões efectuadas pela Administração Tributária, quer à *Oponente/Recorrente* quer aos seus irmãos, igualmente figurando como gerentes de direito da devedora originária, contra as quais também foi deduzida oposição fiscal, as quais correm termos no TAF do Porto, TAF de Aveiro e TCAN, com vista a uma melhor e uniforme aplicação do direito.

11ª - Por outro lado, ainda quando à relevância social (e jurídica) desta questão, faz notar a *Oponente/Recorrente*, que é sua convicção (já que não tem meios ao seu alcance para poder ter a certeza), que este tipo de procedimentos da Administração Tributária, nos quais esta procede à reversão de dívidas tributárias, contra os alegados responsáveis subsidiários, ao abrigo dos artigos 23º n.º 2, e 24º n.º 1, alínea b), da LGT, sem curar sequer de averiguar se existe trânsito em julgado das eventuais impugnações das correspondentes liquidações, é um procedimento recente da AT. Que se generalizou através das chamadas “reversões automáticas” despoletadas pelo sistema informático da AT, que recentemente mereceram ampla divulgação na comunicação social, pelo que serão do conhecimento público.

12ª - Daí que, tendo em conta a novidade aparente deste modo de procedimento, tal poderá ser a causa para não ser conhecida Jurisprudência do STA, que aborde e julgue concretamente tendo em conta

este pressuposto de facto, o da pendência da impugnação da liquidação da dívida, e da sua valoração na subsunção às normas legais em causa, e invocadas neste recurso. Pelo que, no entender da *Oponente/Recorrente*, estará demonstrada a necessidade da admissão do presente recurso ordinário e excepcional, por estar em causa a apreciação de uma questão que, pela sua relevância jurídica e social, se reveste de importância fundamental, e ser claramente necessário para uma melhor aplicação do direito.

III - Do desenvolvimento das alegações sobre a questão submetida a julgamento no presente recurso de revista, deduzido nos termos do art. 150º do CPTA

III.1 - Alegações tendo em conta o disposto no art. 23º n.º 2 da LGT

13ª - A ilegalidade e invalidade de que enferma o despacho de reversão invocada como fundamentação da causa de pedir da *Oponente/Recorrente*, tanto na oposição fiscal como no recurso para o TCAN, tal como antes se referiu, não obteve uma pronúncia, directa, clara e cognoscível para a *Oponente/Recorrente*, em resposta adequada aos fundamentos da sua causa de pedir, por parte dos tribunais antes demandados.

14ª - O que está em causa na presente acção e recurso, e em que se funda a causa de pedir da *Oponente/Recorrente*, assenta nos seguintes pressupostos:

1º - Foi liquidado o IRC de 2007, no valor de 1.068.468,67 €, à devedora principal, liquidação essa que foi por esta impugnada, que continua sem trânsito em julgado;

2º - Por essa liquidação foi instaurado o respectivo processo de execução fiscal, possuindo a devedora originária bens apenas no montante de 400.000,00 €, assim como lhe foi recusada a dispensa de garantia para a suspensão do processo de execução fiscal;

3º - Tendo sido efectuada contra a *Oponente/Recorrente* a reversão da dívida, como responsável subsidiária, ao abrigo do disposto nos artigos 23º n.º 2, e 24º n.º 1, alínea b), da LGT, suscitou na p.i. a ilegalidade do despacho de reversão, pelo facto da dívida lhe ser inexigível, tendo em conta a pendência da impugnação judicial, por um lado, face ao disposto no art. 23º n.º 2 da LGT, já que, objectivamente, não era idónea para se subsumir numa *fundada insuficiência dos bens do devedor principal*, e, por outro, cfr. art. 24º n.º al. b), subjectivamente, jamais poderia ser revertida esta dívida contra a *Oponente/Recorrente*, com o alegado fundamento na falta da sua prova que não lhe foi imputável a falta de pagamento, quando tal pagamento nem sequer foi, ou já é exigível à devedora originária.

15ª - Neste quadro, com vista a aferir-se dos procedimentos a que a Administração Tributária estava e está vinculada pela Lei para estes casos, e da sua não observância pela AT, e da sua consequente invalidade, aqui submetidos a julgamento de recurso, atenta a primazia fixada pelo legislador, nos artigos 1º e 2º da LGT, face à restante legislação ordinária tributária, desde logo se chama à colação o disposto no n.º 2 do art. 36º da LGT, que no entender da *Oponente/Recorrente* sempre teria de ser observado na análise dos factos e procedimentos da Administração Tributária em julgamento, já que dispõe...

2. Os elementos essenciais da relação jurídica tributária não podem ser alterados por vontade das partes.

16ª - Para a situação em apreço, não expressamente referida na lei, mas procurando integrar essa lacuna através de uma interpretação do sistema jurídico tributário, estes reconhecidos juristas e processualistas, respeitados pela sua autoridade na matéria, concluem que na presente situação típica, constituída pela pendência de uma decisão administrativa ou judicial de impugnação da liquidação deduzida pela devedora originária, acompanhada pela insuficiência de bens penhorados para servirem de garantia idónea, o processo de execução fiscal só deve prosseguir para a penhora de novos bens, ficando suspenso de outras diligências não conexas com esse fim.

17ª - Pois se de facto com a liquidação pela Administração Tributária, deste IRC de 2007, no valor de 1 068 468,67 €, esta quantia tomou-se *certa e líquida*, e com a regular notificação à devedora originária, dando-lhe um prazo para pagamento voluntário, tomou-se *lhe, também exigível*. Mas essa *exigibilidade de pagamento*, pelo facto da devedora originária ter implementado através dos procedimentos e processos previstos na lei, a discussão da legalidade dessa liquidação, com a dúvida por essa via posteriormente criada, surgiu uma condição para essa exigibilidade. Nessa circunstância, *a exigibilidade de pagamento* cai, ficando condicionada e suspensa, transmutando-se apenas para *uma exigibilidade de prestação de garantia*.

18ª - E se a *exigibilidade de pagamento imediato* desapareceu, ficando suspensa até à decisão do pleito (o devedor nessas circunstâncias não fica obrigado a proceder ao seu pagamento, e só o faz se considerar que isso lhe é mais conveniente), passando apenas a subsistir uma *exigibilidade de prestação de garantia*, cuja falta de prestação, total ou parcial, não tem, nem pode ter, como consequência a repristinção da anterior *exigibilidade de pagamento*.

19ª - Já que, neste caso, só após o trânsito em julgado do processo de impugnação judicial em curso, caso se mantenha, total ou parcialmente, a liquidação impugnada, só nessa altura seria exigido em definitivo, coercivamente se necessário, o seu pagamento à devedora originária.

20ª - A qual perante o desfecho que se vier a verificar, caso se mantenha total ou parcialmente a liquidação impugnada, ainda terá a faculdade de nos 15 dias seguintes à notificação da decisão final da

referida impugnação judicial, ao abrigo do disposto no n.º 8 do art. 189º do CPPT, querendo, requerer o pagamento em prestações ou solicitar a dação em pagamento.

21ª - Acresce ainda, que para além de estar em causa a salvaguarda e a criação efectiva de condições de garantia da tutela plena e efectiva do “acesso à justiça tributária”, princípio constitucional previsto no art. 20º n.º 1 da CRP e no art. 9º da LGT, deve também ter-se em conta, que os actos tributários apesar de definitivos para alguns efeitos, não se presumem verdadeiros.

22ª - Ora, se por um lado, para a criação efectiva de condições de garantia da tutela plena e efectiva do “acesso à justiça tributária”, previsto no art. 20º n.º 1 da CRP e no art. 9º da LGT, na aplicação da lei, se deve ter em conta que os actos tributários apesar de definitivos, não se presumem verdadeiros e que o entendimento da Administração *não prevalece, antes deve ceder, perante a posição dos particulares, até que haja uma decisão judicial que declare a legalidade da actuação daquela.*

E por outro, a apreciação da legalidade do acto tributário em causa, continua pendente de uma decisão judicial (inicialmente administrativa), essa exigibilidade de pagamento não existe, caiu, ficando por esse facto condicionada e suspensa até ao trânsito em julgado da decisão do pleito relativo à discussão da legalidade da dívida, transmutando-se apenas para uma *exigibilidade de prestação de garantia.*

Deve concluir-se que o processo de execução fiscal não deve ficar suspenso no que respeita aos procedimentos destinados à obtenção de garantia idónea para fundamentar a sua completa suspensão, mas ficam suspensos os procedimentos destinados à cobrança coerciva da respectiva dívida, pelo facto da mesma ter perdido a sua presunção de legalidade.

23ª - O pressuposto de facto invocado pela Administração Tributária, subsume-se, tal como consta no despacho de reversão, na alínea b) do n.º 1 do art. 24º da LGT, ou seja... *quando não provem que não lhes foi imputável a falta de pagamento.*

Ou seja, o pressuposto de facto que poderia chamar a *Oponente/Recorrente* à execução, cinge-se apenas a uma *falta de pagamento* que ainda não é exigível à devedora principal, e muito menos à *Oponente*, pelo que o seu chamamento à execução não preenche nenhum destes dois pressupostos de facto legalmente indispensáveis.

24ª - Assim sendo, devendo o processo de execução fiscal estar suspenso no que respeita a diligências com vista à sua cobrança coativa, já que não estando para já a devedora originária obrigada ao pagamento imediato e actual dessa dívida, mas só depois do decurso do prazo de 15 dias após a decisão final da impugnação judicial, ao abrigo do disposto no n.º 8 do art. 189º, que pela sua vigência, *a contrario* também por esta via, comprova reforçadamente o *erro da interpretação e aplicação da lei* efectuada pela Administração Tributária na reversão efectuada, bem como na sentença da 1ª instância e acórdão recorrido.

III. 2 - Alegações tendo em conta o disposto no art. 24º n.º 1 alínea b) da LGT

25ª - Os factos antes chamados à alegação, também evidenciam a ilegalidade e invalidade do despacho de reversão, não revogado no acórdão recorrido, quando se fundamentou no disposto na alínea b) do n.º 1 do art. 24º da LGT, como norma substantiva e subjectiva para assacar à *Oponente/Recorrente* uma responsabilidade subsidiária, relativamente à devedora originária e a esta dívida tributária, por alegadamente não ter provado, como lhe competia na distribuição do ónus da prova, que não lhe foi imputável a sua falta de pagamento.

26ª - Para demonstrar tal erro de decisão e posterior julgamento, a *Oponente/Recorrente*, começa por fazer notar que no disposto no art. 23º da LGT, o legislador estabeleceu um quadro factual objectivo, no qual prevê que verificada determinada factualidade, por reversão, efectiva-se a responsabilidade subsidiária.

27ª - Se no ponto anterior, já se alegou no sentido de demonstrar que o quadro factual relativo à devedora originária, não é idóneo para permitir qualquer reversão, mesmo assim admitindo em tese que o mesmo se verificava na situação em apreço, logo permitia a reversão contra os responsáveis subsidiários. Assim hipotizando, depois disso ter-se-ia de averiguar neste caso, relativamente à devedora originária, quem seriam esses responsáveis subsidiários.

28ª - Ora, prevê e estatui o legislador, neste caso face à fundamentação invocada no despacho de reversão, o artigo 24º n.º 1 alínea b), que essa responsabilidade subjectiva recai sobre os seus gerentes, que, transcrevendo... *não provem que não lhes foi imputável a falta de pagamento.* E para além de outras razões que referiu e a que mais adiante se voltará, desde logo a *Oponente/Recorrente* não consegue descortinar como foi e será possível, que *a priori* e ao abrigo da alínea b) do n.º 1 do art. 24º da LGT, lhe possa ter sido assacada pela AT, e mantida nas decisões judiciais que precederam, incluindo o acórdão recorrido, uma responsabilidade subsidiária pela falta de pagamento deste IRC liquidado à devedora originária, cujo pagamento, no imediato, ainda nem sequer é exigível a esta, por existir uma condição para a sua plena e imediata exigibilidade, a qual se mantém suspensa.

29ª - Acresce ainda, que num juízo de normalidade assente nos princípios do procedimento tributário, plasmados no art. 266º da CRP e no art. 55º da LGT, talvez até de bom senso, seria lógico e expectável que na situação em apreço, a Administração Tributária primeiro aguardasse o desfecho judicial do pleito deduzido pela devedora originária contra a liquidação deste imposto. E só após essa

prevista decisão judicial, caso se mantivesse a liquidação impugnada, total ou parcialmente, então nessa altura exigisse em definitivo, o seu pagamento à devedora originária.

30ª - A qual perante o desfecho e factualidade que nessa altura se vier a verificar, como antes se alegou, tem ainda ao seu dispor, a possibilidade de nos 15 dias seguintes à notificação da decisão final da impugnação em curso, ao abrigo do disposto no n.º 8 do art. 189º do CPPT, requerer o pagamento em prestações ou solicitar a dação em pagamento. Assim como, então nessa altura, caso viesse a ser necessário, com base no disposto na alínea b) do n.º 1 do art. 24º da LGT, facultar aos eventuais responsáveis subsidiários, a oportunidade de provar a sua eventual falta de culpa no seu pagamento, total ou parcial, que ainda não se sabe, nem seguramente se pode presumir, se vai acontecer ou não.

31ª - Acresce ainda, note-se, a circunstância de ainda nem sequer se conseguir descortinar, se com o desfecho do pleito em curso, esta dívida de IRC vai subsistir ou não, na sua totalidade ou em parte. Daí que por maioria de razão, será ainda mais difícil, com algum fundamento sério, prognosticar-se se relativamente a algum valor que vier a subsistir, irá ou não ser pago, e quando, pela ou à custa, da devedora originária.

32ª - E se assim é, será pura especulação, numa altura em que os pressupostos de facto enformantes de uma eventual subsunção ao disposto da alínea b) do n.º 1 do art. 24º da LGT ainda não ocorreram e se verificaram (designadamente: a falta de pagamento, a falta de bens para responder por esse pagamento e a eventual culpa objectiva ou subjectiva do responsável subsidiário), que Administração Tributária, ao abrigo desta norma, responsabilize antecipadamente a *Oponente/Recorrente*, por um comportamento ilícito e culposo relativamente a uma obrigação final de pagamento que ainda não se verificou na ordem jurídica, por existir uma condição para a sua plena e imediata exigibilidade, que se mantém suspensa.

33ª - Pelo que também neste ponto se verifica que a reversão efectuada pela Administração Tributária, bem como a sentença da 1ª instância e o acórdão recorrido, enfermam de erro de decisão e julgamento, por *errada interpretação e aplicação da lei*, concretamente o disposto na alínea b) do n.º 1 do art. 24º da LGT.

III.3 - Alegações tendo em conta o disposto nos artigos n.º 18º n.º 2 e 62º n.º 1 da CRP

34ª - Nos artigos “17” a “22” da p.i. e “70” a “78” do recurso sobre o qual foi proferido o acórdão recorrido, a *Oponente/Recorrente*, procurou demonstrar, que para além das ilegalidades antes referidas nas presentes alegações de que enferma o despacho de reversão, o disposto nos artigos 23º n.º 2, e 24º n.º 1, alínea b), da LGT, além de invalidamente fundamentado, se revelava ainda particularmente injustificado, desproporcionado e injusto. Já que essa reversão assentava numa interpretação do disposto no art. 23º n.º 2 da LGT, conjugado o art. e 24º n.º 1 alínea b) da mesma lei, que violava normas e princípios constitucionais, por incompatibilidade com o princípio da necessidade na restrição de um direito análogo a um direito fundamental (arts. 17º, 18º, n.º 2, e 62º, n.º 1, da CRP), uma vez que ela se mostrava desnecessária e desproporcionada para satisfação do interesse da administração tributária em assegurar a possibilidade futura de cobrança coerciva desta dívida tributária

35ª - Pois, tal como consta da citação recebida, a reversão efectuada funda-se no disposto no artigo 23º da LGT - *Responsabilidade tributária subsidiária*, e esta responsabilização, tal como consta do n.º 2 deste artigo, essa norma refere expressamente...

*A reversão contra o responsável subsidiário depende da **fundada insuficiência de bens penhoráveis do devedor principal** e dos responsáveis solidários, sem prejuízo do benefício de excussão.*

36ª - Ora, por um lado, tendo em conta o pressuposto de que a discussão da invocada dívida tributária ainda **não é caso julgado**, pelo que seguramente não pode ser considerada uma quantia que no todo dos seus pressupostos, seja *certa, líquida e exigível para pagamento imediato*. E por outro, acresce que a devedora originária, tal como se refere, entre outros, no acórdão recorrido, é proprietária de bens móveis e imóveis avaliados pela AT em 400.000,00 €, que foram dados como garantia deste e de outros processos de execução fiscal, instaurados por dívidas igualmente impugnadas. Assim sendo, conjugando estes dois pressupostos antes referidos - *a incerteza da dívida* e a existência de bens no património da devedora principal, **jamais se poderá fundamentadamente sustentar a imputada insuficiência de bens penhoráveis da devedora principal.**

37ª - Conclusão esta que apesar dos pressupostos de facto e legais serem diversos, vai no mesmo sentido do acórdão do STA, proferido em 29/04/1998, no Recurso n.º 21381, in <http://www.dgsi.pt>. Que mesmo tendo em conta o facto de ter sido decidido ainda na vigência do disposto no CPT, e do seu art. 239º, disposição esta que foi substituída pelo art. 153º do CPPT, na qual o legislador, reforçou o seu sentido da indispensável *certeza*, acrescentando ao anterior texto de... *Insuficiência do património*, o advérbio de modo... *Fundada insuficiência*. E posteriormente, com a entrada em vigor, em 01/01/1999, da LGT, o seu n.º 3 do art. 23º, veio permitir que a prévia excussão, não seja sempre uma obrigatória condição para a reversão da execução contra aos responsáveis subsidiários. Norma esta que, por outro lado, terá de ser articulada com o disposto no n.º 2 do art. 23º da LGT, que continua a fazer depender a reversão contra o responsável subsidiário da *fundada insuficiência dos bens penhoráveis do devedor principal*.

38ª - As questões novas suscitadas pela introdução no ordenamento jurídico do disposto no n.º 3 do art. 23º da LGT, foram abordadas num estudo publicado por Tânia Meireles da Cunha (da Inspecção-Geral de Finanças), sobre “O Momento da Reversão da Execução Fiscal Contra os Responsáveis Subsidiários”, na revista “Ciência e Técnica Fiscal”, n.º 416, de Julho/Dezembro de 2005, de págs. 127 a 161. Onde esta jurista conclui, que para além da possibilidade desta norma enfermar de inconstitucionalidade, tendo em conta a subversão do instituto da reversão, transformando-o desta forma em medida cautelar de arresto, como se transcreve...

“... em face da opção do legislador, há que fazer uma interpretação muito cautelosa do art. 23.º, n.º 3, da LGT. Com efeito, trata-se de uma situação excepcional e como tal deverá ser tratada. Assim sendo, só em casos de incontestável e absoluta insuficiência dos bens do devedor originário, ou seja, em casos em que tal património seja indubitavelmente diminuto, é que deverá ser aplicado. A Administração Tributária deverá reger-se por critérios objectivos e rigorosos e não cair na tentação de fazer da excepção regra.”

39ª - Interpretação cautelosa que a Administração Tributária neste caso não fez, (e muito menos estará a fazer com as chamadas “reversões automáticas”, refira-se!) desde logo porque tal como antes se referiu, a dívida em causa nem sequer ainda é *caso julgado*, pelo que nestas condições seguramente não pode ser considerada no seu todo, como uma quantia *certa, líquida e exigível*.

40ª - Acresce ainda que a reversão efectuada, para além de legalmente infundamentada, se revela ainda particularmente injustificada, desproporcionada e injusta, como de seguida e brevemente se irá referir. Tenha-se em conta que tendo-se efectivado a reversão, tal circunstância, para a Administração Fiscal, terá como consequência que após a citação, o processo de execução fiscal terá de ficar suspenso, desde o termo do prazo de oposição (cfr. n.º 3 do art. 23º da LGT), pelo que, pelo menos aparentemente, não terá qualquer utilidade ou vantagem processual para a Administração Fiscal.

41ª - Mas para a *Oponente/Recorrente*, para além de outras mais gravosas e difusas consequências, desde logo acarretou 3 (três) concretas e significativas consequências, as quais vai referir:

1ª - A necessidade de logo após a citação, por cautela adiantar a sua defesa em processo de oposição fiscal, pois nesta fase, não pode dela prescindir, já que não é certo se dela irá ou não carecer, tendo em conta que se o processo de execução fiscal, no futuro, vier a deixar de estar suspenso, nessa altura já não terá meios e prazo para o fazer.

2ª - Sujeitar-se às custas judiciais e outros encargos com a dedução da sua defesa.

3ª - Ficar impedida de no futuro, na qualidade de responsável subsidiário, poder beneficiar de prazo para efectuar qualquer pagamento sem juros de mora e custas.

42ª - E ainda, ficar desde logo a *Oponente/Recorrente* submetida à condição de “devedora ao Estado”, com todas as consequências que daí advêm, entre outras: de ficar devedora ao Fisco, perda de benefícios fiscais, (cfr. art. 13º EBF), de figurar nas listas de devedores previstas (cfr. art. 64º n.º 5 alínea a) da LGT), e até, a aventada possibilidade (erradamente, no entender da *Oponente/Recorrente*), referida no acórdão recorrido, de ver os seus bens e rendimentos penhorados por causa desta não estabilizada dívida.

43ª - E por estas consequências da reversão efectuada, a interpretação e aplicação do disposto nos artigos 23º n.º 2, e 24º n.º 1, alínea b), da LGT neste caso efectuada pela AT, é violadora dos princípios contidos nas normas constitucionais que de novo se referem, os artigos 17º, 18º, n.º 2, e 62º, n.º 1, da CRP, por incompatibilidade com o princípio da necessidade na restrição de um direito análogo a um direito fundamental - o direito à propriedade privada, uma vez que ela se mostrava desnecessária e desproporcionada para satisfação do interesse da administração tributária em assegurar a possibilidade de cobrança coerciva desta dívida tributária, tal como também o refere o Sr. Juiz Conselheiro Jorge Lopes de Sousa, no seu CPPT - III Volume ((8) JORGE LOPES DE SOUSA, *CPPT- II Volume, anotado e comentado - Areas Editora - 6ªEd 2011*, págs. 65 e 66, em anotação ao seu artigo 153º.) anotado e comentado, já que para garantir a cobrança de dívidas fiscais há meios próprios, cuja utilização é possível em relação aos responsáveis subsidiários (arts. 9º, n.º 3, 136º e 214º deste Código) e não é impedida pela possibilidade de reversão (parte final do n.º 3 do referido art. 23º), pelo que, sendo esses meios eficientes para tal objectivo de garantia, a reversão imediata seguida de suspensão surge como desnecessária e injustificada.

III.4 - Alegações tendo em conta o disposto nos artigos n.º 20º n.º 1 da CRP e 9º n.º 1 da LGT

44ª - Finalmente, quanto a esta parte, considera ainda a *Oponente/Recorrente*, reiterando o que já antes referiu na síntese destas alegações que inicialmente efectuou, que a reversão efectuada nestas circunstâncias, viola ainda o disposto nos artigos 20º n.º 1 da CRP e art. 9º n.º 1 da LGT, pela destruição que opera de um quadro de condições de garantia da tutela plena e efectiva do acesso à justiça tributária.

45ª - Pois para a criação efectiva de condições de garantia da tutela plena e efectiva do “acesso à justiça tributária”, prevista no art. 20º n.º 1 da CRP e no art. 9º n.º 1 da LGT, na aplicação da lei, primeiramente deveria ter-se em conta que os actos tributários apesar de definitivos, não se presumem verdadeiros e que o entendimento da Administração *não prevalece, antes deve ceder, perante a posição dos particulares, até que haja uma decisão judicial que declare a legalidade da actuação daquela.*

46ª - Assim sendo, estando ainda a apreciação da legalidade e validade do acto tributário em causa, pendente de uma decisão judicial, a *exigibilidade de pagamento não existe*, caiu, ficando por esse facto condicionada e suspensa até ao trânsito em julgado da decisão do pleito relativo à discussão da legalidade da dívida, transmutando-se apenas para uma *exigibilidade de prestação de garantia*.

47ª - Como corolário lógico, o processo de execução fiscal não deve ficar suspenso no que respeita aos procedimentos destinados à obtenção de garantia idónea para fundamentar a sua completa suspensão, mas ficam suspensos os procedimentos destinados à cobrança coerciva da respectiva dívida, pelo facto da mesma ter perdido a sua presunção de legalidade.

48ª - Ora, avançar-se neste quadro com a reversão contra os responsáveis subsidiários, tal procedimento viola o disposto nos artigos 20º n.º 1 da CRP e art. 9º n.º 1 da LGT, pela destruição que opera na existência de um quadro de condições de garantia da tutela plena e efectiva, durante a pendência do processo judicial deduzido contra a legalidade dessa dívida, de acesso à justiça tributária, por parte da devedora originária e dos seus gerentes, enquanto potenciais responsáveis subsidiários.

Termina pedindo que seja admitida a presente revista, deduzida nos termos do art. 150º do CPTA, revogando-se o recorrido acórdão do TCAN - Secção de Contencioso Tributário, bem como a decisão de improcedência da oposição antes deduzida e decidindo-se agora pela procedência da oposição, com fundamento na ilegal reversão, por ilegitimidade da oponente para a execução fiscal, nos termos das als. b) e i) do n.º 1 do art. 204º do CPPT.

1.3. Não foram apresentadas contra-alegações.

1.4. O Ministério Público emite Parecer, nos termos seguintes:

«1. O presente recurso vem interposto ao abrigo do artigo 150º do CPTA, com o fundamento de que a questão, pela sua relevância jurídica e social, se reveste de importância fundamental, e a admissão do recurso é claramente necessária para uma melhor aplicação do direito.

Alega a Recorrente a este propósito que a par da sua situação existem mais 23 processos de reversão relativos a familiares seus. E que este procedimento da AT (de reverter a execução sem estarem resolvidas as acções de impugnação da dívida exequenda), é aparentemente recente, pelo que se mostra necessária a intervenção do STA para uma melhor aplicação do direito.

Quanto à questão que pretende ver apreciada (a que alegadamente as instâncias não deram resposta) alega a Recorrente que consiste em saber se “o facto de não haver uma decisão com trânsito em julgado sobre a legalidade e validade da liquidação da dívida, jamais se poderão verificar pressupostos idóneos para que a AT possa efectuar a reversão desta dívida tributária, ao abrigo do disposto nos artigos 23º, nº2, e 24º, nº1, alínea b), da LGT”.

E acrescenta: «uma dívida cuja legalidade e validade da sua liquidação ainda não está assente, tanto podendo manter-se, como reduzir-se ou desaparecer completamente da ordem jurídica, objectivamente, jamais possa considerar-se idónea para preencher os requisitos de uma fundada insuficiência de bens penhoráveis do devedor principal».

2. Como se alcança do aresto recorrido, o TCA Norte equacionou as questões decididas nos seguintes termos:

“...a questão suscitada resume-se, em suma, em analisar a **verificação dos pressupostos da reversão no que concerne à fundada insuficiência de bens penhoráveis do devedor principal**, à culpa na insuficiência do património, sem olvidar a invocada violação das normas e princípios constitucionais, por incompatibilidade com o princípio da necessidade na restrição de um direito análogo a um direito fundamental (arts. 17º, 18º, n.º 2, e 62º, n.º 1, da CRP)” (sublinhados nossos).

E especificamente sobre a primeira questão da “**verificação dos pressupostos da reversão no que concerne à fundada insuficiência de bens penhoráveis do devedor principal**”, considerou o TCA que em face da quantia exequenda no valor de € 1.064.468,67 euros, e dos bens penhorados no valor de € 400.000,00 euros, era clara a situação “no sentido de se afirmar uma manifesta insuficiência de bens para o pagamento da dívida”. E o facto de ainda não estar definido com precisão o montante a pagar pelo responsável subsidiário, que será determinado apenas após excussão do património do executado originária e do resultado da acção de impugnação da quantia exequenda, não coloca em crise a decisão de reversão.

2. Nos termos do art. 150º, nº1, do CPTA, das decisões proferidas em 2ª instância pelo Tribunal Central Administrativo pode haver, excepcionalmente, recurso de revista para o Supremo Tribunal Administrativo, “quando esteja em causa a apreciação de uma questão que, pela sua relevância jurídica ou social, se revista de importância fundamental” ou “quando a admissão do recurso seja claramente necessária para uma melhor aplicação do direito”.

A jurisprudência do STA, interpretando o comando legal, tem reiteradamente sublinhado a excepcionalidade deste recurso, referindo que o mesmo só pode ser admitido nos estritos limites fixados neste preceito. E como a mesma jurisprudência tem realçado, trata-se não de um recurso ordinário de revista, mas antes, como de resto o legislador cuidou de sublinhar na Exposição de Motivos das Propostas de Lei nºs 92/VIII e 93/VIII, de uma «válvula de segurança do sistema» que apenas deve ser accionada naqueles precisos termos.

Ora, salvo melhor opinião, afigura-se-nos não ser este o caso do presente recurso.

Como se assinala no acórdão do STA de 30/05/2012 (proc. 0304/12), citando doutrina e jurisprudência abalizada, a admissão deste recurso depende (i) *da necessidade de apreciação de uma questão que, pela sua relevância jurídica ou social, se revista de importância fundamental* e (ii) *de a apreciação do recurso ser claramente necessária para uma melhor aplicação do direito*. E acrescenta-se: «A relevância jurídica deve reconduzir-se a uma relevância prática (e não meramente teórica) que tenha como ponto obrigatório de referência, o interesse objectivo, isto é, a utilidade jurídica da própria revista em termos de capacidade de expansão da controvérsia de modo a ultrapassar os limites da situação singular e a relevância social fundamental verificar-se-á nas situações em que esteja em causa uma questão que revele especial capacidade de repercussão social ou de controvérsia relativamente a futuros casos do mesmo tipo, em que a utilidade da decisão igualmente extravasa os limites do caso concreto das partes envolvidas no litígio, ou nas situações em que se possa entrever, ainda que reflexamente, a existência de interesses comunitários especialmente relevantes ou em que esteja em causa matéria particularmente sensível em termos do seu impacto comunitário. Quanto ao requisito da melhor aplicação do direito, há-de o mesmo resultar da possibilidade de repetição, num número indeterminado de casos futuros, em termos de garantia de uniformização do direito (cfr., entre outros, os acs. desta Secção do STA, de 20/5/09, rec. n.º 295/09, de 29/6/2011, rec. n.º 0568/11, de 7/3/2012, rec. n.º 1108/11, de 14/3/12, rec. n.º 1110/11, de 21/3/12, rec. n.º 84/12, e de 26/4/12, recs. N.ºs. 1140/11, 237/12 e 284/12, acima já citados).

Ora, o facto invocado pela Recorrente de o processo de execução fiscal ter sido revertido contra várias pessoas não configura essa relevância prática, nem o facto de a reversão constituir um instituto de aplicação frequente assume essa relevância. Por outro lado não se antevê que a questão suscitada pela Recorrente revele especial capacidade de repercussão social ou de controvérsia relativamente a futuros casos do mesmo tipo. Na verdade, o facto de a dívida exequenda ter sido impugnada não constitui qualquer entrave ao chamamento à execução dos responsáveis pelo seu pagamento, nos quais se incluem os responsáveis subsidiários. E foi nessa medida que o aresto recorrido desvalorizou a importância da argumentação aduzida pela Recorrente para a decisão sobre os pressupostos da reversão.

Do que se deixa referido resulta que a questão suscitada pela Recorrente assenta em argumentos muito específicos e colaterais à questão de fundo, o que desde logo restringe significativamente a capacidade de expansão da controvérsia para além dos limites da situação singular, e que contraria o que é invocado pela Recorrente.

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

1.5. Corridos os vistos legais, cabe decidir.

FUNDAMENTOS

2. No acórdão recorrido acolheram-se os factos provados e não provados constantes do Probatório da sentença, nos termos seguintes:

1. Em 30.04.2011, contra B....., LDA., foi instaurada a execução fiscal n.º 3441201101009001, relativa a IRC do ano de 2007, no montante total de € 1.064.468,67 (fls. 1 do PEF apenso);

2. A dívida objeto de execução está titulada por certidão de dívida n.º 2011/324885, emitida em 30.04.2011, cujo pagamento voluntário terminou em 28.03.2011 (fls. 2 do PEF apenso);

3. O processo executivo não se encontra suspenso. (fls. 28 a 30 dos autos)

4. Em 21.11.2001 a executada originária apresentou recurso hierárquico do indeferimento da reclamação graciosa da liquidação de IRC, do ano de 2007 (Cfr. fls. 26 dos autos)

5. Em 16.12.2011, foi enviada à Oponente, carta registada com aviso de receção, para exercer o direito de audição prévia, direito que exerceu. (fls. 103 a 104 do PEF apenso).

6. Por despacho de 02.12.2011, do Chefe do Serviço de Finanças da Feira 2, foi elaborado o Projeto de reversão dívida contra a oponente, conforme documento de fls. 98 a 100 dos do PEF apenso, que aqui se dá por integralmente por reproduzido;

7. Na informação que sustenta o referido Despacho de reversão consto do que: “(...) a executada, em tempo, solicitou o suspensão do processo por estar a decorrer prazo para interpor reclamação graciosa tendo indicado como garantia o artigo urbano 3108 de Lourosa, e pedido de dispensa da garantia referente à parte restante em falta.

Conforme despacho de 8/7/2011 foi o pedido indeferido tendo este serviço procedido à penhora dos seguintes bens:

- art. U-3108 de, com o valor patrimonial de 27.640.00, calculado em 2010

- art. R- 3426 de

- art. U-808 de, como valor patrimonial de 2.862.97 €;

- Todo o imobilizado conforme mapa cedido pela executada, penhorado em 1/11/2011, no valor de 33.000,00 €;

- Viatura-HE Opel Corsa avaliado em 500,00 €.

Assim e conforme auto que antecede não foram encontrados mais quaisquer bens para além dos penhorados.

Pelo que, atendendo ao valor da garantia o prestar, calculado às fls. 201, 364,093,53 € e o valor dos bens penhoradas (menos de 400.000,00 €) sendo que o prédio de maior valor, esta avaliado nos termos do IMI muito próximo do valor de mercado) presume-se que tem um património insuficiente. (...)” conforme documento de fls. 98 a 100 do PEF apenso, que aqui se dá por integralmente por reproduzido;

8. Por despacho de 13.02.2012, do Chefe do Serviço de Finanças, procedeu-se à reversão da dívida contra a oponente, conforme documento de fls. 268 a 272 dos do PEF apenso, que aqui se dá por integralmente por reproduzido:

9. Em 05.03.2012 foi a oponente citada na qualidade de responsável subsidiário, do despacho de reversão e para no prazo de 30 dias, proceder ao pagamento da quantia exequenda de € 1.068.468,67 (fls. 279 e versus do PEF);

10. Em 26.11.1990, foi constituída a sociedade executada tendo por sócios C....., A....., D....., E....., F....., G....., H....., I....., J..... (fls. 138 a 142 dos autos);

11. Todos os sócios foram designados gerentes e a forma de obrigar era a assinatura conjunta de dois gerentes, mas nunca a de I..... em conjunto com a J....., quando esta atingir a maioria (fls. 138 a 142 dos autos);

12. A sociedade tinha por objeto social a compra e venda de sucatas de metais (fls. 138 a 142 dos autos);

13. A oponente, no 2001, assinou conjuntamente com outros sócios cheques sobre o Banco, S.A., da sociedade executada n.º 43096168222, 52096168212, 8223467480, 8703369914, e no ano de 2002 os cheques n.º 310000010, 3600000452, 6900000125, 4300000171, 2900000248, 100000207, 5500000493, 2600000410, 2400000421, 1100000347, 1400000476, 0600000326, 8800000457, 7900000555, 7100000599, 8700000608, 51000127, 5800000234, 1100000118, 6800000179, 1100000250, 4400000214, 3700000495, 8900000500, 6200000503, 0200000348, 2300000475, 8900000306, 7900000458 e 5900000568, (fls.145 a 183 dos autos);

14. A oponente, na qualidade de sócia gerente assinou a nota de diligência de Inspeção em 25.11.2009 (fls. 191 dos autos);

15. A oponente em 2011, na qualidade sócia gerente assinou requerimento e procuração (fls. 191 dos autos);

16. A oponente no exercício das suas funções fazia a escolha, enfiamento, carregamento e descarregamento de materiais;

17. A Sr.ª G....., mãe da oponente exerceu a gerência de facto da sociedade executada até 30.12.2007, data seu falecimento súbito com cerca de 76/77 anos;

18. A Sr.ª G..... era acompanhada pela ora oponente, quando fazia visitas aos clientes;

19. Quem assinava os cheques da executada durante o vida da Sr.ª G....., era qualquer um dos filhos;

20. A oponente e alguns irmãos constituíram em 2010, a empresa “K....., Lda.”, onde exerce as funções de gerente conjuntamente com o irmão H.....;

21. Desde 2010, quer os clientes quer os trabalhadores da B....., Lda., foram transferidos para a K....., Lda., a qual funciona nas mesmas instalações;

22. A B....., LDA., tinha entre 6 a 7 veículos e dois ou três empilhadores;

23. A presente oposição deu entrada no Serviço de Finanças em 22.03.2010 (fls. 2 dos autos).

FACTOS NÃO PROVADOS:

Os factos alegados nos art.ºs 13.º e 15.º da petição inicial.

3.1. Como dos autos se constata, a recorrente deduziu oposição à execução fiscal contra si revertida, mas originariamente instaurada contra B....., Lda., por dívidas de IRC do ano de 2007, no montante de Euros 1.064.468,67.

Alegou a inexigibilidade da dívida, inconstitucionalidade e ilegalidade da reversão, ilegitimidade por não ter sido gerente e ilegalidade da liquidação.

Tendo a oposição sido julgada improcedente, foi pela oponente interposto recurso para o TCA Norte, tendo por acórdão de 18/12/2014 (fls. 331/341 – cfr., ainda, o acórdão de 26/3/2015, a fls. 368/375) sido negado provimento ao recurso, com fundamentação que, em síntese, é a seguinte:

(i) - As questões a decidir resumem-se, no essencial, à verificação dos pressupostos da reversão no que concerne à fundada insuficiência de bens penhoráveis do devedor principal, à culpa na insuficiência do património, e à violação das normas e princípios constitucionais, por incompatibilidade com o princípio da necessidade na restrição de um direito análogo a um direito fundamental (arts. 17º, 18º, n.º 2, e 62º, n.º 1, da CRP).

(ii) - Quanto à questão da “verificação dos pressupostos da reversão no que concerne à fundada insuficiência de bens penhoráveis do devedor principal”, no caso, em face da quantia exequenda no valor de 1.064.468,67 Euros, e dos bens penhorados no valor de 400.000,00 Euros, era clara a situação “no sentido de se afirmar uma manifesta insuficiência de bens para o pagamento da dívida”. E o facto de ainda não estar definido com precisão o montante a pagar pelo responsável subsidiário (montante

que será determinado apenas após excussão do património do executado originária e do resultado da ação de impugnação da quantia exequenda) não coloca em crise a decisão de reversão.

(iii) – Quanto à questão atinente à culpa na insuficiência do património, importa atentar em que na invocada alínea b) do art. 24º da LGT, ao responsabilizar-se os gestores que «não provem que não lhes foi imputável a falta de pagamento», estabelece-se uma presunção legal de culpa, no pressuposto de que, tendo o prazo legal de pagamento terminado no período da sua gestão, não podem desconhecer a existência da dívida, e por conseguinte, ao colocarem a empresa numa situação de insuficiência patrimonial, indiciam uma conduta dolosa que é especialmente grave para os interesses do Estado Fiscal, e por isso, só lhes resta provar que não foi por culpa sua que a empresa caiu em tal situação. O acto ilícito culposo que se presume praticado pelo gestor não se fica pela omissão de pagamento do imposto vencido: o que se presume é que o gestor não actuou com a diligência de um *bonus pater familiae*, com a observância das disposições legais aplicáveis aos gestores, em especial ao do art. 64º do CSC, que lhe impõe a observância de deveres de cuidado, de disponibilidade, de competência técnica, de gestão criteriosa e ordenada, de lealdade, no interesse da sociedade e dos sócios que sejam relevantes para a sustentabilidade da sociedade.

E assim sendo, incumbe ao oponente demonstrar que a falta de pagamento das dívidas tributárias vencidas durante a sua gerência não lhe pode ser imputada, porque a inexistência ou insuficiência de bens na empresa que geriu não é da sua responsabilidade, verificando-se que a Recorrente nada aponta neste domínio, pretendendo apenas que não é possível formular o juízo de culpa, matéria que não tem o enquadramento apontado pela oponente, nem pode levar à procedência do presente recurso, já que a oponente não podia deixar de alegar e provar factos concretos de onde se possa inferir que a insuficiência patrimonial da empresa se deveu a circunstâncias que lhe são alheias e que não lhe podem ser imputadas.

(iv) – Quanto à alegada violação das normas e princípios constitucionais, por incompatibilidade com o princípio da necessidade na restrição de um direito análogo a um direito fundamental, a alegação da oponente não tem qualquer sentido a partir do momento em que aceita que existe uma situação de manifesta insuficiência de bens, ou seja, a partir do momento em que estão criadas as condições para avançar com a reversão (verificados os demais pressupostos), sendo que, por outro lado, não se percebe a invocada violação do princípio apontado, pois que se impõe à AT desenvolver os mecanismos necessários à cobrança coerciva da dívida tributária, o que neste caso passa pelo mecanismo da reversão, precisamente no sentido de poder vir a salvaguardar essa mesma cobrança, sendo que os eventuais visados não deixam de poder exercer os respectivos direitos processuais.

3.2. Discordando do assim decidido, a recorrente interpõe o presente recurso de revista excepcional, nos termos do art. 150º do CPTA, com o fundamento de que a questão que pretende ver apreciada, pela sua relevância jurídica e social, se reveste de importância fundamental, e a admissão do recurso é claramente necessária para uma melhor aplicação do direito.

Essa questão (a que alegadamente as instâncias não deram resposta) substancia-se, no entender da recorrente, em saber se «*o facto de não haver uma decisão com trânsito em julgado sobre a legalidade e validade da liquidação da dívida, jamais se poderão verificar pressupostos idóneos para que a AT possa efectuar a reversão desta dívida tributária, ao abrigo do disposto nos artigos 23º, n.º 2, e 24º, n.º 1, alínea b), da LGT*», bem como em saber se «*uma dívida cuja legalidade e validade da sua liquidação ainda não está assente, tanto podendo manter-se, como reduzir-se ou desaparecer completamente da ordem jurídica, objectivamente, jamais possa considerar-se idónea para preencher os requisitos de uma fundada insuficiência de bens penhoráveis do devedor principal*».

E, como se viu, alega, no essencial, que a questão tem relevância jurídica e social porque, para além de este procedimento (de reverter a execução sem estarem decididos os processos de impugnação judicial da dívida exequenda) ser um procedimento relativamente recente da AT (daí que se mostre necessária a intervenção do STA para uma melhor aplicação do direito), é questão que também se colocará em mais 23 processos de reversão relativos a familiares seus.

3.3. Há, então, que apreciar se o recurso é admissível face aos pressupostos de admissibilidade contidos no próprio art. 150º do CPTA, em cujos n.ºs. 1 e 5 se estabelece:

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

(...)

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

Ora, interpretando o supra transcrito n.º 1 do art. 150º do CPTA, o STA tem vindo a acentuar a excepcionalidade deste recurso (cfr., por exemplo o ac. de 29/6/2011, rec. n.º 0569/11) no sentido de que o mesmo «*quer pela sua estrutura, quer pelos requisitos que condicionam a sua admissibilidade quer, ainda e principalmente, pela nota de excepcionalidade expressamente estabelecida na lei, não*

deve ser entendido como um recurso generalizado de revista mas como um recurso que apenas poderá ser admitido num número limitado de casos previstos naquele preceito interpretado a uma luz fortemente restritiva», reconduzindo-se como o próprio legislador sublinha na Exposição de Motivos das Propostas de Lei n.º 92/VII e 93/VIII, a uma “válvula de segurança do sistema” a utilizar apenas e só nos estritos pressupostos que definiu: quando esteja em causa a apreciação de uma questão que, pela sua relevância jurídica ou social, se revista de importância fundamental ou quando a admissão do recurso seja claramente necessária para a melhor aplicação do direito.

Na mesma linha de orientação Mário Aroso de Almeida pondera que *«não se pretende generalizar o recurso de revista, com o óbvio inconveniente de dar causa a uma acrescida morosidade na resolução final dos litígios»,* cabendo ao STA *«dosear a sua intervenção, por forma a permitir que esta via funcione como uma válvula de segurança do sistema».* (1)

E no preenchimento dos conceitos indeterminados acolhidos no normativo em causa (relevância jurídica ou social de importância fundamental da questão suscitada e a clara necessidade da admissão do recurso para uma melhor aplicação do direito (2), também a jurisprudência deste STA vem sublinhando que:

- (i) só se verifica aquela relevância jurídica ou social quando a questão a apreciar for de complexidade superior ao comum em razão da dificuldade das operações exegéticas a efectuar, de enquadramento normativo especialmente complexo, ou da necessidade de compatibilizar diferentes regimes potencialmente aplicáveis, ou quando esteja em causa questão que revele especial capacidade de repercussão social, em que a utilidade da decisão extravasa os limites do caso concreto das partes envolvidas no litígio.

- e (ii) só ocorre clara necessidade da admissão deste recurso para a melhor aplicação do direito quando se verifique capacidade de expansão da controvérsia de modo a ultrapassar os limites da situação singular, designadamente quando o caso concreto revele seguramente a possibilidade de ser visto como um tipo, contendo uma questão bem caracterizada, passível de se repetir em casos futuros e cuja decisão nas instâncias seja ostensivamente errada ou juridicamente insustentável, ou suscite fundadas dúvidas, nomeadamente por se verificar divisão de correntes jurisprudenciais ou doutrinárias, gerando incerteza e instabilidade na resolução dos litígios.

Não se trata, portanto, de uma relevância teórica medida pelo exercício intelectual, mais ou menos complexo, que seja possível praticar sobre as normas discutidas, mas de uma relevância prática que deve ter como ponto obrigatório de referência, o interesse objectivo, isto é, a utilidade jurídica da revista e esta, em termos de capacidade de expansão da controvérsia de modo a ultrapassar os limites da situação singular (a «melhor aplicação do direito» deva resultar da possibilidade de repetição num número indeterminado de casos futuros, em termos de garantia de uniformização do direito: «o que em primeira linha está em causa no recurso excepcional de revista não é a solução concreta do caso subjacente, não é a eliminação da nulidade ou do erro de julgamento em que porventura caíram as instâncias, de modo a que o direito ou interesse do recorrente obtenha adequada tutela jurisdicional. Para isso existem os demais recursos, ditos ordinários. Aqui, estamos no campo de um recurso excepcional, que só mediatamente serve para melhor tutelar os referidos direitos e interesses») - cfr. o ac. desta Secção do STA, de 16/6/2010, rec. n.º 296/10, bem como, entre muitos outros, os acs. de 30/5/2007, rec. n.º 0357/07; de 20/5/09, rec. n.º 295/09, de 29/6/2011, rec. n.º 0568/11, de 7/3/2012, rec. n.º 1108/11, de 14/3/12, rec. n.º 1110/11, de 21/3/12, rec. n.º 84/12, e de 26/4/12, recs. n.ºs. 1140/11, 237/12 e 284/12.

E igualmente se vem entendendo que cabe ao recorrente alegar e intentar demonstrar a verificação dos ditos requisitos legais de admissibilidade da revista, alegação e demonstração a levar necessariamente ao requerimento inicial ou de interposição – cfr. arts. 627º, n.º 2, 635º, n.ºs. 1 e 2, e 639º, n.ºs. 1 e 2 do novo CPC (3) - neste sentido, entre outros, os acórdãos do STA de 2/3/2006, 27/4/2006 e 30/4/2013, proferidos, respectivamente, nos processos n.ºs. 183/06, 333/06 e 0309/13.

3.4. Ora, voltando aos requisitos de admissibilidade deste recurso de revista excepcional, afigura-se-nos que não estão, no caso, verificados.

Na verdade, por um lado, não estamos perante questões cuja apreciação jurídica se revista de complexidade superior ao comum em razão da dificuldade das operações exegéticas a efectuar, de enquadramento normativo especialmente complexo, ou da necessidade de compatibilizar diferentes regimes potencialmente aplicáveis.

Mas, por outro lado, como bem salienta o MP, o facto invocado pela recorrente (de o processo de execução fiscal ter sido revertido contra várias pessoas) também não configura a apontada relevância prática para a utilidade jurídica da revista, nem o facto de a reversão constituir um instituto de aplicação frequente assume essa relevância. Além de que também não se antevê que a questão suscitada revele especial capacidade de repercussão social ou de controvérsia relativamente a futuros casos do mesmo tipo: o facto de a dívida exequenda ter sido impugnada não constitui qualquer entrave ao chamamento à execução dos responsáveis pelo seu pagamento, nos quais se incluem os responsáveis subsidiários e foi nessa medida que o aresto recorrido desvalorizou a importância da argumentação aduzida pela recorrente para a decisão sobre os pressupostos da reversão.

Trata-se, portanto, de questões que convocam e assentam em argumentos muito específicos, particulares e colaterais à questão de fundo, o que desde logo restringe significativamente a capacidade de expansão da controvérsia para além dos limites da situação singular dos autos.

Ficando, assim, afastada a excepcionalidade e, por conseguinte, a admissibilidade, da requerida revista, sendo que nem a alegada desconformidade constitucional, por violação do princípio do acesso ao direito e à tutela jurisdicional efectiva (cfr. art. 20º n.º 1 da CRP e art. 9º, n.º 1 da LGT) seria fundamento deste recurso (cfr., entre muitos outros, o ac. desta Secção de Contencioso Tributário do STA, de 10/9/2014, proc. n.º 0659/14, bem como os acs. da Secção de Contencioso Administrativo, de 12/9/2013, proc. n.º 0982/13; de 10/7/2013, proc. n.º 01123/13; de 26/9/2013, proc. n.º 01371/13; de 31/10/2013, proc. n.º 01603/13; de 18/12/2013, proc. n.º 01788/13) uma vez que as questões de inconstitucionalidade podem discutir-se (e só podem discutir-se definitivamente) em recurso de fiscalização concreta de constitucionalidade (art. 70º n.º 1, als. a), c) e f) da Lei 28/82, de 15/11).

Em suma, não se mostram reunidos os pressupostos de admissibilidade do recurso de revista previstos no art. 150º do CPTA.

DECISÃO

Nestes termos, acorda-se em não admitir o presente recurso, por se considerar que não estão preenchidos os pressupostos a que se refere o n.º 1 do artigo 150º do CPTA.

Custas pela recorrente, com dispensa do remanescente da taxa de justiça devida pelo presente recurso excepcional de revista, ao abrigo do disposto no n.º 7 do artigo 6.º do Regulamento das Custas Processuais, pois que a apreciação preliminar sumária dos pressupostos da sua admissibilidade se reveste de complexidade inferior à comum e a conduta processual das partes a tal não obsta.

Sem prejuízo do apoio judiciário concedido.

Lisboa, 4 de Novembro de 2015. — *Casimiro Gonçalves* (relator) — *Isabel Marques da Silva* — *Dulce Neto*.

(¹) Cfr. O Novo Regime do Processo nos Tribunais Administrativos, 2ª ed., p. 323 e Comentário ao Código de Processo nos Tribunais Administrativos, 2005, p. 150 e ss..

(²) Sobre esta matéria, cfr. Miguel Ângelo Oliveira Crespo, O Recurso de Revista no Contencioso Administrativo, Almedina, 2007, pp. 248 a 296.

(³) Correspondentes aos arts. 676º, n.º 2, 684º, n.ºs. 1 e 2, e 685º-A, n.ºs. 1 e 2, do anterior CPC.

Acórdão de 4 de Novembro de 2015.

Assunto:

Taxa de Justiça. Dispensa do Pagamento do Remanescente.

Sumário:

Não se justifica a dispensa do remanescente da taxa de justiça devida pelo recurso, ao abrigo do disposto no n.º 7 do art. 6.º do RCP, se o montante da taxa de justiça devida não se afigura desproporcionado em face do concreto serviço prestado, por a questão decidida no recurso não se afigurar de complexidade inferior à comum e a conduta processual das partes se limitar ao que lhes é exigível e legalmente devido.

Processo n.º 1034/11-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: A....., SA.

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

Pedido de dispensa do pagamento do remanescente da taxa de justiça

1. RELATÓRIO

1.1 Notificada do acórdão que, negando provimento ao recurso interposto pela Fazenda Pública (a seguir Recorrente ou Requerente) da sentença proferida pelo Tribunal Administrativo e Fiscal de Leiria, confirmou a sentença que anulou as liquidações de Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) e dos respectivos juros compensatórios efectuadas pela Administração tributária (AT) à sociedade de-

nominada “A....., S.A.” (a seguir Requerida), veio a Recorrente, invocando o disposto no 6.º, n.º 7, do Regulamento das Custas Processuais (RCP), pedir a dispensa do pagamento do remanescente da taxa de justiça.

Isto, em síntese, porque entende se justifica essa dispensa, «*atendendo à complexidade da causa e à conduta processual das partes*» – sendo que, sobre esta última, considera ter tido «*um comportamento processual irrepreensível*», que deve ser «*incentivado, apreciado e positivamente valorado*» – e uma vez que o valor do remanescente da taxa de justiça a suportar «*ascenderia [aproximadamente] a € 10.250,00 (7.800,00 referentes à 1.ª instância e € 2.450,00 na 2.ª instância)*».

Mais invoca «*a inconstitucionalidade da norma constante dos n.ºs 1, 2 e 7 do art. 6.º do RCP, bem como da alínea c) do n.º 3 do art. 26.º e da alínea d) do n.º 2 do art. 25.º, ambos do RCP*» por violação do princípio do acesso ao direito e aos tribunais, consagrado nos arts. 2.º e 20.º da Constituição da República Portuguesa (CRP), a determinar a inconstitucionalidade material das normas que, em virtude da fixação da taxa de justiça apenas com base no valor da causa, conduzam a evidente desfazamento entre custo concreto encontrado e o processado em causa.

1.2 Notificada do requerimento, a Requerida pronunciou-se pelo seu indeferimento.

1.3 Com dispensa dos vistos dos Conselheiros adjuntos, dada a simplicidade da questão a dirimir e a anterior fixação de critérios jurisprudenciais sobre a mesma, cumpre apreciar e decidir.

2. FUNDAMENTOS

2.1 DA DISPENSA DO PAGAMENTO DO REMANESCENTE DA TAXA DE JUSTIÇA

Pediu a Requerente a dispensa do pagamento do remanescente da taxa de justiça, ao abrigo da faculdade prevista na segunda parte do n.º 7 do art. 6.º do RCP.

Nos termos do n.º 7 do art. 6.º do RCP, «*[n]as causas de valor superior a (euro) 275.000, o remanescente da taxa de justiça é considerado na conta a final, salvo se a especificidade da situação o justificar e o juiz de forma fundamentada, atendendo designadamente à complexidade da causa e à conduta processual das partes, dispensar o pagamento*».

Ou seja, como este Supremo Tribunal Administrativo tem vindo a afirmar, a dispensa do remanescente da taxa de justiça, tem natureza excepcional, pressupõe uma menor complexidade da causa e uma simplificação da tramitação processual aferida pela especificidade da situação processual e pela conduta das partes.

Por outro lado, como tem vindo a afirmar a jurisprudência deste Supremo Tribunal Administrativo, a este cabe apenas apreciar da possibilidade daquela dispensa tão só no que respeita ao recurso (processo autónomo, na acepção do n.º 2 do art. 1.º do Regulamento das Custas Processuais) que a ele foi dirigido ⁽¹⁾.

Quanto à complexidade da causa, a Requerente limitou-se a enunciar aqueles que considera serem os respectivos requisitos, elencados no n.º 7 do art. 530.º do Código de Processo Civil, mas não consubstanciou quais deles considera não verificados nem porquê.

Vejamos:

No caso *sub judice*, o acórdão ocupou-se da questão de saber se a sentença recorrida incorrera em erro de julgamento, na medida em que anulou a liquidação de IVA, o que implicou que se indagasse se a ora Recorrida tinha ou não direito ao reembolso do imposto que suportou numa aquisição de 50 viaturas que efectuou a sociedade denominada “B.....”, o que, como procuraremos demonstrar, passa por indagar se a aquisição que fez das viaturas e a revenda por ela efectuada das mesmas viaturas podem ou não ser consideradas como aquisição em território nacional e como transmissão intracomunitária de bens, respectivamente.

A questão não pode ser considerada de complexidade inferior à comum, antes pelo contrário, na medida em que exigiu árdua tarefa hermenêutica para aplicação do direito a uma situação fáctica manifestamente complexa, não se vislumbrando, por aí, motivo para a dispensa do remanescente da taxa de justiça. Aliás, como bem salientou a Requerida, a Administração tributária (AT) e a própria Recorrente foram ensaiando diversas teses jurídicas sobre os mesmos factos, o que afasta desde logo que possa dar-se como verificada a alegada simplicidade.

No que respeita à simplificação da tramitação processual, seja em razão da específica situação processual, seja pela conduta processual das partes, que se limitou ao que lhes é exigível e legalmente devido, também não descortinamos motivo para a requerida dispensa.

Por outro lado, nem sequer o valor referido pela Requerente como sendo aquele a pagar se nos afigura particularmente elevado em face do serviço prestado e muito menos desproporcionado e, por isso, violador dos princípios constitucionais do acesso ao direito e da tutela jurisdicional efectiva, da proporcionalidade e da necessidade, a requerer a dispensa do pagamento do remanescente para afastar essa violação.

Note-se, aliás, que foi precisamente para obviar à violação desses princípios constitucionais que o art. 2.º da Lei n.º 7/2012, de 13 de Fevereiro, aditou ao art. 6.º do RCP o n.º 7, que veio permitir (poder-dever) que se atenda ao referido limite máximo de € 275.000,00 Euros e a dispensa do pagamento do remanescente da taxa de justiça nas situações também já referidas ⁽²⁾.

2.2 CONCLUSÃO

Preparando a decisão, formulamos a seguinte conclusão:

Não se justifica a dispensa do remanescente da taxa de justiça devida pelo recurso, ao abrigo do disposto no n.º 7 do art. 6.º do RCP, se o montante da taxa de justiça devida não se afigura desproporcionado em face do concreto serviço prestado, por a questão decidida no recurso não se afigurar de complexidade inferior à comum e a conduta processual das partes se limitar ao que lhes é exigível e legalmente devido.

3. DECISÃO

Face ao exposto, os juízes da Secção do Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo acordam, em conferência, em indeferir o pedido.

Custas pela Requerente, fixando-se a taxa de justiça em uma UC.

Lisboa, 4 de Novembro de 2015. — *Francisco Rothes* (relator) — *Aragão Seia* — *Isabel Marques da Silva*.

(¹) *Vide, entre muitos outros, o acórdão de 15 de Outubro de 2014, do Pleno da Secção do Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo, no processo n.º 1435/12, publicado no Apêndice ao Diário da República de 23 de Outubro de 2015 (<http://www.dre.pt/pdfgratisac/2014/32440.pdf>), págs. 455 a 456, também disponível em*

<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbb22e1bb1e680256f8e003ea931/a3b252eae83b18a580257d780045a663>.

(²) *Para maior desenvolvimento, vide o acórdão da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo de 9 de Julho de 2014, proferido no processo n.º 1319/13, publicado no Apêndice ao Diário da República de 19 de Outubro de 2015 (<http://www.dre.pt/pdfgratisac/2014/32230.pdf>), págs. 2591 a 2593, também disponível*

<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbb22e1bb1e680256f8e003ea931/b9dbbe59c0cd923880257d16002f0290>.

Como nesse aresto ficou dito, «No acórdão n.º 421/2013, de 15/7/2013, processo n.º 907/2012, in DR, 2.ª série - n.º 200, de 16/10/2013, pp. 31096 a 31098, o Tribunal Constitucional havia julgado inconstitucionais, por violação do direito de acesso aos tribunais, consagrado no art. 20.º da CRP, conjugado com o princípio da proporcionalidade, decorrente dos arts. 2.º e 18.º, n.º 2, segunda parte, da CRP, as normas contidas nos arts. 6.º e 11.º, conjugadas com a tabela I-A anexa, do Regulamento das Custas Processuais, na redacção introduzida pelo DL n.º 52/2011, de 13/4, (anteriormente, portanto, à alteração introduzida pela Lei n.º 7/2012, de 13/2) quando interpretadas no sentido de que o montante da taxa de justiça é definido em função do valor da acção sem qualquer limite máximo, não se permitindo ao tribunal que reduza o montante da taxa de justiça devida no caso concreto, tendo em conta, designadamente, a complexidade do processo e o carácter manifestamente desproporcional do montante exigido a esse título.

Neste mesmo sentido se decidira já nos acs. desta Secção do STA, de 31/10/12 e de 26/4/2012, nos procs. n.ºs 0819/12 e 0768/11, respectivamente».

Acórdão de 4 de Novembro de 2015.

Assunto:

Oposição de julgados. art. 280.º, n.º 5, CPPT. Inadmissibilidade do recurso.

Sumário:

- I — O n.º 5 do art. 280.º do CPC permite o recurso de sentença proferida em processo que, ainda que de valor inferior ao da alçada dos tribunais tributários, perfilhe «solução oposta relativamente ao mesmo fundamento de direito e na ausência substancial de regulamentação jurídica, com mais de três sentenças do mesmo ou outro tribunal de igual grau ou com uma decisão de tribunal de hierarquia superior».*
- II — Para que exista oposição, é necessário tanto uma identidade jurídica como factual, entendidas como concretização da mesma “hipótese normativa”, a aferir pela análise das decisões em confronto.*
- III — As questões expressa e concretamente apreciadas nas decisões em confronto não são idênticas se convocaram, interpretaram e aplicaram previsões jurídicas diversas, «sendo essa diversidade, por si só, explicativa dos resultados dispares a que chegaram»*
- IV — Para averiguar da existência de oposição, o Supremo Tribunal Administrativo só pode ater-se ao teor das decisões alegadamente contraditórias, sendo-lhe vedada qualquer apreciação da respectiva correcção jurídica, a qual já se situa num patamar posterior àquela existência que, aliás, supõe verificada.*

Processo n.º 1039/15-30.

Recorrente: Massa Insolvente A....., Unipessoal, Lda.

Recorrida: Fazenda Pública.

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

Recurso jurisdicional da sentença proferida no processo de impugnação judicial com o n.º 686/14.9BEAVR

1. RELATÓRIO

1.1 A “Massa Insolvente A....., Lda.” (adiante Oponente ou Recorrente), inconformada com a sentença por que a Juíza do Tribunal Administrativo e Fiscal de Aveiro julgou improcedente a oposição à execução fiscal instaurada contra ela para cobrança coerciva da quantia de € 1.122,30 proveniente de liquidação oficiosa de Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) que lhe foi efectuada com referência aos três primeiros trimestres do ano de 2011, interpôs recurso ao abrigo do disposto no n.º 5 do art. 280.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT).

1.2 O recurso foi admitido e a Recorrente apresentou alegações, tendo concluído nos seguintes termos:

«I. *Vem a recorrente notificada da sentença datada de 22.01.2015 que [decidiu] “Nos termos de tudo quanto acaba de se expender, julgo a presente oposição totalmente improcedente”, com o fundamento, em súmula, de que «(...) o momento relevante para a extinção das obrigações fiscais (...) a cessação da actividade», fazendo corresponder tal momento ao encerramento da liquidação do activo no processo de insolvência. Ora,*

I - da NULIDADE DA SENTENÇA

II. Verifica-se, salvo melhor opinião, que a sentença ora recorrida se acha inquinada de vício de forma.

III. Tal sucede porque, diz-se nula a sentença quando os seus fundamentos se encontram em oposição com a decisão, nos termos do disposto no art. 668.º n.º [1], alínea c) do CPCivil. É que;

IV. No segmento da consideração do Tribunal a quo quanto à legitimidade do Administrador da Insolvência estabeleceu que “cabe ao administrador da insolvência administrar os bens da massa insolvente assumindo quer poderes de disposição dos mesmos, nos termos da lei quer assumindo a representação do devedor para todos os efeitos de carácter patrimonial que interessem à insolvência”. Destarte;

V. Confunde o Tribunal a quo a administração da INSOLVENTE, com a administração da MASSA INSOLVENTE e conseqüentemente a representação para efeitos de obrigação tributária e para efeitos patrimoniais. As primeiras não se confundem com as segundas e APENAS ESTAS ÚLTIMAS CABEM AO ADMINISTRADOR DA INSOLVÊNCIA.

VI. Aliás a própria terminologia legal (e a própria sentença) refere a “administração da insolvência” e NÃO A ADMINISTRAÇÃO DA INSOLVENTE.

VII. Neste sentido, esclarece precisamente o art. 65.º n.º 2 do CIRE de forma taxativa que “As obrigações declarativas a que se refere o número anterior subsistem na esfera do insolvente e dos seus legais representantes os quais se mantêm obrigados ao cumprimento das obrigações fiscais, respondendo pelo seu incumprimento”.

VIII. Nos termos do art. 668.º, n.º 1, alíneas c), d) e e) do CPCivil, a sentença ora recorrida, por força da contradição que encerra, é NULA — nulidade essa invocável em sede de recurso —, pelo que deve ser a sentença ora recorrida ser declarada NULA, e em consequência ser determinada a substituição por outra que, nos termos do n.º 3 do art. 493.º do CPCivil, e por força do restante acto recursal infra desenvolvido, determine a improcedência da acção.

II- da ILEGALIDADE DA LIQUIDAÇÃO

IX. Não pode a oponente/recorrente concordar com tal segmento decisório, na medida em que, quanto aos fundamentos da oposição formulada, os mesmos encontram a sua sustentação formal no disposto nas alíneas b), h) e i) do n.º 1 do art. 204.º do CPPTributário. De facto;

X. Com a declaração de insolvência, opera-se a «morte» da sociedade, pois que a mesma não pode ser prefigurada nos mesmos moldes que a dissolução de sociedade, como pretende a Administração Tributária.

XI. Esta posição veio a ser confirmada pela recente a redacção dada ao art. 65.º n.º 3 do C.I.R.E. [6º «Com a deliberação de encerramento da actividade do estabelecimento, nos termos do n.º 2 do art. 156.º, extinguem-se necessariamente todas as obrigações declarativas e fiscais, o que deve ser comunicado oficiosamente pelo tribunal à administração fiscal para efeitos de cessação de actividade.»] com a redacção introduzida pela Lei n.º 16/2012, de 20 de Abril, que determina como consequência oficiosa da decisão de encerramento do estabelecimento comercial, a cessação de actividade, seja em IVA, seja em IR.

XII. Aliás, com a declaração de insolvência, opera-se a “morte” da sociedade, pois que a mesma não pode ser prefigurada nos mesmos moldes que a dissolução de sociedade, como pretende a Administração Tributária;

XIII. Assim, no âmbito do Processo de Insolvência e sua liquidação, salvo melhor opinião, NÃO HÁ ACTOS SUBMETIDOS A IVA que possam ser tributáveis pelo que a pretensão executiva em sede de IVA ora recorrida, por se reportar a data posterior à declaração de insolvência, é legalmente inadmissível e fundamentalmente errónea, o que legitima a impugnação da legalidade da liquidação em sede de oposição à execução, nos termos das alíneas b), h) e i) do n.º 1 do art. 204.º do CPP Tributário. É que;

XIV. Ao contrário do sufragado, a Massa Insolvente e o Administrador da Insolvência não estão obrigados a proceder à entrega de quaisquer declarações periódicas.

XV. O Administrador da Insolvência NÃO É REPRESENTANTE da sociedade insolvente. Mais,

XVI. da mesma forma, não pode a Administração Fiscal pretender assacar à actividade e processualismo de um processo de insolvência que corre subordinado ao diploma ESPECIAL CONSUBSTANCIADO NO C.I.R.E. a factualidade processual que decorre da figura da «liquidação de sociedades» imposta pelo CIRC e pelo CPPT. De facto,

XVII. a declaração da insolvência NÃO INICIA O PROCESSO DE LIQUIDAÇÃO, já que o instituto processual da «liquidação» do C.I.R.E. apenas é fiscalizável pelo Tribunal e pela Comissão de Credores;

XVIII. Por outro lado e em primeiro lugar, a declaração de insolvência opera a DISSOLUÇÃO IMEDIATA DA SOCIEDADE – cfr. art. 141.º, alínea e) do CSComerciais –, embora se mantenha a personalidade jurídica e

XIX. em segundo lugar, seria muito estranho que a Massa Insolvente apresentasse actividade sujeita a tributação!

XX. Da mesma forma, as contas da agora Massa Insolvente NÃO PODEM SER FISCALIZADAS PELA ADMINISTRAÇÃO FISCAL, designadamente, ao nível da apresentação ou não das declarações tributária,

XXI. Ora tal processo reversivo e, até, o próprio processo contra-ordenacional, são actos ABSURDOS o ILEGAIS como infra se demonstra; a actividade tributária agora dirigida contra a recorrente constitui, ainda, uma violação de princípios fundamentais da relação tributária, designadamente, O PRINCÍPIO DO PROCEDIMENTO TRIBUTÁRIO, PRINCÍPIO DA DECISÃO, PRINCÍPIO DA COLABORAÇÃO e da BOA-FÉ, previstos nos art. 55.º, 56.º e 59.º, n.ºs 1 a 3 da LGTributária.

XXII. A Massa Insolvente e ao Administrador da Insolvência não pode ser imputada qualquer obrigação adveniente dos actos próprios do exercício de qualquer actividade de GERÊNCIA da sociedade. Na verdade;

XXIII. Com esta actuação sucessiva, a Fazenda Nacional pretende ver-se duplamente paga à custa da Massa Insolvente, cujo património destinado aos credores no âmbito do Processo de Insolvência urge ver salvaguardado. Deste modo;

XXIV. não há lugar à satisfação de obrigações declarativas e tributárias decorridas neste período

XXV. já que tal acarretaria o benefício do credor ESTADO em detrimento dos restantes, quando se sabe que, encontram-se já salvaguardados no CIRE alguns privilégios creditórios do Estado a pagar prioritária e preferencialmente aos credores que dos mesmos forem detentores. Assim sendo,

XXVI. nos termos do disposto na conjugação do disposto nos arts. 1.º e 46.º, n.º 1 do CIRE a massa insolvente administrada pelo AI deve fazer reverter o produto da liquidação em condições especificamente definidas no CIRE para todos os credores e tal obrigação compreende não só o que é apreendido mas igualmente TUDO QUANTO SURJA, EM TERMOS DE BENS E DIREITOS, NA PENDÊNCIA DO PROCESSO, seja a título do produto da actividade da empresa insolvente se o estabelecimento se mantiver aberto, seja a título do produto da liquidação do já apreendido. Assim sendo,

XXVII. Aliás, com a declaração de insolvência, opera-se a «morte» da sociedade pois que a mesma não pode ser prefigurada nos mesmos moldes que a dissolução de sociedade, como pretende a Administração Tributária;

XXVIII. Aliás, ainda, no âmbito do Processo de Insolvência e sua liquidação, salvo melhor opinião, não há actos submetidos a IRC que possam ser tributáveis.

XXIX. Neste sentido, o Administrador da insolvência cumpriu as suas obrigações, mormente através da notificação das Finanças para reclamarem o seu crédito

XXX. Dito de outra forma, o escopo do Administrador de Insolvência é, exclusivamente, a atribuição de valor aos credores, por via da liquidação do património da massa falida, não podendo assumir os deveres funcionais do T.O.C.;

XXXI. a responsabilidade pelo eventual incumprimento de declarações fiscais ou outras deve ser assacada ao devedor principal (insolvente) e, se for o caso, ao R.O.C. ou T.O.C. em cuja actuação se subsume o incumprimento das declarações fiscais ou outras infracções, por incumprimento dos

deveres de fiscalização e regularização técnica nas áreas contabilística e fiscal ou de assinatura de declarações fiscais, demonstrações financeiras e seus anexos;

XXXII. Sendo que, após a declaração de insolvência, os únicos responsáveis pelos cumprimentos das declarações de imposto são quem tem competência legal para tal, designadamente, em regra, os T.O.C. que, deixam de existir, na prática, na massa insolvente, não sendo substituídos na sua função por qualquer outro profissional Assim sendo,

XXXIII. Por seu lado, a empresa, declarada insolvente, não deixa de ser representada neste processo, para efeitos tributários, pelo seu legal representante E NÃO o AI;

XXXIV. É este o princípio que releva claramente do disposto no art. 82.º, n.º 1 do CIRE;

XXXV. Aliás, a propósito da representação da sociedade declarada insolvente no processo-crime, vem a jurisprudência decidindo que, OBIAMENTE, é aos legais representantes da insolvente que cabe tal representação.

XXXVI Tal conclusão veio a ser clarificada para o ordenamento jurídico através da redacção dada ao art. 65.º do C.I.R.E., introduzida pela Lei n.º 16/2012, de 20 de Abril. Na realidade,

XXXVII. O art. 65.º n.º 2 do CIRE de forma taxativa veio dispor que “As obrigações declarativas a que se refere o número anterior subsistem na esfera do insolvente e dos seus legais representantes os quais se mantêm obrigados ao cumprimento das obrigações fiscais, respondendo pelo seu incumprimento”.

XXXVIII. Por outro lado, a declaração de insolvência corresponde à morte da sociedade, pelo que é, no mínimo ILEGAL a pretendida liquidação de IAC referente a período posterior à declaração de insolvência, resumindo-se a competência do Administrador da Insolvência à representação patrimonial da insolvente.

XXXIX. De facto, conforme o entendimento que vem sendo maioritário na jurisprudência, não subsiste qualquer obrigação declarativa na esfera da Massa Insolvente e/ou do Administrador da Insolvência, na medida em que como consequência oficiosa da decisão de encerramento do estabelecimento comercial, verifica-se a cessação de actividade, seja em IVA, seja em IR nos termos do art. 65.º n.º 3 do CIRE.

XL. Aliás, este entendimento tem encontrado sufrágio e ratificação nas diversas instâncias, no sentido de ver reconhecida a especificidade da prática enquanto Administrador da Insolvência e a correlação com as suas obrigações fiscais.

XLI. Ou seja, resumindo o entendimento maioritário da jurisprudência, temos;

POR UM LADO;

c. De que a declaração de falência determina a extinção/morte da sociedade, cessando, consequentemente, as respectivas obrigações declarativas e

POR OUTRO LADO;

d. Que, a manterem-se quaisquer obrigações declarativas, as mesmas são da responsabilidade dos legais representantes da insolvente e nunca do Administrador da Insolvência

XLII. De facto, a decisão ora recorrida encontra-se em oposição com a maioria da jurisprudência,

XLIII. Neste contexto, com o devido respeito, no entendimento da recorrente, mal andou a sentença recorrida na interpretação que fez da lei, in casu, o CIRE, tal significando que uma sociedade declarada insolvente entra numa fase de liquidação judicial e não administrativa ou fiscal, razão pela qual não pode a Administração Fiscal exigir o que o CIRE não exige, ou levantar obstáculos ao adequado desempenho das funções do Administrador da Insolvência;

XLIV. Nomeadamente impondo-lhe que entregue declarações às quais não se encontra obrigado!

POR TUDO ISTO;

XLV. Em caso de declaração de insolvência, as normas fiscais cedem perante a prevalência das normas que regulam o processo de insolvência!

XLVI. Não existe nesta linha de entendimento qualquer divergência ou incompatibilidade entre as normas do CIRE e as normas da Lei Geral Tributária/LGT e do Código de Procedimento e de Processo Tributário/CPPT, já que o carácter indisponível destas normas, encontrando o seu fundamento no princípio da legalidade da administração tributária nas suas relações com os devedores, terá de se reduzir à concepção de que, atenta a especificidade do processo de insolvência e a tendencial igualdade dos credores do insolvente, NÃO devem ser invocadas de modo a postergar a auto regulação dos credores. Isto é,

XLVII. os citados normativos têm o seu campo de aplicação na relação tributária, em sentido estrito, não encontrando apoio no contexto do processo especial como é o processo de insolvência, onde o Estado deve intervir também com o fito de contribuir para uma solução, se essa for a vontade dos credores, numa perspectiva ampla de auto regulação e de desjudicialização.

XLVIII. A Massa Insolvente/Administrador da Insolvência cumpriu as suas obrigações legais e requereu atempadamente a citação pessoal dos dirigentes dos serviços centrais da administração fiscal,

assim como a do Ex.mo Chefe do Serviço de Finanças da área de actividade comercial da insolvente, o que permitiu ao credor Fazenda Nacional a remessa de certidões de dívida para reclamação, através do representante do Ministério Público.

XLIX. Pelo que, por tudo quanto resulta supra exposto, deverá ser julgado procedente o presente recurso, revogando-se a decisão recorrida, assim se realizando JUSTIÇA!».

1.3 A Fazenda Pública não contra alegou.

1.4 Recebidos os autos neste Supremo Tribunal Administrativo, deu-se vista ao Ministério Público e o Procurador-Geral Adjunto emitiu parecer no sentido de que não deve admitir-se o recurso por oposição de julgados, por falta de verificação dos respectivos pressupostos e, caso assim se não entenda, deve ser negado provimento ao recurso. Quanto à inadmissibilidade do recurso, ficou dito no parecer:

«[...]»

Dispõe o referido normativo [art. 280.º, n.º 5, do CPPT] que «A existência de alçadas não prejudica o direito ao recurso para o Supremo Tribunal Administrativo de decisões que perfilhem solução oposta relativamente ao mesmo fundamento de direito e na ausência substancial de regulamentação jurídica, com mais de três sentenças do mesmo ou outro tribunal de igual grau ou com uma decisão de tribunal de hierarquia superior».

Alega a Recorrente que a decisão recorrida está em oposição com o decidido no acórdão do STA de 09/02/2011, proferido no âmbito do processo n.º 0617/10, e noutros arestos que discriminou. Como se alcança do aresto referendado, a questão apreciada pelo tribunal consistia em saber se a dívida exequenda, constituída por coimas fiscais aplicadas depois da declaração de insolvência da sociedade, devia ser extinta em virtude de a insolvência ser equiparável à morte do infractor. Tendo o STA concluído que a declaração de insolvência da sociedade arguida implicava a extinção da obrigação de pagamento das coimas e da respectiva execução fiscal.

No caso objecto da sentença recorrida a quantia exequenda não respeita a coimas, mas sim a dívida de IVA, o que altera substancialmente a natureza da questão subjacente aos dois julgados, em face da diversa natureza da dívida exequenda (num caso sanções pecuniárias e noutra obrigações tributárias).

Atento que as questões objecto de apreciação na decisão recorrida e no aresto indicado pela Recorrente não são similares, não se pode concluir que estão em oposição relativamente ao mesmo fundamento de direito.

Entendemos, assim, que não se mostram reunidos os requisitos de admissibilidade do recurso ao abrigo do disposto no n.º 5 do artigo 280.º do CPPT. Por conseguinte, dado que o valor da causa é inferior à alçada do tribunal (€ 1.250), a decisão recorrida não é susceptível de recurso para este tribunal, atento o disposto no n.º 4 do artigo 280.º do CPPT».

1.5 Colheram-se os vistos dos Conselheiros adjuntos.

1.6 A questão que cumpre apreciar e decidir, como procuraremos demonstrar, é exclusivamente a de saber se estão verificados os pressupostos para a admissão do recurso ao abrigo do disposto no n.º 5 do art. 280.º do CPPT.

2. FUNDAMENTOS

2.1 DE FACTO

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

«1. Em nome da sociedade A....., Lda., em 15/02/2014, foi instaurada a execução fiscal n.º 0035201401021770, pelo Serviço de Finanças de Anadia, para cobrança da dívida exequenda respeitante a liquidação oficiosa de IVA dos períodos 201103T, 201106T e 201109T, cujo prazo para pagamento voluntário terminou em 22/01/2014, no montante global de € 1.122,30 e acrescidos (fls. 15/17 dos autos);

2. A sociedade referida em 1. foi declarada insolvente por sentença proferida no Tribunal do Comércio de Vila Nova de Gaia, 3.º Juízo, em 16/10/2009, no âmbito do processo de insolvência n.º 418/09.3TYVNG — facto não controvertido;

3. A presente Oposição deu entrada no Serviço de Finanças de Anadia em 27/03/2014 — cfr. fls. 4 dos autos».

2.2 DE FACTO E DE DIREITO

2.2.1 A QUESTÃO A APRECIAR E DECIDIR

Os presentes autos têm o valor de € 1.122,30, o que inviabiliza a possibilidade de recurso nos termos do disposto no art. 4.º do art. 280.º do CPPT, que, na redacção aplicável, que é a anterior à da Lei n.º 82-B/2014, de 31 de Dezembro ⁽¹⁾, dispunha: «*Não cabe recurso das decisões dos tribunais tributários de 1.ª instância proferidas em processo de impugnação judicial ou de execução fiscal quando o valor da causa não ultrapassar um quarto das alçadas fixadas para os tribunais judiciais de 1.ª instância*». Por isso, a Recorrente lançou mão da faculdade prevista no n.º 5 do art. 280.º do CPPT, que estabelece: «*A existência de alçadas não prejudica o direito ao recurso para o Supremo Tribunal Administrativo de decisões que perfilhem solução oposta relativamente ao mesmo fundamento de direito*

e na ausência substancial de regulamentação jurídica, com mais de três sentenças do mesmo ou outro tribunal de igual grau ou com uma decisão de tribunal de hierarquia superior».

Este n.º 5 do art. 280.º do CPPT, «veio dar concretização ao art. 105.º da LGT em que se estabelece que «a lei fixará as alçadas dos tribunais tributários, sem prejuízo da possibilidade de recurso para o STA, em caso de este visar a uniformização das decisões sobre idêntica questão de direito» e à alínea c) do n.º 1 do art. 51.º da Lei n.º 87-B/98, de 31 de Dezembro, em que o Governo se baseou para aprovar o CPPT, que estabelece que «a fixação de alçadas não prejudicará a possibilidade de recurso para o STA, em caso de aquele visar a uniformização das decisões sobre idêntica questão de direito» (²).

Assim, como adiantámos em 1.6, a questão a apreciar e decidir é, antes do mais, a de saber se estão verificados os pressupostos para a admissão do recurso ao abrigo do disposto no n.º 5 do art. 280.º do CPPT.

2.2.2 DA EXISTÊNCIA DE OPOSIÇÃO DE JULGADOS COMO PRESSUPOSTO DA ADMISSIBILIDADE DO RECURSO

Face ao que dispõe o n.º 5 do art. 280.º do CPPT, acima citado, há que aferir, antes de se entrar no conhecimento do mérito do recurso, se efectivamente existe a oposição de julgados indicada pela Recorrente, para o que cumpre ter presente o acórdão invocado como fundamento, proferido por este Supremo Tribunal Administrativo em 9 de Fevereiro de 2011, no processo n.º 617/10 (³).

«O recurso de decisões dos tribunais tributários com fundamento em oposição de julgados segue a tramitação dos recursos jurisdicionais previstos no presente art. 280.º, designadamente a que resulta dos arts. 281.º a 283.º, e não a prevista no art. 284.º, como se deduz da referência que neste último se faz a acórdãos, e não também a sentenças ou, genericamente, a julgados. Assim, designadamente, não haverá, nestes recursos do art. 280.º, uma decisão autónoma sobre a questão preliminar da existência da oposição, que deve ser apreciada como mais um pressuposto do recurso, que acresce aos restantes pressupostos processuais (como, por exemplo, a legitimidade e a tempestividade que também devem ser apreciadas, expressa ou tacitamente, antes de se passar à apreciação do mérito do recurso)» (⁴).

Como ficou dito no acórdão desta Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, proferido em 22 de Abril de 2015, em julgamento ampliado do processo n.º 1957/13 (⁵), «[o] presente recurso foi interposto ao abrigo do regime previsto no n.º 5 do artigo 280.º do CPPT, previsto para os casos em que a decisão recorrida perfilha solução oposta à adoptada em mais de três sentenças de tribunal de igual grau ou à adoptada em decisão de tribunal de hierarquia superior. Trata-se de um recurso ordinário para causas cujo valor não ultrapasse a alçada fixada para os tribunais tributários de 1.ª instância, o que impediria, em princípio, o recurso (cfr. n.º 4 do art. 280.º na redacção vigente à data da apresentação deste processo, isto é, na redacção anterior à alteração introduzida pela Lei n.º 82-B/2014, de 31.12).

Embora o valor da presente causa não ultrapasse um quarto das alçadas fixadas para os tribunais judiciais de 1.ª instância, o recurso será admissível desde que se verifiquem os seguintes requisitos: as decisões em confronto perfilhem «solução oposta» estando em causa o «mesmo fundamento de direito» e ocorra «ausência substancial de regulamentação jurídica». O que pressupõe, naturalmente, uma identidade dos factos subjacentes (que terão de ser essencialmente os mesmos do ponto de vista do seu significado jurídico) e uma identidade do regime jurídico aplicado (ainda que em invólucros legislativos diferentes), pois que sem essa identidade não será possível vislumbrar a emissão de proposições jurídicas opostas sobre a mesma questão fundamental de direito, nem se poderá atingir o fim visado com este tipo de recurso, que é o de assegurar o valor da igualdade na aplicação do direito.

Tal recurso segue a tramitação dos recursos previstos no artigo 280.º do CPPT, com a disciplina constante dos artigos 281.º e 282.º desse diploma legal, e não a tramitação prevista no artigo 284.º do CPPT, pelo que nele não há, após o despacho de admissão do recurso, uma fase processual de alegações tendentes a demonstrar a existência da oposição de julgados seguida de despacho judicial de apreciação sobre a existência dessa oposição.

Ao recorrente basta, pois, afirmar, no requerimento de interposição do recurso e com vista a vê-lo admitido, que interpõe o recurso ao abrigo da norma contida no n.º 5 do artigo 280.º, evocando a existência de arestos que suportam a oposição de julgados que o preceito desenha e define, de forma a viabilizar a pronúncia judicial sobre a admissibilidade legal do recurso, sendo que, no caso de não proceder imediatamente à junção de cópia desses arestos, deve o Juiz convidá-lo a fazê-lo antes da pronúncia judicial sobre a admissibilidade do recurso.

Pelo que, uma vez proferido despacho de admissão do recurso nos termos indicados e requeridos, o recorrente não está obrigado a retomar essa matéria da admissibilidade do recurso nas alegações e conclusões do recurso que posteriormente tem de apresentar nos termos previstos no n.º 3 do artigo 282.º do CPPT. [...]

Todavia, dado que a decisão de admissão do recurso não vincula o tribunal superior, importa aferir se efectivamente existe a invocada oposição de julgados».

Vejamos, pois, se existe a invocada oposição de julgados.

Na sentença recorrida conheceu-se da oposição deduzida à execução fiscal instaurada contra a ora Recorrente para cobrança coerciva da quantia de € 1.122,30 proveniente das liquidações oficiosas de IVA que lhe foram efectuadas com referência aos três primeiros trimestres do ano de 2011.

A Juíza do Tribunal Administrativo e Fiscal de Aveiro elencou as questões a apreciar e decidir nos seguintes termos: «a) *Da ilegitimidade da Oponente*; b) *Da ilegalidade da liquidação subjacente à dívida exequenda*; c) *Da extinção da sociedade para efeitos da declaração de insolvência e cumprimento das obrigações fiscais*; d) *Da suspensão da execução*».

Depois, apreciando essas questões e no que respeita à que ficou enunciada sob a alínea c), que é a que ora nos interessa considerar, a Juíza do Tribunal Administrativo e Fiscal de Aveiro considerou que se tratava de um questão respeitante à legalidade da liquidação, motivo por que não podia ser apreciada em sede de oposição à execução fiscal; apesar disso, não deixou de aludir (ao jeito de *obiter dictum*, ou seja, manifestamente fora do âmbito da decisão expressa) à jurisprudência deste Supremo Tribunal Administrativo ⁽⁶⁾, no sentido de que «[a] *sociedade dissolvida na sequência de processo falimentar continua a existir enquanto sujeito passivo de IRC até à data do encerramento da liquidação, ficando sujeita, com as necessárias adaptações e em tudo o que não for incompatível com o regime processual da massa falida, às disposições previstas no CIRC para a tributação do lucro tributável das sociedades em liquidação, mantendo-se vinculada a obrigações fiscais declarativas*», motivo por que «[n]ada obsta [...] a que, mesmo em processo de liquidação da massa falida, a sociedade continue a ter de cumprir determinadas obrigações declarativas em sede de IVA e que conseqüentemente, a Administração Tributária proceda às inerentes acções de fiscalização, como nada impede que se possa proceder ao apuramento de imposto a entregar aos cofres do Estado».

Por isso, e também porque não atendeu os demais fundamentos invocados, julgou a oposição improcedente.

No acórdão fundamento, estava em causa a execução fiscal de uma dívida proveniente da responsabilidade contra-ordenacional de uma sociedade entretanto declarada insolvente, tendo-se concluído, nos termos do respectivo sumário doutrinário que «*A declaração de insolvência constitui um dos fundamentos da dissolução das sociedades e essa dissolução equivale à morte do infractor; de harmonia com o disposto nos artigos 61.º e 62.º do RGIT e artigo 176.º, n.º 2, alínea a) do CPPT, daí decorrendo a extinção da obrigação do pagamento de coimas e da execução fiscal instaurada tendente à sua cobrança coerciva*».

Do confronto entre a sentença recorrida e o acórdão invocado como fundamento resulta manifesto que não existe contradição de julgados, pela simples razão de que na sentença recorrida a questão da extinção da responsabilidade contra-ordenacional não foi tratada, nem tinha de o ser, uma vez que a dívida exequenda não tem origem em condenação alguma por contra-ordenação. Aliás, nem essa responsabilidade foi (nem poderia ter sido através desse meio processual) suscitada pela Impugnante na petição inicial, motivo por que também não foi conhecida.

É certo que em ambas as decisões judiciais é abordada a temática da extinção da sociedade comercial pela insolvência e seus efeitos, mas em âmbitos distintos: no âmbito da execução fiscal em que estão a ser cobradas dívidas por obrigações tributárias, na sentença recorrida, e no âmbito da responsabilidade contra-ordenacional, no acórdão fundamento.

Como tem vindo a afirmar unanimemente a jurisprudência, para que se considere existir oposição de julgados é necessária a oposição entre soluções expressas ⁽⁷⁾. Ora, na sentença recorrida a questão da responsabilidade contra-ordenacional e sua extinção em virtude da insolvência da sociedade arguida não foi equacionada nem resolvida. O que significa que não há oposição de julgados entre a sentença recorrida e o referido acórdão do Supremo Tribunal Administrativo.

Como tem vindo a afirmar a jurisprudência deste Supremo Tribunal Administrativo, as questões expressa e concretamente apreciadas nas decisões em confronto não são idênticas, antes tendo convocado, interpretado e aplicado realidades e previsões jurídicas diversas e «*sendo essa diversidade, por si só, explicativa dos resultados díspares a que chegaram*» ⁽⁸⁾.

Tudo visto, não se verificam os requisitos do recurso ao abrigo do n.º 5 do art. 280.º do CPPT.

Note-se, finalmente, que o Supremo Tribunal Administrativo, nesta sede de apreciação da existência de oposição de julgados, ou seja, ainda em patamar prévio à apreciação do mérito da decisão recorrida, não pode efectuar nenhum juízo próprio sobre este, ao contrário do que pretende a Recorrente. Em tal patamar ou estádio, o Supremo Tribunal Administrativo não emite qualquer juízo sobre o acerto do julgado; antes, tem de tomar este como único ponto de partida para verificar se existe ou não oposição, atendo-se exclusivamente ao teor das decisões alegadamente contraditórias ⁽⁹⁾.

2.2.3 CONCLUSÕES

Preparando a decisão, formulamos as seguintes conclusões:

I - O n.º 5 do art. 280.º do CPC permite o recurso de sentença proferida em processo que, ainda que de valor inferior ao da alçada dos tribunais tributários, perfilhe «*solução oposta relativamente ao mesmo fundamento de direito e na ausência substancial de regulamentação jurídica, com mais de três sentenças do mesmo ou outro tribunal de igual grau ou com uma decisão de tribunal de hierarquia superior*».

II - Para que exista oposição, é necessário tanto uma identidade jurídica como factual, entendidas como concretização da mesma “hipótese normativa”, a aferir pela análise das decisões em confronto.

III - As questões expressa e concretamente apreciadas nas decisões em confronto não são idênticas se convocaram, interpretaram e aplicaram previsões jurídicas diversas, «*sendo essa diversidade, por si só, explicativa dos resultados díspares a que chegaram*»

IV - Para averiguar da existência de oposição, o Supremo Tribunal Administrativo só pode ater-se ao teor das decisões alegadamente contraditórias, sendo-lhe vedada qualquer apreciação da respectiva correção jurídica, a qual já se situa num patamar posterior àquela existência que, aliás, supõe verificada.

3. DECISÃO

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

Custas pela Recorrente.

Lisboa, 4 de Novembro de 2015. — *Francisco Rothes* (relator) — *Aragão Seia* — *Casimiro Gonçalves*.

(¹) A Lei n.º 82-B/2014, de 31 de Dezembro (Lei do Orçamento do Estado para 2015) veio dar nova redacção ao art. 105.º da Lei Geral Tributária: onde antes se dizia «A lei fixará as alçadas dos tribunais tributários, sem prejuízo da possibilidade de recurso para o Supremo Tribunal Administrativo, em caso de este visar a uniformização das decisões sobre idêntica questão de direito», passou a dizer-se «A alçada dos tribunais tributários corresponde àquela que se encontra estabelecida para os tribunais judiciais de 1.ª instância».

A mesma Lei, em conformidade, deu também nova redacção ao n.º 4 do art. 280.º, estabelecendo que «Não cabe recurso das decisões dos tribunais tributários de 1.ª instância proferidas em processo de impugnação judicial ou de execução fiscal quando o valor da causa não ultrapassar o valor da alçada fixada para os tribunais tributários de 1.ª instância» onde antes estabelecia «Não cabe recurso das decisões dos tribunais tributários de 1.ª instância proferidas em processo de impugnação judicial ou de execução fiscal quando o valor da causa não ultrapassar um quarto das alçadas fixadas para os tribunais judiciais de 1.ª instância».

No entanto, o art. 225.º, ainda da mesma Lei do Orçamento do Estado para 2015, consagrou uma disposição transitória no âmbito do procedimento e processo tributário, referindo que as alterações introduzidas pela presente lei às normas do CPPT e da LGT sobre alçadas apenas produzem efeitos relativamente aos processos que se iniciem após a sua entrada em vigor. Aliás, é o que resultava já do art. 6.º, n.º 6, do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais, que estatui: «A admissibilidade dos recursos por efeito das alçadas é regulada pela lei em vigor ao tempo em que seja instaurada a acção».

(²) JORGE LOPES DE SOUSA, Código de Procedimento e de Processo Tributário anotado e comentado, Áreas Editora, 6.ª edição, IV volume, anotação 10 ao art. 280.º, pág. 419.

(³) Publicado no Apêndice ao Diário da República de 11 de Agosto de 2011

(<http://www.dre.pt/pdfgratificac/2011/32210.pdf>), págs. 216 e 217, também disponível em

(<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/478991baa56b1ff78025783a003f0ebb>).

(⁴) JORGE LOPES DE SOUSA, ob. e vol. cit., anotação 11 ao art. 280.º, pág. 421.

(⁵) Ainda não publicado no jornal oficial, mas disponível em

(<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/dfa169e6a225b78580257e3b004ecdb6>).

(⁶) A sentença cita os seguintes acórdãos desta Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

- de 24 de Fevereiro de 2011, proferido no processo n.º 1145/09, publicado no Apêndice ao Diário da República de 11 de Agosto de 2011 (<http://www.dre.pt/pdfgratificac/2011/32210.pdf>), págs. 312 a 318, também disponível em

(<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/e855a5ff7425a7378025784800530ac4>);

- de 14 de Junho de 2012, proferido no processo n.º 816/11, publicado no Apêndice ao Diário da República de 8 de Outubro de 2013 (<http://www.dre.pt/pdfgratificac/2012/32220.pdf>), págs. 1891 a 1895, também disponível em

(<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/719aa594c06ff0c080257a2b003ac5a3>).

(⁷) No que respeita à oposição de julgados, como salienta JORGE LOPES DE SOUSA, ob. cit., IV volume, anotação 11 c) ao art. 280.º, pág. 422, «[o]s requisitos do recurso de decisões de 1.ª instância com fundamento em oposição de julgados são definidos usando as expressões «mesmo fundamento de direito», «solução oposta» e «ausência substancial de regulamentação jurídica», que são os mesmos que eram utilizados no ETAF de 1984 para os recursos com fundamento em oposição de julgados [arts. 22.º, alíneas a), a') e a''), 24.º, alíneas b) e b'), e 30.º, alíneas b) e b'), desse diploma], pelo que se deve concluir que se pretendeu adoptar os requisitos globais dos recursos com fundamento em oposição de julgados».

Assim, logra aqui aplicação toda a numerosa jurisprudência que tem vindo a afirmar relativamente ao recurso previsto no art. 284.º do CPPT, que apenas é relevante para fundamentar o recurso a oposição entre soluções expressas. A propósito e com numerosa citação de jurisprudência, vide JORGE LOPES DE SOUSA, ob. cit., IV volume, anotação 14 c) ao art. 284.º, pág. 478.

(⁸) Vide, entre outros, os seguintes acórdãos da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

- de 14 de Abril de 2010, proferido no processo n.º 360/09, publicado no Apêndice ao Diário da República de 30 de Março de 2011 (<http://www.dre.pt/pdfgratificac/2010/32220.pdf>), págs. 619 a 625, também disponível em

(<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/fe95850761ca79b68025771100400a31>);

- de 6 de Maio de 2015, proferido no processo n.º 1581/13, ainda não publicado no jornal oficial, disponível em

(<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/be1856a4cf20980180257e450050c8cc>);

- de 6 de Maio de 2015, proferido no processo n.º 286/15, ainda não publicado no jornal oficial, disponível em

(<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/77e00e8850ea364f80257e42004c9b4a>).

(⁹) Neste sentido, o acórdão do Pleno da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo de 7 de Julho de 2010, proferido no processo n.º 912/09, publicado no Apêndice ao Diário da República de 25 de Março de 2011 (<http://www.dre.pt/pdfgratificac/2010/32430.pdf>), págs. 185 a 186, também disponível em

(<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/c6ac71cb67c074aa802577a0003f0dbb>).

Acórdão de 4 de Novembro de 2015.**Assunto:**

IRS. Abatimentos. Pensão de alimentos. Maioridade.

Sumário:

O montante da pensão de alimentos paga pelo sujeito passivo a filho maior que frequenta o ensino universitário, deve ser aceite para efeitos do art. 56º do CIRS se tal quantia respeitar os termos do acordo de regulação de poder paternal homologado por sentença, quando o filho ainda era menor.

Processo n.º 1040/14-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: A..... e Mulher.

Relator: Ex.^{mo} Sr. Cons. Dr. Casimiro Gonçalves.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

RELATÓRIO

1.1. A Fazenda Pública recorre da sentença que, proferida pelo Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga, julgou procedente a impugnação judicial deduzida por A..... e B....., com os demais sinais dos autos, contra as liquidações de IRS dos anos de 2004, 2005 2006, nos montantes, respectivamente, de € 2.013,42, € 1.892,28 e € 1.824,00.

1.2. Termina as alegações formulando as conclusões seguintes:

I. A presente impugnação versa sobre as liquidações adicionais de IRS, relativas aos anos de 2004, 2005 e 2006 melhor identificadas nos autos.

II. A M.ma Juíza do Tribunal *a quo* na douta sentença ora recorrida julgou a presente impugnação judicial procedente por haver, no essencial, entendido - *sustentando-se em jurisprudência proferida pelos Tribunais da Relação do Porto e de Coimbra* - que, no caso ora em apreço, o acordo de regulação do poder paternal no qual se estabeleceu a obrigação de prestar alimentos às filhas menores do aqui Impugnante se mantinha válido, para os efeitos previstos no art. 56º do CIRS, não obstante uma daquelas descendentes ter, entretanto, atingido a maioridade.

Porém, salvo o devido respeito, a Fazenda Pública entende que tal decisão padece de erro de julgamento decorrente de errada interpretação e, conseqüente, aplicação do direito, *maxime* do preceituado nos arts. 56º do CIRS e 1877º e 1880º ambos do CC, pelos argumentos que de seguida se expõem.

III. Para que haja lugar ao abatimento ao rendimento líquido total de IRS dos valores respeitantes às pensões de alimentos previsto naquele art. 56º do CIRS são dois os requisitos cuja verificação se impõe, a saber, “(i) que as importâncias em causa tivessem sido comprovadamente suportadas e não reembolsadas e que (ii) tais encargos com pensões decorressem de uma obrigação do sujeito passivo resultante de sentença judicial ou acordo homologado nos termos da lei civil”

IV. A discordância entre o sujeito passivo e a Administração Tributária circunscreveu-se à verificação daquele segundo pressuposto, sendo questão decidenda a de saber se os valores pagos pelo sujeito passivo marido à sua filha J... após a sua maioridade podem ser qualificadas como “importâncias (...) respeitantes aos encargos com pensões de alimentos a que o sujeito passivo esteja obrigado por sentença judicial ou por acordo homologado nos termos da lei civil” e, por conseguinte, se devem influenciar negativamente o imposto devido, nos termos previstos no art. 56º do CIRS.

Como decorre da posição assumida nos presentes autos, entende a Administração Tributária que a resposta a tal questão tem de ser negativa.

V. Em primeiro lugar, importa que se refira que mesmo em situações de inexistência de litígio entre progenitores e descendentes, como a dos presentes autos, não se revela desproporcionado, nem desrazoável o recurso às vias judiciais - *seja obtendo sentença judicial, seja por via de homologação de acordo particular* - atentos os motivos que levaram o legislador, no plano tributário, a estabelecer como pressuposto daquele abatimento uma especial prova da veracidade e plausibilidade dos encargos patrimoniais invocados, *maxime* para prevenir a ocorrência de situações de fraude fiscal.

VI. Importa, ainda, que se refira que a jurisprudência citada na decisão ora em recurso não se demonstra pacífica.

Ao invés, são várias as decisões jurisprudenciais que, interpretando os arts. 1878º e 1880º do CC, deliberam que “a obrigação alimentar dos pais em relação aos filhos menores cessa quando eles atinjam a maioridade legal” e que o direito a alimentos a que se reporta o art. 1880º carece de reconhecimento judicial dos seus pressupostos.

VII. Salvo melhor opinião, entende a Fazenda Pública que a melhor interpretação daqueles preceitos legais é a acima referida.

Donde decorre que, no caso concreto, por não haver ocorrido, posteriormente à maioria da filha do Impugnante, o dito reconhecimento judicial se tenha que concluir pela não verificação daquele segundo dos requisitos estabelecidos no art. 56º do CIRS.

VIII. Neste sentido, e acompanhando de perto o citado acórdão do TCAN de 27.03.2014, poder-se-á dizer que, por regra, as obrigações que recaem sobre os pais - designadamente as de prover ao sustento, segurança, saúde e educação dos seus descendentes - cessam quando estes atingem a maioria.

IX. Excepcionalmente, tais deveres dos pais poderão estender-se para além daquele período desde que os interessados provem a verificação do condicionalismo estabelecido no art. 1880º do CC.

X. O que implica que se conclua, aqui como ali, que a existência de acordo de regulação do poder paternal homologado judicialmente anterior à maioria não é suficiente, nem tem qualquer efeito automático nesta sede, além de que, como se pugnou, o mesmo cessou os seus efeitos com a maioria da filha do Impugnante.

XI. Assim sendo e retornando ao caso concreto, importa que se conclua que os valores entregues pelo Impugnante à sua filha J... naqueles anos de 2004 a 2006 não podem, para efeitos do seu abatimento em sede de IRS, ser qualificados como “importâncias (...) respeitantes aos encargos com pensões de alimentos a que o sujeito passivo esteja obrigado por sentença judicial ou por acordo homologado nos termos da lei civil” e, por conseguinte, se devem influenciar negativamente o imposto devido, nos termos previstos no art. 56º do CIRS.

XII. Destarte é entendimento da Fazenda Pública que a dita sentença ora recorrida não poderá manter-se, sendo imperioso que se conclua pela improcedência da impugnação judicial, por não estarem as liquidações ora em apreço feridas de ilegalidade, sendo que estas por serem legais, deverão manter-se na ordem jurídica.

XIII. Tendo na dita sentença ora recorrida se decidido em sentido diverso é, no entender da AT, inevitável que se conclua que foram violados os arts. 56º do CIRS e 1877º e 1880º ambos do CC.

Termina pedindo a procedência do recurso e que a decisão recorrida seja revogada e substituída por outra que julgue totalmente improcedente a impugnação judicial.

1.3. Em contra-alegações, os ora recorridos formularam as conclusões seguintes:

1 - Os abatimentos ao rendimento líquido global expressam despesas socialmente relevantes, cuja existência reduz a capacidade contributiva do sujeito que as suporta. A consideração fiscal das despesas socialmente relevantes assume actualmente, por regra, a forma de deduções à colecta (cfr. art. 78º do C.I.R.S.), o único abatimento que sobrevive no I.R.S. é o relativo a pensões de alimentos e está previsto no citado art. 56º do C.I.R.S.

2 - Não definindo o C.I.R.S. o conceito de pensão de alimentos, deve valer aqui a noção civilística que nos diz que os alimentos abrangem tudo o que é indispensável ao sustento, habitação e vestuário ma compreendendo a instrução e educação do alimentado no caso de este ser menor (cfr. art. 2003º do C.Civil).

3 - Ainda de acordo com a lei civil, se no momento em que atingir a maioria ou for emancipado o filho não houver completado a sua formação profissional manter-se-á a obrigação de alimentos na medida em que seja razoável exigir aos pais o seu cumprimento e pelo tempo normalmente requerido para que aquela formação se complete (cfr. art. 1880º do C.Civil).

4 - Na senda do regime civil, surge-nos o art. 13º n.º 4, alínea B) do C.I.R.S., norma que inclui como dependentes do agregado familiar, além do mais, os filhos maiores que, não tendo mais de 25 anos nem auferindo anualmente rendimentos superiores ao salário mínimo nacional mais elevado, tenham frequentado no ano a que o imposto respeita o 11º ou 12º anos de escolaridade, estabelecimento de ensino médio ou superior ou cumprido serviço militar obrigatório ou serviço cívico.

5 - Concluindo, de acordo com esta norma até aos 25 anos de idade, se o filho não auferir rendimentos superiores ao salário mínimo e, além do mais, frequentar estabelecimento de ensino médio ou superior, integra o agregado familiar como dependente e, como tal, as suas despesas de educação podem estar sujeitas a abatimento nos termos do art. 56º do C.I.R.S.

6 - A dita sentença recorrida não padece, assim, de qualquer censura.

Terminam pedindo que seja negado provimento ao recurso, mantendo-se, em consequência a dita sentença recorrida nos seus precisos termos e com as legais consequências.

1.4. O MP emite Parecer nos termos seguintes:

«Recorre a Fazenda Pública da sentença do TAF de Braga de 12.06.2014 que, julgando procedente a impugnação deduzida pelos ora recorridos, anulou as impugnadas liquidações de IRS relativas aos anos de 2004 a 2006.

Nas Conclusões da sua Alegação de Recurso sustenta a recorrente que a sentença recorrida enferma de erro de julgamento, violando, por erro de interpretação, o disposto no art. 56.º do CIRS e os arts. 1877.º e 1880.º, ambos do CCivil.

Os recorridos pronunciaram-se, por seu turno, no sentido da manutenção do julgado argumentando, além do mais, com a definição de dependentes constante do art. 13.º n.º 4, alínea b) do CIRS.

Revê-se o Ministério Público em toda a argumentação vertida na Alegação de Recurso e na jurisprudência em que a mesma se suporta que, por dispensável, aqui não se reproduz. E essa argumentação, salvo melhor entendimento, não é posta em causa pelo facto do art. 13.º n.º 4, alínea b) do CIRS incluir na noção de dependentes “os filhos, adoptados e enteados, maiores, bem como aqueles que até à maioridade estiveram sujeitos à tutela de qualquer dos sujeitos a quem incumbe a direcção do agregado familiar, que, não tendo mais de 25 anos nem auferindo anualmente rendimentos superiores ao salário mínimo nacional mais elevado, tenham frequentado no ano a que o imposto respeita o 11.º ou 12.º anos de escolaridade, estabelecimento de ensino médio ou superior ou cumprido serviço militar obrigatório ou serviço cívico”. É que a noção de dependente que deriva da norma citada apenas releva para efeitos de definição do universo de incidência pessoal do imposto, nada tendo a ver com a questão do direito a alimentos por parte de filho maior nem com os requisitos da norma para a concretização do abatimento fiscal dos encargos com pensões de alimentos. De resto, como claramente resulta da simples remissão que o revogado art. 56.º do CIRS fazia para o art. 78.º do mesmo normativo e do tratamento diferenciado que a lei concede a cada uma dessas rubricas em sede de determinação do rendimento colectável, não é possível assimilar o conceito de pensão de alimentos ao dos encargos com dependentes a incluir no conjunto de despesas do agregado familiar.

Pronuncio-me, pois, sem mais delongas, pela procedência do presente recurso e pela consequente revogação da sentença recorrida que deverá ser substituída por outra que julgue totalmente improcedente a impugnação.

É o meu parecer.»

1.5. Corridos os vistos legais, cabe decidir.

FUNDAMENTOS

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

1) Em 18.01.2000 foi celebrado “Acordo de regulação do poder paternal” entre o aqui impugnante e C..... de onde decorre o seguinte: “(...) *O pai prestará alimentos dos menores a quantia de cento e vinte mil escudos mensais, correspondendo Esc. 60.000\$00 a cada menor, quantia que depositará até ao dia oito do mês a que respeitar na conta bancária da mãe (...)*” - cfr. fls. 31 e 32 dos autos.

2) Pelo Tribunal de Família e Menores do Porto correu termos o processo n.º 52/00, tendo como requerentes o Impugnante e C....., tendo sido decretado o divórcio dos mesmos por sentença de 4.07.2000 e de onde decorre o seguinte: “(...) *Homologo definitivamente os acordos constantes dos autos (...)*” - cfr. fls. 36 a 37 dos autos.

3) Em 30.04.2008 foi proferido “projecto de decisão” pela Divisão de Tributação e Cobrança da Direcção de Finanças de Braga com o seguinte teor “(...) *Na(s) declaração(ões) de rendimentos do(s) ano(s) acima indicado(s) mencionou o pagamento de pensões de alimentos as quais abatem à totalidade dos rendimentos líquidos globais, por força do disposto no artº 56º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares, desde que comprovadamente suportadas e não reembolsadas e a que o sujeito passivo esteja obrigado por sentença judicial ou por acordo homologado nos termos da lei civil, salvo nos casos em que o seu beneficiário faça parte do mesmo agregado familiar.*

O sujeito passivo foi notificado, nos termos do artº 128º do mesmo diploma, para fazer prova de que estava obrigado ao pagamento de tais pensões de alimentos, notificação essa cujo prazo já expirou, sem que tenha sido feita prova de que estava obrigado às mesmas por sentença judicial ou por acordo homologado nos termos da lei civil.

Assim sendo estão reunidos os pressupostos legais do n.º 4 do artº 65º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares para, com base nos factos atrás apontados, proceder à alteração da declaração de rendimentos expurgando os valores mencionados nas pensões de alimentos. (...)” - cfr. fls. 14 do processo administrativo (pa) junto aos autos.

4) Em 2.07.2008 foi proferido despacho pela Divisão de Tributação e Cobrança da Direcção de Finanças de Braga nos seguintes termos: “(...) *Revogo em parte, com base no n.º 1 do artº 78º da Lei Geral Tributária, o despacho de 21/5/2008 que expurgou as pensões de alimentos, aceitando como elegíveis, nos termos do artº 56º do CIRS, apenas as pensões a favor da filha D....., nascida em 15-6-1993, uma vez que as pensões a favor da filha J....., nascida em 16-1-1985, não podem ser aceites uma vez que a mesma já era maior e, no acordo de alimentos sancionado por decisão judicial, a pensão só é obrigatória durante a menoridade. (...)*” - cfr. fls. 26 do pa junto aos autos.

5) Na sequência do descrito em 3) e 4), foi emitida liquidação adicional de IRS de 2004, 2005 e 2006, resultando nos montantes a pagar de €2.013,42, €1.892,28, €1.824,00 respectivamente – cfr. fls. 27 a 29 dos autos.

6) Em 29.10.2008 foi apresentada reclamação graciosa contra as liquidações a que se alude em 5), tendo sido instaurado o processo de reclamação graciosa n.º 0388200804000188 - cfr. fls. 1 a 4 do processo de reclamação graciosa (RG) junto aos autos.

7) Em 30.03.2009 foi proferido despacho nos seguintes termos: “(...) *Analizados os factos invocados e os elementos constantes nos autos, a pretensão do reclamante não mereceu acolhimento.*

Com efeito, o art. 56º, do CIRS exige como condição de abatimento dos encargos com pensões de alimentos a filhos que tal obrigação resulte de sentença judicial ou acordo judicialmente homologado, e a referida sentença judicial apenas obriga o pai à prestação para alimentos de menores a quantia de.

Para efeitos fiscais, e tendo em conta a necessidade de clareza nas respectivas declarações de rendimentos, não se aceitam acordos particulares, como o que parece ser o que resulta da continuação do pagamento ao cônjuge para ajudar ao sustento de uma filha maior.

Assim, projectou-se o indeferimento do pedido.

Em cumprimento do disposto no art.º 60.º, n.º 1, alínea b), da Lei Geral Tributária - exercício do direito de participação (audição) do contribuinte no procedimento tributário, foi o reclamante notificado, através do ofício n.º 700.01966 de 2009.03.12, para se pronunciar sobre o teor do projecto de decisão da reclamação, no sentido do indeferimento do pedido.

Em resposta, o reclamante veio alegar que os alimentos fixados a menores não cessam pelo simples facto de estes terem alcançado a maioridade, fundamentando com os artºs 1879.º e 1880.º do Código Civil e um acórdão do Tribunal da Relação do Porto.

Considero, porém, ser de manter a decisão. Com efeito, apesar de se manter a obrigação legal dos pais, de prover ao sustento dos filhos que hajam atingido a maioridade e se encontrem a seu cargo a estudar, não nos parece que esta regra se aplique automaticamente quando essa obrigação decorra de sentença judicial - como é o caso em análise -, em que o reclamante foi condenado a prestação que explicitamente não abrangia a maioridade (alimentos dos menores): salvo o devido respeito pelo acórdão invocado, pode-se entender que a continuação da prestação, para vincular o reclamante para além da maioridade da filha, depende de sentença (de acordo judicialmente homologado (em que o valor até pode ser alterado).

Nesse sentido, veja-se o acórdão do STJ, de 07-05-31 (doc. n.º SJ200705310026787), sobre obrigação alimentar dos pais:

Os pais ficam desobrigados das despesas com o sustento, segurança, saúde e educação dos filhos menores na medida em que estejam em condições de suportar, pelo produto do seu trabalho ou outros rendimentos, aqueles encargos □ 1879º.

Se no momento em que atingir a maioridade ou for emancipado o filho não houver completado a sua formação profissional, a obrigação de alimentos manter-se-á na medida em que seja razoável exigir aos pais o seu cumprimento e pelo tempo normalmente requerido para que se complete aquela formação - art. 1880º.

Mas a obrigação de alimentos a maiores ou emancipados tem de ser fixada na acção prevista no art. 1412º do CPC, mediante alegação e prova dos pressupostos constantes do art. 1880º: (a) não ter o requerente completado a sua formação profissional no momento da emancipação ou maioridade, (b) ser razoável exigir dos pais o seu cumprimento e (c) definição do tempo normalmente requerido para complemento da formação.

A sentença que fixa alimentos na acção de regulação do poder paternal constitui título executivo até à maioridade ou a emancipação, pois com qualquer destas cessa o poder paternal e os deveres que integram o seu conteúdo, designadamente o de alimentos. Este dever pode continuar a recair sobre os pais se, à data da cessação do poder paternal se verificarem os pressupostos do art. 1880º.

O título executivo por alimentos a maiores ou emancipados será, então, constituído pela sentença proferida na acção regulada no art. 1412º do CPC, verificado o condicionalismo previsto no citado art. 1880º.

A sentença que, em acção de regulação do poder paternal, fixou os alimentos da B na situação de menor, não constituía, portanto, título executivo por alimentos após a sua maioridade.

Por isso, foi bem indeferido liminarmente o requerimento de execução por alimentos, relativamente às prestações posteriores à data em que a B atingiu a maioridade (11.11.1996), por exceder os limites do título executivo.

Para efeitos tributários, apenas podem ser consideradas as despesas que decorram obrigações legais, e como vemos, esta obrigação deve ser considerada voluntária. Pelo exposto, indefiro o pedido. (...)” - cfr. fls. 29 e 30 do processo de RG junto aos autos.

8) J..... nasceu em 16-1-1985 e é filha do Impugnante - cfr. testemunho de E....., E..... e F.....

3.1. Enunciando como questões a decidir as de saber se ocorre ilegalidade das liquidações impugnadas, por violação do disposto no art. 56º do CIRS, nos arts. 2º e 6º do RCPIT e no art. 1880º do CC e se ocorre, igualmente, violação dos arts. 103º e 104º da CRP, a sentença recorrida respondeu afirmativamente àquela primeira questão, fundamentando-se, em síntese, no seguinte:

– Interpretando o disposto no art. 56º do CIRS (na redacção introduzida pela Lei 55-B/2004, de 30/12, aplicável à data dos factos) e apelando à jurisprudência constante do acórdão do STA, de 18/4/2007, rec. n.º 01177/06 e do acórdão do TCA Sul, de 30/4/2014, rec. 06688/13, é de entender que

“as pensões a que o sujeito passivo esteja obrigado são elegíveis para efeitos de abatimento à totalidade dos rendimentos líquidos em vista do apuramento do rendimento colectável em IRS; mas é condição ou requisito de verificação necessária que a respectiva obrigação esteja devidamente comprovada através de sentença judicial ou de acordo judicialmente homologado”, impondo-se, pois, para efeitos de abatimento ao rendimento líquido total dos valores respeitantes às pensões de alimentos, a verificação de dois requisitos, a saber: (i) que as importâncias em causa tivessem sido comprovadamente suportadas e não reembolsadas e que (ii) tais encargos com pensões decorressem de uma obrigação do sujeito passivo resultante de sentença judicial ou acordo homologado nos termos da lei civil.”

- No caso, por não se questionar o efectivo pagamento da pensão de alimentos, importa tão só decidir se o acordo homologado judicialmente permite sustentar a dedução da pensão paga pelo impugnante após a maioridade da sua filha.

- Ora, nos termos do disposto nos arts. 1878º n.º 1 e 1885º n.º 1 e 2 do CCivil, incumbe aos pais, no interesse dos filhos, velar pela sua segurança e saúde e prover ao seu sustento, promovendo, de acordo com as suas possibilidades, o desenvolvimento físico, intelectual e moral dos filhos, proporcionando-lhes adequada instrução geral e profissional.

- E da conjugação do disposto nestes normativos, bem como nos arts. 1879º e 1880º, também, do CC depreende-se que a obrigação de prestar alimentos prossegue após a maioridade apesar de sujeita à verificação de determinados pressupostos, isto é, na medida em que os filhos maiores não se encontrarem em situação de se sustentarem e não houverem completado a sua formação profissional. Há, pois, uma ideia de continuidade e de prolongamento do dever (parcelar ou sectorial) de prover ao sustento do filho, que aponta no sentido da não cessação da prestação (nesse sentido cfr. os acs. do TRP, de 9/3/2006, rec. n.º 0630895 e do TRC, de 20/6/2012, rec. n.º 2837/11.6TBVIS.C1).

- Somente perante uma situação de litígio entre os progenitores e os filhos no pagamento de pensão de alimentos, surge um mecanismo judicial ao dispor dos filhos maiores por forma a fazerem valer a sua pretensão, tal como o previsto no actual art. 989º do CPC.

- Além de que, fazer recair sobre os beneficiários da pensão, após atingirem a maioridade, a obrigação de recorrer novamente ao Tribunal, com a incumbência de assegurar pensão de alimentos, sem que haja qualquer óbice ao pagamento de tal prestação por parte do progenitor obrigado ao pagamento de prestação de alimentos, constituiria um encargo perfeitamente desrazoável, atenta a regulação prévia de um anterior acordo homologado judicialmente.

- No caso, o impugnante apresentou declarações de rendimentos respeitantes aos anos de 2004, 2005 e 2006, nas quais declarou o pagamento de pensão de alimentos à sua filha maior J....., decorrente de acordo homologado judicialmente por sentença de 4/7/2000 que decretou o divórcio e, por outro lado, não resulta provado e/ou questionado pela AT qualquer litígio no pagamento dessa pensão de alimentos.

- Assim, reconduzindo-se a questão tão só à da obrigatoriedade ou não de acordo homologado judicialmente após a maioridade da filha (não estando, por isso, em questão qualquer outro dos demais pressupostos para que se verifique a aceitação da dedução ora questionada) e entendendo o Tribunal que tal como decidido nos citados arestos dos Tribunais da Relação do Porto e de Coimbra, os alimentos fixados a menores não cessam pelo simples facto de estes terem atingido a maioridade, conclui-se que a sobredita dedução encontra suporte no acordo homologado em 4/7/2000, procedendo a impugnação e ficando prejudicado o conhecimento dos demais fundamentos que vêm invocados.

3.2. Mas a Fazenda Pública discorda do assim decidido, alegando, como se viu, que a sentença sofre de erro de julgamento, por errada interpretação do disposto no art. 56º do CIRS e nos arts. 1877º e 1880º, ambos do CCivil.

Para a AT não tendo havido, após a maioridade da filha dos impugnantes, beneficiária da questionada pensão, decisão judicial ou acordo homologado judicialmente, que tivessem por objecto a respectiva obrigação alimentar, não poderão os correspondentes montantes ser qualificados como respeitanto a pensão de alimentos, nos termos e para efeitos do disposto (à data) no art. 56º do CIRS.

Ao invés, segundo o entendimento dos recorrentes, remetendo o art. 56º do CIRS para o conceito de pensão de alimentos nos termos da lei civil e resultando do disposto no n.º 1 do art. 1880º do CCivil a obrigação de prestação de alimentos a filho maior que não haja completado a sua formação profissional, então há que relevar em sede de IRS as questionadas quantias, pois que a sentença ou o acordo homologatório correspondem a um requisito de natureza meramente formal para verificação da existência da obrigação/encargo de alimentos por parte do sujeito passivo e não a um requisito material da respectiva existência já que o encargo decorre do art. 1880º do CCivil.

Sendo esta, portanto, a questão a decidir no recurso, passemos a apreciá-la.

3.3. O art. 56º do CIRS dispunha (na redacção introduzida pela Lei 55-B/2004, de 30/12, aplicável à data dos factos) o seguinte:

«Para apuramento do rendimento colectável dos sujeitos passivos residentes em território português, à totalidade dos rendimentos líquidos determinados nos termos das secções anteriores abatem-se as importâncias comprovadamente suportadas e não reembolsadas respeitantes aos encargos com

pensões de alimentos a que o sujeito passivo esteja obrigado por sentença judicial ou por acordo homologado nos termos da lei civil, salvo nos casos em que o seu beneficiário faça parte do mesmo agregado familiar ou relativamente ao qual estejam previstas deduções no artigo 78.º» (1)

Para que o valor da pensão de alimentos fosse abatido ao rendimento líquido total já apurado (ou seja, ao rendimento resultante da soma dos rendimentos líquidos de cada uma das categorias de rendimentos previstas no art. 1º do CIRS) a lei impunha, portanto, além do mais, a verificação de dois requisitos: (i) que as importâncias em causa tivessem sido comprovadamente suportadas e não reembolsadas; (ii) que o encargo com pensão decorresse de uma obrigação do sujeito passivo resultante de sentença judicial ou de acordo homologado nos termos da lei civil.

Por seu lado, os invocados arts. 1877º e 1880º do CCivil estabelecem o seguinte:

Artigo 1877º (*Duração das responsabilidades parentais*): «*Os filhos estão sujeitos às responsabilidades parentais até à maioridade ou emancipação.*»

Artigo 1879º (*Despesas com o sustento, segurança, saúde e educação dos filhos*): «*Os pais ficam desobrigados de prover ao sustento dos filhos e de assumir as despesas relativas à sua segurança, saúde e educação na medida em que os filhos estejam em condições de suportar, pelo produto do seu trabalho ou outros rendimentos, aqueles encargos.*»

Artigo 1880º (*Despesas com os filhos maiores ou emancipados*): «*Se no momento em que atingir a maioridade ou for emancipado o filho não houver completado a sua formação profissional, manter-se-á a obrigação a que se refere o número anterior na medida em que seja razoável exigir aos pais o seu cumprimento e pelo tempo normalmente requerido para que aquela formação se complete.*»

A sentença recorrida considerou, como se viu, que, decorrendo dos transcritos arts. 1879º e 1880º do CCivil que a obrigação de prestar alimentos prossegue (nas condições ali definidas) após a maioridade dos filhos, havendo, portanto, uma ideia de continuidade e de prolongamento do dever (parcelar ou sectorial) de prover ao sustento do filho, que aponta no sentido da não cessação da prestação (sendo que somente perante uma situação de litígio entre os progenitores e os filhos no pagamento de pensão de alimentos é que surge um mecanismo judicial ao dispor dos filhos maiores por forma a fazerem valer a sua pretensão - o mecanismo previsto no art. 989º do actual CPC), e uma vez que, no caso concreto dos autos, a AT não questiona o efectivo pagamento da pensão de alimentos e, por outro lado, o impugnante marido apresentou as respectivas declarações de rendimentos (dos anos de 2004 a 2006) nas quais declarou o pagamento de pensão de alimentos, decorrente do acordo homologado judicialmente por sentença de 4/7/2000 que decretou o divórcio, então, há que concluir que a questionada dedução encontra suporte legal nesse acordo.

Vejamos.

Como resulta das Conclusões do recurso, a questão a decidir é a de saber se as pensões de alimentos pagas pelo impugnante a sua filha, a partir da maioridade e durante o período em que completou a formação universitária, podem (devem) constituir abatimentos para efeitos de apuramento do IRS, nos termos do disposto no art. 56º do CIRS.

E para decidir esta questão temos como pressupostos fácticos os seguintes elementos:

- Em 18/1/2000 foi celebrado “Acordo de regulação do poder paternal” entre o aqui impugnante e C..... de onde decorre o seguinte: “(...) *O pai prestará alimentos dos menores a quantia de cento e vinte mil escudos mensais, correspondendo Esc. 60.000\$00 a cada menor, quantia que depositará até ao dia oito do mês a que respeitar na conta bancária da mãe (□)*”.

- Pelo Tribunal de Família e Menores do Porto correu termos o processo n.º 52/00, tendo como requerentes o impugnante e C....., tendo sido decretado o divórcio dos mesmos por sentença de 4/7/2000 e de onde decorre o seguinte: “(...) *Homologo definitivamente os acordos constantes dos autos (...)*” - cfr. fls. 36 a 37 dos autos.

- J..... nasceu em 16/1/1985 e é filha do impugnante.

3.4. Esta questão de saber se as pensões de alimentos pagas aos filhos, a partir da maioridade e durante o período em que completam a formação universitária, podem constituir abatimentos para efeitos de apuramento do IRS, foi já apreciada no acórdão desta Secção, de 17/12/2014, no proc. n.º 0616/14, nos termos seguintes:

«[...] *os pais devem aos filhos o dever de assistência que compreende a obrigação de prestar alimentos, cfr: art. 1874º, n.º 2 do CC (todos os artigos sem referência expressa pertencem ao Código Civil).*

E nos termos do disposto no artigo 1877º, os filhos estão sujeitos às responsabilidades parentais até à maioridade, competindo aos pais, na decorrência dessas responsabilidades, prover ao sustento dos filhos, cfr: artigo 1878º, n.º 1.

Sendo certo que, os pais só ficam desobrigados de prover ao sustento dos filhos e de assumir as despesas relativas à sua segurança, saúde e educação na medida em que os filhos estejam em condições de suportar, pelo produto do seu trabalho ou outros rendimentos, aqueles encargos, cfr: artigo 1879º, daí que, se no momento em que atingir a maioridade ou for emancipado o filho não houver completado a sua formação profissional, manter-se-á a obrigação a que se refere o artigo anterior na medida em

que seja razoável exigir aos pais o seu cumprimento e pelo tempo normalmente requerido para que aquela formação se complete, cfr. artigo 1880°.

Sendo certo que todas estas responsabilidades são irrenunciáveis pelos pais, nos termos do disposto no artigo 1882°.

Daqui resulta, assim, que desde que o filho nasce, até que termina a sua formação académica/profissional, ou durante o tempo normalmente requerido para o efeito, os pais são obrigados a prestar-lhe alimentos, se ele próprio não tiver meios para se sustentar a si mesmo, alimentos estes, após a maioridade, que se não lhe forem prestados voluntariamente ele pode exigí-los judicialmente, cfr. artigos 1412° e ss. do Velho CPC.

Já vimos que no caso dos autos foi proferida sentença que se pronunciou sobre a obrigação de prestar alimentos por parte do impugnante, tendo-se fixado o montante mensal e as respectivas actualizações anuais. É certo que essa sentença foi proferida num momento em que os seus filhos ainda eram menores, mas a verdade é que na sentença nada se dispõe após a maioridade no tocante à prestação de alimentos, ou seja, não resulta da mesma que essa obrigação se deva manter ou se deva extinguir.

E o que resulta da lei, é que essa obrigação se mantém, até que os filhos completem a sua formação profissional e durante o tempo normalmente requerido para a mesma.

Não há notícia nos autos de que o impugnante alguma vez tenha recusado o pagamento de tal prestação de alimentos, pelo que, não havendo litígio quanto a essa questão, não haveria que recorrer ao expediente processual previsto nos artigos 1412° e ss. do VCPC e, portanto, face ao determinado na sentença que oportunamente regulou o exercício do poder paternal, que não impôs qualquer limite temporal para a prestação de alimentos, que não fossem, naturalmente, os limites e abrangência legalmente previstos, também não pode a AT recusar considerar os montantes pagos a esse título, no período durante o qual os filhos do impugnante ainda se encontravam em formação académica/profissional, uma vez que é o próprio artigo 1880° que, excepcionalmente, e a título temporário, prorroga tal responsabilidade parental para além da maioridade, mas nos mesmos termos em que deve ser cumprida durante a menoridade.

E, portanto, também a sentença homologatória do acordo do exercício do poder paternal, no segmento respeitante à definição e pagamento da pensão de alimentos aos filhos, deve ser interpretada, para efeitos deste artigo 56° do CIRS, como abrangendo também os alimentos prestados para além da maioridade e até ao terminus da formação dos beneficiários.

Ora, não tendo as correcções das declarações que deram origem às liquidações impugnadas tido como fundamento da sua não aceitação, terem sido considerados irrazoáveis os concretos montantes pagos a título de pensão de alimentos, nem que tais montantes não tivessem correspondência com o anteriormente decidido por sentença quanto a alimentos, nem que não tivessem sido pagos durante aquele período necessário e indispensável à formação dos filhos a que se refere o artigo 1880°, mas antes a falta de título que justificasse tais montantes, e existindo esse título, como existe, não há dúvida que as liquidações impugnadas não se podem manter, bem como a sentença recorrida que manteve as liquidações impugnadas.»

Ora, em concordância com esta jurisprudência e porque não vemos razões para alterar o sentido da mesma, nem a recorrente aduz novos argumentos que infirmem aquela fundamentação, impõe-se concluir pela improcedência do recurso.

Sendo que, na consideração de que o acordo de regulação do poder paternal que fora celebrado em 18/1/2000, veio a ser homologado judicialmente por sentença de 4/7/2000 e de que, como se deixou dito, as correcções das declarações que deram origem às liquidações impugnadas não têm como fundamento a sua não aceitação (pela AT) por terem sido considerados irrazoáveis os concretos montantes pagos a título de pensão de alimentos, nem que tais montantes não tivessem correspondência com o anteriormente decidido por sentença quanto a alimentos, nem que não tivessem sido pagas durante aquele período necessário e indispensável à formação do filho maior de idade (art. 1880° do CCivil), então também não se colocam aqui as questões ligadas a qualquer exigência de prova tarifada (cfr. sobre essa matéria, o acórdão do Tribunal Constitucional, n.º 108/03, de 19/2/2003, bem como, as questões relativas às finalidades da exigência dessa prova documental [«cautela elementar para evitar fraudes fáceis, não se comunica, porém, à incidência», nas palavras de Xavier de Basto; ⁽²⁾ «necessidade de alguma segurança jurídica», segundo André Salgado Matos ⁽³⁾].

Acresce que até a alteração recentemente introduzida na redacção do n.º 2 do art. 1905° do CCivil (pelo art. 2° da Lei n.º 122/2015, de 1/9), no sentido de que «Para efeitos do disposto no artigo 1880.º, entende-se que se mantém para depois da maioridade, e até que o filho complete 25 anos de idade, a pensão fixada em seu benefício durante a menoridade, salvo se o respetivo processo de educação ou formação profissional estiver concluído antes daquela data, se tiver sido livremente interrompido ou ainda se, em qualquer caso, o obrigado à prestação de alimentos fizer prova da irrazoabilidade da sua exigência» reforça aquela argumentação constante do aresto citado.

Com efeito (não obstante a dita alteração não ter aplicação no caso concreto) evidencia-se a actual opção legislativa no sentido da manutenção, em regra, da obrigação de alimentos durante o processo

de educação ou formação profissional. Mais se acentuando, pois, a conclusão de que, no caso, também a sentença homologatória do acordo sobre o exercício do poder paternal, no segmento respeitante à definição e pagamento da pensão de alimentos aos filhos, deverá ser interpretada, para efeitos do art. 56º do CIRS, como abrangendo também os alimentos prestados para além da maioridade e até ao termo da formação dos beneficiários. É que, repete-se, o acordo de regulação do poder paternal celebrado em 18/1/2000, veio a ser homologado judicialmente por sentença de 4/7/2000 e as correcções das declarações que deram origem às liquidações impugnadas não têm como fundamento a sua não aceitação (pela AT) por terem sido considerados irrazoáveis os concretos montantes pagos a título de pensão de alimentos, nem que tais montantes não tivessem correspondência com o anteriormente decidido no acordo, nem que não tivessem sido pagas as prestações durante aquele período necessário e indispensável à formação do filho maior de idade (art. 1880º do CCivil).

DECISÃO

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

Lisboa, 4 de Novembro de 2015. — *Casimiro Gonçalves* (relator) — *Francisco Rothes* — *Aragão Seia*.

(¹) Este art. 56º do CIRS veio a ser revogado pelo art. 68º da Lei n.º 64-A/2008, de 31/12 (OE para 2009), tendo o art. 67º dessa mesma Lei aditado o art. 83º-A ao CIRS, que, sob a epígrafe «Importâncias respeitantes a pensões de alimentos» dispunha o seguinte: «A colecta devida pelos sujeitos passivos são deduzidas 20% das importâncias comprovadamente suportadas e não reembolsadas respeitantes a encargos com pensões de alimentos a que o sujeito esteja obrigado por sentença judicial ou por acordo homologado nos termos da lei civil, salvo nos casos em que o seu beneficiário faça parte do mesmo agregado familiar para efeitos fiscais ou relativamente ao qual estejam previstas outras deduções à colecta ao abrigo do artigo 78.º»

(²) IRS: Incidência Real e Determinação dos Rendimentos Líquidos, Coimbra Editora, 2007, pp. 473/474.

(³) Código do Imposto do Rendimento das Pessoas Singulares (IRS) Anotado, Instituto Superior de Gestão, Outubro de 1999, anotação 2 ao art. 11º, p. 174; bem como a anotação 2 ao art. 55º, p. 332.

Acórdão de 4 de Novembro de 2015.

Assunto:

Coima. Taxas de portagem.

Sumário:

- I — Justifica-se, a admissão dos recursos interpostos ao abrigo do n.º 2 do artigo 73.º do RGCO - para melhoria da aplicação do direito e promoção da uniformidade da jurisprudência -, da decisão final que anulou a decisão de aplicação da coima para que seja organizado um só processo ou efectuada a apensação dos vários processos a fim de ser proferida uma decisão de aplicação de coima (única) caso se verifiquem os pressupostos da infracção continuada porquanto tal decisão se afigura desconforme à jurisprudência deste STA em casos semelhantes.*
- II — Estando em causa nos presentes autos decisões de aplicação de coimas por não pagamento ou pagamento viciado de taxas de portagem em infra-estruturas rodoviárias, p.p. pela Lei n.º 25/2006, de 30 de Junho, e, sendo do conhecimento público que esta lei foi objecto de recente alteração pela Lei n.º 50/2015, de 8 de Junho, concluindo-se que esta Lei se repercute necessária e inelutavelmente nas decisões de aplicação de coimas questionadas nos autos – por imposição constitucional e legal do princípio da aplicação retroactiva da lei nova mais favorável - haverá que oficiosamente ordenar a baixa dos autos à autoridade administrativa para que esta reveja ou renove as decisões de aplicação da coima em conformidade com o disposto na Lei n.º 50/2015, de 8 de Junho.*

Processo n.º 1042/15-30.

Recorrente: Ministério Público e Fazenda Pública.

Recorrida: A.....

Relator: Exmº. Sr. Consº. Dr. Ascensão Lopes.

1- Relatório:

O Ministério Público e a Fazenda Pública vêm recorrer para este Supremo Tribunal da decisão do Tribunal Tributário do Porto que anulou a decisão administrativa que aplicou a coima e ordenou a baixa dos autos ao Serviço de Finanças para que fosse organizado um só processo.

Conclusões da alegação de recurso do MP a fls. 69 dos autos

1 - Não obstante ter sido aplicada uma Coima inferior a um quarto da alçada dos Tribunais Judiciais de 1ª instância, deve ser, apesar disso, admissível o recurso nos termos do art.º 73.º n.º 2 do RGCO por tal se afigurar manifestamente necessário à melhoria de aplicação do direito e por o justificar a dignidade e a dimensão da questão controvertida.

2 - Nos termos do art.º 3.º alínea b) do RGIT, é subsidiariamente aplicável, quanto às Contra Ordenações e respectivo processamento, o Regime Geral do Ilícito de Mera Ordenação Social.

3 - Assim, remetidos os autos ao Tribunal competente e apresentados os mesmos ao Juiz pelo Ministério Público, o Juiz ou não aceita o recurso, com os fundamentos previstos no art.º 63.º do RGCO, - intempetividade e exigência de forma - ou o decide nos termos do art.º 64.º mesmo que existam excepções dilatórias ou peremptórias de que se deva conhecer.

4 - Ora, quer o recorrente, quer o Ministério Público não foram previamente notificados de que se iria decidir o recurso mediante simples despacho, facto que integra a nulidade prevista no art.º 120.º n.º 2 d) do CPP.

5 - Nos termos do art.º 25.º do CPP, aplicável por força do art.º 3.º b) do RGIT e 41.º n.º 1 do RGCO, há conexão de processos quando o mesmo agente tiver cometido várias Contra Ordenações e para todas elas organiza-se um só processo ou procede-se à apensação de todos no caso de terem sido instaurados vários - art.º 29.º 1 e 2 do CPP.

6 - Todavia, a falta de apensação dos processos de contra ordenação não integra qualquer das nulidades elencadas nos artigos 118.º e 119.º do CPP porque estas, com excepção do emprego da forma de processo especial fora dos casos previstos na lei, não são aplicáveis ao processo de Contra Ordenação.

7 - Assim, face ao teor do art.º 118.º n.º 1 e 2 do mesmo diploma legal, porque não está expressamente cominada a falta de apensação como nulidade, o acto é irregular.

8 - A irregularidade tem o regime previsto no art.º 123.º n.º 1 e 2 do CPP e está sanada, ou porque não foi arguida pelo interessado no prazo legal ou porque não foi também reparada oficiosamente o momento em que se tomou conhecimento dela no despacho de fls.

9 - Uma vez que os autos comprovam a existência de uma situação de conexão subjectiva de processos, que estão todos na fase do julgamento, nada impede que se proceda agora à sua apensação nos termos dos artigos 24.º n.º 2 e 25.º do CPP àquele que respeitar à Contra Ordenação determinante da competência por conexão nos termos do art.º 29.º n.º 2 do CPP proferindo-se depois o despacho previsto no art.º 64 do RGCO.

10 - A decisão recorrida, ao anular a decisão que aplicou a Coima e ao determinar a remessa dos autos ao Serviço de Finanças para apensação dos processos e aplicação de uma Coima única, violou por erro de interpretação o disposto nos artigos 63.º e 64.º do RGCO, 3.º b) e 81.º do RGIT e 25.º, 24.º n.º 2 e 29.º do CPP.

11 - Esta parece ser a melhor solução a dar ao caso sendo certo que será ela a única que pode até beneficiar o recorrente. Pelo facto do Tribunal estar vinculado ao princípio da proibição da reformativo in pejus previsto no art.º 72.º A do RGCO pelo que não poderá aplicar uma Coima superior à aplicada pelo Serviço de Finanças.

12 - O mesmo pode não ocorrer se for mantida a anulação da decisão recorrida pois o Serviço de Finanças, na determinação da medida da Coima nos termos do art.º 7.º da Lei 25/2006 de 30 de Junho, pode não voltar a aplicar uma Coima de valor mínimo.

13 - Assim sendo, deve a decisão ora recorrida ser revogada e substituída por outra que determine o prosseguimento dos autos com apensação dos processos citados e prolação da decisão nos termos do art.º 64.º do RGCO, assim se fazendo a habitual JUSTIÇA.

Conclusões da alegação de recurso da FP a fls. 80

A. Vem o presente recurso interposto da sentença que decidiu pela existência de uma questão prévia que obsta ao conhecimento mérito da causa e, em consequência, decidiu anular “a decisão administrativa que aplicou a coima” e ordenar “a baixa dos presentes autos ao Serviço de finanças de porto 2, para que seja organizado um só processo (ou efectuada a apensação dos processos) de modo a proferir a conduta da recorrente de modo integrado, proferindo uma decisão de aplicação de coima (única) que, caso se verifiquem os pressupostos da infracção continuada, deverá atender ao disposto no artigo 79.º do C.P., e tal não aconteça, ao regime consagrado no artigo 25.º do R.G.I.T” o qual se circunscreve à questão de direito da anulação da decisão administrativa, apreciada pelo tribunal a quo.

B. Para assim decidir, considerou o Tribunal a quo, em síntese que, “é, pois inegável, que o serviço de finanças estava legalmente obrigado a organizar um único processo contra-ordenacional, ou pelo

menos, a proceder à apensação dos processos...” concluindo que a omissão destes procedimentos e operações determinam a anulação da decisão administrativa.

C. Quanto à legitimidade da Fazenda Pública para interpor o presente recurso, importa ter em conta que, com a proposta de Lei n.º 496/2012, de 10 de Outubro de 2012, de aprovação do Orçamento do Estado para 2013, foi alterada a redacção do art. 83.º do RGIT, passando o representante da Fazenda Pública, por força do n.º 1 da referida norma, a ter legitimidade para interpor recurso da decisão proferida pelo tribunal, ampliando-se, deste modo, a sua possibilidade de intervenção no processo de contra-ordenação, que antes se limitava à produção de prova, nos termos do art. 81.º, n.º 2 do RGIT.

D. Deste modo, e tendo em conta a unidade do sistema jurídico e a aplicação subsidiária do RGCO neste âmbito, por força do art. 3.º, alínea b) do RGIT, com a alteração legislativa ocorrida, a Fazenda Pública tem também legitimidade para recorrer nos recursos de processos de contra-ordenação tributária, ao abrigo do n.º 2 do art. 73.º do RGCO.

E. Quanto ao efeito do presente recurso, entende a Fazenda Pública que, no regime previsto nos artigos 83.º e 84.º, ambos do R.G.I.T., complementado pelo R.G.C.O., mormente os artigos 70.º, 73.º, 74.º, 75.º, 79.º, 88.º e 89.º, de aplicação subsidiária, não é possível a execução das coimas e sanções acessórias antes do trânsito em julgado ou de se ter tornado definitiva a decisão administrativa que as aplicar, sendo esta a única interpretação que assegura a constitucionalidade material deste art.º 84.º, do R.G.I.T., nos casos em que o recurso é interposto de decisão condenatória, assim não sendo necessária a prestação de garantia para que o mesmo recurso goze de efeito suspensivo da decisão recorrida - conforme se doutrinou no Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, de 15-11-2011, processo no 04847/11; e na esteira do entendimento dos Conselheiros Jorge Lopes de Sousa e Simas Santos em “Regime Geral das Infracções Tributárias anotado”, 4ª edição, 2010, em anotação ao art. 84.º, página 582 e seguintes.

F. Neste sentido, não deverá ser considerada exequível a decisão judicial proferida nestes autos, que decidiu pela anulação da decisão administrativa e que determina que a Autoridade Administrativa proceda à apensação dos processos do(a) arguido(a)/recorrente, face à pendência do presente recurso, sob pena de se afectar o efeito útil do mesmo.

G. Quanto à anulação da decisão administrativa determinada pelo douto Tribunal a quo, entende a Fazenda Pública, salvo melhor opinião, que não pode proceder o argumento expendido na dita decisão a quo, não se conformando a Fazenda Pública com a mesma e considerando que tal decisão judicial padece de erro de direito, urgindo assim, a promoção da uniformização da jurisprudência face ao inerente perigo de repetição e desigualdade na aplicação entre os diversos tribunais tributários de 1ª instância, tudo nos termos do disposto no art. 83.º do RGIT, em conformidade com o art. 73.º, n.º 2 do RGCO, aplicável por força da alínea b) do art. 3.º do RGIT — cfr. Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 07-11-2012, proc. 0704/12; Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 17-01-2007, proc. 01124/06 (in www.dgsi.pt).

H. Considerou o douto Tribunal a quo, estar verificado um vício da decisão de aplicação da coima, determinada pelo Chefe do Serviço de Finanças competente, que obsta ao conhecimento do mérito, unicamente por não ter procedido à apensação dos processos de contra-ordenação que correm contra o(a) mesmo(a) arguido(a) e que estejam na mesma fase, nos termos do art. 25.º do RGIT, procedendo de seguida à fixação de uma coima única.

I. As nulidades insupríveis a ocorrer no âmbito do processo de contra-ordenação tributário, são taxativas e têm a sua previsão no art. 63.º do RGIT, o qual, salvo melhor opinião, não abarca o regime do cúmulo material, a aplicar em caso de concurso de contra-ordenações.

J. Os “requisitos legais” [art.º 63.º, n.º 1, alínea d)], da decisão de aplicação das coimas que possam estar em falta e que se reportam à fase administrativa do processo de contra-ordenação tributário, são os constantes do art. 79.º do RGIT, os quais foram integralmente respeitados pela entidade administrativa competente na decisão de aplicação de coima constante nestes autos.

K. A falta de aplicação do regime do concurso, previsto no art. 25.º, não constitui um requisito legal da decisão, susceptível de configurar uma nulidade conducente à anulação da decisão.

L. A relevar-se a sua falta, o que não se concede, como se desenvolverá, sempre seria uma mera nulidade dependente de arguição dos interessados, na fase administrativa conforme estabelece o art. 120.º do Código de Processo Penal - CPP, aplicável por força do preceituado na alínea b) do art. 3.º do RGIT e do n.º 1 do art. 41.º do RGCO, entendendo-se, contudo, pelos motivos explanados, que se está perante uma mera irregularidade a arguir pelos interessados, a contar da notificação para apresentação de defesa (cfr. art. 70.º e 76.º do RG fazendo-se assim a aplicação do invocado art. 123.º do CPP, com as necessárias adaptações ao processo de contra-ordenação tributário, porquanto,

M. É competência exclusiva da autoridade administrativa a apreciação e decisão pela existência ou não do concurso de infracções e subsequente aplicação do art. 25.º do RGIT, na fase administrativa, pressupondo, a montante, a verificação do elemento de conexão entre os processos nos termos do art. 36.º do RGCO o que consubstancia um acto exclusivamente administrativo face ao disposto no art. 33.º do RGCO, aplicável ex vi art. 3.º, alínea b) do RGIT.

N. A imposição judicial de análise e tramitação conjunta de processos na fase administrativa consubstancia a violação do princípio da separação de poderes, limitando a actuação da administração fiscal, o seu conhecimento e apreciação dos processos que são da sua competência, no sentido em que, o Tribunal “não pode ofender a autonomia do poder administrativo [núcleo essencial da sua discricionariedade], enquanto medida definida pela lei daquilo que são os poderes próprios de apreciação ou decisão conferidos aos órgãos da Administração”, porquanto, “os poderes dos tribunais administrativos abarcam apenas as vinculações da Administração por normas e princípios jurídicos, ficando de fora da sua esfera de sindicabilidade o ajuizar sobre a conveniência e oportunidade da actuação da Administração, mormente o controlo actuação ao abrigo de regras técnicas ou as escolhas/opções feitas pela mesma na e para a prossecução do interesse público, salvo ofensa dos princípios jurídicos enunciados no art. 266.º, n.º 2 da CRP” — conforme Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte de 01-10-2010, proc. n.º 00514/08.4BEPNF, in www.dgsi.pt.

O. Não há nenhuma omissão legal que justifique e fundamente a aplicação subsidiária dos artigos 24º, 25º e 29º do CPP, na fase administrativa conforme consta da douda decisão a quo, atento o disposto no art. 36º do RGCO.

P. A douda sentença, ao fazer apelo ao Acórdão deste Venerando Supremo Tribunal, de 30-03-2011, processo nº0757/10 e de 21-01-2009, processo nº0928/08, bem como o Acórdão do Tribunal central Administrativo norte de 15-02-2013, processo n.º 1097/08.OBEVIS, desconsidera a relevante alteração legislativa ocorrida com a Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro, que aprovou o Orçamento do Estado para 2011, e que veio repôr a regra do cúmulo material, em detrimento do regime do cúmulo jurídico, sem prejuízo, claro está, da aplicação do regime abstractamente mais favorável ao contribuinte, no caso de actos praticados ainda na vigência da lei anterior, o que claramente não é o caso, pelo que o invocado Acórdão assenta integralmente em pressupostos diversos face ao actual regime legal.

Q. In casu, seria ilegal a aplicação do cúmulo jurídico dado que todos os factos em apreço, são posteriores à alteração ocorrida na norma do art. 25º do RGIT, com a Lei do Orçamento para 2011 (Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro).

R. Conforme o doudo entendimento dos Conselheiros Jorge Lopes de Sousa e Simas Santos em “Regime Geral das Infracções Tributárias anotado”, 4ª edição, 2010, em anotação ao art. 25º, página 291, “no regime do cúmulo material, a coima única a aplicar é a soma das coimas aplicadas a cada uma das contra-ordenações, não havendo lugar a qualquer redução”, salvaguardando claramente que, “estando a regra do cúmulo material expressamente estabelecida na redacção inicial deste art. 25º do RGIT e na introduzida Lei do Orçamento para 2011 não há lacuna de regulamentação sobre a forma de efectuar o cúmulo das coimas, pelo que não há suporte para fazer apelo ao RGCO, pois este diploma, como legislação subsidiária que é (art. 3º, alínea b) do RGIT], apenas é de aplicação em matérias em que o RGIT não contenha normas próprias.”

S. Não há nenhuma omissão legal que justifique e fundamente a aplicação subsidiária do RGCO, quanto ao regime do concurso, através do qual se aplicaria subsidiariamente o CPP, ao contrário do doudo entendimento vertido na decisão a quo, desde logo, porque neste âmbito o legislador optou no RGCO por manter a aplicação de um regime de cúmulo jurídico, vertido no seu art. 19º, distanciando-se assim de forma clara e deliberada no actual regime jurídico aplicável às contra-ordenações tributárias

T. Não pode igualmente a autoridade administrativa tributária, aferir a existência de eventual contra-ordenação continuada, cujo preceituado nos artigos 30º e 79º do Código Penal, subsidiariamente aplicável nos termos do art. 32º do RGCO, não têm aplicação face à actual redacção do art. 25º do RGIT seguindo-se neste âmbito, de perto, as decisões do Tribunal Central Administrativo Sul de 27-11-2007, processo n.º 01804/07 e de 23-09-2008, proc. n.º 01767/07, ambas consultáveis in www.dgstpt.

U. Conforme refere o Professor Doutor Germano Marques da Silva, in “Direito Penal Português”, Parte Geral II - Teoria do Crime, Verbo, 1998, pág. 315 e seguintes, “o crime continuado constitui realmente uma pluralidade de crimes, apenas unificados para efeitos de punição e parece-nos ser esta a construção que convém à face da lei portuguesa (cfr. pág. 319).

V. Em caso de concurso, o actual regime limita-se sempre ao do cúmulo material, valendo a máxima, “quot delicta tot poenae”, sendo que a cada infracção é imputada a coima correspondente, ou seja, as sanções são aritmeticamente somadas, depois de se ter procedido à determinação individualizada de cada uma.

W. Neste âmbito, releva a decisão do Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de 19/06/2007, proc. n.º 01768/07 (in www.dgsi.pt), no sentido em que “no actual RGIT não há lugar ao concurso de infracções com a cominação de uma coima única” e que “deixou de existir a principal característica que enforma o regime do concurso de crimes - a aplicação de uma pena única em cúmulo jurídico — desta forma se perdendo o principal interesse no concurso, a não ser de índole de eventual economia processual”.

X. Importa ainda ter em conta, para compreensão dos regimes em apreço, a análise do Professor Doutor Taipa de Carvalho, in “Direito Penal Parte Geral - Questões Fundamentais”, Publicações Universidade Católica, Porto, 2003, pág. 172, que se transcreve: “Também não parece aceitável o regime do

cúmulo jurídico estabelecido, no art. 19º, para o concurso de contra-ordenações. As razões subjacentes ao regime do cúmulo jurídico, no caso de concurso de crimes (CP, art. 77º), não procedem no caso das coimas. Essas razões são, especialmente, as seguintes: a um determinado aumento de duração da pena de prisão corresponderá um aumento muito maior do sofrimento que é conatural a esta pena de privação da liberdade (...); sendo conatural à pena de prisão um efeito de dessocialização (...). Mas, como nenhuma destas razões se verifica em relação à aplicação de coimas, é meu entendimento que, aqui, deveria vigorar o regime do cúmulo material, em que a coima final seria igual à soma das coimas concretamente aplicadas ao conjunto das contra-ordenações praticadas.”

Y. Não existe no RGIT, nem no RGCO, norma legal que preveja a apensação de processos de contra-ordenação, todavia, o artigo 36º do RGCO, aplicável subsidiariamente ao RGIT, prevê a “competência por conexão” em caso de concurso efectivo de contra-ordenações.

Z. E o art. 25º do RGIT, sendo de aplicação na fase administrativa, pressupõe necessariamente a apreciação e decisão sobre a conexão entre os processos a que se aplicará o regime do cúmulo material, por conjugação do disposto no art. 36º do RGCO e 25º do RGIT, inclusivamente, se os processos administrativos se encontram na mesma fase e se são da mesma competência territorial.

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

BB. Sucede que, não houve nenhuma apensação de processos do(a) arguido(a)/recorrente, pela autoridade tributária, tendo sido este processo de contra-ordenação tramitado autonomamente

CC. Com todo o respeito que nos merece a fundamentação expendida pelo douto Tribunal a quo, entende a Fazenda Pública que a decisão que determina a anulação da decisão da coima aplicada, por falta de apensação dos processos do mesmo contribuinte e por falta da fixação de uma coima única, é ilegal por falta de previsão legal.

DD. Face a todo o exposto, entende a Fazenda Pública, com a ressalva do devido respeito, que é muito, que a douta sentença sob recurso enferma de erro na aplicação do direito, fazendo errónea interpretação e aplicação do disposto nas normas legais aplicáveis, mais concretamente as que regem a aplicação do cúmulo material às contra-ordenações em concurso concretamente os artigos 25º, 63º e 79º, todos do RGIT e ainda o artigo 36º do RGCO, norma esta por sua vez aplicável ao abrigo do disposto na alínea b) do art. 3º do RGIT, atendendo a que, a autoridade administrativa competente não procedeu à apensação de quaisquer processos de contra-ordenação do(a) arguido(a)/recorrente, o que não constitui um vício que possa afectar o valor da decisão administrativa, que deva ser conhecido oficiosamente (cfr. artigos 120º a 123º do CPP, aplicáveis por força do preceituado na al. b) do art. 3º do RGIT e do n.º 1 do art. 41º do RGCO), atendendo ao actual regime em vigor do cúmulo material, aplicável aos processos de contra-ordenação tributária.

Notificado o requerido, A....., da interposição do recurso quer pela Fazenda Pública, quer pelo Ministério Público vem dizer em síntese que “...não se opõe a que a apensação dos diversos processos de contra-ordenação contra si instaurados seja feita...”. (vide fls. 97 dos autos. Contudo, considera que o regime das nulidades insupríveis previsto no art.º 63.º do RGIT não tem aplicação aos presentes autos.

Colhidos os vistos legais, cabe decidir.

2- FUNDAMENTAÇÃO:

A decisão recorrida é do seguinte teor:

fls. 56/59

A....., contribuinte n.º, veio interpor, ao abrigo do artigo 80.º do R.G.I.T. recurso contra a decisão de aplicação de coima, proferida em 22/06/2014, pelo Chefe do Serviço de Finanças do Porto 2, no âmbito do processo de contra ordenação n.º 31822014060000112960, que o condenou na coima de € 25,00 e custas processuais no valor de € 76,50, pela prática de infracção consubstanciada na “Falta de pagamento de taxa de portagem”.

O Recorrente invoca a ilegalidade da decisão de aplicação da coima, alegando que sempre efectuou o pagamento atempado das taxas de portagem, requerendo ainda a apensação dos processos.

Foram prestadas informações por parte do Serviço de Finanças, a fls. 40 e 41 dos autos.

Os presentes autos foram apresentados a juízo pelo Ministério Público, valendo este acto como acusação, nos termos do n.º 1 do artigo 62.º do R.G.C.O..

Encontrando-se os autos em análise, verifico a existência de uma questão prévia, de conhecimento oficioso, que obsta ao conhecimento do mérito da causa - a falta de apensação dos processos de contra-ordenação e ou de organização de um único processo - questão que deve ser obrigatoriamente apreciada e decidida desde já, conforme resulta do preceituado no n.º 1 do artigo 311.º do C.P.P..

Decorre do alegado pelo impetrante que o Serviço de Finanças instaurou contra si 37 processos de contra-ordenação (identificados a fls. 42 e 43), por falta de pagamento de taxa de portagem, que correram termos de forma autónoma.

Através de consulta ao S.I.T.A.F., constato ainda que o impetrante apresentou vários recursos, verificando-se, entre os respectivos processos de contra-ordenação, uma conexão evidente desde logo, porque o comportamento de que vem acusado repetiu-se por várias vezes (está em causa a prática do mesmo tipo de infracção), referindo mesmo o Serviço de Finanças, na decisão de aplicação da coima, que se trata de uma infracção praticada de forma frequente (cfr f 32).

Ora, decorre do n.º 2 do artigo 41.º do R.G.C.O., que “processos de aplicação de coima e das sanções acessórias, as autoridades administrativas gozam dos mesmos direitos e estão submetidas aos mesmos deveres das entidades competentes para o processo criminal (sublinhado nosso)

Por outro lado, extrai-se dos n.ºs 1 e 2 do artigo 29.º do C.P.P., que “Para todos os crimes determinantes de uma conexão, nos termos das disposições anteriores, organiza-se um só processo. e “Se tiverem sido já instaurados processos distintos, logo que a conexão seja reconhecida procede-se à apensação de todos [sublinhado nosso].

É, pois, inegável que o Serviço de Finanças estava legalmente obrigado a organizar um único processo contra-ordenacional ou, pelo menos, a proceder à apensação dos processos.

Efectivamente, e embora o R.G.I.T. não tenha norma relativa à apensação, tal como é sabido, em matéria de contra-ordenações, serão aplicáveis subsidiariamente os normativos do R.G.C.O., por remissão da alínea b) do artigo 3.º do R.G.I.T., e serão ainda aplicados, cum grano salis, os preceitos do processo criminal (leia-se, o C.P.P.), conforme resulta claro do n.º 1 do artigo 41.º do R.G.C.O..

Deveria, pois o Serviço de Finanças, ter organizado um único processo (ou procedido à apensação dos processos) e proferido apenas uma decisão de aplicação de coima (única).

Neste sentido, vejam-se os Acórdãos do S.T.A. de 30/03/2011, processo n.º 0757/10 e de 21/01/2009, processo n.º 0928/08 e ainda o Acórdão do T.C.A. Norte, de 15/02/2013, processo n.º 01 097/08.OBEVIS.

De igual modo, Jorge Lopes de Sousa e Manuel Simas Santos defendem a solução de ser organizado pela autoridade competente um único processo e de ser proferida uma única decisão de aplicação de coima (in “Contra-ordenações: Anotações ao Regime Geral”, Ed. 2011, pág. 307).

Ao não fazê-lo, o Serviço de Finanças, por um lado, onerou o Recorrente, que se viu obrigado a apresentar dezenas de acções judiciais (e, saliente-se, que se via na contingência de ter de pagar dezenas de taxas de justiça), e, por outro lado, criou entraves à celeridade e economia processual (pois conduziu à instauração de dezenas de processos judiciais) e poderia mesmo ter colocado em causa a coerência e uniformidade de julgamento (uma vez que existia o risco das causas em questão serem objecto de decisões díspares).

Aqui chegados, deve ser ainda salientado que, no caso dos autos, o Tribunal encontra-se impedido de efectuar o concurso das contra-ordenações (nos termos dos artigos 77.º a 79.º do C.P.), pois embora venha referido que a prática da infracção era frequente e se saiba que existem outros processos de contra-ordenação, os processos foram tramitados separadamente e, pelo que se sabe, ainda não existe qualquer decisão de condenação transitada em julgado, falhando, assim, um dos requisitos essenciais para a aplicação do disposto no artigo 78.º do C.P. (conforme decidido no Acórdão do S.T.A. de 30/03/2011, processo n.º 0757/10 e no Acórdão do T.C.A. Norte, de 15/02/2013, processo n.º 01097/08.OBEVIS).

Além disso, apenas com a organização de um só processo (ou, pelo menos, com a apensação dos processos) é que a entidade competente - o Serviço de Finanças - poderá aferir se está na presença de uma infracção de carácter continuado, verificando, desde logo, se existiu uma determinação psicológica semelhante no cometimento de cada uma das infracções e se existiu um mesmo quadro externo que diminua consideravelmente a culpa do arguido/Recorrente.

Caso conclua pela inexistência de uma infracção continuada, deverá, então, cumprir o disposto no artigo 25.º do R.G.LT., sendo de realçar que, embora este normativo preveja a aplicação do cúmulo material, tal não implica que o Serviço de Finanças se possa eximir da obrigação de organizar um processo único (ou de fazer a apensação), pois apenas desse modo é que poderá ter uma “visão de conjunto”, permitindo-lhe apurar, desde logo, qual o verdadeiro grau de culpa do Recorrente, sendo este um dos factores a atender na determinação da coima concreta.

Atento o exposto, e não sendo possível, nesta sede e neste momento, a este Tribunal fixar a coima única aplicável, terá de ser anulada a decisão administrativa de aplicação da coima e ordenada a remessa dos autos ao Serviço de Finanças do Porto 2, para que este organize um único processo (ou efectue a apensação dos processos), apreciando a conduta do arguido/Recorrente de modo integrado, proferindo apenas uma decisão de aplicação de coima (única) que deverá atender, se se verificarem os pressupostos da infracção continuada (n.º 2 do artigo 30.º do C.P.), ao disposto no artigo 79.º do C.P., ou, caso tal não aconteça, ao regime de cúmulo consagrado no artigo 25.º do R.G.I.T..

Nestes termos, ante o decidido, queda prejudicado o conhecimento das questões suscitadas pelo Recorrente (conforme Acórdão do S.T.A. de 30/03/2011, proferido no processo n.º 0757/10).

Saliente-se, finalmente, que a presente sentença (de anulação da decisão administrativa e baixa dos autos ao Serviço de Finanças e de não conhecimento das questões suscitadas pelo impetrante) não implica qualquer denegação da justiça ou prejuízo para o Recorrente pois, ulteriormente, quando for notificado pelo Serviço de Finanças, da decisão de aplicação da coima única poderá, então, e querendo, recorrer judicialmente da mesma dentro do prazo legalmente previsto.

Decisão

Nos termos e com os fundamentos expostos, anulo a decisão administrativa que aplicou a coima e ordeno a baixa dos presentes autos ao Serviço de Finanças do Porto 2, para que seja organizado um só processo (ou efectuada a apensação dos processos), de modo a apreciar a conduta do Recorrente de modo integrado, proferindo uma decisão de aplicação de coima (única) que, caso se verificarem os pressupostos da infracção continuada, deverá atender ao disposto no artigo 79.º do C.P., e, caso tal não aconteça, ao regime consagrado no artigo 25.º do R.G.I.T..

3- DO DIREITO:

DECIDINDO NESTE STA:

Previamente se dirá que seguiremos de perto o recente acórdão deste STA de 14/10/2015 tirado no recurso n.º 0766/15 disponível no site da DGSJ.

Questões a decidir

Haverá previamente que decidir da admissibilidade dos recursos, interpostos ao abrigo do disposto no n.º 2 do artigo 73.º do Regime Geral do Ilícito de Mera Ordenação Social (RGIMOS) subsidiariamente aplicável – para melhoria da aplicação do direito ou promoção da uniformidade da jurisprudência –, porquanto o valor da causa é inferior ao da alçada (cfr. o artigo 83.º, n.º 1 do RGIT) e este STA não se encontra vinculado pela decisão de admissão do recurso proferida pelo tribunal a quo.

Caso sejam de admitir, suscita-se, a questão de saber se esta enferma de erro de julgamento a decisão que anulou a decisão administrativa que aplicou a coima e ordenou a baixa dos autos ao Serviço de Finanças para que seja organizado um só processo.

Não obstante, estando em causa recurso de decisão de aplicação de coimas por não pagamento ou pagamento viciado de taxas de portagem em infra-estruturas rodoviárias - matéria primariamente regulada pela Lei n.º 25/2006, de 30 de Junho -, importa, como questão prévia à do conhecimento do mérito do(s) recurso(s), officiosamente decidir das consequências da entrada em vigor da Lei n.º 50/2015, de 8 de Junho nos recursos de decisões de aplicação de coimas por contra-ordenações daquela natureza pendentes nos tribunais tributários, porquanto a questão de aplicação no tempo de lei mais favorável constitui uma questão prévia de conhecimento officioso, que prejudica, imediatamente, a apreciação das restantes questões objecto do recurso, dado que a apreciação da situação da recorrida, à luz da nova Lei poderá envolver a repetição do que tiver sido anteriormente processado (cfr. artigo 608.º, n.º 2, do CPC, aplicável “ex vi” artigo 4.º do CPP, aplicável “ex vi” artigo 41.º do Decreto-Lei n.º 433/83, aplicável “ex vi” artigo 3.º, alínea b), do RGIT, aplicável “ex vi” artigo 18.º da Lei n.º 26/2006, de 30 de Junho).

As questões da legitimidade da Fazenda Pública para os recursos e do efeito destes não são questões controvertidas nos presentes autos, pois que foi reconhecida legitimidade à recorrente e os recursos foram admitidos com subida imediata (cfr. despachos de admissão, a fls. 95 e 132 dos autos, respectivamente), pelo que sobre tais questões não há que emitir pronúncia.

5. Da admissibilidade dos recursos ao abrigo do artigo 73.º, n.º 2 do RGCO, subsidiariamente aplicável

5.2 No que concerne ao recurso da decisão final que julgou verificada nulidade insuprível do processo de contra-ordenação, atendendo a que a decisão nele tomada se afigura desconforme ao que vem sendo decidido por este STA em recursos de contra-ordenação tributários por não pagamento de Imposto Único de Circulação - IUC (cfr. os Acórdãos de 17 de Junho de 2015, rec. n.º 369/15, de 9 de Setembro de 2015, rec. n.º 70/15 e de 7 de Outubro de 2015, rec. n.º 645/14), julga-se justificada a admissão do recurso ao abrigo do n.º 2 do artigo 73.º do RGCO, em ordem à promoção da uniformidade da jurisprudência e à melhoria da aplicação do direito, havendo, pois, que dele conhecer, designadamente por se afigurar necessário ajuizar se este entendimento jurisprudencial é igualmente válido quando em causa estejam, como nos autos, coimas por falta de pagamento ou pagamento viciado de taxas de portagem em infra-estruturas rodoviárias.

Apreciando.

Questão prévia: Consequências da entrada em vigor da Lei n.º 50/2015, de 8 de Junho nos recursos de decisões de aplicação de coimas por não pagamento ou pagamento viciado de taxas de portagem em infra-estruturas rodoviárias

Estando em causa nos presentes autos decisões de aplicação de coimas por não pagamento ou pagamento viciado de taxas de portagem em infra-estruturas rodoviárias, p.p. pela Lei n.º 25/2006, de 30 de Junho, e, sendo do conhecimento público que esta lei foi objecto de recente alteração pela Lei n.º 50/2015, de 8 de Junho que, além do mais, aprovou um regime excepcional de regularização de dívidas resultantes do não pagamento de taxas de portagem e coimas associadas, por utilização de infra-estrutura rodoviária, importa como questão prévia e de conhecimento officioso ajuizar das consequências

da entrada em vigor da nova lei nos recursos de decisões de aplicação de coimas por contra-ordenações daquela natureza pendentes nos tribunais tributários, porquanto a questão de aplicação no tempo de lei mais favorável constitui uma questão prévia de conhecimento oficioso, que prejudica, imediatamente, a apreciação das restantes questões objecto do recurso, dado que a apreciação da situação dos autos, à luz da nova Lei poderá envolver a repetição do que tiver sido anteriormente processado (cfr. artigo 608.º, n.º 2, do CPC, aplicável “ex vi” artigo 4.º do CPP, aplicável “ex vi” artigo 41.º do Decreto-Lei n.º 433/83, aplicável “ex vi” artigo 3.º, alínea b), do RGIT, aplicável “ex vi” artigo 18.º da Lei n.º 25/2006, de 30 de Junho), prejudicando o conhecimento do mérito do recurso.

Isto porque, em matéria penal, como em matéria contra-ordenacional, vigora por imperativo constitucional e legal a regra da aplicação retroactiva da lei mais favorável – cfr. artigos 29.º, n.º 4 da CRP, 2.º, n.º 4 do Código Penal e 3.º, n.º 2 do Decreto-Lei n.º 433/82, aplicável “ex vi” artigo 3.º, alínea b) do RGI, aplicável “ex vi” artigo 18.º da Lei n.º 26/2006, de 30 de Junho) – daí que o facto de em causa nos autos estarem contra-ordenações praticadas em data anterior à da entrada em vigor da Lei nova não constitui obstáculo a essa aplicação se esta lei se revelar mais favorável.

E é precisamente isso que sucede.

Em primeiro lugar, porque o artigo 7.º da Lei n.º 50/2015, de 8 de Junho, ao dar nova redacção ao n.º 1 do artigo 7.º da Lei n.º 25/2006, procedeu à alteração dos limites mínimo e máximo das coimas aplicáveis às contra-ordenações previstas naquela lei no sentido da sua redução, pois que estas passaram a ser sancionadas com coima de valor mínimo correspondente a 7,5 vezes o valor da respectiva taxa de portagem, mas nunca inferior a €25 e de valor máximo correspondente ao quádruplo do valor mínimo da coima, com respeito pelos limites máximos previstos no Regime Geral das Infracções Tributárias, ao invés de serem sancionadas com coima de valor mínimo correspondente a 10 vezes o valor da respectiva taxa de portagem, mas nunca inferior a (euro) 25, e de valor máximo correspondente ao quádruplo do valor mínimo da coima, com respeito pelos limites máximos previstos no Regime Geral das Infracções Tributárias. Ora, tendo sido reduzidos os limites mínimo e máximo das coimas aplicáveis às contra-ordenações em causa, impõe-se necessariamente nova graduação da coima aplicada, que os tenha agora em conta, o que necessariamente implica uma nova decisão administrativa de aplicação da coima.

Em segundo lugar porque o artigo 7.º da Lei n.º 50/2015, de 8 de Junho, ao aditar ao artigo 7.º da Lei n.º 25/2006 os seus (novos) números 4 e 5, procedeu à unificação legal das infracções previstas naquela lei praticadas pelo mesmo agente, no mesmo dia, através da utilização do mesmo veículo e que ocorram na mesma infraestrutura rodoviária, entendendo-se como tal as ocorridas em estrada cuja exploração está concessionada ou subconcessionada à mesma entidade, determinando que esta contra-ordenação única seja sancionada com coima cujo valor mínimo a que se refere o n.º 1 é o correspondente ao cúmulo das taxas de portagem. Ora, esta unificação legal a que procedeu a lei nova, porque prescinde da averiguação das circunstâncias de que depende a contra-ordenação continuada, pode revelar-se, em concreto, mais favorável ao agente, daí que, verificados os respectivos pressupostos legais haverá que proceder à respectiva unificação da conduta delituosa e aplicar-lhe a cominação legalmente estabelecida, nos novos limites fixados pela nova lei, o que também necessariamente implica uma nova decisão administrativa de aplicação da coima.

Em terceiro lugar, porque a Lei n.º 51/2015 aprovou um regime excepcional de regularização de dívidas resultantes do não pagamento de taxas de portagem e coimas associadas, por utilização de infra-estrutura rodoviária efectuada até ao último dia do segundo mês anterior ao da sua publicação – que consta dos seus artigos 1.º a 6.º -, no qual se prevê que o pagamento pelo agente da infracção da taxa de portagem e custos administrativos efectuado até 60 dias a contar da entrada em vigor da lei, determina, além do mais, a atenuação da coima associada ao incumprimento do dever de pagamento, atenuação especial esta que há-de efectuar-se ope legis e em termos diversos e mais favoráveis do que os que decorrem das regras gerais sobre a atenuação especial da coima (cfr. o artigo 3.º da Lei n.º 51/2015 com o artigo 18.º, n.º 3 do Decreto-Lei n.º 433/82, aplicável subsidiariamente).

Finalmente, porque o mesmo regime excepcional, aprovado por aquela lei, prevê a redução legal das coimas não aplicadas ou não pagas (...) cuja regularização ocorreu antes da entrada em vigor da Lei n.º 51/2015, que venham a ser pagas até 60 dias a contar da entrada em vigor da lei (artigo 4.º, n.ºs 2 e 3 da Lei n.º 51/2015), havendo, obviamente, que apurar, neste caso como no anterior, se houve ou não adesão do agente da infracção ao regime excepcional e, em caso afirmativo, proceder à atenuação/redução das coimas em causa nos termos legais, o que implica também novas decisões de aplicação das coimas.

Pelas razões expostas, as decisões administrativas de aplicação das coimas sindicadas nos presentes autos não podem manter-se - desde logo, porque há que graduar as coimas aplicadas dentro dos novos limites legais e eventualmente retirar as legais consequências do pagamento ao abrigo do regime excepcional das taxas de portagem e/ou das coimas -, o que apenas poderá ser feito de modo adequado e eficiente pelos próprios Serviços, que não pelos Tribunais, a quem não cabe substituir-se à Administração nas decisões de aplicação coimas, antes escrutinar, se para tal solicitados, se tais decisões são conformes à Lei e ao Direito.

A decisão de aplicação de coimas que está na origem dos presentes autos – como, aliás, a decisão recorrida -, foram tomadas em momento anterior ao da entrada em vigor da nova Lei, mas esta repercutiu-se inelutavelmente nelas, como supra demonstrado, impedindo que possam subsistir nos termos em que foram proferidas.

Impõe-se, em consequência, a baixa dos autos à Autoridade Administrativa para que esta tenha a oportunidade de as rever ou renovar, em conformidade com o novo quadro legal, o que se determina. Prejudicado fica, pois, o conhecimento do objecto do recurso.

4- Decisão -

Termos em que, face ao exposto, acordam os juizes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em:

- admitir os recursos da decisão final e, quanto a estes, procedendo questão prévia e de conhecimento officioso, revogar tal decisão e determinar a baixa dos autos à autoridade administrativa para que esta reveja ou renove as decisões de aplicação da coima em conformidade com a Lei n.º 50/2015, de 8 de Junho, nos termos supra expostos, assim se concedendo provimento a estes recursos.

Sem custas.

Lisboa, 4 de Novembro de 2015. — *Ascensão Lopes* (relator) — *Ana Paula Lobo* — *Dulce Neto*.

Acórdão de 4 de Novembro de 2015.

Assunto:

Coima. Taxas de Portagem.

Sumário:

- I — Justifica-se, a admissão dos recursos interpostos ao abrigo do n.º 2 do artigo 73.º do RGCO – para melhoria da aplicação do direito e promoção da uniformidade da jurisprudência -, da decisão final que anulou a decisão de aplicação da coima para que seja organizado um só processo ou efectuada a apensação dos vários processos a fim de ser proferida uma decisão de aplicação de coima (única) caso se verifiquem os pressupostos da infracção continuada porquanto tal decisão se afigura desconforme à jurisprudência deste STA em casos semelhantes.*
- II — Estando em causa nos presentes autos decisões de aplicação de coimas por não pagamento ou pagamento viciado de taxas de portagem em infra-estruturas rodoviárias, p.p. pela Lei n.º 25/2006, de 30 de Junho, e, sendo do conhecimento público que esta lei foi objecto de recente alteração pela Lei n.º 50/2015, de 8 de Junho, concluindo-se que esta Lei se repercute necessária e inelutavelmente nas decisões de aplicação de coimas questionadas nos autos – por imposição constitucional e legal do princípio da aplicação retroactiva da lei nova mais favorável - haverá que officiosamente ordenar a baixa dos autos à autoridade administrativa para que esta reveja ou renove as decisões de aplicação da coima em conformidade com o disposto na Lei n.º 50/2015, de 8 de Junho.*

Processo n.º 1062/15-30.

Recorrente: Ministério Público e Fazenda Pública.

Recorrido: A.....

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

O Ministério Público e a Fazenda Pública vêm recorrer para este Supremo Tribunal da decisão do Tribunal Tributário do Porto que anulou a decisão administrativa que aplicou a coima e ordenou a baixa dos autos ao Serviço de Finanças para que fosse organizado um só processo.

Conclusões da alegação de recurso do MP a fls. 77 e segs. dos autos

1 - O arguido foi condenado pela entidade administrativa em coima pela prática de uma contra-ordenação.

2 - Recebidos os autos, introduziu-os o Ministério Público em juízo nos termos e para os efeitos do disposto no art.º 62º do DL 433/82 de 27 de Outubro, equivalendo esse acto a uma acusação.

3 - O Mmo. Juiz, nos termos do artigo 311.º, 1 do CPP, procedeu ao saneamento do processo e concluiu que se “verifica a existência de vício que afecta a fase decisória”.

4 - O vício apontado consiste no facto de contra o mesmo arguido terem sido instaurados outros processos de contra-ordenação e a autoridade administrativa não ter procedido à apensação dos processos tal como determinam os artigos 24º, 25º e 29º do CPP.

5 - Porém, nada obsta que a apensação de processos seja efectuada no Tribunal não constituindo em nossa opinião um facto impeditivo de prossecução dos autos o facto de a autoridade administrativa o não ter efectuado pois não se alcança como pode isso obstar ao conhecimento do mérito da causa.

6 - Entende-se que se o Tribunal toma conhecimento da existência de outros processos de contra-ordenação instaurados contra o mesmo arguido e se eles estiverem na mesma fase processual (nº 2 do art.º 24º do CPP) então, nos termos do art.º 25º do CPP, deve mandar proceder à apensação.

7 - Violou assim o douto despacho o disposto nos artigos 24º a 29º do CPP.

8 - Deve por isso ser revogado e ser ordenado o prosseguimento dos autos, ordenando-se desde logo a apensação de todos os processos de contra-ordenação que contra o mesmo arguido estejam pendentes em Tribunal, nos termos dos artigos 24º a 29º do CPP e com prolação da decisão nos termos do art.º 64º do RGCO.

Conclusões da alegação de recurso da FP a fls. 83 e segs.

QUESTÃO PRÉVIA - Requerimento (art. 74º, nº2 do RGCO)

A. Vem o presente recurso interposto da sentença que decidiu pela existência de uma questão prévia que obsta ao conhecimento mérito da causa e, em consequência, decidiu anular “a decisão de aplicação de coima recorrida” e determinar “a remessa destes autos à Autoridade Administrativa, para que efectue a apensação de todos os processos de contra-ordenação instaurados contra o mesmo arguido e proceda à fixação de uma coima única, com a prévia fixação de coimas individualmente aplicadas a cada contra-ordenação praticada”, o qual se circunscreve à questão de direito da anulação da decisão administrativa, apreciada pelo douto Tribunal a quo.

B. Para assim decidir, considerou o Tribunal a quo, em síntese que, “impunha-se legalmente à Autoridade Administrativa que organizasse um único processo administrativo ou procedesse à apensação dos processos que se encontrassem na mesma fase, para efeitos de aplicação de uma coima única, nos termos do supra referido artigo 25º do RGIT”, concluindo que a omissão destes procedimentos e operações determinam a anulação da decisão administrativa.

C. Quanto à anulação da decisão administrativa determinada pelo douto Tribunal a quo, entende a Fazenda Pública, salvo melhor opinião, que não pode proceder o argumento expandido na douta decisão a quo, não se conformando a Fazenda Pública com a mesma e considerando que tal decisão judicial padece de erro de direito, urgindo assim, a promoção da uniformização da jurisprudência face ao inerente perigo de repetição e desigualdade na aplicação entre os diversos tribunais tributários de 1º instância, tudo nos termos do disposto no art. 83º do RGIT, em conformidade com o art. 73º, n.º 2 do RGCO, aplicável por força da alínea b) do art. 3º do RGIT — cfr. Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 07-11-2012, proc. 0704/12; Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 17-01-2007, proc. 01124/06 (in www.dgsi.pt).

D. A questão da legalidade da apensação e da subsequente anulação da decisão por falta de realização do cúmulo material não é pacífica, aliás como já constatou o Venerando Supremo Tribunal Administrativo nos recentes acórdãos nºs 074/15, de 11-03-2015, n.º 01557/14 de 11-03-2015 e 01396/14 de 04-03-2015, nos seguintes termos: “Este Supremo Tribunal tem conhecimento, por dever de ofício, que a questão que aqui vem colocada, e outras semelhantes se colocam, e virão a colocar-se, em centenas ou milhares de processos que já se encontram pendentes nos TAFS e outros ainda que se encontram na fase procedimental administrativa, pelo que, havendo a necessidade premente de definir o direito aplicável a todas a estas situações, sendo certo que nos vários Tribunais se tem decidido de forma diferente, com esse fundamento admite-se o recurso que nos vem dirigido, nos termos do disposto no artigo 73º, n.º 2 do RGIMOS (sublinhado nosso).” In Ac. STA n.º 074/15, de 11-03-2015.

E. O recurso que se pretende interpor ao abrigo do nº2 do art. 73º, do RGCO, ex vi art 3º, alínea b) do RGIT, respeitando a uma questão que não é pacífica na jurisprudência, configura-se como manifestamente necessário à melhoria da aplicação do direito por forma a garantir a eficácia do princípio da igualdade dos cidadãos nesta questão, visando-se assim alcançar a sua uniformidade e estabilidade no nosso ordenamento jurídico, pelo que o seu conhecimento realiza interesses de ordem pública, motivo pelo qual, desde já se requer a sua admissão, conforme disposto nos nºs 2 e 3 do art. 74º do RGCO.

F. Quanto à legitimidade da Fazenda Pública para interpor o presente recurso, importa ter em conta que, com a proposta de Lei n.º496/2012, de 10 de Outubro de 2012, de aprovação do Orçamento do Estado para 2013, foi alterada a redacção do art. 83.º do RGIT, passando o representante da Fazenda Pública, por força do nº1 da referida norma, a ter legitimidade para interpor recurso da decisão proferida pelo tribunal, ampliando-se, deste modo, a sua possibilidade de intervenção no processo de contra-ordenação, que antes se limitava à produção de prova, nos termos do art. 81º, n.º 2 do RGIT.

G. Deste modo, e tendo em conta a unidade do sistema jurídico e a aplicação subsidiária do RGCO neste âmbito, por força do art. 3º, alínea b) do RGIT, com a alteração legislativa ocorrida, a Fazenda

Pública tem também legitimidade para recorrer nos recursos de processos de contra-ordenação tributária, ao abrigo do n.º 2 do art. 73º do RGCO.

H. Quanto ao efeito do presente recurso, entende a Fazenda Pública que, no regime previsto nos artigos 83º e 84º, ambos do R.G.I.T., complementado pelo R.G.C.O., mormente os artigos 70º, 73º, 74º, 75º, 79º, 88º e 89º, de aplicação subsidiária, não é possível a execução das coimas e sanções acessórias antes do trânsito em julgado ou de se ter tornado definitiva a decisão administrativa que as aplicar, sendo esta a única interpretação que assegura a constitucionalidade material deste art.º 84º, do R.G.I.T., nos casos em que o recurso é interposto de decisão condenatória, assim não sendo necessária a prestação de garantia para que o mesmo recurso goze de efeito suspensivo da decisão recorrida — conforme se doutrinou no Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, de 15-11-2011, processo n.º 04847/11; e na esteira do entendimento dos Conselheiros Jorge Lopes de Sousa e Simas Santos em “Regime Geral das Infracções Tributárias anotado”, 4ª edição, 2010, em anotação ao art. 84º, página 582 e seguintes.

I. Neste sentido, não deverá ser considerada exequível a decisão judicial proferida nestes autos, que decidiu pela anulação da decisão administrativa e que determina que a Autoridade Administrativa proceda à apensação dos processos do(a) arguido(a)/recorrente, face à pendência do presente recurso, sob pena de se afectar o efeito útil do mesmo.

QUESTÃO PRINCIPAL

J. Considerou o douto Tribunal a quo, estar verificado um vício da decisão de aplicação da coima, determinada pelo Chefe do Serviço de Finanças competente, que obsta ao conhecimento do mérito, unicamente por não ter procedido à apensação dos processos de contra-ordenação que correm contra o(a) mesmo(a) arguido(a) e que estejam na mesma fase, nos termos do art. 25º do RGIT, procedendo de seguida à fixação de uma coima única.

K. As nulidades insupríveis a ocorrer no âmbito do processo de contra-ordenação tributário, são taxativas e têm a sua previsão no art. 63º do RGIT, o qual, salvo melhor opinião, não abarca o regime do cúmulo material, a aplicar em caso de concurso de contra-ordenações.

L. Os “requisitos legais” [artº 63º, nº1, alínea d)], da decisão de aplicação das coimas que possam estar em falta e que se reportam à fase administrativa do processo de contra-ordenação tributário, são os constantes do art. 79º do RGIT, os quais foram integralmente respeitados pela entidade administrativa competente na decisão de aplicação de coima constante nestes autos.

M. A falta de aplicação do regime do concurso, previsto no art. 25º, não constitui um requisito legal da decisão, susceptível de configurar uma nulidade conducente à anulação da decisão.

N. A relevar-se a sua falta, o que não se concede, como se desenvolverá, sempre seria uma mera nulidade dependente de arguição dos interessados, na fase administrativa conforme estabelece o art. 120º do Código de Processo Penal - CPP, aplicável por força do preceituado na alínea b) do art. 3º do RGIT e do n.º 1 do art. 41º do RGCO, entendendo-se, contudo, pelos motivos explanados, que se está perante uma mera irregularidade a arguir pelos interessados, a contar da notificação para apresentação de defesa (cfr. art. 70º e 76º do RG fazendo-se assim a aplicação do invocado art. 123º do CPP, com as necessárias adaptações ao processo de contra-ordenação tributário, porquanto,

O. É competência exclusiva da autoridade administrativa a apreciação e decisão pela existência ou não do concurso de infracções e subsequente aplicação do art. 25º do RGIT, na fase administrativa, pressupondo, a montante, a verificação do elemento de conexão entre os processos nos termos do art. 36º do RGCO o que consubstancia um acto exclusivamente administrativo face ao disposto no art. 33º do RGCO, aplicável ex vi art. 3º, alínea b) do RGIT.

P. A imposição judicial de análise e tramitação conjunta de processos na fase administrativa consubstancia a violação do princípio da separação de poderes, limitando a actuação da administração fiscal, o seu conhecimento e apreciação dos processos que são da sua competência, no sentido em que, o Tribunal “não pode ofender a autonomia do poder administrativo [núcleo essencial da sua discricionariedade], enquanto medida definida pela lei daquilo que são os poderes próprios de apreciação ou decisão conferidos aos órgãos da Administração”, porquanto, “os poderes dos tribunais administrativos abarcam apenas as vinculações da Administração por normas e princípios jurídicos, ficando de fora da sua esfera de sindicabilidade o ajuizar sobre a conveniência e oportunidade da actuação da Administração, mormente o controlo actuação ao abrigo de regras técnicas ou as escolhas/opções feitas pela mesma na e para a prossecução do interesse público, salvo ofensa dos princípios jurídicos enunciados no art. 266º, n.º2 da CRP” — conforme Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte de 01-10-2010, proc. n.º 00514/08.4BEPNF, in www.dgsi.pt.

Q. Não há nenhuma omissão legal que justifique e fundamente a aplicação subsidiária dos artigos 24º, 25º e 29º do CPP, na fase administrativa conforme consta da douta decisão a quo, atento o disposto no art. 36º do RGCO.

R. A douta sentença, ao fazer apelo ao Acórdão deste Venerando Supremo Tribunal, de 30-03-2011, processo nº0757/10 e de 21.01-2009, processo nº0928/08, bem como o Acórdão do Tribunal Central Administrativo norte de 15-02-2013, processo n.º 1097/08.OBEVIS, desconsidera a relevante alteração legislativa ocorrida com a Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro, que aprovou o Orçamento do Estado

para 2011, e que veio repôr a regra do cúmulo material, em detrimento do regime do cúmulo jurídico, sem prejuízo, claro está, da aplicação do regime abstractamente mais favorável ao contribuinte, no caso de actos praticados ainda na vigência da lei anterior, o que claramente não é o caso, pelo que o invocado Acórdão assenta integralmente em pressupostos diversos face ao actual regime legal.

S. In casu, seria ilegal a aplicação do cúmulo jurídico dado que todos os factos em apreço, são posteriores à alteração ocorrida na norma do art. 25º do RGIT, com a Lei do Orçamento para 2011 (Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro).

T. Conforme o duto entendimento dos Conselheiros Jorge Lopes de Sousa e Simas Santos em “Regime Geral das Infracções Tributárias anotado”, 4ª edição, 2010, em anotação ao art. 25º, página 291, “no regime do cúmulo material, a coima única a aplicar é a soma das coimas aplicadas a cada uma das contra-ordenações, não havendo lugar a qualquer redução”, salvaguardando claramente que, “estando a regra do cúmulo material expressamente estabelecida na redacção inicial deste art. 25º do RGIT e na introduzida Lei do Orçamento para 2011 não há lacuna de regulamentação sobre a forma de efectuar o cúmulo das coimas, pelo que não há suporte para fazer apelo ao RGCO, pois este diploma, como legislação subsidiária que é (art. 3º, alínea b) do RGIT], apenas é de aplicação em matérias em que o RGIT não contenha normas próprias.”

U. Não há nenhuma omissão legal que justifique e fundamente a aplicação subsidiária do RGCO, quanto ao regime do concurso, através do qual se aplicaria subsidiariamente o CPP, ao contrário do duto entendimento vertido na decisão a quo, desde logo, porque neste âmbito o legislador optou no RGCO por manter a aplicação de um regime de cúmulo jurídico, vertido no seu art. 19º, distanciando-se assim de forma clara e deliberada no actual regime jurídico aplicável às contra-ordenações tributárias

V. Não pode igualmente a autoridade administrativa tributária, aferir a existência de eventual contra-ordenação continuada, cujo preceituado nos artigos 30º e 79º do Código Penal, subsidiariamente aplicável nos termos do art. 32º do RGCO, não têm aplicação face à actual redacção do art. 25º do RGIT seguindo-se neste âmbito, de perto, as decisões do Tribunal Central Administrativo Sul de 27-11-2007, processo n.º 01804/07 e de 23-09-2008, proc. n.º 01767/07, ambas consultáveis in www.dgst.pt.

M. Conforme refere o Professor Doutor Germano Marques da Silva, in “Direito Penal Português”, Parte Geral II — Teoria do Crime, Verbo, 1998, pág. 315 e seguintes, “o crime continuado constitui realmente uma pluralidade de crimes, apenas unificados para efeitos de punição e parece-nos ser esta a construção que convém à face da lei portuguesa (cfr. pág. 319).

X. Em caso de concurso, o actual regime limita-se sempre ao do cúmulo material, valendo a máxima, “quot delicta tot poenae”, sendo que a cada infracção é imputada a coima correspondente, ou seja, as sanções são aritmeticamente somadas, depois de se ter procedido à determinação individualizada de cada uma.

Y. Neste âmbito, releva a decisão do Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de 19/06/2007, proc. n.º 01768/07 (in www.dgsi.pt), no sentido em que “no actual RGIT não há lugar ao concurso de infracções com a cominação de uma coima única” e que “deixou de existir a principal característica que enforma o regime do concurso de crimes - a aplicação de uma pena única em cúmulo jurídico — desta forma se perdendo o principal interesse no concurso, a não ser de índole de eventual economia processual”.

Z. Importa ainda ter em conta, para compreensão dos regimes em apreço, a análise do Professor Doutor Taipa de Carvalho, in “Direito Penal Parte Geral — Questões Fundamentais”, Publicações Universidade Católica, Porto, 2003, pág. 172, que se transcreve: “Também não parece aceitável o regime do cúmulo jurídico estabelecido, no art. 19º, para o concurso de contra-ordenações. As razões subjacentes ao regime do cúmulo jurídico, no caso de concurso de crimes (CP, art. 77º), não procedem no caso das coimas. Essas razões são, especialmente, as seguintes: a um determinado aumento de duração da pena de prisão corresponderá um aumento muito maior do sofrimento que é conatural a esta pena de privação da liberdade (...); sendo conatural à pena de prisão um efeito de dessocialização (...). Mas, como nenhuma destas razões se verifica em relação à aplicação de coimas, é meu entendimento que, aqui, deveria vigorar o regime do cúmulo material, em que a coima final seria igual à soma das coimas concretamente aplicadas ao conjunto das contra-ordenações praticadas.”

AA. Não existe no RGIT, nem no RGCO, norma legal que preveja a apensação de processos de contra-ordenação, todavia, o artigo 36º do RGCO, aplicável subsidiariamente ao RGIT, prevê a “competência por conexão” em caso de concurso efectivo de contra-ordenações.

BB. E o art. 25º do RGIT, sendo de aplicação na fase administrativa, pressupõe necessariamente a apreciação e decisão sobre a conexão entre os processos a que se aplicará o regime do cúmulo material, por conjugação do disposto no art. 36º do RGCO e 25º do RGIT, inclusivamente, se os processos administrativos se encontram na mesma fase e se são da mesma competência territorial.

CC. Neste âmbito importa observar o entendimento do Ilustre Juiz do TEDH Paulo Pinto de Albuquerque, in “Comentário do Regime Geral das Contra-Ordenações à luz da Constituição da República e da Convenção Europeia dos Direitos do Homem”, Universidade Católica Editora, 2011, em anotação ao art. 36º, p. 128: “O critério do artigo 36º só ópera relativamente aos processos que se encontrem na

fase administrativa. (...) Na fase judicial, a conexão rege-se pelo disposto nos artigos 24º e seguintes do CPP.”

DD. Sucede que, não houve nenhuma apensação de processos do(a) arguido(a)/recorrente, pela autoridade tributária, tendo sido este processo de contra-ordenação tramitado autonomamente

EE. Com todo o respeito que nos merece a fundamentação expendida pelo douto Tribunal a quo, entende a Fazenda Pública que a decisão que determina a anulação da decisão da coima aplicada, por falta de apensação dos processos do mesmo contribuinte e por falta da fixação de uma coima única, é ilegal por falta de previsão legal.

FF. Face a todo o exposto, entende a Fazenda Pública, com a ressalva do devido respeito, que é muito, que a dita sentença sob recurso enferma de erro na aplicação do direito, fazendo errônea interpretação e aplicação do disposto nas normas legais aplicáveis, mais concretamente as que regem a aplicação do cúmulo material às contra-ordenações em concurso concretamente os artigos 25º, 63º e 79º, todos do RGIT e ainda o artigo 36º do RGCO, norma esta por sua vez aplicável ao abrigo do disposto na alínea b) do art. 3º do RGIT, atendendo a que, a autoridade administrativa competente não procedeu à apensação de quaisquer processos de contra-ordenação do(a) arguido(a)/recorrente, o que não constitui um vício que possa afectar o valor da decisão administrativa, que deva ser conhecido oficiosamente (cfr. artigos 120º a 123º do CPP, aplicáveis por força do preceituado na alínea b) do art. 3º do RGIT e do n.º 1 do art. 41º do RGCO), atendendo ao actual regime em vigor do cúmulo material, aplicável aos processos de contra-ordenação tributária.

O MP neste STA não emitiu parecer, vide fls. 100

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

A fundamentação jurídica da decisão recorrida é do seguinte teor:

(fls. 63 e segts)

A....., contribuinte n.º, residente na Rua, n.º, Vila Nova de Gaia, interpôs recurso de contra-ordenação contra a decisão administrativa proferida pelo Chefe do Serviço de Finanças de Vila Nova de Gaia 3, que lhe aplicou uma coima pela prática de contra-ordenação tipificada no art. 7º da Lei nº25/06, de 30.6, em conjugação como art. 5º, nº2, da Lei nº25/06, de 30.6.

Compulsados os autos constata-se, desde logo, a existência de vício que afecta a fase decisória e que torna inútil a tramitação subsequente do presente recurso judicial, nos termos do artigo 311º n.º 1 do Código de Processo Penal (CPP), aplicável por remissões sucessivas dos artigos 18º, da Lei nº25/06, de 30.6, 3º alínea b) do RGIT e 41º do RGCO.

Na verdade, verifica-se que, pelo Serviço de Finanças, foram instaurados vários processos de contra-ordenação, pela prática de infracção de idêntica natureza, tendo a arguida solicitado a sua apensação.

Porém, os processos de contra-ordenação em causa foram tramitados de forma autónoma e foram aplicadas coimas distintas em cada um dos processos.

Vejamos:

Nos termos do art. 18º, da Lei n.º 25/2006, de 30.6, às contra-ordenações previstas na presente lei e em tudo o que não se encontre expressamente regulado, é aplicável o Regime Geral das Infracções Tributárias.

Dispõe o artigo 3º, alínea b) do Regime Geral das Infracções Tributárias que “são aplicáveis subsidiariamente (...) quanto às contra-ordenações e respectivo processamento, o regime geral do ilícito de mera ordenação social.”

Porém, “no que concerne ao que não estiver regulamentado em matéria de contra-ordenações, deverá aplicar-se não só o R.G.C.O. como se indica na alínea b) deste art. 3., mas também, devidamente adaptados, os preceitos reguladores do processo criminal (CPP, legislação complementar e subsidiária).” – Jorge Lopes de Sousa e Manuel Simas Santos in Regime Geral das Infracções tributárias, Anotado, 2003, pág. 69.

Quanto à conexão de processos, dispõe o artigo 24º, do CPPT:

“1 - Há conexão de processos quando:

- a) O mesmo agente tiver cometido vários crimes através da mesma acção ou omissão;
- b) O mesmo agente tiver cometido vários crimes, na mesma ocasião ou lugar, sendo uns causa ou efeito dos outros, ou destinando-se uns a continuar ou a ocultar os outros;
- c) O mesmo crime tiver sido cometido por vários agentes em participação;
- d) Vários agentes tiverem cometido diversos crimes em participação, na mesma ocasião ou lugar, sendo uns causa ou efeito dos outros, ou destinando-se uns a continuar ou a ocultar os outros; ou
- e) Vários agentes tiverem cometido diversos crimes reciprocamente na mesma ocasião ou lugar.

2 - A conexão só ópera relativamente aos processos que se encontrarem simultaneamente na fase de inquérito, de instrução ou de julgamento.” E acrescenta o artigo 25º do CPP:

“Conexão de processos da competência de tribunais com sede na mesma comarca.

Para além dos casos previstos no artigo anterior, há ainda conexão de processos quando o mesmo agente tiver cometido vários crimes cujo conhecimento seja da competência de tribunais com sede na mesma comarca, nos termos dos artigos 19º e seguintes.”

Finalmente, dispõe o artigo 29º do Código de Processo Penal (CPP):

“1 - Para todos os crimes determinantes de uma conexão, nos termos das disposições anteriores, organiza-se um só processo.

2 - Se tiverem já sido instaurados processos distintos, logo que a conexão for reconhecida procede-se à apensação de todos àquele que respeitar ao crime determinante da competência por conexão.”

Acresce ainda com interesse à solução a dar à presente causa, o disposto no artigo 25º do RGIT o qual dispõe que “as sanções aplicadas às contra-ordenações em concurso são sempre objecto de cúmulo material.”

Resulta assim do quadro legal transcrito que, havendo conhecimento da prática de infracções contra-ordenacionais pelo mesmo arguido, deverá:

- proceder-se à apensação de todos os processos àquele a que respeitar a contra-ordenação determinante da conexão; ou:

- proceder-se à instauração de um único processo que englobe todos os comportamentos contra-ordenacionais.

Assim impunha-se legalmente à Autoridade Administrativa que organizasse um único processo administrativo ou procedesse à apensação dos processos que se encontrassem na mesma fase, para efeitos de aplicação de uma coima única, nos termos do supra referido artigo 25º do RGIT.

Esse é, aliás, o entendimento do Supremo Tribunal Administrativo, passando-se a citar o sumário do Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 30 de Março de 2011, proferido no processo 0757/10:

“1 - Embora a aplicação da regra de punição do concurso de contra-ordenações constante do artigo 25º do RGIT seja logicamente posterior à decisão sobre a verificação destas, entendendo-se que, sendo aplicada uma coima única, recomenda-se que seja organizado pela autoridade competente um único processo e seja proferida uma única decisão de aplicação de coima, e estando fixado no probatório que o comportamento de que a recorrente foi acusada nos presentes autos repetiu-se várias vezes ao longo do ano de 2004 e 2005, para além de que dos próprios elementos constantes da decisão administrativa de aplicação da coima decorria que a sua prática era “quente” e a recorrente trouxera ao processo informação e documentação referente à existência de dez outros processos de contra-ordenação tributários, afigura-se admissível, por razões de economia processual o prévio conhecimento da questão eleita como decidenda e bem assim que, assumida a consequência de anulação da decisão administrativa de aplicação da coima para que a situação fosse contemplada à luz da (nova redacção) do artigo 250 do RGIT se considerassem prejudicadas as questões suscitadas pela recorrente, tanto mais que também essa nova decisão de aplicação de coima única sempre seria susceptível de recurso, não havendo, nessa medida, prejuízo para a recorrente.

I - Não sendo possível ao tribunal “a quo” fixar a coima única aplicável às contra-ordenações fiscais em concurso nos termos dos artigos 77º e 78º do Código Penal, justifica-se a anulação da decisão administrativa de aplicação da coima e a remessa dos autos à Administração fiscal para que esta o faça.”

Ora, considerando que, não se encontrando apensados os referidos processos, o Tribunal não pode, oficiosamente, determinar a sua apensação, por tal acto ser da competência própria da Autoridade Administrativa, deverão os autos baixar ao Serviço de Finanças, para que a Autoridade Administrativa efectue a apensação dos referidos processos, procedendo de seguida à fixação de coima única, com a antecedente fixação de coimas individualmente aplicadas a cada contra-ordenação praticada, contra a qual poderá, querendo, o recorrente, uma vez notificado, interpor novo recurso.

Decisão

Em consonância com o exposto, anulo a decisão de aplicação de coima recorrida e determino a remessa destes autos à Autoridade Administrativa, para que efectue a apensação de todos os processos de contra-ordenação instaurados contra o mesmo arguido e proceda à fixação de uma coima única, com a prévia fixação de coimas individualmente aplicadas a cada contra-ordenação praticada.

DECIDINDO NESTE STA:

Previamente se dirá que seguiremos de perto o recente acórdão deste STA de 14/10/2015 tirado no recurso n.º 0766/15 disponível no site da DGSI, sendo ainda certo que o presente recurso é em tudo idêntico ao rec. 0833/15 cujo acórdão foi prolatado em 21/10/2015.

Questões a decidir

Haverá previamente que decidir da admissibilidade dos recursos, interpostos ao abrigo do disposto no n.º 2 do artigo 73.º do Regime Geral do Ilícito de Mera Ordenação Social (RGIMOS) subsidiariamente aplicável – para melhoria da aplicação do direito ou promoção da uniformidade da jurisprudência –, porquanto o valor da causa é inferior ao da alçada (cfr. o artigo 83.º, n.º 1 do RGIT) e este STA não se encontra vinculado pela decisão de admissão do recurso proferida pelo tribunal a quo.

Caso sejam de admitir, suscita-se, a questão de saber se esta enferma de erro de julgamento a decisão que anulou a decisão administrativa que aplicou a coima e ordenou a baixa dos autos ao Serviço de Finanças para que seja organizado um só processo.

Não obstante, estando em causa recurso de decisão de aplicação de coimas por não pagamento ou pagamento viciado de taxas de portagem em infra-estruturas rodoviárias – matéria primariamente regulada pela Lei n.º 25/2006, de 30 de Junho –, importa, como questão prévia à do conhecimento do mérito do(s) recurso(s), oficiosamente decidir das consequências da entrada em vigor da Lei n.º 50/2015, de 8 de Junho nos recursos de decisões de aplicação de coimas por contra-ordenações daquela natureza pendentes nos tribunais tributários, porquanto a questão de aplicação no tempo de lei mais favorável constitui uma questão prévia de conhecimento oficioso, que prejudica, imediatamente, a apreciação das restantes questões objecto do recurso, dado que a apreciação da situação da recorrida, à luz da nova Lei poderá envolver a repetição do que tiver sido anteriormente processado (cfr. artigo 608.º, n.º 2, do CPC, aplicável “ex vi” artigo 4.º do CPP, aplicável “ex vi” artigo 41.º do Decreto-Lei n.º 433/83, aplicável “ex vi” artigo 3.º, alínea b), do RGIT, aplicável “ex vi” artigo 18.º da Lei n.º 26/2006, de 30 de Junho).

As questões da legitimidade da Fazenda Pública para os recursos e do efeito destes não são questões controvertidas nos presentes autos, pois que foi reconhecida legitimidade à recorrente e os recursos foram admitidos com subida imediata (cfr. despachos de admissão, a fls. 95 e 132 dos autos, respectivamente), pelo que sobre tais questões não há que emitir pronúncia.

5. Da admissibilidade dos recursos ao abrigo do artigo 73.º, n.º 2 do RGCO, subsidiariamente aplicável

5.2 No que concerne ao recurso da decisão final que julgou verificada nulidade insuprível do processo de contra-ordenação, atendendo a que a decisão nele tomada se afigura desconforme ao que vem sendo decidido por este STA em recursos de contra-ordenação tributários por não pagamento de Imposto Único de Circulação - IUC (cfr. os Acórdãos de 17 de Junho de 2015, rec. n.º 369/15, de 9 de Setembro de 2015, rec. n.º 70/15 e de 7 de Outubro de 2015, rec. n.º 645/14), julga-se justificada a admissão do recurso ao abrigo do n.º 2 do artigo 73.º do RGCO, em ordem à promoção da uniformidade da jurisprudência e à melhoria da aplicação do direito, havendo, pois, que dele conhecer, designadamente por se afigurar necessário ajuizar se este entendimento jurisprudencial é igualmente válido quando em causa estejam, como nos autos, coimas por falta de pagamento ou pagamento viciado de taxas de portagem em infra-estruturas rodoviárias.

Apreciando.

Questão prévia: Consequências da entrada em vigor da Lei n.º 50/2015, de 8 de Junho nos recursos de decisões de aplicação de coimas por não pagamento ou pagamento viciado de taxas de portagem em infra-estruturas rodoviárias

Estando em causa nos presentes autos decisões de aplicação de coimas por não pagamento ou pagamento viciado de taxas de portagem em infra-estruturas rodoviárias, p.p. pela Lei n.º 25/2006, de 30 de Junho, e, sendo do conhecimento público que esta lei foi objecto de recente alteração pela Lei n.º 50/2015, de 8 de Junho que, além do mais, aprovou um regime excepcional de regularização de dívidas resultantes do não pagamento de taxas de portagem e coimas associadas, por utilização de infra-estrutura rodoviária, importa como questão prévia e de conhecimento oficioso ajuizar das consequências da entrada em vigor da nova lei nos recursos de decisões de aplicação de coimas por contra-ordenações daquela natureza pendentes nos tribunais tributários, porquanto a questão de aplicação no tempo de lei mais favorável constitui uma questão prévia de conhecimento oficioso, que prejudica, imediatamente, a apreciação das restantes questões objecto do recurso, dado que a apreciação da situação dos autos, à luz da nova Lei poderá envolver a repetição do que tiver sido anteriormente processado (cfr. artigo 608.º, n.º 2, do CPC, aplicável “ex vi” artigo 4.º do CPP, aplicável “ex vi” artigo 41.º do Decreto-Lei n.º 433/83, aplicável “ex vi” artigo 3.º, alínea b), do RGIT, aplicável “ex vi” artigo 18.º da Lei n.º 25/2006, de 30 de Junho), prejudicando o conhecimento do mérito do recurso.

Isto porque, em matéria penal, como em matéria contra-ordenacional, vigora por imperativo constitucional e legal a regra da aplicação retroactiva da lei mais favorável – cfr. artigos 29.º, n.º 4 da CRP, 2.º, n.º 4 do Código Penal e 3.º, n.º 2 do Decreto-Lei n.º 433/82, aplicável “ex vi” artigo 3.º, alínea b) do RGI, aplicável “ex vi” artigo 18.º da Lei n.º 26/2006, de 30 de Junho) – daí que o facto de em causa nos autos estarem contra-ordenações praticadas em data anterior à da entrada em vigor da Lei nova não constitui obstáculo a essa aplicação se esta lei se revelar mais favorável.

E é precisamente isso que sucede.

Em primeiro lugar, porque o artigo 7.º da Lei n.º 50/2015, de 8 de Junho, ao dar nova redacção ao n.º 1 do artigo 7.º da Lei n.º 25/2006, procedeu à alteração dos limites mínimo e máximo das coimas aplicáveis às contra-ordenações previstas naquela lei no sentido da sua redução, pois que estas passaram a ser sancionadas com coima de valor mínimo correspondente a 7,5 vezes o valor da respetiva taxa de portagem, mas nunca inferior a €25 e de valor máximo correspondente ao quádruplo

plo do valor mínimo da coima, com respeito pelos limites máximos previstos no Regime Geral das Infracções Tributárias, ao invés de serem sancionadas com coima de valor mínimo correspondente a 10 vezes o valor da respectiva taxa de portagem, mas nunca inferior a (euro) 25, e de valor máximo correspondente ao quántuplo do valor mínimo da coima, com respeito pelos limites máximos previstos no Regime Geral das Infracções Tributárias. Ora, tendo sido reduzidos os limites mínimo e máximo das coimas aplicáveis às contra-ordenações em causa, impõe-se necessariamente nova graduação da coima aplicada, que os tenha agora em conta, o que necessariamente implica uma nova decisão administrativa de aplicação da coima.

Em segundo lugar porque o artigo 7.º da Lei n.º 50/2015, de 8 de Junho, ao aditar ao artigo 7.º da Lei n.º 25/2006 os seus (novos) números 4 e 5, procedeu à unificação legal das infracções previstas naquela lei praticadas pelo mesmo agente, no mesmo dia, através da utilização do mesmo veículo e que ocorram na mesma infraestrutura rodoviária, entendendo-se como tal as ocorridas em estrada cuja exploração está concessionada ou subconcessionada à mesma entidade, determinando que esta contra-ordenação única seja sancionada com coima cujo valor mínimo a que se refere o n.º 1 é o correspondente ao cúmulo das taxas de portagem. Ora, esta unificação legal a que procedeu a lei nova, porque prescinde da averiguação das circunstâncias de que depende a contra-ordenação continuada, pode revelar-se, em concreto, mais favorável ao agente, daí que, verificados os respectivos pressupostos legais haverá que proceder à respectiva unificação da conduta delituosa e aplicar-lhe a cominação legalmente estabelecida, nos novos limites fixados pela nova lei, o que também necessariamente implica uma nova decisão administrativa de aplicação da coima.

Em terceiro lugar, porque a Lei n.º 51/2015 aprovou um regime excepcional de regularização de dívidas resultantes do não pagamento de taxas de portagem e coimas associadas, por utilização de infra-estrutura rodoviária efectuada até ao último dia do segundo mês anterior ao da sua publicação – que consta dos seus artigos 1.º a 6.º -, no qual se prevê que o pagamento pelo agente da infracção da taxa de portagem e custos administrativos efectuado até 60 dias a contar da entrada em vigor da lei, determina, além do mais, a atenuação da coima associada ao incumprimento do dever de pagamento, atenuação especial esta que há-de efectuar-se ope legis e em termos diversos e mais favoráveis do que os que decorrem das regras gerais sobre a atenuação especial da coima (cfr. o artigo 3.º da Lei n.º 51/2015 com o artigo 18.º, n.º 3 do Decreto-Lei n.º 433/82, aplicável subsidiariamente).

Finalmente, porque o mesmo regime excepcional, aprovado por aquela lei, prevê a redução legal das coimas não aplicadas ou não pagas (...) cuja regularização ocorreu antes da entrada em vigor da Lei n.º 51/2015, que venham a ser pagas até 60 dias a contar da entrada em vigor da lei (artigo 4.º, n.ºs 2 e 3 da Lei n.º 51/2015), havendo, obviamente, que apurar, neste caso como no anterior, se houve ou não adesão do agente da infracção ao regime excepcional e, em caso afirmativo, proceder à atenuação/redução das coimas em causa nos termos legais, o que implica também novas decisões de aplicação das coimas.

Pelas razões expostas, as decisões administrativas de aplicação das coimas sindicadas nos presentes autos não podem manter-se - desde logo, porque há que graduar as coimas aplicadas dentro dos novos limites legais e eventualmente retirar as legais consequências do pagamento ao abrigo do regime excepcional das taxas de portagem e/ou das coimas -, o que apenas poderá ser feito de modo adequado e eficiente pelos próprios Serviços, que não pelos Tribunais, a quem não cabe substituir-se à Administração nas decisões de aplicação coimas, antes escrutinar, se para tal solicitados, se tais decisões são conformes à Lei e ao Direito.

A decisão de aplicação de coimas que está na origem dos presentes autos – como, aliás, a decisão recorrida -, foram tomadas em momento anterior ao da entrada em vigor da nova Lei, mas esta repercutiu-se inelutavelmente nelas, como supra demonstrado, impedindo que possam subsistir nos termos em que foram proferidas.

Impõe-se, em consequência, a baixa dos autos à Autoridade Administrativa para que esta tenha a oportunidade de as rever ou renovar, em conformidade com o novo quadro legal, o que se determina.

Prejudicado fica o conhecimento do objecto do recurso.

- Decisão -

Termos em que, face ao exposto, acordam os juízes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em:

- admitir os recursos da decisão final e, quanto a estes, procedendo questão prévia e de conhecimento oficioso, revogar tal decisão e determinar a baixa dos autos à autoridade administrativa para que esta reveja ou renove as decisões de aplicação da coima em conformidade com a Lei n.º 50/2015, de 8 de Junho, nos termos supra expostos, assim se concedendo provimento a estes recursos.

Sem custas.

Lisboa, 4 de Novembro de 2015. – *Ascensão Lopes* (relator) – *Ana Paula Lobo* – *Dulce Neto*.

Acórdão de 4 de Novembro de 2015.**Assunto:**

Taxas. Audiência Prévia. Poderes Anulatórios.

Sumário:

- I — Porque as taxas, enquanto prestação pecuniária e impositiva devida a uma entidade pública, assentam numa contrapartida provocada ou utilizada pelo sujeito passivo e que pode consistir «na prestação concreta de um serviço público, na utilização de um bem do domínio público ou na remoção de um obstáculo jurídico ao comportamento dos particulares» (cfr. art. 4.º, n.º 2, da LGT), não pode falar-se em duplicação de colecta quando as taxas em confronto se destinam a compensar contraprestações distintas.*
- II — A violação do direito de audiência prévia determina a anulação do acto, sendo que a aplicação do princípio do aproveitamento do acto para obstar essa anulação depende de um juízo de prognose póstuma no sentido da inexistência de qualquer possibilidade de a sua intervenção poder influenciar o conteúdo daquele acto.*
- III — A liquidação efectuada com base num pressuposto de direito errado deve ser anulada, irrelevando o facto de a prestação dela resultante seja inferior à que seria legalmente exigível, uma vez que a impugnação judicial tem carácter meramente anulatório (sem prejuízo de poder condenar a Administração em juros e em indemnização por garantia indevida, mas não pode proceder à regulação jurídica substantiva subjacente ao acto impugnado), não permitindo aos tribunais substituírem-se à Administração na definição do conteúdo dos actos, designadamente, mantendo na ordem jurídica, com fundamentos diversos daqueles que foram os usados, actos que devam ser anulados.*

Processo n.º 1082/13-30.

Recorrente: Município da Trofa.

Recorrido: A....., SA.

Relator: Exm.º Sr. Cons.º Dr. Francisco Rothes.

Recurso jurisdicional da sentença proferida no processo de impugnação judicial com o n.º 257/06.3BEPRT

1. RELATÓRIO

1.1 O Município da Trofa (a seguir Impugnante ou Recorrente) recorreu para o Tribunal Central Administrativo Norte da sentença proferida pelo Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Penafiel que, julgando parcialmente procedente a impugnação judicial deduzida pelas sociedades denominadas “A....., S.A.” e “B....., Lda.” (a seguir Impugnantes ou Recorridas) contra as liquidações da taxas de compensação urbanística, da taxa por aditamento ao alvará de licença e por taxa municipal de urbanização, anulou esses dois primeiros actos, considerando inexistir o terceiro.

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

«a) A douta sentença proferida pelo Tribunal recorrido incorre em errada interpretação do direito, porquanto os actos de liquidação impugnados não padecem de qualquer um dos vícios assacados pelas impugnantes;

b) A taxa pela emissão de alvará, relativa a obras de edificação, encontra-se prevista no artigo 16.º do Regulamento, de acordo com o qual, na redacção vigente à data dos factos dos autos, “a emissão do alvará de licença ou autorização para obras de construção, reconstrução, ampliação ou alteração está sujeita ao pagamento da taxa fixada no quadro II, secção V, da tabela anexa ao presente regulamento, variando esta consoante o uso ou fim a que a obra se destina e da área bruta a edificar”;

c) Da leitura deste normativo resulta claramente que esta taxa é devida para qualquer uma das operações urbanísticas, a saber: construção, reconstrução, ampliação ou, como no caso dos autos, alteração;

d) O aditamento ao alvará é um verdadeiro acto de licenciamento das alterações ao projecto, ainda que já em fase de execução, pelo que será devida a respectiva taxa pela emissão do mesmo, ou seja, pela remoção de um obstáculo legal e pela prestação do serviço de análise e aprovação daquelas alterações;

e) As referidas alterações consistiram numa verdadeira transformação do edifício em causa, passando este a estar sujeito ao regime da propriedade horizontal, com a previsão de trinta fracções destinadas a comércio, armazém e respectivos escritórios;

f) Face ao exposto, considera-se que em causa estão actos distintos e autónomos – o licenciamento do projecto inicialmente apresentado e a aprovação das alterações a este mesmo projecto –, ambos sujeitos ao pagamento da taxa prevista no artigo 16.º do Regulamento, pelo que inexistente, in casu, dupla tributação.

g) Por outro lado, nas operações de loteamento ou de impacto semelhante a loteamento, na impossibilidade de previsão de áreas destinadas a infra-estruturas, espaços verdes e equipamentos, consagra o nosso ordenamento jurídico a exigência da correlativa prestação de uma compensação pecuniária ou em espécie a favor dos Municípios;

h) Os termos e pressupostos do pagamento desta compensação encontravam-se definidos, à data dos factos, no que toca ao Município da Trofa, nos artigos 35.º, e ss., do Regulamento.

i) O tribunal a quo, apesar de considerar ser devida a compensação urbanística, entendeu que a fórmula matemática que serviu de cálculo para o montante global daquela era inaplicável ao caso;

j) Contudo, a mencionada compensação foi determinada nos termos do Regulamento aplicável à data, embora, por mero lapso dos serviços, só foi contabilizado o valor de C1 [$K1=3.0 \times K2=1.00 \times A1=(2836,5+1233,7) \times V=15.00 = € 183.159,00$], não tendo sido adicionado o valor de C2;

k) Significa, portanto, que o montante calculado foi até inferior ao efectivamente devido pelas Recorridas;

l) Face a todo o exposto, salvo melhor opinião, as liquidações ora impugnadas não padecem de qualquer vício, pelo que, salvo o devido respeito, não poderia o Tribunal a quo ter decidido pela anulação das mesmas.

Termos em que deve ser concedido provimento ao presente recurso, com as legais consequências, com o que V. Exas., Senhores Desembargadores, farão Justiça!».

1.3 As Impugnantes não contra alegaram.

1.4 O Tribunal Central Administrativo Norte declarou-se incompetente em razão da hierarquia para conhecer do presente recurso, indicando como tribunal competente para o efeito este Supremo Tribunal Administrativo, ao qual os autos foram remetidos a requerimento do Recorrente.

1.5 Recebidos neste Supremo Tribunal Administrativo, os autos foram com vista ao Ministério Público, e o Procurador-Geral Adjunto, que identificou as questões a apreciar e decidir como sendo as da «legalidade da taxa por aditamento ao alvará de licença de construção» e da «legalidade da taxa de compensação urbanística» emitiu parecer no sentido de que seja concedido parcial provimento ao recurso, revogando-se a decisão de anulação da liquidação da taxa por aditamento ao alvará de licença e confirmando-se a decisão de anulação da taxa de compensação, com a seguinte fundamentação:

«[...]

1. Primeira questão decidenda: taxa por aditamento ao alvará de licença de Construção

O acto de licenciamento para obras de construção titulado pelo alvará n.º 97/2004 é distinto do licenciamento das alterações ao projecto inicial, constante do aditamento ao citado alvará, permitindo a constituição do regime de propriedade horizontal com previsão de trinta fracções destinadas a comércio, armazéns e escritórios (probatório als. A), B), D), E), K), O).

Estando previsto para o alvará de licença ou autorização de loteamento e de obras de urbanização, o aditamento ao alvará de licença ou autorização para obras de construção não está previsto no Regulamento relativo ao lançamento e liquidação de taxas devidas pela realização de operações urbanísticas - Aviso n.º 1418/2003 - Diário da República 2.ª Série 19 Fevereiro 2003)

A taxa resultante do aditamento foi liquidada nos termos da taxa fixada no quadro II secção V da tabela anexa ao Regulamento, aplicável à emissão do alvará de licença para obras de construção (probatório alínea M); sentença fls. 165 último parágrafo)

O licenciamento das alterações exige a emissão de novo alvará, e não um simples aditamento ao alvará de licença para obras de construção (art. 16.º do Regulamento).

No entanto, a prevalência da substância económica sobre a formalidade jurídica no domínio do contencioso tributário confere legalidade à liquidação da taxa pela emissão do aditamento, a qual radica:

a) na remoção de um obstáculo jurídico ao comportamento do particular conseguida pelo licenciamento das alterações ao projecto inicial;

b) na prestação concreta de um serviço de análise e aprovação do projecto de alterações prestado pela entidade pública

Neste contexto é irrelevante a forma jurídica da titulação do acto de licenciamento: novo alvará ou aditamento ao alvará existente

2. Segunda questão decidenda: taxa de compensação urbanística

Foi aplicada uma fórmula matemática de cálculo da taxa que não correspondia aplicável na data da elaboração do cálculo, na medida em que omitiu a consideração do parâmetro C2 (probatório alínea E); fundamentação jurídica fls. 167)

A primeira alteração ao Regulamento municipal aprovada em reunião da Assembleia Municipal realizada em 30 Junho 2006, que estabeleceu uma fórmula de cálculo idêntica à aplicada para a liquidação da taxa controvertida, ainda não estava em vigor quando a informação técnica dos serviços foi prestada em 24 Agosto 2004 e a guia para pagamento foi emitida em 28 Outubro 2005 (probatório als. E, Q))

É irrelevante o alegado lapso dos serviços na elaboração do cálculo, determinante de uma quantificação da taxa inferior à devida pelas recorridas: o tribunal está vinculado à apreciação da questão da legalidade segundo as normas jurídicas aplicáveis, não podendo coonestar uma solução que permitiria manter na ordem jurídica uma liquidação de taxa efectuada contra legem e a arrecadação pelo município da respectiva receita, embora inferior à que seria legalmente devida».

1.6 Colheram-se os vistos dos Conselheiros adjuntos.

1.7 As questões que cumpre apreciar e decidir são as de saber a sentença incorreu em erro de julgamento i) quando considerou ilegal a taxa pela emissão de alvará de licença para obras de edificação por não ter ocorrido emissão de licença, mas um mero aditamento ao alvará, insusceptível de determinar o pagamento daquela taxa, que já fora paga, mas apenas uma taxa pela alteração autorizada, pelo que a exigência daquela constitui duplicação de colecta [cfr. conclusões b) a f)] ii) quando considerou ilegal a taxa por compensação urbanística, por o Município ter incorrido em erro de direito por aplicação no cálculo da taxa de uma regra inaplicável ao caso [cfr. conclusões g) a k)].

2. FUNDAMENTAÇÃO

2.1 DE FACTO

O Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Penafiel efectuou o julgamento da matéria de facto nos seguintes termos:

«A) Em 26/3/2002 foi apresentado por C..... e D....., um pedido de licenciamento para obras de construção de um armazém e escritórios, relativamente ao qual foi emitido o alvará de licença de obras de construção n.º 97, de 2004.04.07, para uma área de construção de 13.438,60 m², uma volumetria de 96.650,10 m³, área de implantação de 6.317,00 m² e cêrcea de 15,30m (Informação n.º 103/07 da Divisão de Obras Particulares da Câmara Municipal da Trofa, página 1, do processo administrativo (PA) apensado ao processo de impugnação judicial e fls. 775 do PA, Volume 4).

B) Pela emissão do alvará referido no número anterior, os requerentes procederam ao pagamento das seguintes taxas:

– Taxa pelo pedido de emissão de alvará de licença de construção do processo n.º 172/02, no valor de 47.363,00 €, paga em 1/4/2004 (fls. 30 dos autos);

– Taxa Municipal de Urbanização, no valor global de 129.116,88 €, que foi paga em 4 prestações do valor de 32.279,22 € cada uma, tendo a primeira sido paga em 1/4/2004, a segunda em 10/5/2004, a terceira e a quarta em 7/9/2004 (fls. 30 a 32 dos autos).

C) Em 21/5/2004 foi solicitado um averbamento no alvará referido no número um, de forma a constar também o destino de comércio e serviços, que foi aprovado por despacho de 1/6/2004 (Informação n.º 103/07 da Divisão de Obras Particulares da Câmara Municipal da Trofa, página 1, do PA).

D) Em 10/8/2004 foram solicitadas alterações ao projecto, que consistiam na divisão do edifício licenciado, transformando-o num edifício sujeito ao regime de propriedade horizontal, para onde se encontravam previstas trinta fracções destinadas a comércio, armazém e respectivos escritórios (Informação n.º 103/07 da Divisão de Obras Particulares da Câmara Municipal da Trofa, página 1, do PA).

E) Em 24/8/2004 foi proferido um despacho de concordância com a informação técnica da Divisão de Loteamento e Obras Particulares de 20/8/2004, onde consta, nomeadamente, que:

“O requerente vem apresentar projecto de alterações relativo à construção licenciada ao abrigo do alvará de obras de construção n.º 97 de 7 de Abril de 2004, relativo a um edifício destinado a armazém, comércio e serviços.

O projecto agora apresentado consiste na divisão do edifício anteriormente licenciado, transformando-o num edifício sujeito ao regime de propriedade horizontal, para onde se encontram previstas três fracções destinadas a comércio e vinte e sete fracções destinadas a armazéns e respectivos escritórios.

A proposta integra-se no previsto na alínea b) do n.º 3 do artigo 36.º do Regulamento relativo ao lançamento e liquidação de taxas de vidas pela realização de operações urbanísticas do Município da Trofa, pelo que nos termos do previsto no n.º 5 do artigo 57.º deveriam ter sido previstas áreas destinadas à implantação de espaços verdes e de utilização colectiva e equipamentos.

Uma vez que se trata de uma adaptação de um projecto já licenciado e em construção, em que não é possível prever estas cedências poderão as mesmas ser compensadas em numerário ou espécie,

no valor de € 183.159,00 (cento e oitenta e três mil centos e cinquenta e nove euros), calculado nos termos do previsto no artigo 37.º do regulamento atrás referido (ver nota)...

NOTA: Cálculo do valor da compensação.

$$C = C1 = K1 \times K2 \times A1 \times V$$

$K1 = 3.0$; $K2 = 1.00$; $A1 = (2836,5 + 1233,7)m^2$; $V = 15,00 \rightarrow C1 = 183.159,00 \text{ €}$ (fls. 803 e 804 do Processo de Licenciamento da Câmara Municipal da Trofa n.º 172/02, Volume 5).

F) A informação e respectivo despacho referidos no número anterior foram remetidos a C....., por carta registada em 9/9/2004, pelo registo n.º “RS 6099 1329 8 PT” (fls. 805 e 807 do Processo de Licenciamento da Câmara Municipal da Trofa n.º 172/02, Volume 5).

G) Em 11/11/2004 a A....., SA, e a B....., Lda., requereram ao Município da Trofa o averbamento do processo n.º 172/02 em seu nome, que foi deferido em 26/11/2004 (fls. 813 do Processo de Licenciamento da Câmara Municipal da Trofa n.º 172/02, Volume 5).

H) Em 13/1/2005 o Gabinete Técnico da Divisão de Loteamentos e Obras Particulares emitiu a seguinte informação:

“De acordo com o parecer emitido em 2004.08.20, para aprovação do projecto de arquitectura era necessário a consulta do SNB, pelo que se verifica que foi consultada a referida entidade da qual se obteve o parecer favorável, de acordo com os elementos apensos ao processo.

Assim, em princípio não se vê inconvenientes no deferimento do projecto de arquitectura, condicionado ao pagamento do valor da compensação urbanística...”, que obteve despacho superior de deferimento em 18/1/2005 (fls. 931 do Processo de Licenciamento da Câmara Municipal da Trofa n.º 172/02, Volume 6).

I) A informação e respectivo despacho referido no número anterior foram remetidos a A....., SA, através de carta registada em 20/1/2005, pelo registo número “RS 6530 9231 4 PT” (fls. 932 e 933 do Processo de Licenciamento da Câmara Municipal da Trofa n.º 172/02, Volume 6).

J) No título constitutivo da propriedade horizontal consta que “Os restantes 31 lugares de estacionamento serão cedidos ao domínio público” (fls. 1355 a 1360 do Processo de Licenciamento da Câmara Municipal da Trofa n.º 172/02, Volume 9).

K) Para efeitos de emissão do alvará das alterações indicadas no na alínea D), foi taxado o valor de 42.940,35 €, que foi agravado para o triplo, totalizando 128.821,05 €, de acordo com o art. 27.º do Regulamento relativo ao lançamento e liquidação de taxas devidas pela realização de operações urbanísticas do Município da Trofa, em vigor à data do pagamento e calculada nos termos do art. 16.º do mesmo Regulamento, o valor não é devido por se verificar alteração no uso ou na área, mas simplesmente porque há alterações (Informação n.º 103/07 da Divisão de Obras Particulares da Câmara Municipal da Trofa, e Informação n.º 124/2007, de 28/11/2007, da Divisão de Obras Particulares, página 2, do PA).

L) A requerente não foi notificada dos valores mencionados no número anterior, nem nunca houve notificação da liquidação de taxas (Informação n.º 103/07 da Divisão de Obras Particulares da Câmara Municipal da Trofa, e Informação n.º 124/2007, da Divisão de Obras Particulares, de 28/11/2007, página 2, do PA).

M) O valor de 42.940,35 €, relativo à taxa pela emissão de alvará de licença referido no número 11 supra, quanto ao processo n.º 172/02, foi calculado pela Divisão de loteamentos e obras particulares através de medições, em 29/9/2005, tendo sido apuradas as seguintes áreas:

884,91 m² – Comércio, serviços e outros afins, por m² de área bruta de construção ou fracção

10.765,34 m² – Armazéns e Indústrias, por m² de área bruta de construção ou fracção

432,41 m² – Muros de suporte, vedação ou alterações aos mesmos, por metro linear ou fracção

387,50 m² – Passeios, rampas ou semelhantes (fls. 1464 do Processo de Licenciamento n.º 172/02, Volume 11).

N) Em 4/10/2005, a requerente solicita o pagamento faseado, tendo, por despacho de 7/10/2005, sido deferido o pagamento em prestações (fls. 1465 a 1467 do Processo de Licenciamento n.º 172/02, Volume 11 e Informação n.º 103/07 da Divisão de Obras Particulares da Câmara Municipal da Trofa, página 2, do PA).

O) Em 21/10/2005, a A....., SA, deu entrada do requerimento n.º 3660/05, relativamente ao aditamento apresentado no processo n.º 172/02, onde solicitou a aprovação do aditamento e anexou a ficha com as características da construção, das quais se transcrevem, nomeadamente, as seguintes (fls. 1473 e 1474 do Processo de Licenciamento da Câmara Municipal da Trofa n.º 172/02, Volume 11):

“Estacionamento Privado Descoberto 23 lugares, com a área de 287,5m².

Estacionamento Público Descoberto 31 lugares, com a área de 387,5m².

Arranjos exteriores

Domínio Público	Área	Domínio Privado	Área
Arruamento	2.874,43 m ²	Estacionamento	287,50 m ²
Passeios	264,08 m ²		
Baía de estacionamento	387,50 m ²		
Espaços verdes	29,35 m ²		
Equipamentos	451,04 m ²		

P) Em 26/10/2005 foi emitido o aditamento n.º 1 ao alvará de obras de construção n.º 97/04, de 7/4/2004, cujas alterações correspondem a alteração de implantação e de interiores, ficando 3 fracções destinadas a comércio/escritórios e 13 fracções destinadas a armazéns e respectivos escritórios (fls. 38 dos autos que integra o documento n.º 2 apresentado pelas impugnantes).

Q) Através da guia n.º 5064 de 28/10/2005, foi pago o valor de 174.614,05 €, correspondente ao somatório de 45.790,00 € referente à compensação urbanística (25% do valor total), 128.821,05 € referente à emissão do alvará e 3,00 € de Imposto do Selo (Informação n.º 103/07 da Divisão de Obras Particulares da Câmara Municipal da Trofa, página 2, do PA).

R) Por lapso dos serviços do Município da Trofa, foi mencionado na guia referida no número anterior que o valor de 45.790,00 € diz respeito a Taxa Municipal de Urbanização, quando na realidade diz respeito à compensação urbanística, erro que foi rectificado pela Divisão Financeira (Informação n.º 103/07 da Divisão de Obras Particulares da Câmara Municipal da Trofa e Informação n.º 121/07, de 13/11/2007, da mesma Divisão, página 2 do PA).

S) Através da guia n.º 450-1 de 28/10/2005, foi pago o valor de 137.369,00 €, relativo à caução da compensação urbanística (75% do total) (Informação n.º 103/07 da Divisão de Obras Particulares da Câmara Municipal da Trofa, página 2, do PA).

T) Quanto às alterações apresentadas ao projecto licenciado pelo alvará de licença de obras de construção n.º 97, de 7/4/2004, que deram origem ao aditamento n.º 1 de 26/10/2005, não houve qualquer pagamento relativo à TMU – Taxa pela realização, manutenção e reforço de infra-estruturas urbanísticas (fls. 1463, frente e verso, do Processo de Licenciamento da Câmara Municipal da Trofa n.º 172/02, Volume II).

U) Em 2/11/2005 foi emitido o alvará de utilização n.º 206/05, relativo ao processo n.º 172/02, do Município da Trofa, para um total de 16 fracções. (fls. 1488 e 1489 do Processo de Licenciamento da Câmara Municipal da Trofa n.º 172/02, Volume II).

V) Em 2/12/2005 a requerente solicita que a guia referida na alínea S) seja considerada para pagamento, que foi aprovado por despacho de 5/12/2005, ficando paga a totalidade do valor da compensação urbanística (Informação n.º 103/07 da Divisão de Obras Particulares da Câmara Municipal da Trofa, página 2, do PA).

W) As impugnantes tiveram de executar a expensas suas as infra-estruturas necessárias em consequência das obras aprovadas e que consistiram (artigo 113.º da petição inicial – facto admitido por acordo – arts. 490.º, n.º 2, do CPC ex vi 2.º, alínea e) do CPPT):

a) Uma ETAR – Estação de Tratamento de Águas Residuais e Pluviais;

b) Uma ETA – Estação de Tratamento de Águas;

c) Um furo para captação de água;

d) Uma cisterna de 40.000 litros para reservatório de água para fins públicos, nomeadamente, para serventia dos bombeiros;

e) Um PT – Posto de Transformação.

X) As impugnantes não foram notificadas, por escrito, para o exercício do direito de audiência prévia (artigo 54.º da contestação – facto admitido por acordo – arts. 490.º, n.º 2, do CPC ex vi 2.º, alínea e), do CPPT).

Y) Com o aditamento ao projecto inicial houve uma redução da área de construção (fls. 1474 do PA, Volume II)».

2.2 DE FACTO E DE DIREITO

2.2.1 AS QUESTÕES A APRECIAR E DECIDIR

O Município da Trofa reage contra a sentença que, dando razão às sociedades ora recorridas, anulou as liquidações das taxas por emissão (aditamento) de alvará de licença de construção e por compensação urbanística.

Quanto à primeira, em síntese, o Tribunal Administrativo e Fiscal de Penafiel, depois de salientar que as ora Recorridas tinham já pago a taxa por emissão do alvará de licença de construção, no valor de € 47.363,00 em 1 de Abril de 2004, considerou que não lhes podia o Município da Trofa «exigir duas

vezes a mesma taxa, sendo a segunda liquidação ilegal, porque afectada de duplicação de colecta», motivo por que considerou dever ser anulada a liquidação.

Quanto à segunda, e sempre em síntese, considerou o Tribunal Administrativo e Fiscal de Penafiel que a fórmula aplicada para cálculo da taxa de compensação era inaplicável no caso, motivo por que o Município incorreu em erro de direito, a determinar a anulação da liquidação.

As razões de discordância do Município podem resumir-se nos seguintes termos:

- quanto à liquidação da taxa por emissão (ou aditamento) do alvará de licença de construção, o art. 16.º do Regulamento relativo ao lançamento e liquidação das taxas devidas pela realização de operações urbanísticas do Município da Trofa refere-se, não só à emissão de alvará de licença ou autorização para obras de edificação, mas também à emissão de alvará de licença ou autorização para as demais operações urbanísticas nele referidas, entre as quais se contam as obras de alteração; assim, sendo inequívoco que as ora Recorridas, quando a obra de construção para a qual, pelos seus antecessores, haviam solicitado e obtido alvará de licença de obra de construção, solicitaram alterações ao projecto quando a obra estava já em execução (alterações que consistiam na divisão do edifício em trinta fracções autónomas, com a constituição da pertinente propriedade horizontal, destinadas a comércio, armazém e escritórios), o referido art. 16.º do Regulamento impunha o pagamento de uma taxa para aprovação das alterações ao projecto e consequente emissão de um aditamento ao alvará, o que bem se compreende porque estamos perante uma nova operação urbanística, a demandar a produção de um novo acto administrativo;

- quanto à liquidação da taxa de compensação urbanística, sendo inquestionável a possibilidade do Município exigir uma compensação pecuniária pela impossibilidade de previsão de áreas destinadas a infra-estruturas, espaços verdes e equipamentos – que o Tribunal Administrativo e Fiscal de Penafiel aceita –, irreleva a circunstância de, por lapso, o Município ter aplicado no cálculo do montante a pagar uma fórmula que não respeita integralmente a constante do Regulamento, na medida em que «o montante a pagar foi até inferior ao efectivamente devido pelas Recorrentes».

Cumpra, pois, averiguar se tem razão o Recorrente.

2.2.2 DA TAXA PELA EMISSÃO DE ALVARÁ DE LICENÇA PARA OBRAS

2.2.2.1 O Regulamento relativo ao lançamento e liquidação das taxas devidas pela realização de operações urbanísticas do Município da Trofa (a seguir designado, abreviadamente, por Regulamento), na versão vigente à data ⁽²⁾, previa no seu art. 16.º: «A emissão do alvará de licença ou autorização para obras de construção, reconstrução, ampliação ou alteração, está sujeita ao pagamento da taxa fixada no quadro II, secção V, da tabela anexa ao presente Regulamento, variando esta consoante o uso ou fim a que a obra se destina e da área bruta a edificar».

Sustentaram as Impugnantes que, porque tinham já pago a taxa pela emissão do alvará para as obras de edificação, não podia o Município da Trofa voltar a exigir-lhes a mesma taxa.

A sentença deu-lhes razão e anulou a liquidação desta taxa com fundamento em duplicação de colecta.

Insurge-se a Recorrente, argumentando que são diferentes as taxas devidas pela emissão do alvará para construção e por um aditamento ao alvará; que, no caso *sub judice*, a liquidação impugnada refere-se a um verdadeiro acto de licenciamento das alterações ao projecto e, por isso, a taxa corresponde à «remoção de um obstáculo legal e pela prestação do serviço de análise e aprovação daquelas alterações», alterações que «consistiram numa verdadeira transformação do edifício em causa, passando este a estar sujeito ao regime da propriedade horizontal, com a previsão de trinta fracções destinadas a comércio, armazém e respectivos escritórios». Assim, deve considerar-se que «em causa estão actos distintos e autónomos – o licenciamento do projecto inicialmente apresentado e a aprovação das alterações a este mesmo projecto –, ambos sujeitos ao pagamento da taxa prevista no artigo 16.º do Regulamento, pelo que inexistente, in casu, dupla tributação».

Está em causa saber se a liquidação da taxa pela emissão de alvará de licença para obras efectuada pelo Município da Trofa enferma do vício de violação de lei por duplicação de colecta, tal como julgou a sentença recorrida, que anulou a liquidação com esse fundamento.

A questão, como procuraremos demonstrar, passa por saber se a taxa que ora está em causa tem subjacente a mesma prestação do Município da Trofa como contrapartida pela sua exigência.

As taxas, enquanto uma das modalidades dos tributos [cfr. art. 3.º, n.º 2, da Lei Geral Tributária (LGT)], consubstanciam uma prestação pecuniária e impositiva devida a uma entidade que exerça funções públicas em contrapartida de uma prestação dessa entidade provocada ou utilizada pelo sujeito passivo e que pode consistir «na prestação concreta de um serviço público, na utilização de um bem do domínio público ou na remoção de um obstáculo jurídico ao comportamento dos particulares» (cfr. art. 4.º, n.º 2, da LGT).

Como tem vindo a afirmar a jurisprudência desta Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, «[d]ando por adquiridas as inúmeras reflexões doutrinárias e jurisprudenciais produzidas sobre a matéria atinente à distinção entre imposto e taxa [ou seja, que ambos constituem receitas públicas coactivamente impostas, mas enquanto o imposto «... é uma prestação pecuniária,

coactiva e unilateral, sem carácter de sanção, exigida pelo Estado com vista à realização de fins públicos» (Cfr. Teixeira Ribeiro, Lições de Finanças Públicas, Coimbra, 1977, 262) a taxa tem «carácter sinalagmático, não unilateral, o qual por seu turno deriva funcionalmente da natureza do facto constitutivo das obrigações em que se traduzem e que consiste ou na prestação de uma actividade pública ou na utilização de bens do domínio público ou na remoção de um limite jurídico à actividade dos particulares», (Alberto Xavier, Manual de Direito Fiscal, Vol. I, Lisboa, 1981, pág. 42) pressupondo, pois, uma contraprestação por parte do ente público que a exige, a verificar-se na respectiva génese, e que deve concretizar-se naquela prestação de serviço público, naquele acesso à utilização de bens do domínio público ou na remoção do obstáculo jurídico à actividade do particular (Cfr. Casalta Nabais, Contratos Fiscais, Coimbra 1994, 236)], ressalta na definição legal e doutrinal da taxa a individualização de um aspecto estrutural da mesma (a sinalagmaticidade ou bilateralidade) e, em consequência, os respectivos pressupostos da sua cobrança. Relação sinalagmática essa que, como se sublinha no acórdão do Tribunal Constitucional n.º 365/03, de 14/7/2003, «há-de ter um carácter substancial ou material, e não meramente formal; isso não implica, porém, que se exija uma equivalência económica rigorosa entre ambos, não sendo incompatível com a natureza sinalagmática da taxa o facto de o seu montante ser superior (e porventura até consideravelmente superior) ao custo do serviço prestado».» (3).

Dito isto, verificamos que enquanto a taxa liquidada e paga em 1 de Abril de 2004, no valor de € 47.363,00 (adiante referida como primeira taxa), o foi na sequência do pedido de licenciamento para obras de construção de um armazém e escritórios, relativamente ao qual foi emitido o alvará de licença de obras de construção n.º 97, de 7 de Abril de 2004, para uma área de construção de 13.438,60 m², uma volumetria de 96.650,10 m³, área de implantação de 6.317,00 m² e cêrcea de 15,30m [cfr. factos provados sob as alíneas A) e B)], a taxa ora impugnada respeita à emissão do alvará respeitante às alterações ao projecto inicial, constante do aditamento ao citado alvará, permitindo a constituição do regime de propriedade horizontal com previsão de trinta fracções destinadas a comércio, armazéns e escritórios [cfr. factos provados sob as alíneas D), E), K) e O)].

Como bem salientou o Procurador-Geral Adjunto neste Supremo Tribunal Administrativo, sendo certo que o aditamento ao alvará de licença para obras de construção não se encontra expressamente previsto no Regulamento, o que leva à conclusão de que o licenciamento das alterações exigiria a emissão de novo alvará, e não a um simples aditamento ao alvará de licença para obras de construção (cfr. art. 16.º do Regulamento), a verdade é que é irrelevante a forma jurídica da titulação do acto de licenciamento das alterações: novo alvará ou aditamento ao alvará existente.

O que importa é que à taxa impugnada corresponde uma contraprestação diversa daquela que originou o pagamento da primeira taxa e que o Procurador-Geral Adjunto bem caracterizou, como consistindo «na remoção de um obstáculo jurídico ao comportamento do particular conseguida pelo licenciamento das alterações ao projecto inicial» e «na prestação concreta de um serviço de análise e aprovação do projecto de alterações prestado pela entidade pública».

Ora, o art. 16.º do Regulamento, na versão aplicável, sob a epígrafe «Emissão de alvará de licença ou autorização para obras de edificação», dispunha: «A emissão do alvará de licença ou autorização para obras de construção, reconstrução, ampliação ou alteração está sujeita ao pagamento da taxa fixada no quadro II, secção V, da tabela anexa ao presente regulamento, variando esta consoante o uso ou fim a que a obra se destina e da área bruta a edificar», revelando inequivocamente que a taxa é devida quer no caso de construção quer no caso, como o *sub judice*, de alteração.

Afigura-se-nos, pois, que estamos perante dois actos distintos, o licenciamento das obras de edificação e o licenciamento das alterações ao projecto já em execução, motivo por que não pode afirmar-se que a contraprestação prestada pelo Município num e noutro caso não são a mesma, o que justifica a exigência da taxa impugnada.

Assim, nesta parte, a sentença não poderá manter-se.

2.2.2.2 Julgado improcedente o vício de violação de lei que as Impugnantes assacaram à liquidação da taxa pela emissão de alvará de licença para obras, cumpre-nos agora verificar se a impugnação judicial, no que a esse acto se refere, pode proceder com fundamento nos demais fundamentos invocados pelas Impugnantes e que a sentença deu como prejudicados, em face da resposta que deu à questão do vício de violação de lei.

Na verdade, compulsada a petição inicial, verificamos que, para além do vício que determinou o julgamento ora revogado, as Impugnantes assacaram ainda outros vícios ao acto impugnado, quais sejam a falta de fundamentação e a violação do direito de audiência prévia. Cumpre agora apreciar esses vícios cujo conhecimento a sentença deu expressamente como prejudicados.

Antes do mais, há que ter presente que o Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Penafiel, correctamente, iniciou a apreciação dos vícios invocados na petição inicial por aquele que, em seu prudente critério, assegura um mais estável ou eficaz tutela dos interesses ofendidos. Na verdade, sendo que os vícios invocados apenas podem determinar a anulação da liquidação e na ausência de indicação

pelas Impugnantes da ordem por que pretendem o seu conhecimento, é esse o critério imposto pelo art. 124.º, n.º 2, alínea b), do CPPT (4).

No entanto, como também é sabido e a jurisprudência tem vindo a afirmar reiterada e uniformemente, essa ordem há-de inverter-se, iniciando-se o conhecimento pelo vício de falta de fundamentação (que não assegura a mais eficaz tutela dos direitos do impugnante) quando este vício afecte a própria possibilidade de o tribunal se aperceber de qual o real conteúdo do acto impugnado, a nível dos seus pressupostos de facto ou de direito (5).

Ou seja, o Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Penafiel considerou, de modo implícito, que a invocada falta de fundamentação não o impedia de conhecer do vício de violação de lei que também foi invocado na petição inicial. Ora, sendo certo que o conhecimento deste vício implicava necessariamente o conhecimento da fundamentação do acto (dos motivos por que o Município entendeu proceder à liquidação da taxa), afigura-se-nos poder concluir, com o Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Penafiel, que a declaração externada quando da prática do acto como suporte do mesmo, eram suficientes para se conhecer os motivos que determinaram o Município a praticá-lo. Tanto mais que, como este Supremo Tribunal Administrativo há muito tem vindo a afirmar, a fundamentação do acto administrativo é um conceito relativo que varia conforme o tipo de acto e as circunstâncias do caso concreto e o critério para avaliar se o conteúdo da fundamentação é suficiente, é o da compreensibilidade por parte do destinatário normal, colocado na situação concreta, devendo dar-se por cumprido tal dever se a motivação contextualmente externada lhe permitir perceber quais as razões de facto e de direito que determinaram o autor do acto a agir ou a escolher a medida adoptada.

Assim, não subsistindo dúvida quanto à compreensão pelas Impugnantes dos motivos pró que foi praticado o acto de liquidação da taxa, como resulta claramente do teor da petição inicial, somos a concluir que não se verifica o invocado vício de falta de fundamentação

Já quanto ao vício de preterição do direito de audiência prévia, estando provado que o Município não procedeu à notificação das oras Recorridas para o exercício desse direito [cfr. alínea X) dos factos provados], não vemos como recusar-lhe relevância.

Na verdade, o princípio da audiência prévia, previsto no art. 60.º, n.º 1, da Lei Geral Tributária (LGT), impunha que as ora Recorridas fossem notificadas para o exercício daquele direito previamente à liquidação da taxa, não ocorrendo circunstância alguma daquelas que n.º 2 do mesmo artigo considera susceptíveis de determinar a dispensa da audiência. Assim, porque não lhes foi facultada a possibilidade de exercício daquele direito, verifica-se a preterição de uma formalidade essencial, a determinar a anulação da liquidação.

Nem se diga que, verificada que foi já a conformidade do acto com os pressupostos legais e porque estamos no domínio do exercício de poderes vinculados, é caso de aplicar o princípio do aproveitamento do acto, que a doutrina e a jurisprudência têm vindo a acolher. Esse princípio, que não tem suporte directo em disposição legal alguma, assenta no entendimento de que não se justifica a anulação de um acto administrativo que foi praticado no exercício de poderes vinculados e está de acordo com os pressupostos fixados na lei, admitindo-se pois, ao abrigo de tal princípio, que a falta de audiência dos interessados, quando obrigatória, possa não conduzir à anulação do acto final do procedimento, anulação que é a sua consequência (6). A omissão dessa formalidade nem sempre conduziria à anulação, *«designadamente não a justificando nos casos em que se apure no processo contencioso que, se ela tivesse sido realizada, o interessado não teria possibilidade de apresentar elementos novos nem deixou de pronunciar-se sobre questões relevantes para determinar o conteúdo da decisão final, ou acabou por ter oportunidade de pronunciar-se, em procedimento de segundo grau (reclamação graciosa ou recurso hierárquico), sobre questões sobre as quais foi indevidamente omitida a audiência no procedimento de primeiro grau»* (7).

«Com efeito, a jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo tem formado uma sólida orientação no sentido de que os vícios de forma não impõem, necessariamente, a anulação do acto a que respeitam, e que as formalidades procedimentais essenciais se podem degradar em não essenciais se, apesar delas, foi dada satisfação aos interesses que a lei tinha em vista ao prevê-las. Consequentemente, e tendo em conta que a audiência prévia dos interessados não é um mero rito procedimental, a formalidade em causa (essencial) só se podia degradar em não essencial (não invalidante da decisão) se essa audiência não tivesse a mínima probabilidade de influenciar a decisão tomada, e se se impusesse, por isso, o aproveitamento do acto – utile per inutile non viciatur. O que exige um exame casuístico, de análise das circunstâncias particulares e concretas de cada caso» (8).

Como também ficou dito no acórdão da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo de 15 de Fevereiro de 2007, proferido no processo n.º 1071/06 (9), *«[à] luz de tal princípio [do aproveitamento do acto], deverá entender-se que não se justifica a anulação, apesar da preterição do direito de audiência, nos casos em que se apure no processo contencioso que, se a audiência tivesse sido realizada, o interessado não teria possibilidade de apresentar elementos novos nem de se pronunciar sobre questões relevantes para determinar o conteúdo da decisão final sobre as quais não tivesse já tido oportunidade de se pronunciar. Mas, apenas nessas situações em que não se possam*

suscitar quaisquer dúvidas sobre a irrelevância do exercício do direito de audiência sobre o conteúdo decisório do acto pode ser efectuada aplicação daquele princípio».

No caso *sub judice* o acto impugnado é uma liquidação de uma taxa, sendo que uma das questões que se coloca é a da incidência objectiva da mesma.

Ora, como afirmou já este Supremo Tribunal Administrativo, «o direito de audiência não tem como única finalidade a possibilidade de participar na fixação da matéria colectável, antes podendo essa participação (que o direito de audiência visa assegurar) assumir muitos outros domínios da formação da decisão final»⁽¹⁰⁾.

A pedra-de-toque para a aplicação do referido princípio deve ser, isso sim, a insusceptibilidade de a participação do interessado influenciar a decisão final, seja no seu sentido seja nos seus fundamentos. Na verdade, enquanto manifestação do direito de participação, constitucionalmente consagrado⁽¹¹⁾, a audiência prévia destina-se a assegurar esse direito, que deve poder exercer-se não só sobre a quantificação da matéria tributável, mas também sobre todas as outras questões de facto e de direito susceptíveis de influir na decisão do procedimento.

Note-se ainda que nem sequer pode argumentar-se a favor do aproveitamento do acto com a natureza dos vícios invocados em sede de impugnação judicial ou sequer com a sorte que tal invocação venha a merecer. Como também já disse este Supremo Tribunal Administrativo, «[n]ão será pelos fundamentos invocados em sede de impugnação contenciosa do acto que se poderá aferir da relevância ou não do exercício do direito de audiência sobre o conteúdo decisório do acto, mas antes pela sua susceptibilidade de influir sobre o conteúdo decisório do acto, motivo por que aquele direito não poderá deixar de ser assegurado sempre que não seja de afastar a possibilidade de a decisão do procedimento tributário ser influenciada pela intervenção do interessado» e, se é certo que a aplicação do princípio do aproveitamento do acto implica necessariamente um juízo *a posteriori*, «este deve ser um juízo de prognose póstuma, pelo que não pode nem deve ser influenciado pela improcedência dos demais vícios (para além da preterição do direito de audiência) invocados no processo em que o acto foi impugnado, sob pena de esvaziamento do direito de participação e de impossibilidade prática de verificação do vício resultante da preterição desse direito»⁽¹²⁾.

Assim, na procedência do invocado vício por preterição do direito de audiência prévia, é de manter a decisão de anulação da liquidação da taxa pela emissão de alvará de licença para obras.

A sentença será de manter, nessa parte, se bem que com a presente fundamentação.

2.2.3 DA TAXA DE COMPENSAÇÃO URBANÍSTICA

A Recorrente assaca também à sentença erro de julgamento no que se refere à taxa de compensação urbanística.

Não se questiona que a taxa é devida. Questiona-se apenas o modo como foi determinado o montante a pagar, ou seja, a fórmula utilizada na liquidação da taxa: segundo alegação das Impugnantes, que foi acolhida na sentença, essa fórmula não é a que resulta da lei aplicável à situação *sub judice*.

A Recorrente aceita que a fórmula utilizada não respeitou integralmente os ditames legais: não porque tenha sido aplicada outra fórmula que não a prevista no Regulamento, mas antes porque ocorreu um lapso na sua aplicação, traduzido no facto de que «só foi contabilizado o valor de C1 [...], não tendo sido adicionado o valor de C2». No entanto, sustenta a irrelevância desse lapso com o fundamento de que «o montante calculado foi até inferior ao efectivamente devido pelas Recorridas».

Vejamos: de acordo com a matéria de facto que foi dada como assente sob a alínea E) dos factos provados, o cálculo da taxa foi efectuada mediante a invocação do disposto no art. 37.º do Regulamento.

Disponha esta norma, na versão do Regulamento aplicável, que é o que foi aprovado em reunião da Assembleia Municipal de 27 de Dezembro de 2002 e publicado na 2.ª série do Diário da República, em 19 de Fevereiro de 2003, pelo Aviso n.º 1418/2003: «O valor, em numerário, da compensação a pagar ao município será determinado de acordo com a seguinte fórmula:

$$C = C1 + C2$$

C – é o valor a pagar ao município;

C1 – é o valor da compensação devida ao município quando não se justifique a cedência de áreas destinadas a espaços verdes e de utilização colectiva ou à instalação de equipamentos públicos no local;

C2 – é o valor da compensação devida ao município quando o prédio a lotear já se encontra servido pelas infra-estruturas necessárias, nomeadamente arruamentos viários e pedonais, rede de esgotos e de abastecimento de água, electricidade, gás e telecomunicações;

a) O cálculo do valor de C1 resulta da aplicação da seguinte fórmula:

$$C1 = K1 \times K2 \times A1 \times V$$

K1 – factor variável em função da localização, consoante a zona em que se insere, de acordo com o definido no Regulamento do Plano Director Municipal, e tomará os seguintes valores:

K1 = 2.0 na zona de construção do tipo I;

K1 = 3.0 na zona de construção do tipo II;

$K1 = 1.5$ na zona de construção do tipo III.

$K1 = 3.0$ na zona industrial e de armazenagem.

$K2$ – factor variável em função da centralidade do local, referido à freguesia do concelho em que se localize a operação, e tomará os seguintes valores:

$K2 = 0.70$ nas freguesias de e

$K2 = 0.80$ nas freguesias de e

$K2 = 1.00$ nas freguesias de e

$A1$ – área da totalidade ou de parte das áreas que deveriam ser cedidas para espaços verdes e de utilização colectiva, bem como para a instalação de equipamentos públicos, calculada conforme definido em plano municipal de ordenamento do território ou, na sua falta, em legislação aplicável em vigor.

V – valor médio corrente, para efeitos de cálculo, do metro quadrado de terreno urbanizado na área do município, sendo o valor actual para aplicação de 15 euros.

b) O cálculo do valor de $C2$ resulta da aplicação da seguinte fórmula:

$$C2 = K3 \times A2$$

$K3$ – valor por metro quadrado ou metro linear de cada tipo de infra-estrutura existente, sendo os respectivos valores unitários fixados na tabela de compensação por infra-estruturas, prevista no artigo seguinte.

$A2$ – área determinada pelo comprimento das linhas de confrontação dos arruamentos com o prédio a lotear ou edificar, multiplicado pelas suas distâncias ao eixo dessas vias, ou extensão de rede de infra-estruturas.

2 – Os valores de $K1$ podem ser alterados, sob proposta da Câmara Municipal e por aprovação da Assembleia Municipal, no caso de alteração ou revisão do Plano Director Municipal que envolva reclassificação ou requalificação do solo, ou alteração dos parâmetros de uso do solo.

3 – Os valores de $K2$ podem ser alterados, sob proposta da Câmara Municipal e por aprovação da Assembleia Municipal, quando se justifique pelo surgimento de novas centralidades urbanas ou por alteração das áreas centrais existentes».

É inequívoco que no cálculo do montante da taxa de compensação urbanística foi aplicada uma fórmula matemática de cálculo da taxa que não corresponde à que vimos de citar, como resulta da alínea E) dos factos provados.

A fórmula que foi aplicada corresponde, sim, à que foi consagrada na primeira alteração ao Regulamento, aprovada em reunião da Assembleia Municipal de 30 de Junho de 2006, e publicada no Diário da República, 2.ª série, de 22 de Setembro de 2006, que deu àquele art. 37.º a seguinte redacção: «O valor, em numerário, da compensação a pagar ao município será determinado de acordo com a seguinte fórmula:

$$C = K1 \times K2 \times A1 \times V$$

C – é o valor a pagar ao município;

$K1$ – factor variável em função da localização ...

$K2$ – factor variável em função da centralidade do local ...

$A1$ – área da totalidade ou de parte das áreas que deveriam ser cedidas para espaços verdes e de utilização colectiva ...

V – valor médio corrente, para efeitos de cálculo, do metro quadrado de terreno urbanizado na área do município, sujeito a actualização a aprovar pela Câmara Municipal, sempre que se justificar, sendo o valor actual para aplicação de 20 euros»

Em face das alíneas E) e Q) dos factos provados, podemos concluir, com a sentença recorrida, que, no cálculo da taxa de compensação urbanística, o Município aplicou a fórmula consagrada no art. 37.º do Regulamento na redacção que resulta da referida primeira alteração e que não estava ainda em vigor quando a informação técnica dos serviços foi prestada (em 24 Agosto 2004) quer quando foi emitida a guia para pagamento (em 28 Outubro 2005).

Como bem decidiu o Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Penafiel, a aplicação desta fórmula reconduz-se a um vício de violação de lei por erro nos pressupostos de direito, que não pode deixar de ter como consequência a anulação da liquidação.

Salvo o devido respeito, não faz sentido argumentar com o facto de que o montante encontrado «foi até inferior ao efectivamente devido pelas Recorrentes».

Na verdade, o que se questiona não é o montante a pagar, mas antes a legalidade da liquidação por erro quanto à norma legal aplicável para o cálculo desse montante. Como bem salientou o Procurador-Geral Adjunto neste Supremo Tribunal Administrativo: «É irrelevante o alegado lapso dos serviços na elaboração do cálculo, determinante de uma quantificação da taxa inferior à devida pelas recorridas: o tribunal está vinculado à apreciação da questão da legalidade segundo as normas jurídicas aplicáveis, não podendo coonestar uma solução que permitiria manter na ordem jurídica uma liquidação de taxa efectuada contra legem e a arrecadação pelo município da respectiva receita, embora inferior à que seria legalmente devida».

Ou seja, a liquidação assenta em fundamentos jurídicos errados, pelo que o acto deve ser integralmente anulado, com fundamento em erro sobre os pressupostos de direito (vício de violação de lei). A prática de novo acto, com base na fórmula tida por legal, caberá ao Município e não ao tribunal, sob pena de o interessado ser privado da possibilidade de discutir a legalidade do novo acto que, eventualmente, venha a ser praticado, utilizando todos os meios de impugnação administrativa e contenciosa que a lei lhe faculta.

Ademais, nos processos de impugnação judicial, que têm por objecto a anulação ou declaração de nulidade ou inexistência de actos que lesam os direitos ou interesses do destinatário (art. 124.º do CPPT), a satisfação dos interesses deste opera-se com a mera eliminação jurídica desses actos (eventualmente cumulada com indemnização), sob o modelo do contencioso de mera anulação, que não permite aos tribunais substituírem-se à Administração na definição do conteúdo dos actos, designadamente, mantendo na ordem jurídica, com fundamentos diversos daqueles que foram os usados pela Administração, actos que devam ser anulados.

Como judiciosamente realça JORGE LOPES DE SOUSA, «*No processo de impugnação judicial, de cariz objectivista, tendo por objecto um acto cuja legalidade se pretende apurar, pode ser cumulados com o pedido de anulação pedidos de pagamento de juros indemnizatórios e de indemnização por garantia indevida, que podem ser consequências da anulação, mas não pode ser regulada a situação jurídica substantiva subjacente ao acto impugnado. Isto é, o tribunal, no caso de constatar uma ilegalidade de que enferma o acto impugnado, procede à declaração da sua invalidade jurídica (por inexistência, nulidade ou anulabilidade), podendo condenar a Fazenda Pública em juros e em indemnização por garantia indevida, mas não pode proceder à regulação jurídica substantiva subjacente ao acto impugnado, tendo de deixar para a administração a tarefa de proceder à «reconstituição legalidade do acto ou situação objecto do litígio» (art. 100.º da LGT), embora possa posteriormente, em caso de litígio sobre a forma de concretizar esta reconstituição, determinar em processo de execução de julgado os actos que devem ser praticados para ser atingido este objectivo»* (13).

Assim, a consequência da verificada ilegalidade da liquidação não pode ser outra senão aquela que o Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Penafiel bem decretou: a anulação daquele acto.

Nesta parte, a sentença não enferma de erro algum e, bem pelo contrário, fez correcto julgamento, pelo que o recurso não pode, pois, merecer provimento.

2.2.4 CONCLUSÕES

Preparando a decisão, formulamos as seguintes conclusões:

I - Porque as taxas, enquanto prestação pecuniária e impositiva devida a uma entidade pública, assentam numa contrapartida provocada ou utilizada pelo sujeito passivo e que pode consistir «*na prestação concreta de um serviço público, na utilização de um bem do domínio público ou na remoção de um obstáculo jurídico ao comportamento dos particulares*» (cfr. art. 4.º, n.º 2, da LGT), não pode falar-se em duplicação de colecta quando as taxas em confronto se destinam a compensar contraprestações distintas.

II - A violação do direito de audiência prévia determina a anulação do acto, sendo que a aplicação do princípio do aproveitamento do acto para obstar essa anulação depende de um juízo de prognose póstuma no sentido da inexistência de qualquer possibilidade de a sua intervenção poder influenciar o conteúdo daquele acto.

III - A liquidação efectuada com base num pressuposto de direito errado deve ser anulada, irrelevantemente o facto de a prestação dela resultante seja inferior à que seria legalmente exigível, uma vez que a impugnação judicial tem carácter meramente anulatório (sem prejuízo de poder condenar a Administração em juros e em indemnização por garantia indevida, mas não pode proceder à regulação jurídica substantiva subjacente ao acto impugnado), não permitindo aos tribunais substituírem-se à Administração na definição do conteúdo dos actos, designadamente, mantendo na ordem jurídica, com fundamentos diversos daqueles que foram os usados, actos que devam ser anulados.

3. DECISÃO

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

Custas pela Recorrente.

Lisboa, 4 de Novembro de 2015. – *Francisco Rothes* (relator) – *Aragão Seia* – *Ascensão Lopes*.

(1) Porque usaremos o itálico na transcrição, as partes que no original estavam em itálico surgem aqui em tipo normal, a fim de se respeitar o destaque que lhes foi concedido pelo Recorrente.

(2) O Regime Jurídico da Urbanização e Edificação estabelecido pelo Decreto-Lei n.º 555/99, de 16 de Dezembro, alterado pelo Decreto-Lei n.º 177/2001, de 4 de Junho, previa no seu artigo 3.º que os municípios aprovem regulamentos relativos ao lançamento e liquidação de taxas que, nos termos da lei, sejam devidas pela realização de operações urbanísticas. Foi ao abrigo desta norma que o Município da Trofa elaborou e aprovou o Regulamento relativo ao lançamento e liquidação de taxas devidas pela realização de operações urbanísticas, publicado na 2.ª série do Diário da República, em 19 de Fevereiro de 2003, pelo Aviso n.º 1418/2003.

(³) Cfr. acórdão de 7 de Novembro de 2012 da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, proferido no processo n.º 564/12, publicado no *Apêndice ao Diário da República* de 8 de Novembro de 2013 (<http://www.dre.pt/pdfgratificac/2012/32240.pdf>), págs. 3323 a 3330, também disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/baaf7fdb4116ac7680257abc004fc60e>.

(⁴) Sobre a questão, vide JORGE LOPES DE SOUSA, *Código de Procedimento e de Processo Tributário anotado e comentado*, Áreas Editora, 6.ª edição, II volume, anotação ... ao art. ...º, pág. ...

(⁵) JORGE LOPES DE SOUSA, *ob. e vol. cit.*, anotação 18 b) ao art. 124.º, pág. 341.

(⁶) De acordo com o previsto no n.º 1 do art. 163.º do Código do Procedimento Administrativo, que dispõe: «São anuláveis os actos administrativos praticados com ofensa dos princípios ou outras normas jurídicas aplicáveis, para cuja violação se não preveja outra sanção».

(⁷) DIOGO LEITE DE CAMPOS, BENJAMIM SILVA RODRIGUES e JORGE LOPES DE SOUSA, *Lei Geral Tributária Anotada e Comentada*, Encontro da Escrita, 4.ª edição, anotação 15 ao art. 60.º, págs. 515 e segs.

(⁸) Cfr. o acórdão do Pleno da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo de 22 de Janeiro de 2014, proferido no processo n.º 441/13, publicado no *Apêndice ao Diário da República* de 7 de Outubro de 2014 (<http://www.dre.pt/pdfgratificac/2014/32410.pdf>), págs. 13 a 20, também disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/212bcafe7f4d180f80257c6f004ea9c0>.

(⁹) Publicado no *Apêndice ao Diário da República* de 14 de Fevereiro de 2008 (<https://dre.pt/pdfgratificac/2007/32210.pdf>), págs. 386 a 392, também disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/3d268a41bfe236798025728f0050532e>.

(¹⁰) Cfr. o acórdão do Pleno da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo de 15 de Outubro de 2014, proferido no processo n.º 1374/13, publicado no *Apêndice ao Diário da República* de 23 de Outubro de 2015 (<http://www.dre.pt/pdfgratificac/2014/32440.pdf>), págs. 436 a 455, também disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/29e75cff6637cdef80257d7800526d92>.

(¹¹) Cfr. art. 267.º, n.º 5, da Constituição da República Portuguesa, que reza: «O processamento da actividade administrativa será objecto de lei especial, que assegurará a racionalização dos meios a utilizar pelos serviços e a participação dos cidadãos na formação das decisões ou deliberações que lhes disserem respeito».

(¹²) Cfr. o já citado acórdão do Pleno da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo de 15 de Outubro de 2014, proferido no processo n.º 1374/13.

(¹³) *Código de Procedimento e de Processo Tributário anotado e comentado*, Áreas Editora, 6.ª edição, II volume, anotação 2 a) ao art. 124.º, pág. 325.

Acórdão de 4 de Novembro de 2015.

Sumário:

- I — *Justifica-se, a admissão dos recurso interpostos ao abrigo do n.º 2 do artigo 73.º do RGCO — para melhoria da aplicação do direito e promoção da uniformidade da jurisprudência —, da decisão final que anulou a decisão de aplicação da coima para que seja organizado um só processo ou efectuada a apensação dos vários processos a fim de ser proferida uma decisão de aplicação de coima (única) caso se verifiquem os pressupostos da infracção continuada porquanto tal decisão se afigura desconforme à jurisprudência deste STA em casos semelhantes.*
- II — *Estando em causa nos presentes autos decisões de aplicação de coimas por não pagamento ou pagamento viciado de taxas de portagem em infra-estruturas rodoviárias, p.p. pela Lei n.º 25/2006, de 30 de Junho, e, sendo do conhecimento público que esta lei foi objecto de recente alteração pela Lei n.º 50/2015, de 8 de Junho, concluindo-se que esta Lei se repercute necessária e inelutavelmente nas decisões de aplicação de coimas questionadas nos autos — por imposição constitucional e legal do princípio da aplicação retroactiva da lei nova mais favorável — haverá que oficiosamente ordenar a baixa dos autos à autoridade administrativa para que esta reveja ou renove as decisões de aplicação da coima em conformidade com o disposto na Lei n.º 50/2015, de 8 de Junho.*

Processo n.º 1087/15-30.

Recorrente: Ministério Público e Fazenda Pública.

Recorrido: A...

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

O Ministério Público e a Fazenda Pública vêm recorrer para este Supremo Tribunal da decisão do Tribunal Tributário do Porto que anulou a decisão administrativa que aplicou a coima e ordenou a baixa dos autos ao Serviço de Finanças para que fosse organizado um só processo.

Conclusões da alegação de recurso do MP a fls. 57 e segs. dos autos

1- Não obstante ter sido aplicada uma Coima inferior a um quarto da alçada dos Tribunais Judiciais de 1ª instância, deve ser, apesar disso, admissível o recurso nos termos do art.º 73.º n.º 2 do RGCO

por tal se afigurar manifestamente necessário à melhoria de aplicação do direito e por o justificar a dignidade e a dimensão da questão controvertida.

2 - Nos termos do art.º 3.º alínea b) do RGIT, é subsidiariamente aplicável, quanto às Contra Ordenações e respectivo processamento, o Regime Geral do Ilícito de Mera Ordenação Social.

3 - Assim, remetidos os autos ao Tribunal competente e apresentados os mesmos ao Juiz pelo Ministério Público, o Juiz ou não aceita o recurso, com os fundamentos previstos no art.º 63.º do RGCO, ou o decide nos termos do art.º 64.º mesmo que existam excepções dilatórias ou peremptórias de que se deva conhecer

4 - Ora, quer o recorrente, quer o Ministério Público não foram previamente notificados de que se iria decidir o recurso mediante simples despacho, facto que integra a nulidade prevista no art.º 120.º n.º 2 d) do CPP.

5 - Nos termos do art.º 25.º do CPP, aplicável por força do art.º 3.º b) do RGIT e 41.º n.º 1 do RGCO, há conexão de processos quando o mesmo agente tiver cometido várias Contra Ordenações e para todas elas organiza-se um só processo ou procede-se à apensação de todos no caso de terem sido instaurados vários — art.º 29.º 1 e 2 do CPP.

6 - Todavia, a falta de apensação dos processos de contra ordenação não integra qualquer das nulidades elencadas nos artigos 118.º e 119.º do CPP porque estas, com excepção do emprego da forma de processo especial fora dos casos previstos na lei, não são aplicáveis ao processo de Contra Ordenação.

7 - Assim, face ao teor do art.º 118.º n.º 1 e 2 do mesmo diploma legal, porque não está expressamente cominada a falta de apensação como nulidade, o acto é irregular.

8 - A irregularidade tem o regime previsto no art.º 123.º n.º 1 e 2 do CPP e está sanada, ou porque não foi arguida pelo interessado no prazo legal ou porque não foi também reparada oficiosamente o momento em que se tomou conhecimento dela no despacho de fls.

9 - Uma vez que os autos comprovam a existência de uma situação de conexão subjectiva de processos, que estão todos na fase do julgamento, nada impede que se proceda agora à sua apensação nos termos dos artigos 24.º n.º 2 e 25.º do CPP àquele que respeitar à Contra Ordenação determinante da competência por conexão nos termos do art.º 29.º n.º 2 do CPP proferindo-se depois o despacho previsto no art.º 64 do RGCO

10 - A decisão recorrida, ao anular a decisão que aplicou a Coima e ao determinar a remessa dos autos ao Serviço de Finanças para apensação dos processos e aplicação de uma Coima única, violou por erro de interpretação o disposto nos artigos 63.º e 64.º do RGCO, 3.º b) e 81.º do RGIT e 25.º, 24.º n.º 2 e 29.º do CPP.

11 - Esta parece ser a melhor solução a dar ao caso sendo certo que será ela a única que pode até beneficiar o recorrente. Pelo facto do Tribunal estar vinculado ao princípio da proibição da reformatio in pejus previsto no art.º 72.º A do RGCO pelo que não poderá aplicar uma Coima superior à aplicada pelo Serviço de Finanças.

12 - O mesmo pode não ocorrer se for mantida a anulação da decisão recorrida pois o Serviço de Finanças, na determinação da medida da Coima nos termos do art.º 7.º da Lei 25/2006 de 30 de Junho, pode não voltar a aplicar uma Coima de valor igual ao inicialmente aplicado.

13 - Assim sendo, deve a decisão ora recorrida ser revogada e substituída por outra que determine o prosseguimento dos autos com apensação dos processos citados e prolação da decisão nos termos do art.º 64.º do RGCO, assim se fazendo a habitual JUSTIÇA.

Conclusões da alegação de recurso da FP a fls. 64 e segs.

A. Vem o presente recurso interposto da sentença que decidiu pela existência de uma questão prévia que obsta ao conhecimento mérito da causa e, em consequência, decidiu “anular a decisão de aplicação de coima em causa nestes autos, determinando a baixa dos presentes autos ao Serviço Tributário competente de modo a dar cumprimento ao estatuído no artigo 29º do CPP e artigo 25º do RGIT, assim procedendo à apensação dos processos e bem assim à aplicação de uma única decisão de aplicação de coima, em cúmulo material das coimas aplicadas”, o qual se circunscreve à questão de direito da anulação da decisão administrativa, apreciada pelo douto Tribunal a quo.

B. Para assim decidir, considerou o Tribunal a quo, em síntese que, “Na situação trazida, olhando os autos (...) constatamos que a recorrente deduziu um recurso judicial por cada decisão (individual) de aplicação de coima, desde logo porque assim se viu forçada ante o não cumprimento por banda do Serviço de Finanças/Autoridade Administrativa Tributária do normativo transcrito, que impunha a organização de um só processo e apensação concluindo que a omissão destes procedimentos e operações determinam a anulação da decisão administrativa.

C. Quanto à legitimidade da Fazenda Pública para interpor o presente recurso, importa ter em conta que, com a proposta de Lei n.º496/2012, de 10 de Outubro de 2012, de aprovação do Orçamento do Estado para 2013, foi alterada a redacção do art. 83.º do RGIT, passando o representante da Fazenda Pública, por força do nº1 da referida norma, a ter legitimidade para interpor recurso da decisão

proferida pelo tribunal, ampliando-se, deste modo, a sua possibilidade de intervenção no processo de contra-ordenação, que antes se limitava à produção de prova, nos termos do art. 81º, n.º 2 do RGIT.

D. Deste modo, e tendo em conta a unidade do sistema jurídico e a aplicação subsidiária do RGCO neste âmbito, por força do art. 3º, alínea b) do RGIT, com a alteração legislativa ocorrida, a Fazenda Pública tem também legitimidade para recorrer nos recursos de processos de contra-ordenação tributária, ao abrigo do n.º 2 do art. 73º do RGCO.

E. Quanto ao efeito do presente recurso, entende a Fazenda Pública que, no regime previsto nos artigos 83º e 84º, ambos do R.G.I.T., complementado pelo R.G.C.O., mormente os artigos 70º, 73º, 74º, 75º, 79º, 88º e 89º, de aplicação subsidiária, não é possível a execução das coimas e sanções acessórias antes do trânsito em julgado ou de se ter tornado definitiva a decisão administrativa que as aplicar, sendo esta a única interpretação que assegura a constitucionalidade material deste artº.84º, do R.G.I.T., nos casos em que o recurso é interposto de decisão condenatória, assim não sendo necessária a prestação de garantia para que o mesmo recurso goze de efeito suspensivo da decisão recorrida — conforme se doutrinou no Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, de 15-11-2011, processo no 04847/11; e na esteira do entendimento dos Conselheiros Jorge Lopes de Sousa e Simas Santos em “Regime Geral das Infracções Tributárias anotado”, 4ª edição, 2010, em anotação ao art. 84º, página 582 e seguintes.

F. Neste sentido, não deverá ser considerada exequível a decisão judicial proferida nestes autos, que decidiu pela anulação da decisão administrativa e que determina que a Autoridade Administrativa proceda à apensação dos processos do(a) arguido(a)/recorrente, face à pendência do presente recurso, sob pena de se afectar o efeito útil do mesmo.

G. Quanto à anulação da decisão administrativa determinada pelo douto Tribunal a quo, entende a Fazenda Pública, salvo melhor opinião, que não pode proceder o argumento expendido na dita decisão a quo, não se conformando a Fazenda Pública com a mesma e considerando que tal decisão judicial padece de erro de direito, urgindo assim, a promoção da uniformização da jurisprudência face ao inerente perigo de repetição e desigualdade na aplicação entre os diversos tribunais tributários de 1ª instância, tudo nos termos do disposto no art. 83º do RGIT, em conformidade com o art. 73º, n.º 2 do RGCO, aplicável por força da alínea b) do art. 3º do RGIT — cfr. Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 07-11-2012, proc. 0704/12; Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 17-01-2007, proc. 01124/06 (in www.dgsi.pt).

H. Considerou o douto Tribunal a quo, estar verificado um vício da decisão de aplicação da coima, determinada pelo Chefe do Serviço de Finanças competente, que obsta ao conhecimento do mérito, unicamente por não ter procedido à apensação dos processos de contra-ordenação que correm contra o(a) mesmo(a) arguido(a) e que estejam na mesma fase, nos termos do art. 25º do RGIT, procedendo de seguida à fixação de uma coima única.

As nulidades insupríveis a ocorrer no âmbito do processo de contra-ordenação tributário, são taxativas e têm a sua previsão no art. 63º do RGIT, o qual, salvo melhor opinião, não abarca o regime do cúmulo material, a aplicar em caso de concurso de contra-ordenações.

J. Os “requisitos legais” [artº 63º, nº1, alínea d)], da decisão de aplicação das coimas que possam estar em falta e que se reportam à fase administrativa do processo de contra-ordenação tributário, são os constantes do art. 79º do RGIT, os quais foram integralmente respeitados pela entidade administrativa competente na decisão de aplicação de coima constante nestes autos.

K. A falta de aplicação do regime do concurso, previsto no art. 25º, não constitui um requisito legal da decisão, susceptível de configurar uma nulidade conducente à anulação da decisão.

L. A relevar-se a sua falta, o que não se concede, como se desenvolverá, sempre seria uma mera nulidade dependente de arguição dos interessados, na fase administrativa conforme estabelece o art. 120º do Código de Processo Penal - CPP, aplicável por força do preceituado na alínea b) do art. 3º do RGIT e do n.º 1 do art. 41º do RGCO, entendendo-se, contudo, pelos motivos explanados, que se está perante uma mera irregularidade a arguir pelos interessados, a contar da notificação para apresentação de defesa (cfr. art. 70º e 76º do RG fazendo-se assim a aplicação do invocado art. 123º do CPP, com as necessárias adaptações ao processo de contra-ordenação tributário, porquanto,

M. É competência exclusiva da autoridade administrativa a apreciação e decisão pela existência ou não do concurso de infracções e subsequente aplicação do art. 25º do RGIT, na fase administrativa, pressupondo, a montante, a verificação do elemento de conexão entre os processos nos termos do art. 36º do RGCO o que consubstancia um acto exclusivamente administrativo face ao disposto no art. 33º do RGCO, aplicável ex vi art. 3º, alínea b) do RGIT.

N. A imposição judicial de análise e tramitação conjunta de processos na fase administrativa consubstancia a violação do princípio da separação de poderes, limitando a actuação da administração fiscal, o seu conhecimento e apreciação dos processos que são da sua competência, no sentido em que, o Tribunal “não pode ofender a autonomia do poder administrativo [núcleo essencial da sua discricionariedade], enquanto medida definida pela lei daquilo que são os poderes próprios de apreciação ou decisão conferidos aos órgãos da Administração”, porquanto, “os poderes dos tribunais administrativos abrangem apenas as vinculações da Administração por normas e princípios jurídicos, ficando de fora da

sua esfera de sindicabilidade o ajuizar sobre a conveniência e oportunidade da actuação da Administração, mormente o controlo actuação ao abrigo de regras técnicas ou as escolhas/opções feitas pela mesma na e para a prossecução do interesse público, salvo ofensa dos princípios jurídicos enunciados no art. 266.º, n.º 2 da CRP” — conforme Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte de 01-10-2010, proc. n.º 00514/08.4BEPNF, in www.dgsi.pt.

O. Não há nenhuma omissão legal que justifique e fundamente a aplicação subsidiária dos artigos 24º, 25º e 29º do CPP, na fase administrativa conforme consta da dita decisão a quo, atento o disposto no art. 36º do RGCO.

P. A dita sentença, ao fazer apelo ao Acórdão deste Venerando Supremo Tribunal, de 30-03-2011, processo nº0757/10, desconsidera a relevante alteração legislativa ocorrida com a Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro, que aprovou o Orçamento do Estado para 2011, e que veio repôr a regra do cúmulo material, em detrimento do regime do cúmulo jurídico, sem prejuízo, claro está, da aplicação do regime abstractamente mais favorável ao contribuinte, no caso de actos praticados ainda na vigência da lei anterior, o que claramente não é o caso, pelo que o invocado Acórdão assenta integralmente em pressupostos diversos face ao actual regime legal.

Q. In casu, seria ilegal a aplicação do cúmulo jurídico dado que todos os factos em apreço, são posteriores à alteração ocorrida na norma do art. 25º do RGIT, com a Lei do Orçamento para 2011 (Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro).

R. Conforme o duto entendimento dos Conselheiros Jorge Lopes de Sousa e Simas Santos em “Regime Geral das Infracções Tributárias anotado”, 4ª edição, 2010, em anotação ao art. 25º, página 291, “no regime do cúmulo material, a coima única a aplicar é a soma das coimas aplicadas a cada uma das contra-ordenações, não havendo lugar a qualquer redução”, salvaguardando claramente que, “estando a regra do cúmulo material expressamente estabelecida na redacção inicial deste art. 25º do RGIT e na introduzida Lei do Orçamento para 2011 não há lacuna de regulamentação sobre a forma de efectuar o cúmulo das coimas, pelo que não há suporte para fazer apelo ao RGCO, pois este diploma, como legislação subsidiária que é (art. 3º, alínea b) do RGIT], apenas é de aplicação em matérias em que o RGIT não contenha normas próprias.”

S. Não há nenhuma omissão legal que justifique e fundamente a aplicação subsidiária do RGCO, quanto ao regime do concurso, através do qual se aplicaria subsidiariamente o CPP, ao contrário do duto entendimento vertido na decisão a quo, desde logo, porque neste âmbito o legislador optou no RGCO por manter a aplicação de um regime de cúmulo jurídico, vertido no seu art. 19º, distanciando-se assim de forma clara e deliberada no actual regime jurídico aplicável às contra-ordenações tributárias

T. Não pode igualmente a autoridade administrativa tributária, aferir a existência de eventual contra-ordenação continuada, cujo preceituado nos artigos 30º e 79º do Código Penal, subsidiariamente aplicável nos termos do art. 32º do RGCO, não têm aplicação face à actual redacção do art. 25º do RGIT seguindo-se neste âmbito, de perto, as decisões do Tribunal Central Administrativo Sul de 27-11-2007, processo n.º 01804/07 e de 23-09-2008, proc. n.º 01767/07, ambas consultáveis in www.dgstpt.

U. Conforme refere o Professor Doutor Germano Marques da Silva, in “Direito Penal Português”, Parte Geral II — Teoria do Crime, Verbo, 1998, pág. 315 e seguintes, “o crime continuado constitui realmente uma pluralidade de crimes, apenas unificados para efeitos de punição e parece-nos ser esta a construção que convém à face da lei portuguesa (cf. pág. 319).

V. Em caso de concurso, o actual regime limita-se sempre ao do cúmulo material, valendo a máxima, “quot delicta tot poenae”, sendo que a cada infracção é imputada a coima correspondente, ou seja, as sanções são aritmeticamente somadas, depois de se ter procedido à determinação individualizada de cada uma.

W. Neste âmbito, releva a decisão do Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de 19/06/2007, proc. n.º 01768/07 (in www.dgsi.pt), no sentido em que “no actual RGIT não há lugar ao concurso de infracções com a cominação de uma coima única” e que “deixou de existir a principal característica que enforma o regime do concurso de crimes - a aplicação de uma pena única em cúmulo jurídico — desta forma se perdendo o principal interesse no concurso, a não ser de índole de eventual economia processual”.

X. Importa ainda ter em conta, para compreensão dos regimes em apreço, a análise do Professor Doutor Taipa de Carvalho, in “Direito Penal Parte Geral — Questões Fundamentais”, Publicações Universidade Católica, Porto, 2003, pág. 172, que se transcreve: “Também não parece aceitável o regime do cúmulo jurídico estabelecido, no art. 19º, para o concurso de contra-ordenações. As razões subjacentes ao regime do cúmulo jurídico, no caso de concurso de crimes (CP, art. 77º), não procedem no caso das coimas. Essas razões são, especialmente, as seguintes: a um determinado aumento de duração da pena de prisão corresponderá um aumento muito maior do sofrimento que é conatural a esta pena de privação da liberdade (...); sendo conatural à pena de prisão um efeito de dessocialização (...). Mas, como nenhuma destas razões se verifica em relação à aplicação de coimas, é meu entendimento que, aqui, deveria vigorar o regime do cúmulo material, em que a coima final seria igual à soma das coimas concretamente aplicadas ao conjunto das contra-ordenações praticadas.”

Y. Não existe no RGIT, nem no RGCO, norma legal que preveja a apensação de processos de contra-ordenação, todavia, o artigo 36º do RGCO, aplicável subsidiariamente ao RGIT, prevê a “competência por conexão” em caso de concurso efectivo de contra-ordenações.

Z. E o art.25º do RGIT, sendo de aplicação na fase administrativa, pressupõe necessariamente a apreciação e decisão sobre a conexão entre os processos a que se aplicará o regime do cúmulo material, por conjugação do disposto no art. 36º do RGCO e 25º do RGIT, inclusivamente, se os processos administrativos se encontram na mesma fase e se são da mesma competência territorial.

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

BB. Sucede que, não houve nenhuma apensação de processos do(a) arguido(a)/recorrente, pela autoridade tributária, tendo sido este processo de contra-ordenação tramitado autonomamente

CC. Com todo o respeito que nos merece a fundamentação expendida pelo douto Tribunal a quo, entende a Fazenda Pública que a decisão que determina a anulação da decisão da coima aplicada, por falta de apensação dos processos do mesmo contribuinte e por falta da fixação de uma coima única, é ilegal por falta de previsão legal.

DD. Face a todo o exposto, entende a Fazenda Pública, com a ressalva do devido respeito, que é muito, que a douta sentença sob recurso enferma de erro na aplicação do direito, fazendo errônea interpretação e aplicação do disposto nas normas legais aplicáveis, mais concretamente as que regem a aplicação do cúmulo material às contra-ordenações em concurso concretamente os artigos 25º, 63º e 79º, todos do RGIT e ainda o artigo 36º do RGCO, norma esta por sua vez aplicável ao abrigo do disposto na alínea b) do art. 3º do RGIT, atendendo a que, a autoridade administrativa competente não procedeu à apensação de quaisquer processos de contra-ordenação do(a) arguido(a)/recorrente, o que não constitui um vício que possa afectar o valor da decisão administrativa, que deva ser conhecido oficiosamente (cfr. artigos 120º a 123º do CPP, aplicáveis por força do preceituado na alínea b) do art. 3º do RGIT e do n.º do art. 41º do RGCO), atendendo ao actual regime em vigor do cúmulo material, aplicável aos processos de contra-ordenação tributária.

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

Parecer do MP neste STA a fls. 80/82

Recursos interpostos pelo Ministério Público e pelo representante da Fazenda Pública em processo de contraordenação:

1- Da admissibilidade dos recursos.

Os recursos são de admitir por aplicação do previsto no art. 73º n.º 2 do regime geral do ilícito de mera ordenação, conhecido por R.G.C.O., que foi aprovado pelo Dec.-Lei n.º 433/82, de 27/10, que é de aplicação subsidiária conforme previsto no art. 3.º alínea b) do Regime Geral das Infrações Tributárias, aprovado pela Lei n.º 15/01, de 5/6, com várias alterações posteriores, o qual por sua vez é conhecido por R.G.I.T..

Invoca-se serem os mesmos manifestamente necessários à melhoria da aplicação do direito ou à promoção da uniformidade da jurisprudência, para o que se defende ter ocorrido erro de direito no decidido.

E há erro claro no decidido, o que, conforme acórdão do S.T.A. de 18-6-03 proferido no proc. 503/03, com sumário em www.dgsi.pt deve levar a admitir os recursos interpostos.

Com efeito, o juiz proferiu despacho a devolver os autos à autoridade administrativa, após a apresentação efetuada do auto de notícia pelo Ministério Público, e julgou que se devia ter procedido à apensação com outros processos por contraordenação ou a organização de um único processo e procedido à aplicação de uma coima única, nomeadamente, nos termos dos arts. 29.º do C. P. Penal e 25.º do R.G.I.T., mandando baixar os autos à autoridade administrativa.

O entendimento tido pelo S.T.A., de modo uniforme, é o de que o juiz pode determinar a apensação com outros processo de contraordenação por aplicação da lei processual penal, constante do art. 25.º do C.P.P., subsidiariamente aplicável, mas sem dar lugar à devolução à autoridade administrativa para efeitos de proceder à realização de cúmulo (material ou jurídico) — assim, nos acórdãos de 11-3-15, 8-4-15, 17-6-15 e 70/15, proferidos nos processos n.ºs. 74/15 e 75/15, 369/15 e 70/15, acessíveis em www.dgsi.pt.

2- Da decisão a proferir.

Foi decidido neste último acórdão ser de revogar o decidido, e que os autos fossem remetidos à 1.ª instância para conhecimento da matéria da impugnação, se a tal nada obstar.

Acontece que, sendo atualmente de aplicar ainda o previsto na Lei n.º 51/2015, de 8/6, pela qual se aprovou um regime excecional de regularização de dívidas resultantes do não pagamento de taxas

de portagens, afigura-se que na decisão a proferir é de clarificar em que termos os autos aí devem prosseguir de imediato.

Acresce que tal é o que parece impor-se, face do previsto no art. 75.º n.º 2 alínea a) do R.G.C.O. que permite ao “tribunal de recurso alterar a decisão do tribunal recorrido sem qualquer vinculação aos termos e ao sentido da decisão recorrida”.

Resulta dos autos que a arguida tem pendentes vários processos pela prática de diversas infrações tipificadas no art. 7.º da Lei n. 25/06, de 30/6, nas quais foram aplicadas quanto às mesmas coimas distintas.

Ora, estando ainda a decorrer o prazo previsto no art. 2.º da Lei n.º 51/15, de 8/6, os autos deverão de imediato aguardar o decurso do dito prazo.

Vindo a ser proferida decisão nos presentes recursos após 29-9-15, data em que tal prazo findo, e constando no art. 20.º um regime transitório, é o decorrente deste que ao caso é de aplicar.

No n.º 1 desta última disposição prevê-se que seja de a aplicar a lei nova quando for em concreto mais favorável — tal será o caso do previsto no seu art. 7º em se considerarem situações de unidade de infração, contrariamente ao anteriormente previsto, com coima mínima de montante inferior.

E no seu n.º 3 prevê-se ainda claramente que os processos já instaurados são mantidos em tribunal, sendo-lhes ainda aplicável até ao trânsito em julgado das decisões que lhes ponha termo “a legislação processual relativa às contravenções e transgressões”.

A legislação processual relativa às contravenções e transgressões constante do Dec.- Lei n.º 17/91, de 10/1, da qual resulta a aplicação subsidiária das ditas normas do C.P.P.

A apensação resulta, pois, da aplicação do art. 25.ª do C.P.P., e agora também no art. 24.º alínea a) do C.P.P., a haver casos de unidade de infração.

Assim, e ainda que não resultem elementos concludentes a este último respeito, não será de afastar que, sendo de proceder à apensação no tribunal dos vários ditos processos, quanto àquelas cujos autos não obedeçam aos requisitos legais se possa ainda dar lugar à devolução dos mesmos quando dos seus termos se verificar nulidade dos respetivos autos, conforme previsto ainda no dito Dec- Lei n.º 17/91.

Concluindo

Sendo de admitir os recursos, é de revogar o decidido, por carecer de base legal, e mandar remeter os autos à 1.ª instância.

Contudo, na melhoria do direito a aplicar, é de clarificar que a remessa dos autos se destina a que os mesmos aí aguardem o decurso do prazo previsto no art. 2.º da Lei n.º 51/2015, de 8/6, e nos termos da norma transitória prevista no art. 20.º n.º 2.

Caso o recurso venha a ser decidido após 29-9-2015, em que tal prazo já findo, a remessa dos autos à 1.ª instância, é de clarificar que se destina a ser proferido despacho a determinar a apensação de todos os processos por coimas aplicadas ao recorrente com fundamento no art. 7.º da Lei n. 25/06, de 30/6, nos termos dos arts. 24.º alínea a) e 25.º do C.P.P., aplicáveis subsidiariamente, e que se encontrem pendentes e então ainda sem pagamento, e para que aí posteriormente prossigam, ou para os mesmos sejam julgados findos, no caso do dito pagamento ter entretanto ocorrido.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

A fundamentação jurídica da decisão recorrida é do seguinte teor:

(fls. 50 e segts)

(...) Questão Prévia

Decorre do artigo 3º, b), do RGIT que, são aplicáveis subsidiariamente, quanto às contra-ordenações e respectivo processamento, o regime geral do ilícito de mera ordenação social.

A outro passo, extrai-se do artigo 41º, n.º 1, do DL 433/82 de 27.10 (RGCO) que, são subsidiariamente aplicáveis ao processo de contra-ordenação os preceitos reguladores do processo criminal.

E, do artigo 311º n.º 1 do CPP colhe-se que, recebidos os autos no tribunal, este pronuncia-se sobre as nulidades e outras questões prévias ou incidentais que obstem à apreciação do mérito da causa, de que possa desde logo conhecer.

Vejamos então.

Consultando os autos, dos mesmos se colhe que contra a ora recorrente foram instaurados mais de 40 processos de contra-ordenação, os quais se encontram identificados a fls. 13/14 dos autos, por falta de pagamento de taxa de portagem.

Mais se colhe que os processos correram termos no Serviço Tributário/ Autoridade Administrativa Tributaria separadamente, com números de processo próprios (identificados a fls. 13/14 dos autos), tendo sido proferidas decisões de aplicação de coimas em cada um deles.

Os processos de contra-ordenação, consoante se avançou, não se encontram apensados e foram apresentados vários recursos das decisões de aplicação de coima, separadamente (Conforme consulta ao SITAF).

De facto, consultado o SITAF, constatamos, por via do exercício de funções, que foram deduzidos recursos judiciais pela aplicação (individual) de coima nos referidos processos de contra-ordenação, por

terem sido aplicadas coimas à mesma arguida/ora recorrente por alegadamente integrarem o mesmo tipo de infracção, e onde a questão em discussão é a mesma.

Ora, decorre do artigo 41º n.º2 do RGCO que “Nos processos de aplicação de coima e das sanções acessórias, as autoridades administrativas gozam dos mesmos direitos e estão submetidas aos mesmos deveres das entidades competentes para o processo criminal

Por outro lado, extrai-se do artigo 29º do Código Processo Penal o seguinte:

“1-Para todos os crimes determinantes de uma conexão, nos termos das disposições anteriores, organiza-se um só processo.

2- Se tiverem sido já instaurados processos distintos, logo que a conexão seja reconhecida procede-se à apensação de todos àquele que...”

Na situação trazida, olhando os autos e ante o que se deixou já exposto, constatamos que a recorrente deduziu um recurso judicial por cada decisão (individual) de aplicação de coima, desde logo porque assim se viu forçada ante o não cumprimento por banda do Serviço Tributário/Autoridade Administrativa Tributária do normativo transcrito, que impunha a organização de um só processo e apensação (cfr. artigo 29º do CPPT, ex vi artigo 3º alínea b) do RGIT e artigo 41º n.º 1 e 2 do RGCO) para ulterior aplicação de uma só decisão, em cúmulo material (artigo 25º RGIT), sendo dessa decisão que caberia (e cabe) recurso judicial, de modo a que seja assegurado o acesso à justiça à recorrente em prol do princípio da tutela jurisdicional efectiva, com assento na Lei Fundamental (artigo 268º n.º 4 da CRP).

Sumariou-se, a este respeito, do Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 30.03.2011, tirado do processo n.º 0757/10, o seguinte:

“1- Embora a aplicação da regra de punição do concurso de contra-ordenações constante do artigo 25.º do RGIT seja logicamente posterior à decisão sobre a verificação destas, entendendo-se que, sendo aplicada uma coima única, recomenda-se que seja organizado pela autoridade competente um único processo e seja proferida uma única decisão de aplicação de coima, e estando fixado no probatório que o comportamento de que a recorrente foi acusada nos presentes autos repetiu-se várias vezes ao longo do ano de 2004 e 2005, para além de que dos próprios elementos constantes da decisão administrativa de aplicação da coima decorria que a sua prática era ‘frequente’ e a recorrente trouxera ao processo informação e documentação referente à existência de dez outros processos de contra-ordenação tributários, afigura-se admissível, por razões de economia processual. O prévio conhecimento da questão eleita como decidenda e bem assim que, assumida a consequência de anulação da decisão administrativa de aplicação da coima para que a situação fosse contemplada à luz da (nova redacção) do artigo 25.º do RGIT, se considerassem prejudicadas as questões suscitadas pela recorrente) tanto mais que também essa nova decisão de aplicação de coima única sempre seria susceptível de recurso, não havendo, nessa medida, prejuízo para a recorrente. II - Não sendo possível ao tribunal “a quo” fixar a coima única aplicável às contra-ordenações fiscais em concurso nos termos dos artigos 77.º e 78.º do Código Penal, justifica-se a anulação da decisão administrativa de aplicação da coima e a remessa dos autos à Administração fiscal para que esta o faça”.

Ante o exposto, visto à luz da jurisprudência transcrita, temos para nós que se impõe, antes de mais, ordenar a baixa dos presentes autos ao Serviço Tributário competente, de modo a dar cumprimento ao estatuído nos normativos supra citados, designadamente ao vertido no artigo 29º do CPP e artigo 25º do RGIT, assim procedendo à apensação dos processos e bem assim à aplicação de uma única decisão de aplicação de coima, em cúmulo material das coimas aplicadas, com a posterior notificação à arguida, ora recorrente, da decisão de aplicação de coima única, com indicação dos meios processuais ao seu dispor (Recurso Judicial) para questionar a decisão, caso discorde da mesma.

Ademais, a apensação é determinante para ver se há ou não pratica continuada da infracção por banda do agente e bem assim para aferir o verdadeiro grau de culpa do mesmo, o que se impõe analisar aquando da aplicação da coima única.

De resto, importará ainda notar que, apenas por via da apensação e aplicação de coima única através de cúmulo material, consoante se avançou, se consegue permitir um melhor acesso ao Direito por banda da arguida/recorrente, desde logo porque, ao recorrer da decisão final em cúmulo (artigo 25º RU terá apenas de pagar uma taxa de justiça e não já tantas quantas as centenas de recursos judiciais atendendo às centenas de decisões proferidas nos processos de contra ordenação.

DECISÃO

Ante o exposto, decido anular a decisão de aplicação de coima em causa nestes autos, determinando a baixa dos presentes autos ao Serviço Tributário competente de modo a dar cumprimento ao estatuído no artigo 29º do CPP e artigo 25º do RGIT, assim procedendo à apensação dos processos e bem assim à aplicação de uma única decisão de aplicação de coima, em cúmulo material das coimas aplicadas.

DECIDINDO NESTE STA:

Previamente se dirá que seguiremos de perto o recente acórdão deste STA de 14/10/2015 tirado no recurso n.º 0766/15 disponível no site da DGSJ.

Questões a decidir

Haverá previamente que decidir da admissibilidade dos recursos, interpostos ao abrigo do disposto no n.º 2 do artigo 73.º do Regime Geral do Ilícito de Mera Ordenação Social (RGIMOS) subsidiariamente aplicável – para melhoria da aplicação do direito ou promoção da uniformidade da jurisprudência –, porquanto o valor da causa é inferior ao da alçada (cfr. o artigo 83.º, n.º 1 do RGIT) e este STA não se encontra vinculado pela decisão de admissão do recurso proferida pelo tribunal a quo.

Caso sejam de admitir, suscita-se, a questão de saber se esta enferma de erro de julgamento a decisão que anulou a decisão administrativa que aplicou a coima e ordenou a baixa dos autos ao Serviço de Finanças para que seja organizado um só processo.

Não obstante, estando em causa recurso de decisão de aplicação de coimas por não pagamento ou pagamento viciado de taxas de portagem em infra-estruturas rodoviárias – matéria primariamente regulada pela Lei n.º 25/2006, de 30 de Junho –, importa, como questão prévia à do conhecimento do mérito do(s) recurso(s), oficiosamente decidir das consequências da entrada em vigor da Lei n.º 50/2015, de 8 de Junho nos recursos de decisões de aplicação de coimas por contra-ordenações daquela natureza pendentes nos tribunais tributários, porquanto a questão de aplicação no tempo de lei mais favorável constitui uma questão prévia de conhecimento oficioso, que prejudica, imediatamente, a apreciação das restantes questões objecto do recurso, dado que a apreciação da situação da recorrida, à luz da nova Lei poderá envolver a repetição do que tiver sido anteriormente processado (cfr. artigo 608.º, n.º 2, do CPC, aplicável “ex vi” artigo 4.º do CPP, aplicável “ex vi” artigo 41.º do Decreto-Lei n.º 433/83, aplicável “ex vi” artigo 3.º, alínea b), do RGIT, aplicável “ex vi” artigo 18.º da Lei n.º 26/2006, de 30 de Junho).

As questões da legitimidade da Fazenda Pública para os recursos e do efeito destes não são questões controvertidas nos presentes autos, pois que foi reconhecida legitimidade à recorrente e os recursos foram admitidos com subida imediata (cfr. despachos de admissão, a fls. 95 e 132 dos autos, respectivamente), pelo que sobre tais questões não há que emitir pronúncia.

5. Da admissibilidade dos recursos ao abrigo do artigo 73.º, n.º 2 do RGCO, subsidiariamente aplicável

5.2 No que concerne ao recurso da decisão final que julgou verificada nulidade insuprível do processo de contra-ordenação, atendendo a que a decisão nele tomada se afigura desconforme ao que vem sendo decidido por este STA em recursos de contra-ordenação tributários por não pagamento de Imposto Único de Circulação - IUC (cfr. os Acórdãos de 17 de Junho de 2015, rec. n.º 369/15, de 9 de Setembro de 2015, rec. n.º 70/15 e de 7 de Outubro de 2015, rec. n.º 645/14), julga-se justificada a admissão do recurso ao abrigo do n.º 2 do artigo 73.º do RGCO, em ordem à promoção da uniformidade da jurisprudência e à melhoria da aplicação do direito, havendo, pois, que dele conhecer, designadamente por se afigurar necessário ajuizar se este entendimento jurisprudencial é igualmente válido quando em causa estejam, como nos autos, coimas por falta de pagamento ou pagamento viciado de taxas de portagem em infra-estruturas rodoviárias.

Apreciando.

Questão prévia: Consequências da entrada em vigor da Lei n.º 50/2015, de 8 de Junho nos recursos de decisões de aplicação de coimas por não pagamento ou pagamento viciado de taxas de portagem em infra-estruturas rodoviárias

Estando em causa nos presentes autos decisões de aplicação de coimas por não pagamento ou pagamento viciado de taxas de portagem em infra-estruturas rodoviárias, p.p. pela Lei n.º 25/2006, de 30 de Junho, e, sendo do conhecimento público que esta lei foi objecto de recente alteração pela Lei n.º 50/2015, de 8 de Junho que, além do mais, aprovou um regime excepcional de regularização de dívidas resultantes do não pagamento de taxas de portagem e coimas associadas, por utilização de infra-estrutura rodoviária, importa como questão prévia e de conhecimento oficioso ajuizar das consequências da entrada em vigor da nova lei nos recursos de decisões de aplicação de coimas por contra-ordenações daquela natureza pendentes nos tribunais tributários, porquanto a questão de aplicação no tempo de lei mais favorável constitui uma questão prévia de conhecimento oficioso, que prejudica, imediatamente, a apreciação das restantes questões objecto do recurso, dado que a apreciação da situação dos autos, à luz da nova Lei poderá envolver a repetição do que tiver sido anteriormente processado (cfr. artigo 608.º, n.º 2, do CPC, aplicável “ex vi” artigo 4.º do CPP, aplicável “ex vi” artigo 41.º do Decreto-Lei n.º 433/83, aplicável “ex vi” artigo 3.º, alínea b), do RGIT, aplicável “ex vi” artigo 18.º da Lei n.º 25/2006, de 30 de Junho), prejudicando o conhecimento do mérito do recurso.

Isto porque, em matéria penal, como em matéria contra-ordenacional, vigora por imperativo constitucional e legal a regra da aplicação retroactiva da lei mais favorável – cfr. artigos 29.º, n.º 4 da CRP, 2.º, n.º 4 do Código Penal e 3.º, n.º 2 do Decreto-Lei n.º 433/82, aplicável “ex vi” artigo 3.º, alínea b) do RGI, aplicável “ex vi” artigo 18.º da Lei n.º 26/2006, de 30 de Junho) – daí que o facto de em causa nos autos estarem contra-ordenações praticadas em data anterior à da entrada em vigor da Lei nova não constitui obstáculo a essa aplicação se esta lei se revelar mais favorável.

E é precisamente isso que sucede.

Em primeiro lugar, porque o artigo 7.º da Lei n.º 50/2015, de 8 de Junho, ao dar nova redacção ao n.º 1 do artigo 7.º da Lei n.º 25/2006, procedeu à alteração dos limites mínimo e máximo das coimas

aplicáveis às contra-ordenações previstas naquela lei no sentido da sua redução, pois que estas passaram a ser sancionadas com coima de valor mínimo correspondente a 7,5 vezes o valor da respectiva taxa de portagem, mas nunca inferior a €25 e de valor máximo correspondente ao quádruplo do valor mínimo da coima, com respeito pelos limites máximos previstos no Regime Geral das Infracções Tributárias, ao invés de serem sancionadas com coima de valor mínimo correspondente a 10 vezes o valor da respectiva taxa de portagem, mas nunca inferior a (euro) 25, e de valor máximo correspondente ao quádruplo do valor mínimo da coima, com respeito pelos limites máximos previstos no Regime Geral das Infracções Tributárias. Ora, tendo sido reduzidos os limites mínimo e máximo das coimas aplicáveis às contra-ordenações em causa, impõe-se necessariamente nova graduação da coima aplicada, que os tenha agora em conta, o que necessariamente implica uma nova decisão administrativa de aplicação da coima.

Em segundo lugar porque o artigo 7.º da Lei n.º 50/2015, de 8 de Junho, ao aditar ao artigo 7.º da Lei n.º 25/2006 os seus (novos) números 4 e 5, procedeu à unificação legal das infracções previstas naquela lei praticadas pelo mesmo agente, no mesmo dia, através da utilização do mesmo veículo e que ocorram na mesma infraestrutura rodoviária, entendendo-se como tal as ocorridas em estrada cuja exploração está concessionada ou subconcessionada à mesma entidade, determinando que esta contra-ordenação única seja sancionada com coima cujo valor mínimo a que se refere o n.º 1 é o correspondente ao cúmulo das taxas de portagem. Ora, esta unificação legal a que procedeu a lei nova, porque prescinde da averiguação das circunstâncias de que depende a contra-ordenação continuada, pode revelar-se, em concreto, mais favorável ao agente, daí que, verificados os respectivos pressupostos legais haverá que proceder à respectiva unificação da conduta delituosa e aplicar-lhe a cominação legalmente estabelecida, nos novos limites fixados pela nova lei, o que também necessariamente implica uma nova decisão administrativa de aplicação da coima.

Em terceiro lugar, porque a Lei n.º 51/2015 aprovou um regime excepcional de regularização de dívidas resultantes do não pagamento de taxas de portagem e coimas associadas, por utilização de infra-estrutura rodoviária efetuada até ao último dia do segundo mês anterior ao da sua publicação – que consta dos seus artigos 1.º a 6.º –, no qual se prevê que o pagamento pelo agente da infracção da taxa de portagem e custos administrativos efectuado até 60 dias a contar da entrada em vigor da lei, determina, além do mais, a atenuação da coima associada ao incumprimento do dever de pagamento, atenuação especial esta que há-de efectuar-se ope legis e em termos diversos e mais favoráveis do que os que decorrem das regras gerais sobre a atenuação especial da coima (cfr. o artigo 3.º da Lei n.º 51/2015 com o artigo 18.º, n.º 3 do Decreto-Lei n.º 433/82, aplicável subsidiariamente).

Finalmente, porque o mesmo regime excepcional, aprovado por aquela lei, prevê a redução legal das coimas não aplicadas ou não pagas (...) cuja regularização ocorreu antes da entrada em vigor da Lei n.º 51/2015, que venham a ser pagas até 60 dias a contar da entrada em vigor da lei (artigo 4.º, n.ºs 2 e 3 da Lei n.º 51/2015), havendo, obviamente, que apurar, neste caso como no anterior, se houve ou não adesão do agente da infracção ao regime excepcional e, em caso afirmativo, proceder à atenuação/redução das coimas em causa nos termos legais, o que implica também novas decisões de aplicação das coimas.

Pelas razões expostas, as decisões administrativas de aplicação das coimas sindicadas nos presentes autos não podem manter-se - desde logo, porque há que graduar as coimas aplicadas dentro dos novos limites legais e eventualmente retirar as legais consequências do pagamento ao abrigo do regime excepcional das taxas de portagem e/ou das coimas -, o que apenas poderá ser feito de modo adequado e eficiente pelos próprios Serviços, que não pelos Tribunais, a quem não cabe substituir-se à Administração nas decisões de aplicação coimas, antes escrutinar, se para tal solicitados, se tais decisões são conformes à Lei e ao Direito.

A decisão de aplicação de coimas que está na origem dos presentes autos – como, aliás, a decisão recorrida -, foram tomadas em momento anterior ao da entrada em vigor da nova Lei, mas esta repercutiu-se inelutavelmente nelas, como supra demonstrado, impedindo que possam subsistir nos termos em que foram proferidas.

Impõe-se, em consequência, a baixa dos autos à Autoridade Administrativa para que esta tenha a oportunidade de as rever ou renovar, em conformidade com o novo quadro legal, o que se determina.

Prejudicado fica o conhecimento do objecto do recurso.

- Decisão -

Termos em que, face ao exposto, acordam os juizes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em:

- admitir os recursos da decisão final e, quanto a estes, procedendo questão prévia e de conhecimento oficioso, revogar tal decisão e determinar a baixa dos autos à autoridade administrativa para que esta reveja ou renove as decisões de aplicação da coima em conformidade com a Lei n.º 50/2015, de 8 de Junho, nos termos supra expostos, assim se concedendo provimento a estes recursos.

Sem custas.

Lisboa, 4 de Novembro de 2015. — *Ascensão Lopes* (relator) — *Ana Paula Lobo* — *Dulce Neto*.

Acórdão de 4 de Novembro de 2015.**Assunto:**

Acção administrativa especial. Erro na forma de processo. Convolação. Nulidade processual.

Sumário:

- I — Instaurada contra o Ministro das Finanças uma acção administrativa especial e tendo posteriormente, na sequência de despacho de aperfeiçoamento, sido apresentada nova petição inicial corrigindo o meio processual para impugnação judicial, impunha-se a anulação dos actos do processo entretanto praticados que não pudessem ser aproveitados porque do seu possível aproveitamento resultaria uma diminuição de garantias para o demandado ou demandados (n.º 3 do artigo 88.º do CPTA).*
- II — Em face da apresentação da nova petição corrigida, devia ter sido ordenada a notificação do representante da Fazenda Pública para contestar, querendo, no prazo de 90 dias, nos termos do disposto no n.º 1 do artigo 110.º do CPPT e a omissão dessa formalidade determina a nulidade de todo o processo, incluindo a sentença recorrida, salvando-se apenas a dita petição inicial [alínea a) do artigo 187.º do Novo CPC].*

Processo n.º 1210/14-30.

Recorrente: Director-Geral da Autoridade Tributária e Aduaneira.

Recorrido: A...

Relator: Ex.^{mo} Sr. Cons. Dr. Casimiro Gonçalves.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

RELATÓRIO

1.1. O Director-Geral da Autoridade Tributária e Aduaneira recorre da sentença que, proferida pelo Tribunal Administrativo e Fiscal de Coimbra, julgou procedente a impugnação judicial que A....., com os demais sinais dos autos, deduziu contra a liquidação adicional de IVA n.º 2006.10307751, referente ao ano de 2006, no montante de 6.317,80 Euros e respectivos juros compensatórios no montante de 891,76 Euros.

1.2. Termina as alegações formulando as conclusões seguintes:

1 - Os presentes autos foram intentados como acção administrativa especial nos termos do CPTA, tendo sido citado o Ministério das Finanças para contestar nos termos do artigo 81º do mesmo Código.

2 - Na contestação e em defesa por excepção suscitou-se a questão da inadequação do meio processual utilizado, uma vez que estando em causa a apreciação da legalidade da liquidação o meio processual adequado seria a impugnação judicial (artigo 97º, n.º 1, d) do CPPT).

3 - Advertiu-se, porém, de que tal já não seria possível na medida em que o prazo para a impugnação havia já precludido (nº 1 do artigo 102º do CPPT).

4 - O Meritíssimo Juiz “a quo”, ao mesmo tempo que chamou a atenção para eventual ineptidão da petição inicial notificou a A., ora recorrida, para aperfeiçoar a petição, tendo a A., nessa oportunidade, apresentado uma petição de acção de impugnação judicial, ou seja, procedendo à convolação sem que tivesse havido decisão sobre a excepção suscitada.

5 - O Meritíssimo Juiz “a quo” em vez de, no âmbito do saneador, ter decidido esta questão processual de admitir ou não a convolação do processo em acção de impugnação judicial, decidiu conhecê-la como tal e proferiu a sentença recorrida.

6 - Ora tal decisão implicou a preterição de direitos fundamentais da Fazenda Pública, pois, a ser operada a convolação em impugnação judicial, e a conformar-se a demandada com tal decisão, sempre os autos teriam de baixar à Secretaria-Geral para ser autuados não como acção administrativa especial, como estão, mas como acção de impugnação judicial.

7 - Na sequência disso, teria sido ordenada a citação da Fazenda Pública, nos termos do artigo 110º do CPPT, para contestar, no prazo de 90 dias, omissão essencial e gravíssima que implica a nulidade de todos os actos posteriores à sua ocorrência, como é o caso da sentença recorrida.

8 - Na verdade, a notificação da jurista designada nos autos, para sobre ela se pronunciar em dez dias, não substitui a necessidade da notificação da Fazenda Pública para contestar, em noventa dias, tanto mais que a signatária não tem poderes para ser citada em nome da Fazenda Pública.

9 - A douta sentença recorrida é nula porquanto violou, entre outras, as seguintes disposições legais: artigo 87º do CPTA, artigos 15º, 97º, 102º e 110º do CPPT.

Termina pedindo o provimento do recurso e a revogação da sentença recorrida, para ser substituída por outra que determine a improcedência da acção.

1.3. A recorrida A..... apresentou contra-alegações, que concluiu da forma seguinte:

1. Não se verifica a excepção peremptória de caducidade da interposição da presente acção quer na forma de acção administrativa especial quer na forma de impugnação judicial.

2. A convocação da forma processual é legal e tempestiva.

3. A interposição de recurso hierárquico suspende o prazo de impugnação contenciosa, podendo a impugnação judicial ser deduzida no prazo de 90 dias (redacção da norma à data) após a notificação da decisão de indeferimento.

4. A convocação da forma de processo de acção administrativa especial em impugnação judicial não obriga a nova citação da ré.

5. O direito ao contraditório tem-se por facultado com a notificação do acto.

6. O silêncio da ré na sequência de apresentação de petição inicial corrida tem o efeito preclusivo de aceitação do acto.

7. A repetição do acto de citação está reservada aos casos de nulidade da mesma.

8. A convocação da forma processual impõe a manutenção de todos os actos que possam ser aproveitados - art. 199º do CPC (redacção à data).

9. A caducidade do direito à liquidação é de conhecimento officioso e pode ser alegada em qualquer fase do processo, podendo a forma processual ser a acção administrativa especial ou impugnação judicial.

10. A caducidade do direito à liquidação é uma questão prévia, devendo o seu conhecimento preceder o conhecimento do mérito da acção e eventual erro na forma de processo.

11. O conhecimento da caducidade do direito à liquidação torna inútil o acto de nova citação da ré em caso de eventual erro na forma de processo e subsequente correcção com apresentação de petição corrida.

Termina pedindo a procedência do recurso e a confirmação do julgado.

1.4. Tendo o processo sido remetido à 1ª instância para apreciação de nulidade arguida pelo recorrente, foi ali proferido despacho, em 26/01/2015 (fls. 172/173), em que se considerou que tal nulidade não se verificava.

1.5. O MP emite Parecer nos termos seguintes:

«Recorre o Director-Geral da Autoridade Tributária e Aduaneira da sentença do TAF de Coimbra de 20.06.2014 que julgando verificada a caducidade do direito à liquidação, concedeu provimento à impugnação deduzida pela ora recorrida.

Sustenta, no essencial, nas Conclusões da sua Alegação que a sentença é nula por ter violado, entre outros, o art. 87.º do CPTA e os arts. 15.º, 97.º, 102.º e 110.º, todos do CPPT.

A Recorrida, por seu turno, advoga a manutenção do julgado.

Embora não me reveja inteiramente na argumentação vertida na Alegação de Recurso, creio que a sentença recorrida não deverá ser mantida.

Vejamos:

Como decorre da lei, são as conclusões da alegação que definem o objecto e delimitam o âmbito do recurso, ou seja, o espaço de intervenção do tribunal *ad quem*, salvo quando se trate de matérias de conhecimento officioso que possam ser decididas com base nos elementos que constem dos autos e que não se mostrem cobertas pelo caso julgado - arts. 635.º e 639.º, ambos do CPC, *ex vi* do art. 2.º do CPPT.

Vê-se dos autos que a ora Recorrida intentou, em 18.06.2012, no tribunal “*a quo*” AAE para anulação/declaração de nulidade da “*decisão que indeferiu a reclamação graciosa e o subsequente recurso hierárquico (...) com a consequente nulidade da liquidação de IVA n.º 2006.1 0307751*”, alegadamente nos termos do art. 76.º do CPPT.

Citado para contestar, nos termos do art. 81.º do CPTA, apresentou o ora Recorrente, em 06.09.2012, articulado de defesa, no qual excepcionou a inadequação do meio processual utilizado pela A., por estar em causa a apreciação da legalidade de um acto de liquidação (fls. 23 e ss.).

Alertando para eventuais irregularidades da p.i., susceptíveis de levarem à absolvição do Réu da instância, foram as partes convidadas, por despacho de 11.12.2011, para querendo se pronunciarem sobre as excepções suscitadas, sendo ainda a A. convidada para, no prazo fixado (10 dias), apresentar, querendo, “*petição inicial corrigida em que as ultrapasse*” (fls. 45).

Sendo muito discutível a admissibilidade da prolação de despacho de aperfeiçoamento, nos termos do art. 88.º n.º 2 do CPTA, com fundamento na eventual ineptidão da petição inicial (v. a esse propósito Comentário ao CPTA, págs. 451 e 452), o que é facto é que na sequência desse despacho a A. veio apresentar, em 09.01.2013, nova petição, agora de impugnação judicial, pedindo a “*anulação da liquidação do IVA n.º 2006.10307751 e correspondentes juros compensatórios*” (fls. 49 e ss).

Ora, tendo a nova petição sido apresentada na sequência do convite que o tribunal *a quo* formulou para o efeito, a nova petição substituiu na ordem processual o articulado que visava corrigir, acarretando essa substituição a anulação dos actos do processo entretanto praticados que não pudessem ser aproveitados porque do seu possível aproveitamento resultaria uma diminuição de garantias para o demandado ou demandados, nos termos do n.º 3 do art. 88.º do CPTA.

Neste caso, salvo melhor entendimento, a data a considerar como data de apresentação da nova petição é a data em que foi apresentada a primitiva petição, única forma de obviar à eventual intempestividade da mesma para a finalidade processual pretendida.

Com efeito, mesmo no caso de absolvição da instância, sem prévia emissão de despacho de aperfeiçoamento, fundada p. ex. em ineptidão da petição inicial, pode o autor, no prazo de 15 dias contados da notificação da decisão, apresentar nova petição, a qual se considera apresentada na data em que o tinha sido a primeira, isto para efeitos da tempestividade da sua apresentação (n.ºs 2 e 3 do art. 89.º do CPTA).

O A. só não beneficia da possibilidade de substituição da petição na situação prevista no n.º 4 do art. 88.º do CPTA.

Portanto, repete-se, tendo a primitiva petição sido substituída pelo articulado apresentado na sequência do despacho de indeferimento tudo se passa como se a nova petição tivesse sido a que foi apresentada na data da petição substituída. E, salvo também melhor opinião, sendo o novo articulado uma petição de impugnação não tinha o tribunal *a quo* que proceder a qualquer convocação porque a forma processual a que essa petição dá origem é a da impugnação judicial não a da AAE.

Porém, a substituição do primitivo articulado pela nova petição de impugnação implica que o processo passe a seguir a tramitação desta forma processual, sendo anulados, como se referiu, todos os actos entretanto praticados que não possam ser aproveitados, como será o caso do articulado de defesa oportunamente apresentado pelo ora Recorrente.

Com efeito, para além de estar em causa uma nova petição em que o próprio pedido tem uma configuração distinta do pedido formulado na primitiva petição inicial o que, só por si, era razão bastante para a eventual elaboração de um novo articulado de defesa, um outro argumento, porventura mais expressivo, parece ditar essa solução. É que no processo de impugnação judicial o sujeito que pode assegurar a legitimidade passiva não é o ora Recorrente mas o Representante da Fazenda Pública, enquanto entidade a quem é atribuída genericamente a representação dos interesses da Administração Tributária (art. 15.º do CPPT e art. 53.º do ETAF).

Significativo, a propósito do disposto do disposto no n.º 3 do art 88.º do CPTA, é o que Mário Aroso de Almeida e Carlos Alberto Fernandes Cadilha referem, em anotação a esse preceito, ponderando que “(a) anulação do processado (...) justifica-se, (...) para permitir que os demandados, perante a substituição da petição, possam deduzir nova contestação”. E acrescentam no parágrafo seguinte:

“Nos mesmos termos, se o aperfeiçoamento não implicar a substituição da peça processual originariamente apresentada, mas apenas o esclarecimento ou concretização de certo segmento, o demandado deve ser notificado para dizer o que se lhe oferecer quanto às inovações que desse modo tenham sido introduzidas, aplicando-se aqui subsidiariamente o disposto no n.º 4 do artigo 508.º do CPC” (agora o art. 590.º n.º 5 do NCPC).

Entende-se, assim, que, tendo sido apresentada nova petição, agora de impugnação, devia ter sido ordenada a citação do Representante da Fazenda Pública para contestar, querendo, nos termos do disposto no art. 110.º n.º 1 do CPPT.

A omissão dessa formalidade inquina de nulidade todo o processo, incluindo a sentença recorrida, salvando-se apenas a petição inicial (art. 187.º alínea a) do NCPC).

Procederá, pois, nesta conformidade, o presente recurso.

É o meu parecer.»

1.6. Corridos os vistos legais, cabe decidir.

FUNDAMENTOS

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

A - A Impugnante foi sujeita a inspecção tendo na sequência da mesma sido proposto e aplicado correcções à matéria tributável em sede de IVA do exercício de 2006, tendo a Impugnante sido notificada para exercício do direito de audição e da decisão final naquela proferida (cf. docs. a fls. 16 a 61 do PA que aqui se dão, para todos os efeitos legais, como integralmente reproduzidos).

B - Em 23.10.2010 foram emitidas as notas de liquidação de IVA e respectivos juros relativas ao período de 0612T, em nome da Impugnante tendo estas sido enviadas com registo em 08.11.2010 com data limite de pagamento a 31.12.2010 (cf. docs. a fls. 81 a 84 dos autos e 5 a 5 verso do PA que aqui se dão, para todos os efeitos legais, como integralmente reproduzidos).

C - Em 23.03.2011, a Impugnante, através do seu Advogado, apresentou junto dos serviços da Impugnada uma exposição escrita que designou por «*Reclamação Graciosa*», insurgindo-se, entre outras, contra as liquidações referidas nas alíneas anteriores (cf. doc. a fls. 2 a 4 do PA que aqui se dá, para todos os efeitos legais, como integralmente reproduzido).

D - Por despacho de 09.08.2011, exarado em informação dos serviços da Impugnada, com a mesma data, foi proposto e projectado o indeferimento do pedido formulado na alínea anterior, tendo a Impugnante sido notificada para “[...] exercer o direito de audiência [...]” (cf. docs. a fls. 69 a 72 do PA que aqui se dão, para todos os efeitos legais, como integralmente reproduzidos).

E - Em resposta à notificação referida na alínea anterior, a Impugnante, através do seu Advogado, apresentou uma exposição escrita que designou por «*Audiência Prévia*» (cf. doc. a fls. 73 verso a 76 do PA que aqui se dá, para todos os efeitos legais, como integralmente reproduzido).

F - Por despacho de 13.09.2011, exarado em informação dos serviços da Impugnada, com a mesma data, foi indeferido o pedido formulado na alínea «C», tendo a Impugnante sido notificada de tal decisão em 20.09.2011 (cf. docs. a fls. 82 a 89 do PA que aqui se dão, para todos os efeitos legais, como integralmente reproduzidos).

G - Em 20.10.2011, a Impugnante, através do seu Advogado, apresentou junto dos serviços da Impugnada uma exposição escrita que designou por «*Recurso Hierárquico*» (cf. doc. a fls. 3 a 22 do PA que aqui se dá, para todos os efeitos legais, como integralmente reproduzido).

H - Em informação dos Serviços do IVA, datada de 12.03.2012, propôs-se o indeferimento do recurso referido na alínea anterior (cf. doc. a fls. 29 a 38 do PA que aqui se dá, para todos os efeitos legais, como integralmente reproduzido).

I - Na informação referida na alínea anterior foi aposto despacho pelo Sr. Subdirector-Geral, com data de 15.03.2012, com o seguinte teor: “*Concordo, indefiro o Recurso Hierárquico na totalidade, como vem proposto pelo SIVA*” (cf. doc. a fls. 29 a 38 do PA que aqui se dá, para todos os efeitos legais, como integralmente reproduzido).

J - Da informação e do despacho referidos nas duas alíneas anteriores foi dado conhecimento ao Advogado da Impugnante em 23.03.2012 (cf. docs. a fls. 41 a 43 do PA que aqui se dá, para todos os efeitos legais, como integralmente reproduzido).

K - A petição inicial do presente meio processual deu entrada nestes Tribunal em 18.06.2012 (cf. fls. 3 a 35 dos autos).

3.1. Foram duas as questões que a sentença recorrida equacionou como questões a decidir: a intempestividade do meio processual utilizado e a caducidade do direito à liquidação.

a) Quanto à intempestividade do meio processual utilizado, considerou-se, em síntese, o seguinte:

- A impugnante insurge-se contra os actos de liquidação de IVA e juros compensatórios, aquele relativo ao período de Dezembro de 2006, invocando vícios vários que inquinarão os actos recorridos, nomeadamente a sua falta de fundamentação, a existência de dúvida quanto ao facto tributário e respectiva quantificação, bem como a violação do princípio do inquisitório e ilegalidade na forma como foi realizada a audiência dos interessados.

- Porém, ao contrário do que é referido pela AT, o acto de liquidação aqui impugnado nasce não de um erro na autoliquidação, mas é antes da iniciativa da AT e decorre de acção inspectiva movida à impugnante, pelo que não lhe são aplicáveis os constrangimentos processuais, nomeadamente os de prazo, consignados no art. 131º do CPPT.

- E, por isso, a questão da tempestividade do presente meio processual há-de ser lida à luz do regime geral inserido no art. 102º do CPPT.

- Ora, (i) sendo o prazo de propositura da acção um prazo de caducidade, (ii) devendo essa questão ser conhecida oficiosamente (porque estabelecida em matéria que se encontra excluída da disponibilidade das partes - cfr. art. 333º, do C. Civil). (iii) contando-se aquele prazo nos termos do art. 279º do CCivil, e (iv) considerando que os vícios imputados à liquidação seriam, caso se verificassem, geradores de anulabilidade dos actos impugnados, então, o prazo de interposição da presente impugnação seria de 90 dias computados do prazo para pagamento e da notificação no que concerne à liquidação de juros (als. a) e b) do n.º 1 do art. 102º do CPPT).

- Mas dado que a impugnante apresentou reclamação e, posteriormente, recurso hierárquico (tempestivamente apresentado no prazo de trinta dias - cf. arts. 66º, n.º 1 e 76º n.º 1 do CPPT), e considerando igualmente que a impugnante foi notificada da decisão do recurso hierárquico em 23/03/2012 e que interpôs a presente impugnação em 18/06/2012, é de concluir que esta foi interposta em prazo (ou seja, dentro do prazo de 90 dias nos termos da alínea e) do n.º 1 daquele art. 102º do CPPT). Improcedendo, assim, a invocada excepção.

b) Quanto à caducidade do direito de liquidação considerou-se, no essencial, o seguinte:

- Segundo a impugnante operou-se a caducidade do direito da liquidação.

E notificada para se pronunciar sobre esta questão, a impugnada nada veio a dizer.

Assim, a caducidade é questão que pode ser questionada pelas partes em qualquer estado do processo, nos termos do n.º 1 do art.º 333 do CC.

- Atendendo ao então disposto no art. 45º da LGT e sufragando a fundamentação do acórdão do STA, de 28/11/2012, no proc. n.º 0457/12, o que é certo é que a falta de notificação da liquidação

dentro do prazo de quatro anos importa a extinção definitiva do direito de liquidar e da correspondente obrigação tributária.

- No caso, os actos de liquidação surgem no âmbito de uma acção de fiscalização interna resultante da iniciativa da AT que procedeu a correcções meramente aritméticas da matéria colectável, sendo que as sobreditas correcções foram sustentadas em suposto erro cometido pela impugnante aquando da entrega da declaração de IRS e das declarações de IVA.

- Assim sendo, o prazo de caducidade a aplicar seria o de 3 anos previsto na primeira parte do n.º 2 do art. 45º da LGT, acrescendo que sobre este prazo inexistem factos que possam constituir motivo suspensivo da contagem do mesmo.

- Daí que, tratando-se de IVA relativo ao ano de 2006, o prazo de caducidade terá que computar-se como iniciando a 1/1/2007 e como terminando em 1/1/2010.

- Porém, os actos recorridos foram praticados e notificados já para além dessa data, tendo sido presumivelmente notificados à impugnante em 11/11/2010, pelo que ocorre a invocada caducidade.

3.2. Discordando do assim decidido, o recorrente Director-Geral da ATA sustenta, no essencial, que a sentença é nula por ter violado, entre outros, o art. 87º do CPTA e os arts. 15º, 97º, 102º e 110º, todos do CPPT.

Ora, apesar da referência à nulidade da sentença, vê-se do teor das Conclusões das alegações que o vício que o recorrente imputa à sentença se reconduz a erro de julgamento quanto à apreciação das nulidades processuais atinentes ao invocado erro na forma de processo (acção administrativa especial) e à convalidação para a forma de impugnação judicial, quer por tal convalidação não ser admissível por o prazo para a impugnação estar já precludido, quer por ter sido a própria autora a operar a dita convalidação, quando apenas foi notificada para aperfeiçoar a petição inicial (por eventual ineptidão da mesma), tendo-se, pois, relevado a pretendida convalidação sem que tivesse havido decisão judicial sobre aquela excepção (erro na forma de processo).

E mais se alega que a sentença errou quando, em vez de no âmbito do despacho saneador ter decidido esta questão processual de admitir ou não a convalidação da acção administrativa especial em impugnação judicial, decidiu conhecê-la como tal e decidiu a impugnação, com a consequente preterição de direitos fundamentais da Fazenda Pública: é que, a ser operada a convalidação em impugnação judicial, sempre os autos teriam de ser agora autuados nesta nova forma processual e, na sequência, deveria ter sido ordenada a citação da Fazenda Pública (art. 110º do CPPT) para contestar, no prazo de 90 dias, omissão essencial que implica a nulidade de todos os actos posteriores à sua ocorrência, como é o caso da sentença recorrida. Acrescendo que a notificação da jurista designada nos autos para se pronunciar em dez dias, não substitui a notificação da Fazenda Pública para contestar, em noventa dias, tanto mais que a signatária não tem poderes para ser citada em nome da Fazenda Pública.

Vejamos, pois.

4.1. Atentando na tramitação dos autos, constata-se o seguinte:

- A recorrida intentou em 18/6/2012, contra o Réu Ministério das Finanças – Direcção de Finanças de Coimbra, uma acção administrativa especial, pedindo que «a decisão que indeferiu a reclamação graciosa e o subsequente recurso hierárquico» seja «considerada nula com a consequente nulidade da liquidação de IVA n.º 2006.10307751», alegadamente nos termos do art. 76º do CPPT, pois que invocou que a acção é intentada na sequência do indeferimento do recurso hierárquico que fora interposto do indeferimento da reclamação graciosa correspondente ao processo n.º 0736201104000404 e qua a aduzida reclamação graciosa teve na sua génese a liquidação de IVA n.º 2006.10307751.

- Citado para contestar, nos termos do art. 81º do CPTA, o sr. Director-Geral da Autoridade Tributária e Aduaneira apresentou, em 6/9/2012, articulado de defesa (fls. 23 a 31), quer excepcionando, por um lado, a inadequação do meio processual utilizado pela Autora, por estar em causa a apreciação da legalidade de um acto de liquidação, quer impugnando, por outro lado, a demais factualidade alegada pela Autora.

- No seguimento foi proferido, em 4/10/2012, despacho em que se ordenou a notificação da Autora para querendo, no prazo de 10 dias, se pronunciar sobre a matéria de excepção invocada pelo Réu (cfr. fls. 36).

- Em requerimento entrado em 23/10/2012 (fls. 40/41) a Autora reiterou que só reflexamente requer a nulidade da liquidação do IVA que subjaz aos presentes autos, sendo que o pedido principal se consubstancia na declaração de nulidade do recurso hierárquico e na procedência da reclamação graciosa, pelo que a alegada excepção deve ser julgada improcedente.

- No seguimento, foi proferido, em 11/12/2012, o despacho de fls. 45, do teor seguinte:

«I – Notifique o Réu do articulado precedente apresentado pela Autora.

II – Afigura-se-nos que a presente petição inicial poderá ser inepta uma vez que os pedidos poderão ser substancialmente incompatíveis.

Assim, da eventual anulação dos actos impugnados (decisão que indeferiu a reclamação graciosa e o subsequente recurso hierárquico) não decorre a nulidade da liquidação de IVA aludida, que se manterá

na ordem jurídica. Ora, se assim for também não se vislumbra qual o interesse processual da Autora em unicamente prosseguir com os presentes autos para anulação de apenas aqueles actos.

Tais circunstâncias processuais poderão conduzir à absolvição do Réu da presente instância.

III – Por isso, convidam-se as partes a, no prazo de 10 (dez) dias, querendo a se pronunciarem sobre as aventadas excepções, convidando-se a Autora a, naquele prazo, também querendo, apresentar petição inicial corrigida em que as ultrapasse.»

- E na sequência deste convite a Autora veio apresentar, em 9/1/2013, nova petição inicial, em que desde logo requereu a «convolação dos presentes autos em Acção de impugnação judicial» e pedindo a anulação da liquidação de IVA n.º 2006.10307751 e correspondentes juros compensatórios, por ilegalidade consubstanciada, no que à liquidação oficiosa respeita, na preterição de formalidade imposta pelo art. 36º, n.º 2 do CPPT e por ilegalidade resultante da errónea qualificação e quantificação dos factos tributários.

- Foi então proferido o despacho de fls. 62, com o seguinte teor: «Notifique o Réu da petição inicial corrigida precedente ora apresentada para, querendo, no prazo de 10 (dez) dias exercer o contraditório, sem prejuízo do aproveitamento do que já alegou em sede de contestação e que mantenha pertinência em função daquele articulado ora unto»

- Nada tendo vindo aos autos foi proferido, em 8/11/2013, o despacho de fls. 76, ordenando, além do mais, a notificação do Réu para, em 10 dias, juntar os documentos que atestam a liquidação e respectiva notificação à Autora da liquidação de IVA a que se refere a petição inicial corrigida.

- Posteriormente, foi ordenada a recolha de informação, no sítio da internet dos CTT, sobre a expedição e recepção dos ofícios com os n.ºs. de registo indicados nos elementos juntos pela AT a fls. 83, e notificada à Autora a junção de tais elementos, veio esta alegar que decorre das ditas informações que os tributos em causa nos autos não lhe foram validamente notificados, pelo que ocorre a caducidade do direito à liquidação.

4.2. Como se viu, o recorrente invoca, no fundo, errado julgamento na apreciação de invocadas nulidades processuais por violação do disposto nos arts. 87º e ss. do CPTA e nos arts. 15º, 97º, 102º e 110º do CPPT.

Assim, face ao teor das alegações e conclusões do recurso e não obstante a sentença recorrida (invocando que a caducidade é questão que pode ser alegada pelas partes em qualquer estado do processo, nos termos do n.º 1 do art. 333º do CCivil) haver fundado a procedência da impugnação judicial na circunstância de ter ocorrido a caducidade do direito à liquidação, por falta de válida notificação dessa mesma liquidação no prazo de 3 anos previsto no n.º 2 do art. 45º da LGT, cabe apenas apreciar aquele invocado erro de julgamento, já que daquela outra questão relativa à aduzida possibilidade legal de as partes invocarem a caducidade em qualquer fase do processo, não cabe agora, nesta sede, officiosamente conhecer.

4.3. Da tramitação processual supra enunciada resulta desde logo que, independentemente da questão de saber se é admissível a prolação de despacho de aperfeiçoamento, nos termos do n.º 2 do art. 88º do CPTA, com fundamento na eventual ineptidão da petição inicial, ⁽¹⁾ o que é verdade é que na sequência desse despacho a A. veio apresentar, em 9/1/2013, uma nova petição, agora de impugnação judicial e por si convalidada para essa forma processual, pedindo a “*anulação da liquidação do IVA n.º 2006.10307751 e correspondentes juros compensatórios*”.

E como salienta o MP, tendo sido apresentada na sequência do convite que o tribunal formulou para o efeito, esta nova petição inicial substituiu na ordem processual o articulado que visava corrigir, acarretando essa substituição a anulação dos actos do processo entretanto praticados que não pudessem ser aproveitados porque do seu possível aproveitamento resultaria uma diminuição de garantias para o demandado ou demandados (nº 3 do art. 88º do CPTA). Tanto que a data a considerar como data de apresentação da nova petição é a data em que foi apresentada a primitiva petição, única forma de obviar à eventual intempestividade da mesma para a finalidade processual pretendida (aliás, também no caso de absolvição da instância, sem prévia emissão de despacho de aperfeiçoamento, fundada p. ex. em ineptidão da petição inicial, pode o autor, no prazo de 15 dias contados da notificação da decisão, apresentar nova petição, a qual se considera apresentada na data em que o tinha sido a primeira, isto para efeitos da tempestividade da sua apresentação – cfr. os n.ºs 2 e 3 do art. 89º do CPTA). E só nos casos previstos no n.º 4 do art. 88º do CPTA (falta de suprimento ou correcção, após despacho de aperfeiçoamento, das deficiências ou irregularidades da petição) é que o autor não beneficia da apontada possibilidade de substituição da petição.

Ora, tendo a aqui Autora apresentado, na sequência do despacho de aperfeiçoamento, uma nova petição inicial na qual também corrigiu o meio e forma processuais (substituindo a petição de acção administrativa especial por uma petição inicial de impugnação judicial) não relevará que tenha sido ela própria a considerar tal «convolação» nem que o Tribunal não tenha confirmado essa convolação, face à adequação do meio processual aos pedidos agora formulados.

Todavia, como também o MP discorre, a substituição do primitivo articulado pela nova petição de impugnação judicial implica que o processo passe a seguir a tramitação desta forma processual, sendo

anulados todos os actos entretanto praticados que não possam ser aproveitados, como será o caso do articulado de defesa oportunamente apresentado pelo ora Recorrente. Na verdade, para além de estar em causa uma nova petição em que, como se disse, o próprio pedido tem uma configuração distinta do pedido formulado na primitiva petição inicial (o que, só por si, constituiria razão bastante para a eventual elaboração de um novo articulado de defesa), uma outra razão legal ditará essa solução: é que no processo de impugnação judicial o sujeito que pode assegurar a legitimidade passiva não é o Recorrente (Director-Geral da Autoridade Tributária e Aduaneira, a intervir nos autos na sequência da dedução da acção administrativa especial em que foi indicado como Réu o Ministro das Finanças – Direcção de Finanças de Coimbra) mas, antes a própria Fazenda Pública, enquanto entidade a quem é atribuída genericamente a representação dos interesses da AT (art. 15º do CPPT e arts. 53º e 54º do ETAF).

Como a propósito do disposto no n.º 3 do art 88º do CPTA também ponderam Mário Aroso de Almeida e Carlos Alberto Fernandes Cadilha, ⁽²⁾ esse normativo “*ao admitir que, para efeito do suprimento ou correcção de excepções dilatórias ou irregularidades, sejam «anulados os actos do processo entretanto praticados que não possam ser aproveitados, designadamente porque do seu aproveitamento resultaria uma diminuição de garantias para o demandado ou os demandados», tem como pressuposto que esse suprimento ou correcção possa ser efectuado, quando tal se justifique, mediante a substituição da petição originariamente apresentada. É, por outro lado, uma consequência de a intervenção do juiz só ocorrer, por efeito da eliminação do despacho liminar, após os articulados. A anulação do processado anterior justifica-se, nestes termos, para permitir que os demandados, perante a substituição da petição, possam deduzir uma nova contestação.*

Nos mesmos termos, se o aperfeiçoamento não implicar a substituição da peça processual originariamente apresentada, mas apenas o esclarecimento ou concretização de certo segmento, o demandado deve ser notificado para dizer o que se lhe oferecer quanto às inovações que desse modo tenham sido introduzidas, aplicando-se aqui subsidiariamente o disposto no n.º 4 do artigo 508.º do CPC.” (normativo a que corresponde actualmente o n.º 5 do art. 590.º do Novo CPC).

Em suma, em face da apresentação de uma nova petição, também corrigida, além do mais, para petição inicial de impugnação judicial, devia ter sido ordenada a notificação da Fazenda Pública para contestar, querendo, no prazo de 90 dias, nos termos do disposto no n.º 1 do art. 110º do CPPT, sendo que, como alega o recorrente, a notificação da jurista designada nos autos, para sobre a questão se pronunciar em dez dias, não substitui a necessidade da notificação do representante da Fazenda Pública para contestar, tanto mais que a pessoa notificada não tem poderes para ser citada em nome da Fazenda Pública.

E a omissão dessa formalidade determina a nulidade de todo o processo, incluindo a sentença recorrida, salvando-se apenas a dita petição inicial (al. a) do art. 187º do Novo CPC).

Procedem, portanto, nesta base, as Conclusões do recurso.

DECISÃO

Nestes termos, acorda-se em, dando provimento ao recurso:

- anular todo o processado, incluindo a sentença recorrida e salvando-se apenas a nova petição inicial;

- ordenar a baixa dos autos ao tribunal recorrido para, se nada mais obstar, prosseguimento da impugnação com a notificação do representante da Fazenda Pública para contestar, nos termos do art. 110º do CPPT, seguindo-se os ulteriores termos do processo.

Custas pela recorrida, dado que contra-alegou o recurso.

Lisboa, 4 de Novembro de 2015. — *Casimiro Gonçalves* (relator) — *Francisco Rothes* — *Aragão Seia*.

⁽¹⁾ Sobre esta matéria, cfr. Mário Aroso de Almeida e Carlos Alberto Fernandes Cadilha, Comentário ao Código de Processo nos Tribunais Administrativos, 3ª ed., Almedina, 2010, anotações ao art. 88º, pp. 581/590.

⁽²⁾ Loc. cit., p. 589.

Acórdão de 4 de Novembro de 2015.

Processo n.º 1426/14-30.

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

Recorrida: Fazenda Pública.

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

Arguição de Nulidade

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

A Fazenda Pública, inconformada, vem arguir a nulidade do acórdão proferido nos presentes autos a fls. 158 a 182, invocando a sua nulidade por não especificar os fundamentos de facto e de direito que justificam a decisão, nos termos do disposto no artigo 615º, n.º 1, alínea b) do CPC.

Conforme tem sido abundantemente reafirmado pela jurisprudência e pela doutrina, a nulidade da sentença a que se refere aquele inciso legal só ocorre quando a decisão judicial é absolutamente omissa quanto à sua fundamentação de facto e/ou de direito, ou seja, só é nula a sentença em que se omitiu em absoluto a fundamentação que suporta a decisão.

Não é o caso dos autos.

O acórdão está suficientemente fundamentado para que se possa perceber a razão pela qual se decidiu no sentido do provimento do recurso.

Aliás, se bem se atentar nos fundamentos da sentença recorrida, bem como nos argumentos aduzidos pela ora requerente na sua contra-alegação, pode-se concluir com facilidade que o acórdão se limitou a apreciar a exacta questão que vinha colocada pelas partes, bem como se limitou à discussão dos argumentos e razões trazidos pelas partes ao Tribunal.

E é evidente que ao se ter decidido que os empréstimos a que se alude nos autos se tratam de verdadeiros suprimentos de sócio, e não de mútuos tal como legalmente definidos, está afastada a aplicação do disposto no artigo 58º do CIRC, uma vez que o mesmo apenas é aplicável às situações que poderiam ocorrer também entre entidades independentes entre si, isto é, sem quaisquer relações especiais que as unisse, e não às situações que têm uma regulamentação própria e específica como a dos empréstimos dos sócios à sociedade.

Face ao exposto, os juizes da Secção do Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo acordam em indeferir o requerimento de fls. 190 a 196.

Custas pela requerente, fixando-se a t.j. em 3 Ucs.

D.n.

Lisboa, 4 de Novembro de 2015. — *Aragão Seia* (relator) — *Casimiro Gonçalves* — *Francisco Rothes*.

Acórdão de 11 de Novembro de 2015.

Assunto:

Reforma de Acórdão quanto a custas. Dispensa do remanescente da taxa de justiça.

Processo n.º 79/15-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

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

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

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

– Relatório –

1 – A Fazenda Pública, recorrente nos presentes autos, notificada do nosso Acórdão de 23 de Setembro último, de fls. 138 a 146 dos autos, vem requerer a sua reforma quanto a custas, ao abrigo dos artigos 616º, n.º 1 e 666º, n.º 1 do Código de Processo Civil (CPC), aplicáveis *ex vi* da alínea e) do art. 2º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), alegando que se verificam os pressupostos para a dispensa do remanescente da taxa de justiça nos termos do n.º 7 do artigo 6º do Regulamento das Custas Processuais bem como que, atento o valor da causa - €783.670,00 -, o valor de cerca de 30.000 (trinta mil euros) que teria de suportar sem essa dispensa, se lhe afigura desproporcionado em face das características do serviço público concretamente prestado, devendo ser julgada inconstitucional – por violação do direito de acesso ao direito e aos tribunais, consagrado no art. 20º da CRP, conjugado com o princípio da proibição do excesso e o princípio da proporcionalidade – a norma constante dos n.ºs 1, 2 e 7 do art. 6º do RCP, bem como da alínea c) do n.º 3 do art. 26º e da alínea d) do n.º 2 do art. 25º do RCP, na parte em que dela resulta que as taxas de justiça devidas sejam determinadas em função do valor da acção, sem o estabelecimento de qualquer limite máximo, bem como, quando prevêem, sem mais, o pagamento (pela parte vencida) de 50% do somatório das taxas de justiça pagas pelas partes, para compensação da parte vencedora face às despesas com honorários do mandatário, sem que esse valor tenha de ser justificado.

Termina requerendo que seja determinada a REFORMA QUANTO A CUSTAS, do acórdão proferido.

Foram dispensados os vistos, dada a simplicidade da questão.

Cumpra decidir, pois que a tal nada obsta.

2. Entendemos, com a recorrente, que se justifica o pedido de dispensa do remanescente da taxa de justiça devida pelo recurso à luz do disposto no n.º 7 do artigo 6.º do RCP, uma vez que a questão a decidir no recurso não se afigurava particularmente complexa, a conduta processual das partes não é merecedora de qualquer nota e o concreto valor das custas a suportar pela parte vencida se afigura algo desproporcionado ao concreto serviço público prestado.

Dispõe o referido preceito que “nas causas de valor superior a €275 000, o remanescente da taxa de justiça é considerado na conta a final, salvo se a especificidade da situação o justificar e o juiz de forma fundamentada, atendendo designadamente à complexidade da causa e à conduta processual das partes, dispensar o pagamento”.

No caso dos autos, pelas razões *supra* referidas, entende-se justificada a referida dispensa, determinando-se, pois, nos termos do n.º 7 do artigo 6.º do Regulamento das Custas Processuais, a dispensa do remanescente da taxa de justiça devida pelo recurso, como requerido.

Prejudicado fica o conhecimento das questões de inconstitucionalidade suscitadas pela requerente Fazenda Pública.

- Decisão -

Termos em que, face ao exposto, acordam os juizes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, em deferir o pedido de dispensa do remanescente da taxa de justiça devida pelo recurso.

Sem custas.

Lisboa, 11 de Novembro de 2015. — *Isabel Marques da Silva* (relatora) — *Pedro Delgado* — *Dulce Neto*.

Acórdão de 11 de Novembro de 2015.

Assunto:

Caducidade do direito à liquidação. Inquérito criminal. Insuficiência da matéria de facto.

Sumário:

- I — A contagem do prazo de caducidade do direito de liquidar tributos nos termos do art. 45.º, n.º 5, da LGT, só ocorre se o acto tributário de liquidação e a investigação criminal se referirem aos mesmos factos.*
- II — Não se encontrando fixados nos autos os concretos factos que motivaram a liquidação oficiosa impugnada, nem aqueles que são alvo da investigação criminal a que alude o probatório, detecta-se na sentença um défice instrutório que importa colmatar para decidir a questão da caducidade da liquidação face ao que dispõe o art. 45.º, n.º 5, da LGT.*
- III — Não dispondo o STA de base factual para decidir o recurso jurisdicional, torna-se essencial que os autos baixem ao tribunal a quo para fixação do quadro factual suficiente para o julgamento da causa.*

Processo n.º 190/14-30.

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

Recorrida: Fazenda Pública.

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

Recurso jurisdicional da sentença proferida no processo de impugnação judicial com o n.º 602/10.7 BELRA

1. RELATÓRIO

1.1 A sociedade denominada “A....., Lda.” (adiante Impugnante ou Recorrente) recorre para o Supremo Tribunal Administrativo da sentença proferida pelo Tribunal Administrativo e Fiscal de Leiria, que julgou improcedente a impugnação judicial por ela deduzida contra a liquidação adicional

de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (IRC) do ano de 2004 com fundamento em caducidade do direito à liquidação.

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

«a) A recorrente reagiu contra o acto de liquidação de IRC relativo ao ano de 2004 mediante a instauração da impugnação judicial onde foi proferida a decisão ora recorrida, invocando, a caducidade do direito à liquidação do imposto. Efectivamente,

b) A caducidade do direito à liquidação de imposto constituiu vício do acto tributário da liquidação gerador da anulabilidade e constitui fundamento de impugnação judicial por ilegalidade, nos termos do art. 99.º do CPPT, razão pela qual veio a impugnante, ora recorrente, recorrer a tal procedimento requerendo que fosse, reconhecido e declarado que na data em que a Administração Tributária procedeu à liquidação do imposto (IRC) relativo ao período em apreciação (2004), ponderando o valor do pagamento por conta já efectuado no montante de € 70. 680,34, integrando nele o valor do estorno anteriormente entregue (€ 312,05) juros compensatórios por recebimento indevido (€ 53,27) e juros compensatórios apurados nos termos do art. 94.º do CIRC (€ 12.806,68) tudo, no montante de € 85.486,95, já há muito tinha ocorrido a caducidade do direito (mais concretamente em 31.12.2008), mostrando-se, pois, impossível proceder à notificação da recorrente no prazo consignado na lei (Cfr: o n.º 1 do art. 45.º e art. 46.º do Decreto-Lei n.º 398/98 de 17 de Dezembro (Lei Geral Tributária), e o art. 93.º do Código do Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas e em consequência, que fosse declarada a anulação da liquidação de IRC de 2004, com os pertinentes efeitos de extinção relativamente à execução fiscal entretanto instaurada;

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

d) Por seu turno, o art. 93.º do Código do Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas sob o título “Caducidade do direito à liquidação”, dispõe que “A liquidação do IRC, ainda que adicional, só pode efectuar-se nos prazos se termos previstas nos artigos 45.º e 46.º da Lei Geral Tributária”.

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

f) Contra a recorrente foi instaurado pela Direcção de Finanças de Lisboa - Inspeção Tributária, um processo de Inspeção Externa, que teve por objecto e nomeadamente, por ser o aqui releva, o IRC do ano 2004. Contudo, conforme decorre da Ordem de Serviço n.º 200801459 de 17-06-2009;

g) O Relatório de Inspeção Tributária que determinou a liquidação de imposto, apenas em 11.11.2009 foi noticiado à impugnante, ora recorrente, nos termos que melhor decorrem da notificação que se juntou como Doc. n.º 5 à petição inicial e que nesta sede se dá por integralmente reproduzido;

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

i) Salvo melhor entendimento ou erro de contagem (que se admite por mera hipótese e sem conceder) o direito da Administração Tributária liquidar o tributo em causa (IRS/2004) caducou em 31.12.2008.

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

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

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

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

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

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

O tribunal a quo ao decidir como decidiu e ao não reconhecer verificada a arguida caducidade do direito à liquidação do LRC de 2004, fez uma errada interpretação e aplicação dos n.º 1 do art. 45.º e art. 46.º do Decreto-Lei n.º 398/98 de 17 de Dezembro (Lei Geral Tributária), e o art. 93.º do Código do Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas, aos factos, impondo-se a sua revogação, com o que será feita, JUSTIÇA!».

1.3 A Fazenda Pública não apresentou contra-alegações.

1.4 Recebidos os autos neste Supremo Tribunal Administrativo, foi dada vista ao Ministério Público e o Procurador-Geral Adjunto emitiu parecer no sentido de que seja negado provimento ao recurso, com a seguinte fundamentação:

«[...]»

O prazo de caducidade a considerar é o prazo de 4 anos, contável a partir do termo do ano em que se verificou o facto tributário (art. 45.º, n.ºs 1 e 4 da LGT e art. 93.º do CIRC).

No caso em apreço, iniciando-se a contagem do prazo de caducidade do direito à liquidação do imposto em 01.01.2005 o mesmo esgotar-se-ia, na ausência de causas de suspensão operantes, em 31.12.2008.

Sucede que em 21.10.2003 havia sido instaurado inquérito criminal contra a ora recorrente relativamente aos factos a que respeita o acto de liquidação impugnado - cfr. alíneas A), D), E), H) e I) do probatório.

Como decorre do n.º 5 do art. 45.º da LGT, aplicável ao caso por força do disposto no n.º 2 do art. 57.º da Lei n.º 60-A/2005, de 30 de Dez., sempre que o direito à liquidação respeite a factos relativamente aos quais foi instaurado inquérito criminal, o prazo de quatro anos a que se refere o n.º 1 do preceito é alargado até ao arquivamento ou trânsito em julgado da sentença, acrescido de um ano.

Ora, sendo certo que em 2011 o inquérito criminal em causa ainda se encontrava pendente de decisão – cfr. alíneas H) e I) do probatório – é manifesto que na data da liquidação e da sua notificação à ora recorrente ainda não havia operado a caducidade do direito à liquidação, sendo irrelevantes para o caso, salvo melhor entendimento, a data em que no inquérito se iniciaram as investigações dos factos imputados à ora recorrente e a data em que a mesma terá sido constituída arguida, irrelevando ainda os efeitos sobre o prazo de caducidade que a lei faz derivar da realização de acção inspectiva, nos termos do art. 46.º, n.º 1 da LGT.

Não enferma, pois, a sentença recorrida do erro que lhe é imputado».

1.5 Colheram-se os vistos dos Juizes Conselheiros adjuntos.

1.6 A questão que cumpre apreciar e decidir é a de saber se a sentença recorrida fez correcto julgamento quando considerou que a impugnação judicial não podia proceder com fundamento na invocada caducidade do direito à liquidação, o que, como procuraremos demonstrar, passa por indagar qual e como se conta o prazo para o exercício daquele direito, designadamente se a este prazo é aplicável a extensão prevista no n.º 5 do art. 45.º da Lei Geral Tributária (LGT), na redacção que lhe foi introduzida pela Lei n.º 60-A/2005, de 30 de Dezembro (Orçamento do Estado para o ano de 2006).

2. FUNDAMENTAÇÃO

2.1 DE FACTO

A sentença recorrida deu como provados os seguintes factos:

«A) Em 21-10-2003, foi instaurado o processo de inquérito n.º 1596/03.OJFLSB, contra vários arguidos, entre os quais, a ora impugnante (facto que se extrai da informação de fls. 19/21 do processo administrativo em apenso);

B) A Impugnante, A....., Lda., foi sujeita a uma inspecção, conforme decorre da Ordem de Serviço n.º 200801459 de 17-06-2009 (cfr. fls. 10 do processo administrativo em apenso);

C) A inspecção identificada na alínea que antecede, teve o seu término a 30-08-2009 (cfr. fls. 11 do processo administrativo em apenso);

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

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

As infracções cometidas indiciam a prática dos crimes de fraude qualificada e abuso de confiança previstos nos artigos 104.º e 105.º ambos do Regime Geral das Infracções Tributárias e de contra ordenações fiscais punidas pelo artigo 114.º do mesmo diploma legal.

(...)” cf. fls. 35 dos autos.

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

“Concordo.

Confirmo nos termos que vêm propostos à margem.

Procedimentos subsequentes adequados” Cfr. fls. 35 dos autos.

F) A Liquidação de IRC do ano de 2004 foi emitida a 16-11-2009 e notificada à Impugnante a 16-12-2009 (conforme informação que se extrai de fls. 18/21 do Processo Administrativo em apenso e fls. 15 dos autos);

G) Em 25-3-2010, deu entrada a presente acção, neste Tribunal (cf. fls. 1 dos autos);

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

1. A firma A..... Lda. – NIPC (na qualidade de utilizadora de facturas presumivelmente falsas) e a firma B....., Lda. – NIPC (na qualidade de emitente dessas mesmas facturas) fazem ambas parte do Processo de Inquérito n.º 1596/03.0JFLSB da Polícia Judiciária, relativamente ao IRC e IVA dos anos de 2003 e 2004;

2. O referido Processo de Inquérito n.º 1596/03.0JFLSB da Polícia Judiciária – que inclui igualmente a firma C....., Lda. – NIPC (como emitente e utilizador de facturas presumivelmente falsas e/ou não correspondentes a transacções reais) foi instaurado em 21.10.2003, não se encontrando ainda concluído” (cf. informação que se extrai de fls. 18/21 do processo administrativo em apenso);

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

“Em resposta ao V/ Ofício, informa-se que a A....., Lda. é interveniente no processo em referência (NUIPC: 1596/03.0JFLSB), recaindo sobre a mesma suspeitas de utilização de “facturação falsa”, durante o período compreendido entre 2003 e 2004.

Mais se informa que o inquérito em apreço foi instaurado no ano de 2003.” (Cf. fls. 289 dos autos)».

2.2 DE DIREITO

2.2.1 A QUESTÃO A APRECIAR E DECIDIR

Uma sociedade deduziu impugnação judicial à liquidação adicional de IRC que lhe foi efectuada com referência ao ano de 2004 e na sequência de uma inspecção que levou a que a AT procedesse a correcções da matéria tributável declarada.

Invocou a Impugnante caducidade do direito à liquidação em virtude de apenas ter sido notificada daquela liquidação em Dezembro de 2009, sendo que o prazo para o exercício do direito à liquidação, na sua tese, caducou em 31 de Dezembro de 2008.

A Juíza do Tribunal Administrativo e Fiscal de Leiria julgou a impugnação improcedente.

Quanto à invocada notificação para além do termo do prazo da caducidade do direito à liquidação, considerou, em síntese, que o prazo de caducidade foi alargado, ao abrigo do disposto no art. 45.º, n.º 5, da LGT, introduzido pela Lei n.º 60-A/2005, de 31 de Dezembro, cuja aplicação aos prazos em curso foi determinada pelo n.º 2 do art. 57.º da mesma Lei, motivo por que concluiu pela não verificação do invocado fundamento de oposição.

A Impugnante insurge-se contra a sentença invocando, em resumo, que na data em que se iniciou a investigação criminal estava já caducado o direito à liquidação.

Assim, como adiantámos em 1.6, a questão que cumpre apreciar e decidir é a de saber se a sentença recorrida fez correcto julgamento quando considerou que a impugnação judicial não podia proceder com fundamento na invocada caducidade do direito à liquidação, o que passa por indagar qual o prazo e o modo como se conta o prazo para o exercício daquele direito, designadamente se a este prazo é aplicável a extensão prevista no n.º 5 do art. 45.º da LGT, na redacção que lhe foi introduzida pela Lei n.º 60-A/2005, de 30 de Dezembro.

A questão que se coloca neste processo foi já suscitada perante este Supremo Tribunal Administrativo em recurso em tudo idêntico, diferindo apenas quanto ao ano a que respeita o IRC: 2004 no presente processo, 2003 no processo n.º 178/14, que foi decidido por acórdão proferido em 1 de Outubro de 2014 ⁽²⁾.

Vamos, pois, limitar-nos a remeter para a fundamentação aí expedida, com a qual concordamos integralmente.

2.2.2 DA APLICABILIDADE DA EXTENSÃO DO PRAZO DA CADUCIDADE DETERMINADO PELO n.º 5 DO art. 45.º DA LGT, ADITADO PELA LEI n.º 60-A/2005 – (IN)SUFICIÊNCIA DA MATÉRIA DE FACTO

Passamos a transcrever o referido acórdão, permitindo-nos apenas introduzir as modificações pertinentes em face do diferente ano a que se refere a liquidação, modificações que faremos sob o tipo de letra normal:

«Vem o presente recurso jurisdicional interposto da sentença que julgou improcedente a impugnação judicial que a ora Recorrente deduziu contra o acto de liquidação oficiosa de IRC referente ao exercício de 2004, impugnação que teve por fundamento a falta de notificação dessa liquidação no prazo de caducidade.

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

«No caso em apreço, estamos perante um tributo de IRC do ano de 2004, que tratando-se de um imposto periódico, o prazo de caducidade da liquidação conta-se a partir do termo do ano em que se verificou o facto tributário, o que significa que, é o dia 1-1-2005 que marca o início do prazo em apreço, o que acarreta desde logo concluir que a Administração Tributária tinha de proceder à sua liquidação e notificá-la até 31-12-2008, de acordo com o regime estabelecido no art. 45.º n.ºs 1 e 4 da LGT (segundo a jurisprudência, inter alia, do Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, de 30-10-2012, Proc. n.º 03956/10).

Sucedede porém que, conforme resulta do probatório, a referida liquidação só foi notificada à Impugnante a 16-12-2009, pelo que cumpre analisar se ocorreu alguma causa de suspensão ou interrupção do respectivo prazo de caducidade.

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

Efectivamente, resulta do recorte probatório, que a Impugnante foi inspecionada em 2009, depois de ter ocorrido o prazo limite de caducidade para a liquidação, que como se referiu ocorreu a 31-12-2008.

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

Destarte, tendo em conta que o n.º 5 do artigo 45.º da LGT é aplicável aos prazos de caducidade em curso à data da entrada em vigor da Lei n.º 60-A/2005 (neste particular, sufragamos o entendimento vertido no acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 2-7-2008, Proc. 343/08), e resultando dos autos que o processo de inquérito contra a ora Impugnante foi instaurado em 21-10-2003, e que em 2011 ainda não tinha tido desfecho (cf. decorre das alíneas H) e I) do probatório), é evidente que à data em que aquela liquidação foi emitida e notificada - 16-12-2009 - (cf. resulta da alínea F) do probatório) não tinha ocorrido o prazo de caducidade do direito à liquidação do referido tributo, pelo simples facto de, a partir de 1-1-2006 (data da entrada em vigor do art. 45.º, n.º 5, da LGT), ter entrado em vigor uma causa de suspensão daquele prazo: a instauração de inquérito criminal (...).

É contra o assim decidido que se insurge a Impugnante, ora Recorrente, defendendo que não se mostra averiguada e estabelecida a identidade entre os factos investigados no inquérito criminal referido nas alíneas H) e I) do probatório, e os factos que, na sequência do procedimento de inspecção, deram origem à liquidação impugnada, advogando que, nesta circunstância, em 16/12/2009 (data da sua notificação da liquidação), decorrera já o prazo de caducidade do direito de liquidar tal tributo, que se completara em 31/12/2008, razão por que sustenta que a sentença incorreu em erro de julgamento na interpretação e aplicação das normas contidas nos arts. 45.º n.º 1 e 46.º da LGT, bem como no art. 93.º do CIRC.

Deste modo, a questão que cumpre analisar e decidir neste recurso consiste em saber se a sentença errou ao julgar que a notificação da liquidação oficiosa de IRC referente ao exercício de 2004 ocorreu antes do decurso do prazo de caducidade do direito de liquidar esse tributo, atenta a pendência do processo de inquérito n.º 1596/03.0JFLSB.

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

Razão por que também não podemos deixar de concluir que, não se encontrando fixados nos autos os concretos factos que motivaram a liquidação oficiosa em causa, nem aqueles que são alvo da

investigação criminal a que alude o probatório, se detecta na sentença recorrida um deficit instrutório que importa colmatar para enfrentar e decidir a enunciada questão da caducidade da liquidação, face ao que dispõe o art. 45.º, n.º 5, da LGT.

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

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

É neste sentido que decidiremos também.

2.2.3 CONCLUSÕES

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

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

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

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

3. DECISÃO

Face ao exposto, os juízes da Secção do Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo acordam, em conferência, em anular a sentença recorrida e determinar a baixa dos autos ao Tribunal Administrativo e Fiscal de Leiria para que decida a questão colocada após ampliação da base factual necessária para a aplicação do direito, de acordo com o que se atrás se apontou.

Sem custas.

Lisboa, 11 de Novembro de 2015. — *Francisco Rothes* (relator) — *Casimiro Gonçalves* — *Pedro Delgado*.

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

(²) Ainda não publicado no jornal oficial, mas disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/c010887b851997fa80257d6c002f7d96>.

Acórdão de 11 de Novembro de 2015.

Assunto:

IMI. Actualização oficiosa. Valor patrimonial tributário.

Sumário:

O disposto no artigo 13.º, n.º 3, alínea b) do CIMI, não impõe ao chefe de finanças o dever de proceder à alteração oficiosa do valor patrimonial tributário dos imóveis constantes das matrizes, em decorrência da entrada em vigor das alterações introduzidas pela Lei n.º 53-A/2006, de 29/12 (Orçamento de Estado para 2007), aos artigos 40.º, 41.º, 43.º e 44.º do Código do IMI, bem como no seguimento do aditamento do artigo 40.º-A ao Código do IMI.

Processo n.º 268/15-30.

Recorrente: A..., S. A.

Recorrido: Fazenda Pública.

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

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

A....., SA, inconformada, recorreu da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Viseu (TAF de Viseu) datada de 14 de Maio de 2014, que julgou improcedente a impugnação que havia deduzido contra o acto de indeferimento da reclamação graciosa e do acto de liquidação adicional de Imposto Municipal sobre Imóveis, que tinha dado origem à referida reclamação graciosa.

Alegou, tendo concluído como se segue:

A) Em causa está a liquidação adicional de IMI n.º 2007432835503, e, mediatemente, o ato de liquidação adicional de IMI n.º 2007432835503 que lhe está subjacente (Cfr. Doc. 1 e 2 já juntos).

B) A Impugnante Recorrente adquiriu o prédio misto sito na Rua ou, limite de, freguesia de, concelho de Tondela, descrito na Conservatória do Registo Predial de Tondela sob o n.º 363, e inscrito na matriz urbana sob o artº 1272 e na matriz rústica sob o artº 6719 em 28 de Dezembro de 2007, por compra à sociedade B....., S.A.,

C) O preço da compra e venda foi de € 3.200.000,00, correspondendo € 3.093.440,00 à parte urbana do prédio, e os restantes € 106.570,00 à respetiva parte rústica,

D) À data da aquisição do imóvel pela Impugnante Recorrente, o mesmo encontrava-se registado na matriz predial urbana pelo valor tributário de € 1.292.247,64 e na matriz predial rústica pelo valor tributário de € 0,35, valores não decorrentes ainda de avaliação efetuada nos termos do CIMI,

E) A base tributária para a liquidação do IMT e do Imposto do Selo correspondeu, na ocasião, ao valor declarado na escritura pública - € 3.200.000,00,

F) Do mesmo modo, a liquidação de IMI efetuada em 2008, referente ao ano de 2007, no valor de € 10.337,98, foi efetuada também com base no valor patrimonial do imóvel então constante da matriz,

G) Acontece porém que, a aquisição do bem imóvel pela Impugnante Recorrente não consistiu na primeira transmissão do mesmo na vigência do CIMI. A primeira transmissão ocorreu em 28 de Dezembro de 2004, pela sociedade B....., S.A., tendo tal facto determinado, desde logo, a avaliação do imóvel com base nos pressupostos previstos naquele diploma, nos termos do artº 15º do DL. 287/2003 de 12 de Novembro,

H) Este procedimento não ficou concluído antes da data da transmissão do imóvel entre a B....., S.A. e a ora Impugnante Recorrente. Somente em 1 de Julho de 2008 a Administração Fiscal notificou a Impugnante Recorrente do resultado da avaliação (que, por consistir numa segunda avaliação, requeria pela B....., S.A., assumia cariz definitivo),

I) Desta avaliação resultou como VPT do prédio urbano € 3.613.700,00, resultante da soma dos valores parciais de cada uma das divisões com utilização independente,

J) A Impugnante Recorrente absteve-se de impugnar judicialmente o ato de fixação de VPT do prédio, uma vez que esta avaliação se reportava à data da aquisição do imóvel pela B....., S.A. (ou seja, a 28-12-2004), e que o respetivo resultado, atendendo às normas legais então vigentes, não se mostrava criticável,

K) Todavia, na sequência desta avaliação do imóvel reportada a 2004, a Administração Fiscal, em Agosto de 2008, procedeu à liquidação adicional de IMI do ano de 2007 - o ato impugnado - tendo apurado o referido imposto com base na aplicação da taxa de imposto ao VPT aferido na sequência da transmissão do imóvel para a B....., S.A. (ou seja, 28-12-2004),

L) Do que resultou um imposto superior a pagar pela Impugnante Recorrente - justificativo da liquidação adicional, que a Impugnante Recorrente considera manifestamente ilegal,

M) Muito embora a Impugnante Recorrente não ignore o direito da Administração Fiscal de corrigir uma liquidação de imposto em virtude da atualização do VPT do imóvel reportada à data da verificação do facto tributário,

N) Em 1 de Julho de 2007, entraram em vigor as normas previstas no art.º 73º e 77º da Lei 53-A/2006 (Orçamento de Estado para 2007) - pelas quais se procedeu ao aditamento do artº 40º-A e à alteração da redação do artº 40º e 44º do CIMI,

O) Com as referidas alterações, o legislador previu que o VPT dos imóveis com idade entre 9 a 15 anos fosse apurado com aplicação do coeficiente de vetustez de 0,85, em detrimento dos coeficientes anteriormente aplicáveis - de 0,95 para os imóveis com 9 e 10 anos, e de 0,90 para os imóveis entre 11 a 15,

P) Por outro lado, o legislador estabeleceu novos parâmetros para determinação da área do imóvel relevante para o cálculo do VPT, mediante a aplicação de um coeficiente de ajustamento,

Q) Estas alterações legislativas ocorreram, pois, após o início do procedimento de avaliação decorrente da primeira transmissão na vigência do CIMI, mas antes da aquisição do imóvel pela Impugnante Recorrente, pelo que, se tais alterações não poderiam ser relevadas no procedimento de avaliação impulsionado pela aquisição do imóvel pela B....., S.A. (porque reportada a Dezembro de 2004), deveriam, no entanto, ter justificado uma atualização posterior do VPT aí apurado,

R) O que não ocorreu na altura e até à presente data,

S) No caso concreto, a aplicação do coeficiente de vetustez estabelecido na lei a partir de 1 de Julho de 2007, bem como do coeficiente de ajustamento de áreas, diminuiria o VPT do imóvel apurado na avaliação efetuada e reportada a 2004, alterando significativamente o valor da liquidação

adicional de IMI praticada pela Administração Fiscal referente a 2007 (bem como as liquidações de imposto subsequentes), T) O VPT atualizado, neste caso, da parte urbana do prédio, computar-se-ia em € 3.102.330,00 e não em € 3.613.700,00, conforme atualmente consta da matriz,

U) Apesar da alteração legislativa, conforme ora demonstrado, ter afetado o cálculo do VPT do imóvel, e de o Chefe de Finanças competente, nos termos da alínea b) do n.º 3 do artº 13º do CIMI, dever proceder à atualização oficiosa do valor patrimonial tributário dos prédios quando tal seja legalmente determinado, no caso, nenhuma atualização foi efetuada pelo Chefe de Finanças de Tondela,

V) O que consubstancia uma omissão procedimental ilícita que afeta a legalidade dos atos de liquidação subsequentes, porquanto, caso tivesse sido praticada a atualização omitida, o valor do ato de liquidação adicional não corresponderia ao valor do ato ora impugnado,

W) É que, no ato impugnado, a Administração Fiscal considera devido o montante de €5.923,99, e, caso houvesse sido atualizado o VPT do imóvel, nos termos previstos na Lei do Orçamento de Estado de 2007, à Impugnante Recorrente apenas seria exigido o pagamento de € 3.622,51 a título de IMI,

X) Contrariamente ao invocado pela Administração Fiscal e pelo Juiz *a quo*, a Impugnante Recorrente não poderia sindicar a omissão procedimental - que resultou em erro da liquidação posterior - através da impugnação direta do original ato que o fixou, reportado a 2004,

Y) É que tal omissão não se verificou no âmbito do procedimento tributário de avaliação do imóvel, mas sim em momento temporal subsequente à data a que tal avaliação se reportava,

Z) Ora, o nosso sistema jurídico, assegurando a “*tutela plena, efetiva e em tempo útil dos direitos e interesses protegidos em matéria tributária*” (Cfr. artº 96º do C.P.P.T.), privilegia a impugnação unitária dos atos tributários (cfr. artº 54º do C.P.P.T.),

AA) Assim, não se encontrando previsto um meio processual próprio para questionar a legalidade das omissões de atos estipulados na lei, terá de se entender que a Impugnante Recorrente o poderia fazer em sede de Reclamação Graciosa, e, bem assim, também na Impugnação Judicial,

BB) Tanto mais que, nos termos do artº 99º do C.P.P.T., o legislador previu que a Impugnação Judicial poderia ter por fundamento “*qualquer ilegalidade, designadamente (...) preterição de formalidades legais*”,

CC) Refere ainda a Administração Fiscal que, à Impugnante Recorrente, apenas estaria reservado o direito a “*utilizar o mecanismo previsto no artº 130º do CIMI*”, procedimento que apenas lhe permitiria ser tributada pelo VPT atualizado do imóvel a partir do termo do ano da apresentação de pedido de retificação da matriz,

DD) Ora, a obrigação do Chefe de Finanças atualizar o VPT do imóvel decorre diretamente da conjugação das normas previstas no art.º 73º e 77º da Lei 53-A/2006 e do n.º 3 do artº 13º do CIMI, sendo esta a única interpretação que encontra tradução na letra da lei,

EE) Acresce que, nos termos do n.º 3 do artº 104º da Constituição, “*a tributação do património deve contribuir para a igualdade entre os cidadãos*” (designio que decorreria sempre do artº 13º), sendo que os órgãos da Administração, designadamente os da Administração Fiscal, devem agir para com os administrados no respeito pelos princípios da justiça e igualdade,

FF) Não seria, pois, admissível que o legislador procurasse tratar situações análogas de forma diferente, e, em particular, admitisse o tratamento prejudicial de um contribuinte que não encontra na lei meios procedimentais para reagir contra tal desigualdade e injustiça,

GG) Com efeito, embora a Administração Fiscal pretenda que a Impugnante Recorrente, para ser tributada pelo VPT atualizado do imóvel, recorra ao instituto da Reclamação das Matrizes previsto no artº 130º do CIMI, tal instituto não se afigura apto a satisfazer a tutela dos direitos e interesses da Impugnante Recorrente,

HH) Isto porque, conforme já referido, o n.º 7 do artº 130º do CIMI imporia que a atualização do VPT apenas produzisse efeitos na liquidação respeitante ao ano seguinte ao da apresentação do pedido de retificação,

II) Ora, no caso, o pedido de retificação apenas poderia ser apresentado em Agosto de 2008 - data em que a matriz passou a refletir a nova avaliação do imóvel, facto que marcaria uma flagrante desigualdade com a situação dos demais contribuintes que vissem os seus imóveis avaliados no segundo semestre de 2007 ou em 2008 (por força, designadamente, de uma primeira transmissão nos termos do CIMI),

JJ) Não se vislumbra razões, pois, que possam impedir a oficiosa da atualização do VPT, nem que, por conseguinte, impeçam a qualificação da omissão de atualização como uma ilegalidade invalidante do ato tributário,

KK) De facto, se por um lado, a oficiosa da atualização se mostra favorável à desburocratização da atividade administrativa, por outro assegura que todos os contribuintes sejam tributados de forma equivalente, pela base tributável que o legislador considerou adequada, atendendo ao princípio da capacidade contributiva,

LL) Nestes termos, sempre será inconstitucional a norma prevista na alínea b) do n.º 3 do artº 13º do CIMI, a aplicar pelo Tribunal, quando interpretada no sentido de o Chefe de Finanças não ter o

dever oficioso de promover a actualização do VPT de um prédio na sequência de alteração legislativa que afete, no caso, os respetivos índices de vetustez e ajustamento de áreas,

MM) Na medida em que a mesma, por determinar um tratamento desigual dos contribuintes colocados em situações análogas, viola as normas estabelecidas no n.º 2 do artº 266º, artº 13º e n.º 3 do artº 104º da Constituição da República Portuguesa e desrespeita os princípios da justiça, igualdade e capacidade contributiva.

Nestes e nos mais termos de Direito que V. Exas. Doutamente suprirão, deve o presente recurso ser julgado procedente, por provado e, em consequência:

a) ser revogada a sentença de improcedência da impugnação judicial apresentada pela Impugnante Recorrente;

b) ser anulado o ato tributário de liquidação adicional de IMI supra identificado.

Não houve contra-alegações.

O Ministério Público, notificado pronunciou-se pela improcedência do recurso.

Em síntese, entende ao contrário da Recorrente, que o Chefe do Serviço de Finanças não tem o dever oficioso de promover a actualização do VPT de um prédio, na sequência de alteração legislativa que afecte no caso, os índices de vetustez e ajustamento de áreas.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

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

1. A Impugnante é dona e legítima proprietária do prédio misto sito na Rua ou, limite de, freguesia de, concelho de Tondela, descrito na Conservatória do Registo Predial de Tondela sob o n.º 363 e inscrito na matriz predial urbana sob o artigo 1272 e na matriz rústica sob o artigo 6719. - cfr. doc. 3 junto com a petição inicial.

2. O prédio identificado no ponto 1 foi adquirido pela sociedade B....., SA em 28.12.2004.

3. Em 22.02.2005, a sociedade B....., SA apresentou a declaração Mod. 1 do IMI. - cfr. fls. 70 do processo administrativo apenso.

4. Em 28.12.2007, pelo preço global de 3.200.000,00 € a Impugnante adquiriu à sociedade B....., SA o referido imóvel. - cfr. doc. 5 junto com a petição inicial.

5. O prédio foi objecto de 1ª avaliação, notificada à sociedade B....., SA em 02.05.2007.

6. Não concordando com o valor patrimonial tributário atribuído, a sociedade B....., SA requereu em 31.05.2007 a 2ª avaliação do imóvel.

7. O prédio foi objecto de 2ª avaliação, tendo sido fixado o valor patrimonial tributário de 3.613.700,00 € - cfr. doc. 6 junto com a petição inicial.

8. A Impugnante foi notificada do resultado da 2ª avaliação em 01.07.2008, não tendo impugnado o valor atribuído ao prédio.

9. Em 28.02.2009 foi emitida a liquidação adicional de IMI n.º 2007 432835503, referente ao ano de 2007, no montante de 5.923,99 €. - cfr. doc. 2 junto com a petição inicial.

10. A Impugnante deduziu reclamação graciosa da referida liquidação que foi autuada sob o n.º 2704200904000196. - cfr. processo administrativo apenso.

11. Por despacho de 20-04.2009, do Sr. Chefe de Finanças de Tondela, foi a reclamação totalmente indeferida. - cfr. fls. do processo administrativo apenso.

Nada mais se deu como provado.

Importa agora conhecer do recurso que nos vem dirigido.

Lidas atentamente as alegações do recurso que a recorrente nos dirige, e tal como cristalinamente vem identificada pelo Ministério Público no parecer que emitiu neste Supremo Tribunal, a questão que cumpre dilucidar passa por saber se incumbia ao Chefe de Finanças “*ex officio*”, proceder à actualização do valor patrimonial do seu prédio *ao abrigo das normas introduzidas pelos artigos 73º e 77º da Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro, o que no seu entendimento configura “uma omissão procedimental ilícita que afeta a legalidade dos atos de liquidação subsequentes”, já que essa obrigação decorre da aplicação daquelas normas. Pois só assim, considera a Recorrente, é assegurado que todos os contribuintes sejam tributados de forma equivalente.*

Tal dever oficioso de correcção do valor patrimonial encontra, no dizer da recorrente, o seu fundamento no disposto no artigo 13º, n.º 3, alínea b) do CIMI.

Vejamos, então, o que dispunha à data este preceito legal.

Sob a epígrafe “*Inscrição nas matrizes*”, dispunha aquela alínea b), do n.º 3, que o chefe de finanças competente procede, oficiosamente, à actualização do valor patrimonial tributário dos prédios, em resultado de novas avaliações ou quando tal for legalmente determinado.

Da conjugação deste preceito legal com as alterações legislativas decorrentes da Lei n.º 53-A/2006, de 29/12 (Orçamento de Estado para 2007), infere a recorrente a dita obrigação “oficiosa” de proceder à correcção do valor patrimonial tributário constante da matriz.

Esta Lei, nos seus artigos 77º a 79º, procedeu à alteração de diversos artigos do CIMI, respeitantes à Iniciativa da avaliação (1ª avaliação) – artigo 33º, ao Valor base dos prédios edificados – artigo 39º, aos Tipos de áreas dos prédios edificados – artigo 40º, ao Coeficiente de afectação - artigo 41º, ao Co-

eficiente de qualidade e conforto – artigo 43º, ao Coeficiente de vetustez – artigo 44º, às Competências da CNAPU – artigo 62º e às Taxas – artigo 112º, tendo ainda aditado o artigo 40º-A, respeitante ao Coeficiente de ajustamento de áreas.

Contudo, e tal como dispunha o artigo 79º, *o disposto nos artigos 40.º, 41.º, 43.º e 44.º do Código do IMI, com a redacção introduzida pela presente lei, bem como no artigo 40.º-A, aditado ao Código do IMI pela presente lei, apenas é aplicável a partir de 1 de Julho de 2007.*

Portanto, e tal como a recorrente bem refere, às avaliações ocorridas após aquela data de 1 de Julho de 2007 aplicar-se-iam as regras mais favoráveis respeitantes à determinação do valor patrimonial dos prédios por via da avaliação directa, constantes das alterações introduzidas por aquela Lei 53-A/2006.

No entanto, em qualquer uma daquelas “novas” regras o legislador não pretendeu ordenar a reavaliação dos prédios que já anteriormente tivessem sido avaliados e, tanto o não fez, porque delimitou temporalmente e de forma consciente o início de vigência de tais preceitos legais, não fazendo coincidir esse momento com o da entrada em vigor das restantes normas do Orçamento de Estado para o ano de 2007.

Na verdade, o disposto no artigo 13º, n.º 3, alínea b) do CIMI parece prever duas formas de actualização do valor patrimonial tributário dos imóveis, uma geral, a das avaliações, e que constitui o regime regra, de acordo com as regras que regulam esta matéria e constantes do CIMI, e outra especial, que deve resultar de uma determinação expressa do legislador e que vai além daquele regime geral e que carece de regulamentação própria, apesar de também ela dever seguir posteriormente as regras constantes do mesmo CIMI.

Assim, as reavaliações ou actualizações do valor patrimonial tributário ao abrigo das “novas” regras, não estavam na disponibilidade do chefe de finanças, tal como a recorrente pretende fazer crer ao invocar o disposto naquele artigo 13º, n.º 3, alínea b), as mesmas estavam sempre balizadas pelas regras próprias estabelecidas pelo CIMI para o efeito, uma vez que não se encontra nas mesmas tal determinação expressa do legislador.

E uma dessas regras era a que impunha uma estabilidade trienal de tal valor patrimonial ao apenas admitir alterações ao mesmo decorrido que fosse o prazo de 3 anos sobre a última avaliação, cfr. artigo 130º, n.ºs. 4 e 5 do CIMI.

Disponha este preceito legal nos números indicados:

4 - O valor patrimonial tributário resultante de avaliação directa só pode ser objeto de alteração com o fundamento previsto na alínea a) do n.º 3 (valor patrimonial tributário considerado desactualizado) por meio de avaliação decorridos três anos sobre a data do pedido, da promoção oficiosa da inscrição ou da actualização do prédio na matriz.

5 - O chefe do serviço de finanças competente pode, a todo o tempo, promover a rectificação de qualquer incorrecção nas inscrições matriciais, salvo as que impliquem alteração do valor patrimonial tributário resultante de avaliação directa com o fundamento previsto na alínea a) do n.º 3, caso em que tal rectificação só pode efectuar-se decorrido o prazo referido no número anterior.

Portanto, o facto de a 1ª avaliação directa do prédio propriedade da recorrente apenas se ter consolidado em 01/07/2008 impedia que fosse feita nova avaliação por força daquele impedimento temporal resultante do disposto naqueles n.ºs. 3 e 4 do artigo 130º, relativamente ao ano de 2007.

E o mesmo se passaria se o resultado da segunda avaliação se tivesse consolidado no ano de 2007, de 2006 ou até de 2005 (relembramos que a proprietária anterior do prédio em questão só apresentou a declaração Mod. 1 do IMI no dia 22.02.2005, tal como consta do ponto 3. do probatório).

Ou seja, de todas as normas invocadas pela recorrente não se pode concluir que tivesse sido conferido ao chefe de finanças um poder geral de reavaliação de todos os prédios face às novas regras definidoras do valor patrimonial, uma vez que ao mesmo sempre caberia respeitar o disposto no artigo 130º, n.ºs. 4 e 5 do CIMI.

Se tudo se passou assim para a recorrente, o mesmo se passou com todos os outros contribuintes que viram as avaliações dos seus prédios consolidarem-se nos anos de 2005 em diante, ou seja, a recorrente não foi colocada perante a Lei numa situação de desigualdade com acréscimo de ónus e diminuição de direitos face aos outros contribuintes pelo facto de o resultado da segunda avaliação só se ter consolidado no ano de 2008.

Aliás, tendo a declaração Mod. 1 relativa ao prédio em causa sido apresentada somente em Fevereiro de 2005 pela anterior proprietária, só a partir dessa data se iniciaria o procedimento para a avaliação directa e mesmo que esse procedimento tivesse terminado nesse ano de 2005, só a partir de 2008 é que a Lei autorizaria a actualização do valor patrimonial nos termos das disposições legais indicadas.

Portanto, a sua situação não é equiparável à dos contribuintes cujas avaliações ocorreram já no âmbito das novas “regras”, a sua situação é equiparável à dos contribuintes que viram os seus prédios avaliados segundo as “regras” antigas e que se conformaram com os resultados dessas avaliações, tanto mais que a recorrente não contesta e até aceita que o seu prédio sempre teria que ser avaliado segundo as regras entretanto alteradas. Assim, não se vê como podem ter sido beliscados os princípios constitucionalmente consagrados da justiça e da igualdade, bem como o da capacidade contributiva, uma

vez que a aplicação das disposições legais vigentes à data, que determinaram a liquidação do imposto impugnada e que a antecederam, eram conformes a tais princípios gerais resultantes do disposto nos artigos 13º e 104º da CRP.

Podemos, assim, concluir pelo total não provimento deste recurso que nos vinha dirigido.

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

Custas pela recorrente.

D.n.

Lisboa, 11 de Novembro de 2015. — *Aragão Seia* (relator) — *Casimiro Gonçalves* — *Francisco Rothes*.

Acórdão de 11 de Novembro de 2015.

Assunto:

Jogos de fortuna e azar. Despesas confidenciais. IRC. Tributação autónoma. Imposto especial.

Sumário:

- I — A recorrida exercendo a actividade de casino está sujeita a imposto especial que lhe confere o direito a não tributação em IRC, a menos que ocorram despesas que devam ser tributadas autonomamente.*
- II — Decidir desta obrigatoriedade resulta de duas componentes. A sujeição da impugnante a um imposto especial que de regra a exclui de tributação em IRC (não sujeição) e a sua excepcional sujeição que pode ocorrer se dever suceder alguma tributação autónoma derivada da sua actividade extraordinária (e revelada contabilisticamente) que não tenha que ver com o jogo e actividades conexas designadamente a hotelaria.*
- III — No caso dos autos não resultam evidenciada a realização de despesas confidenciais e nestas circunstâncias não resulta demonstrada pela AT a ocorrência de obrigatoriedade de apresentação da declaração modelo 22 (ónus de evidenciação que incumbia à AT).*
- IV — Por outro lado a liquidação oficiosa efectuada refere o valor de matéria colectável de 5.964 Euros sem que se perceba a que respeita esta verba. Ocorre falta de fundamentação legal para a liquidação sindicada, devendo ser confirmada a sentença recorrida.*

Processo n.º 457/15-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrida: A..., S. A.

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

1- Relatório:

A impugnante A..... SA, veio sindicar a liquidação oficiosa do IRC do ano de 2008 efectuada nos termos do artigo 83º do CIRC, por omissão declarativa em sede de IRC.

A decisão ora recorrida julgou procedente a impugnação, e anulou a liquidação em causa, com as legais consequências, e reconheceu à impugnante o direito ao pagamento da indemnização por prestação indevida de garantia, caso a mesma tenha sido prestada.

Reagiu a Fazenda Pública apresentando recurso para este STA com alegações que integram as seguintes **conclusões**:

«1) Segundo o entendimento vertido na sentença, a liquidação é ilegal porque a Administração Tributária não provou que a impugnante estivesse sujeita a uma qualquer tributação autónoma o que importaria a apresentação da declaração modelo 22.

2) Conforme resulta dos factos provados, a liquidação impugnada refere-se a uma liquidação de IRC que foi omitida nos termos do artº 83º n.º 1 alínea b) do CIRC. E foi efectuada pelo facto de no exercício económico de 2008, não ter sido apresentada a declaração modelo 22 de IRC.

3) No presente processo está em causa o não cumprimento de uma obrigação acessória do sujeito passivo, concretamente a declarativa.

4) No entanto não se encontram vinculadas à obrigação de apresentação periódica de declaração de rendimentos as entidades que não exercendo a título principal uma atividade comercial, industrial ou agrícola: (artº 109º n.º 6 do CIRC), não obtenham rendimentos no período tributação, obtendo rendimentos, beneficiem de uma isenção definitiva, ainda que esta não inclua rendimentos de capitais, caso estes tenham sido tributados por retenção na fonte a título definitivo, apenas aufram rendimentos de capitais cuja taxa de retenção na fonte, com natureza de pagamento por conta, seja igual à prevista no n.º 4 do artigo 80º, mas isto, apenas, se e quando aquelas entidades não estejam sujeitas a uma tributação autónoma. (Artº 109º n.º 7 do CIRC)

5) No que se refere à recorrida, muito embora os rendimentos diretamente resultantes do exercício de atividade sujeita ao imposto especial de jogo, não sejam tributados em sede de IRC, o disposto no artigo 109º n.º 6 e n.º 7 do CIRC, obriga-a a apresentar declaração periódica de rendimentos.

6) Primeiro, porque a impugnante não beneficia de uma isenção em IRC, mas tão só de uma não sujeição no que concerne aos rendimentos que resultam diretamente da atividade do jogo.

7) Segundo, não se verifica que a impugnante não esteja sujeita a uma qualquer tributação autónoma em IRC.

8) No presente caso estamos perante um contribuinte que se encontra coletado para o exercício de uma atividade económica, que não entregou a declaração de rendimentos relativa ao exercício de 2008.

9) O que tem como efeito que seja efetuada uma liquidação oficiosa nos termos do artº 83º n.º 1 alínea b) do CIRC.

10) A administração fiscal quando procedeu ao ato de liquidação aqui impugnado, limitou-se a exercer poderes vinculados, não existindo no ato de liquidação nenhuma liberdade de apreciação deixada aos seus titulares. Pois que a lei cuidou de traçar rigorosamente a via a seguir pelos executores para o fim de interesse público visado.

11) O Mº Juiz do Tribunal a quo não decidiu esta situação segundo as regras de direito civil relativas ao ónus da prova.

12) Os factos que aqui relevarão são os que rodearam/presidiram à tomada da decisão da qual resultou a liquidação.

13) Para o Meritíssimo Juiz do Tribunal a quo a Administração Tributária tinha que provar a existência de tributações autónomas tributáveis em sede de IRC e que imporiam à aqui impugnante a apresentação do modelo 22.

14) Contudo para a recorrente estando perante uma sociedade comercial, que se encontra coletada para o exercício de uma atividade comercial, encontravam-se reunidos os pressupostos para esta entregar a declaração de rendimentos. E não o tendo feito encontram-se reunidos os pressupostos para que a Administração Tributária proceda à liquidação oficiosa, não havendo mais factos a alegar nem a provar.

15) Competindo à impugnante, o ónus da prova dos factos constitutivos dos direitos invocados, nomeadamente a inexistência de rendimentos, a inexistência de tributações autónomas, ou a obtenção de rendimentos que beneficiem de uma isenção definitiva, que a dispensariam de entregar a declaração periódica de rendimentos e da consequente liquidação oficiosa.

16) Dispõe o artigo 342º n.º 1 e n.º 2 do C.C. que “Àquele que invocar um direito cabe fazer a prova dos factos constitutivos do direito alegado”.

17) A prova dos factos impeditivos, modificativos ou extintivos do direito invocado compete àquele contra quem a invocação é feita.”

18) O tribunal nunca devia ter decidido julgar ilegal e anular a liquidação oficiosa de IRC de 2008 com o fundamento que incumbe à Administração Tributária provar que a impugnante estava sujeita a uma qualquer tributação autónoma e consequentemente obrigada à apresentação da declaração de rendimentos, e como não fez essa prova, estava impedida de ter procedido à liquidação impugnada.

19) Pois como atrás se referiu, não incumbia à Autoridade Tributária a prova de tal facto.

20) Defende o Mº Juiz do tribunal a quo que por a recorrida exercer atividades que estão sujeitas a imposto especial de jogo beneficia igualmente do regime de não sujeição a tributação autónoma.

21) Não se concorda com tal tese uma vez que parte do pressuposto erróneo de que o IRC engloba a tributação de despesas confidenciais por estarem nele previstas as tributações autónomas, o que não corresponde nem à letra dos preceitos normativos em questão nem à natureza e razão deste tipo de tributação.

22) Esta questão já foi apreciada e decidida no acórdão do STA proferido em 12/04/2012, no processo n.º 077/12, no sentido contrário da tese defendida pelo Mº Juiz do Tribunal a quo, e em sentido desfavorável à ora recorrida.

23) Onde se decidiu que são legais as liquidações referentes a tributação autónoma por despesas confidenciais ainda que contabilizadas por empresas concessionárias no exercício exclusivo da atividade de jogo.

24) No referido acórdão diz-se de uma forma muito clara que as tributações autónomas nada têm a ver com a tributação do rendimento, uma vez que incidem sobre certas despesas, às quais se aplicam

taxas diferentes das de IRC, que o legislador entendeu tributar de forma autónoma para evitar que pudesse haver rendimentos que escapassem à tributação.

25) A douta sentença recorrida fez uma interpretação e aplicação errada do disposto nos art.ºs 109º n.º 1 b) n.º 6 e n.º 7, 2º n.º 1 a), 7º, 83º n.º 1 b), 81º do CIRC, 74º n.º 1 da LGT, 342º n.º 1 e n.º 2 do CC.»

Foram apresentadas contra-alegações com as seguintes conclusões:

(fls 275 e segts)

A. O presente recurso vem interposto da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Aveiro, proferida com data de 11/12/2014, pela qual julgou procedente a impugnação judicial proposta pela A....., em face da liquidação oficiosa de IRC, referente ao exercício de 2008, no valor global de € 1.611,11.

B. Aquele acto de liquidação oficiosa assenta, alegadamente, na falta de entrega da declaração de rendimentos pela impugnante, em sede de IRC, maxime, na falta de declaração de rendimentos, relativamente ao exercício de 2008.

C. Contudo, falece qualquer fundamento ao recurso da RFP, nos exactos termos e na justa medida em que na instância própria, agora recorrida, se decidiu pela procedência da acção, em conformidade com o peticionado pela ora recorrida.

D. Não pode proceder o alegado erro de julgamento que vem invocado pela RFP.

E. O Tribunal a quo centra e delimita devidamente as questões a apreciar, nomeadamente, no que concerne à correcta qualificação jurídica do enquadramento declarativo em apreço no presente recurso e, por essa via, à correcta aplicação da normas tributárias a mobilizar em concreto.

F. O acto de liquidação impugnado tem por base a alegada falta de apresentação da declaração periódica de rendimentos (Modelo 22 de IRC), que a AT diz ser devida nos termos da alínea b) do n.º 1 do artigo 83.º e do artigo 112.º do CIRC [a que correspondem, actualmente, após a renumeração introduzida pelo Decreto-Lei n.º 159/ de 13 de Julho. os artigos 90.º e 120.º do CIRC].

G. Contudo, hoje como sempre, a ora recorrida não auferiu quaisquer rendimentos que lhe advenham de outras actividades, que não as actividades concessionadas de exploração de jogos de fortuna e azar e as actividades conexas, logo, não auferindo tais rendimentos, não apresentou a referida declaração de rendimentos.

H. O que, aliás, não vem posto em causa pela RFP, como se atesta pelo recurso directo para esse ilustre STA, uma vez que, não se contestando a matéria de facto assente nos autos como pressuposto decisório, tem-se a mesma por aceite.

I. Não se conforma a recorrida, portanto, que a AT liquide oficiosamente, com base na omissão de uma alegada obrigação declarativa que a própria reconhece que não existe e, além disso, mesmo sabendo que em nenhum momento (com excepção do valor agora presumido) a impugnante constituiu matéria colectável real em sede de IRC — a AT suporta o acto que ora se impugna numa ficção legal que vem preencher e substituir uma realidade que, a fortiori, nunca poderia existir.

J. AAT não tem, em concreto, qualquer suporte factual e legal para mobilizar a ficção legal ínsita na dita alínea b) do n.º 1 do artigo 83.º do CIRC [a que corresponde, actualmente, após a renumeração introduzida pelo Decreto-Lei n.º 159/2009 de 13 de Julho. o artigo 90.º do CIRC]

K. Nos termos da alínea a) do n.º 6 do artigo 109.º do CIRC, a impugnante não está adstrita à obrigação de apresentar a declaração periódica de rendimentos em IRC, justamente, por não auferir rendimentos sujeitos àquele imposto, conforme, aliás, a AT reconheceu em resposta às solicitações efectuadas pela ora recorrida.

L. Ainda que em teoria a recorrida se considere um sujeito passivo de IRC, facto é que, atento o disposto no artigo 7.º do CIRC e o facto de a ora recorrida exercer em exclusividade as actividades concessionadas, na prática, beneficia de uma isenção total em IRC que, como tal, deve ser valorada nos termos e para os efeitos previstos na alínea b) do n.º 6 do mesmo artigo 109.º do CIRC.

M. A dispensa de cumprimento daquela alegada obrigação declarativa, por parte da ora recorrida, decorre ainda do disposto no n.º 7 do referido artigo 109º.

N. Não auferindo a ora recorrida quaisquer rendimentos sujeitos a IRC, na prática, nunca poderia ser alvo de uma liquidação oficiosa como a que vem impugnada — atentas as especificidades da actividade da impugnante e o facto conhecido pela AT de que esta não auferiu rendimentos sujeitos a IRC, em respeito à ratio legis subjacente à liquidação oficiosa pelo mínimo legal, não há qualquer cabimento legal a tributar por ficção uma realidade que nunca seria tributável em absoluto.

O. Tributar por ficção uma realidade que, na prática, nunca seria de tributar em IRC, seria uma má aplicação da lei, desfasada, deliberadamente, dos reais intentos do legislador e do quadro normativo vigente, pelo que, por respeito dos normativos citados e, em ultima linha, por garantia do princípio da legalidade fiscal, contido no n.º 3 do artigo 103.º da Constituição da República Portuguesa (CRP), a tributação em causa nunca poderia passar o crivo da legalidade.

P. A questão em apreço, além de normativa e legal é, essencialmente, uma questão de ónus da prova, sendo que a AT não cumpriu minimamente o que lhe competia.

Q. O n.º 1 do artigo 74.º da LGT é claro ao dispor que recai sobre a AT o ónus de provar os factos constitutivos dos direitos que invoca, algo que, segundo o artigo 76º, n.º 1, da LGT, só pode ser logrado se a AT fundamentar as suas informações com base em critérios objectivos.

R. No caso concreto, é manifesto que aqueles elementos, pura e simplesmente, não existem, não havendo, portanto, qualquer quadro global que revele com consistência suficiente a elevada probabilidade do juízo formulado pela AT, não logrando, deste modo, legitimar materialmente o itinerário valorativo formal que empreendeu para se decidir pela liquidação emitida — não há qualquer facto ou sequer indício mobilizado para concluir pelo preenchimento dos pressupostos factuais e legais da liquidação empreendida pela AT.

S. Existindo no direito fiscal a presunção de veracidade das declarações dos contribuintes (n.º 1 do artigo 75º da LGT), a eventual regra de repartição do ónus da prova em favor da AT deveria ser invertida.

T. No caso em apreço nos autos a AT não cumpriu o ónus da prova que em primeira linha lhe competia, caindo por terra qualquer tentativa de tributar nestes termos.

U. O que se retira das conclusões vertidas na sentença — como não podia deixar de ser, para se manter íntegra a identidade entre a conclusão do Tribunal e a realidade dos factos —, é que sempre caberia à AT fazer prova da existência dos factos constitutivos do direito a tributar que invoca e que não logrou fazê-lo.

POSTO ISTO,

V. Não procede, assim, o alegado erro de julgamento invocado pela RFP.»

O MP neste STA remeteu para o parecer que o Mº Pº emitiu na 1ª Instância a fls. 198/199 dos autos, que é do seguinte teor:

«A impugnante acima identificada vem sindicar a liquidação oficiosa do IRC do ano de 2008 efectuada nos termos do artigo 83º do CIRC, por omissão declarativa em sede de IRC, com fundamento na falta de fundamentação da liquidação e violação do ónus da prova que incumbia à AT.

Alega a impugnante, em síntese:

- ser uma sociedade anónima que tem como actividade principal a exploração de jogos de fortuna e estritamente conexa e dependente daquela a actividade hoteleira;

- no âmbito dos contratos de concessão de exploração de jogos de fortuna e azar que celebrou com o Estado Português, consta das respectivas cláusulas 7ª a que a impugnante se assume na obrigação de pagar um imposto especial pelo exercício da actividade do jogo, não lhe sendo exigível qualquer outra tributação geral ou local relativa ao exercício dessa actividade ou quaisquer outras a que está obrigado nos termos contratualmente estabelecidos;

- no ano de 2008 nunca exerceu quaisquer outras actividades além das concessionadas de exploração de jogos de fortuna e azar e as actividades conexas pelo que os seus rendimentos estão excluídos do âmbito do IRC;

- Conforme informação que solicitou à AT, na medida em que não auferisse rendimentos sujeitos a IRC, a A..... não estava abrangida pela obrigação de apresentar a correspondente declaração periódica de rendimentos;

- Relativamente a anos anteriores, por lapso, a impugnante autoliquidou IRC especificamente sobre as despesas confidenciais mas tais liquidações foram objecto das impugnações que identifica a fls. 9 da PI, pelo que tais liquidações não se estabilizaram na ordem jurídica.

A questão fundamental a apreciar reconduz-se a saber se o impugnante era ou não obrigado a apresentar a declaração modelo 22.

Como se escreve no douto Ac. do STA de 12.4.2004, 077/12 “Da leitura conjugada do art. 7º do CIRC com o n.º 2 do ad. 84º do Decreto-Lei n.º 422/89, de 2 de Dezembro, resulta que o que o legislador quer tributar em imposto especial de jogo em vez de tributar em IRC são os rendimentos resultantes directamente da actividade de jogo bem como de quaisquer actividades a que as empresas concessionárias estejam obrigadas no âmbito dos respectivos contratos de concessão.”

Ora dos contratos de concessão celebrados com o Estado resulta que a actividade hoteleira é conexa com a actividade do jogo.

Por outro lado, nos termos do artigo 109º, n.º 7 do CIRC, a obrigação de entrega da declaração periódica de rendimentos, não abrange as entidades que, exercendo, a título principal, uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, beneficiem de isenção definitiva e total, excepto quando estejam sujeitas a tributação autónoma.

É certo que existindo certas despesas que constituam factos tributários autónomos são objecto de tributação autónoma.

Com efeito, como se escreve no douto Ac. do STA de 12.4.2012 “.. As tributações autónomas, nas quais se incluem as despesas confidenciais, embora previstas no CIRC e tributadas conjuntamente com o IRC, nada têm que ver com a tributação do rendimento, nem com o exercício de uma actividade, uma vez que incidem sobre certas despesas, que constituem factos tributários autónomos, às quais se aplicam taxas diferentes das do IRC, que o legislador quis tributar de forma autónoma para evitar que pudesse haver rendimentos que escapassem a tributação.”

Afigura assistir razão ao impugnante pois, não tendo a AT demonstrado que no ano de 2008 a impugnante auferiu rendimentos sujeitos a IRC ou que deveriam ser tributados conjuntamente com o IRC, não poderia concluir pela obrigatoriedade da apresentação da declaração periódica de rendimentos e, conseqüentemente, proceder à liquidação oficiosa nos termos do artigo 83º do CIRC.

Termos em que emito parecer no sentido da procedência da presente impugnação.»

2- FUNDAMENTAÇÃO

Matéria de facto dada como provada na sentença recorrida a fls. 204/209

A) A A..... tem como actividade principal a exploração de jogos de fortuna ou azar, tendo igualmente, como actividade incluída e estritamente conexas com o âmbito da concessão dos jogos de fortuna ou azar, a indústria hoteleira (invocado na PI admitido e docs. de f 135 a 152 dos Autos);

B) As actividades exercidas pela A..... estão incluídas no âmbito de dois contratos de concessão de exploração de jogos de fortuna ou azar com o Estado Português, encontrando-se as mesmas exclusivamente sujeitas ao Imposto sobre o Jogo (invocado na PI, admitido e docs. de fls. 135 a 152 dos Autos);

C) A partir de 2005 a A..... deixou de apresentar a declaração de rendimentos modelo 22 de IRC no seguimento de informação prestada pela Direcção de Serviços de Imposto sobre o rendimento de pessoas colectivas datados de 06/12/2006 e 04/12/2009 que a dispensava de tal obrigação excepto quando estivessem sujeitas a uma qualquer tributação autónoma, considerando o último que pela análise das declarações de rendimento verifica-se a existência de tributações autónomas em exercícios anteriores e que caso não se verifique a existência de tributações autónomas no exercício de 2008 poderá ser anulada a liquidação oficiosa (invocado na PI e docs. 2 e 3 anexos à PI);

D) Por carta datada de 09/10/2009 foi a Impugnante notificada para a apresentação da declaração modelo 22 sob cominação de, não o fazendo, ser emitida liquidação oficiosa (fls. 1 do PA);

E) Com base no princípio da colaboração a Impugnante apresentou em 28/02/2009 requerimento esclarecendo que, de acordo com as informações transmitidas pela Administração Tributária e entendendo apenas ter auferido rendimentos não sujeitos a tributação em sede de IRC não estava obrigada à apresentação de declaração periódica modelo 22 (fls. 2 a 15 do PA);

F) Com base na falta de entrega de declaração de rendimentos relativa ao exercício de 2008 em 26/11/2009 foi emitida liquidação oficiosa no montante do € 1 611,11 nos termos previstos no artigo 83º n.º 1 do CIRC e com data limite de pagamento voluntário até 13/01/2010 (doc. 1 anexo à PI e fls. 16 a 17 do PA);

G) A impugnante apresentou a presente impugnação em 26/01/2010 (fls. 2 dos Autos);

H) Em 28/01/2009 foi emitida liquidação adicional de IRC relativa ao exercício de 2007, tendo a impugnante apresentado impugnação judicial, requerendo a sua anulação, que correu termos neste Tribunal sob o n.º 735/092BEVIS, declarada procedente por sentença de 06/01/2011, e confirmada por acórdão do TCAN de 17/11/2011 (Artigo 40º da PI processo 735/09.2BEVIS via SITAF);

3- DO DIREITO:

Para se decidir pela procedência da impugnação expressou a decisão recorrida a seguinte fundamentação jurídica:

(...) A questão a decidir nos presentes Autos é se se mostra correcta a liquidação oficiosa efectuada à Impugnante na sequência da falta de apresentação de declaração modelo 22 relativa ao ano de 2008 de acordo com os pressupostos constantes do artigo 83º n.º 1 alínea b) do CIRC na redacção vigente, que determinava que;

“Na falta de apresentação da declaração a que se refere o artigo 112.º, a liquidação é efectuada até 30 de Novembro do ano seguinte àquele a que respeita ou, no caso previsto no n.º 2 do referido artigo, até ao fim do 6.º mês seguinte ao do termo do prazo para a apresentação da declaração aí mencionada e tem por base o montante mínimo previsto no n.º 4 do artigo 53.º ou, quando superior a totalidade da matéria colectável do exercício mais próximo que se encontre determinada;”

E no artigo 53º n.º 4 que:

“Na ausência de indicadores de base técnico-científica ou até que estes sejam aprovados, o lucro tributável, sem prejuízo do disposto no n.º 11, é o resultante da aplicação do coeficiente de 0,20 ao valor das vendas de mercadorias e de produtos e do coeficiente de 0,45 ao valor dos restantes proveitos, com exclusão da variação de produção e dos trabalhos para a própria empresa, com o montante mínimo igual ao valor anual do salário mínimo nacional mais elevado.”

Padecerá então a liquidação efectuada dos indicados vícios de violação de lei e falta de fundamentação de acordo com a matéria assente e os argumentos expostos pela Impugnante que estão na base da presente impugnação?

Desde já se afirmando que o entendimento deste Tribunal é afirmativo.

É que independentemente da natureza automática da liquidação, assente na mera constatação da falta de apresentação de declaração de rendimentos, o regime especial de tributação da sociedade, exclusivamente sujeita a imposto sobre o jogo todas as actividades principais e secundárias exercidas incluídas no âmbito dos contratos de concessão, e não a IRC.

E o entendimento versado pela Administração Tributária quer em 2006 quer em 2009 sobre a necessidade ou desnecessidade de apresentação de declaração modelo 22, no sentido da sua não exigência excepto quando estivessem sujeitas a uma qualquer tributação autónoma, imporia que, para ocorrer tributação nos termos do artigo 83º do CIRC, a administração tributária teria que comprovar isso mesmo.

Não relevando a argumentação aduzida no último dos ofícios remetidos no sentido da eventualidade de anulação das liquidações de 2008 caso se não confirmasse a existência de tributações autónomas e com base em consulta da base de dados da AT reveladora da existência de tributações autónomas em anos anteriores, quando aquela não podia desconhecer que todas essas liquidações tinham sido alvo de impugnação judicial e conseqüentemente não estavam estabilizadas na ordem jurídica.

Não o tendo feito, padece a liquidação enunciada do vício de falta de fundamentação.

Aliás tratando-se de entidade normalmente sujeita apenas a imposto sobre o jogo, à data da liquidação não se mostrava igualmente preenchido o requisito da existência de rendimentos tributáveis em sede de tributação autónoma para efeitos de liquidação de IRC do exercício em causa.

E a resposta da Administração datada de 04/12/2009 é por si só reveladora da inexistência dos pressupostos necessários à liquidação efectuada.

A liquidação mais próxima, reportada ao exercício de 2007 tinha sido efectuada em Janeiro de 2009 e acabou por ser anulada por sentença proferida em 2011 e superiormente confirmada em 2011.

Desaparecendo assim o fundamento base da liquidação ora impugnada, já que relativamente não comprovou a AT existência de tributações autónomas tributáveis em sede de IRC e que imporiam a aqui Impugnante a apresentação do modelo 22.

Impondo-se, sem necessidade de outros considerandos, anular a liquidação em questão nestes Autos, pela confirmação dos invocados vícios.

Termos em que deve proceder a impugnação apresentada com a conseqüente anulação da liquidação efectuada pela Administração Tributária.

Do pedido de indemnização por prestação de garantia indevida

Requer ainda a impugnante indemnização por prestação indevida de garantia nos termos do artº 53º da LGT.

Nos termos do qual:

“1 - O devedor que, para suspender a execução, ofereça garantia bancária ou equivalente será indemnizado total ou parcialmente pelos prejuízos resultantes da sua prestação, caso a tenha mantido por período superior a três anos em proporção do vencimento em recurso administrativo, impugnação ou oposição à execução que tenham como objecto a dívida garantida.

2 - O prazo referido no número anterior não se aplica quando se verifique, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços na liquidação do tributo.

3 - A indemnização referida no n.º 1 tem como limite máximo o montante resultante da aplicação ao valor garantido da taxa de juros indemnizatórios prevista na presente lei e pode ser requerida no próprio processo de reclamação ou impugnação judicial, ou autonomamente.

4 - A indemnização por prestação de garantia indevida será paga por abate à receita do tributo do ano em que o pagamento se efectuou.”

Por sua vez no artº 171º do CPPT prescreve-se que:

“1 - A indemnização em caso de garantia bancária ou equivalente indevidamente prestada será requerida no processo em que seja controvertida a legalidade da dívida exequenda.

2 - A indemnização deve ser solicitada na reclamação, impugnação ou recurso ou em caso de o seu fundamento ser superveniente no prazo de 30 dias após a sua ocorrência.”

Assim, e atendendo ao que se acaba de expor quanto à liquidação que se impõe anular, resulta claro que tal pedido deverá proceder.

Pelo que, e ao abrigo do n.º 2 do artº 53º da LGT, tem a impugnante o direito a uma indemnização por garantia indevida, nos termos dos nºs 3 e 4 do referido preceito legal na proporção do montante relativo à liquidação que ora se anula, e caso a mesma tenha sido prestada. (neste sentido vide, acórdão do STA proferido no processo n.º 0208/11 com data de 02/11/2011)

Decisão

Atento o exposto julgo procedente a presente impugnação, anulando-se a liquidação em causa, com as legais conseqüências, e reconhecendo-se à impugnante o direito ao pagamento da indemnização por prestação indevida de garantia, caso a mesma tenha sido prestada.

DECIDINDO NESTE STA

A questão que se coloca no presente recurso é a de saber se, se mostra legitimada a liquidação impugnada e, se ocorre erro de julgamento da decisão recorrida.

Sobre a distinção entre IRC; Imposto especial Sobre Jogos e Despesas Confidenciais sujeitas a tributação autónoma é cristalino e elucidativo o acórdão deste STA de 12/04/2012 tirado no rec.77/12.

Ali se pode ler:

(...) 2.2. *O imposto especial de jogo e o regime fiscal das despesas confidenciais suportadas por concessionárias de exploração de jogos de fortuna ou azar*

A tributação do jogo sempre esteve no plano fiscal sujeita a um regime próprio atentos os “sérios inconvenientes morais da exploração dos jogos de fortuna ou azar”, de tal modo que a partir da reforma de 1948 o legislador renunciou ao apuramento do lucro real, libertando-se, nas palavras de SÉRGIO VASQUES (Cfr. *Os Impostos do Pecado: o Alcool, o Tabaco, o Jogo e o Fisco*, Almedina, 1999, pp. 88-9.), “da situação desairosa de ser interessado nos rendimentos do jogo ou nas vicissitudes dos jogadores”. Ainda segundo o autor, “É portanto, um juízo de censura moral que subjaz à criação de um regime fiscal exclusivo da indústria do jogo, bem como à adopção das suas particulares técnicas tributárias”, passando a tributar-se “capitais de giro, lucros e receitas brutas com taxas elevadas, tratando-se o jogo como um sector de excepção”.

Actualmente as empresas concessionárias das zonas de jogo encontram-se sujeitas ao regime fiscal que consta do Decreto-Lei n.º 422/89, de 2 de Dezembro, emitido ao abrigo da Lei de Autorização n.º 14/89, de 30 de Junho.

Nos termos do art. 2º, n.º 5, daquele diploma, é concedido ao Governo autorização para “Definir o sistema fiscal aplicável ao exercício da actividade do jogo, bem como a outras a que as empresas concessionárias das zonas de jogo estejam obrigadas nos contratos de concessão”: a) “Fixando a base da incidência do imposto especial de jogo, bem como as taxas aplicáveis aos jogos bancados e não bancados...”; d) “Isentando de qualquer outra tributação, geral ou local, relativa ao exercício da actividade do jogo ou de quaisquer outras a que as empresas concessionárias estejam obrigadas no contrato de concessão”; e) “Estabelecendo mais as seguintes isenções: 1) De sisa nas aquisições dos prédios indispensáveis ao cumprimento das obrigações contratuais; 2) Da contribuição autárquica, desde que os prédios estejam afectos às concessões; 3) De quaisquer taxas por alvarás e licenças municipais relativos ao cumprimento de obrigações contratuais”.

No seguimento da lei de autorização, o Decreto-Lei n.º 422/89 por sua vez alterado pelo Decreto-Lei n.º 10/95, de 19 de Janeiro, veio no seu art. 84º, sob a epígrafe “imposto especial de jogo”, estabelecer que:

1-As empresas concessionárias ficam obrigadas ao pagamento de um imposto especial pelo exercício da actividade de jogo, o qual será liquidado e cobrado nos termos das disposições seguintes.

2-Não será exigível qualquer outra tributação, geral ou local, relativa ao exercício da actividade referida no número anterior ou de quaisquer outras a que as empresas concessionárias estejam obrigadas nos termos dos contratos de concessão e pelo período em que estes se mantenham em vigor.

3-(...)

4-O exercício por parte das empresas concessionárias de quaisquer actividades não abrangidas pelos n.ºs 1 e 2 fica sujeito ao regime tributário geral”.

O regime do diploma assenta numa técnica excepcional na medida em que em vez de tributar as empresas pelo lucro real, tal como refere o art. 104º da CRP, tomando como base tributária o lucro apurado a partir da contabilidade (art. 17º do CIRC), o imposto do jogo incide, no caso dos jogos bancados, sobre o capital em giro inicial e sobre os lucros normais das bancas; no caso dos jogos não bancados sobre a receita bruta (cfr. arts. 85º a 87º).

Por sua vez, para o que interessa ao caso, o diploma reproduz, no art. 92º, a isenção estabelecida na lei de autorização quanto aos impostos de Sisa e de Contribuição autárquica e, no art. 93º, bem como igualmente o estabelecido na lei de autorização quanto a isenção de taxas por alvarás e licenças municipais.

Expostos em traços breves os aspectos essenciais do imposto sobre o jogo, impõe-se responder à questão posta e que é a de saber se quando o art. 7º do CIRC estabelece “**Não estão sujeitos a IRC os rendimentos directamente resultantes do exercício de actividade sujeita ao imposto especial de jogo**”, tal não sujeição abrange igualmente a relativa a despesas confidenciais levadas a efeito pelas mesmas empresas.

Importa começar por atentar na letra do preceito para realçar que o que o legislador tem em vista é o “rendimento” directamente resultante do exercício de actividade sujeita ao imposto especial de jogo.

Temos assim que a não sujeição a tributação em IRC pressupõe que, em primeiro lugar, estejamos perante tributação de “rendimentos”, pois é o rendimento que estaria sujeito a IRC que o legislador optou por tributar antes em imposto especial de jogo. Em segundo lugar, tais rendimentos têm de resultar directamente do exercício de actividade sujeita ao imposto especial de jogo. Assim sendo, resulta patente que o que o legislador quis excluir da tributação em IRC e tributar em imposto especial de jogo são os rendimentos ligados a uma dada actividade (Neste sentido, cfr. MARIA ISABEL CLÍMACO, “Os Jogos de Fortuna e Azar - O Lazer Tolerado ou o Vício legalizado?”, Homenagem a José Guilherme Xavier de Basto, Coimbra Editora, 2006, p. 488 e o Acórdão do STA, de 25 de Outubro de 1995, Proc. n.º 19.268.).

O art. 7º do CIRC limita-se a dizer que têm de estar em causa rendimentos resultantes directamente do exercício de actividades sujeitas a imposto especial de jogo, cabendo ao Decreto-Lei n.º 422/89 explicitar quais sejam essas actividades, o que o mesmo faz, repetindo, aliás, o que já dizia a lei de autorização, dizendo que é a actividade de jogo propriamente dita e “quaisquer outras a que as em-

presas concessionárias estejam obrigadas nos termos dos contratos de concessão e pelo período em que eles se mantenham em vigor”.

Deriva do exposto, com clareza, que o que o legislador quer tributar em imposto especial de jogo em vez de tributar em IRC são os rendimentos resultantes directamente da actividade de jogo bem como de quaisquer outras actividades a que as empresas concessionárias estejam obrigadas no âmbito dos respectivos contratos de concessão.

Aqui chegados podemos desde já adiantar que, por mera interpretação declarativa, se conclui que o legislador ao estabelecer, no art. 7º do CIRC, que “Não estão sujeitos a IRC os rendimentos directamente resultantes do exercício de actividade sujeita a imposto especial de jogo”, não está a abranger nessa não sujeição a tributação em despesas confidenciais enquanto tributações autónomas, uma vez que estas, como passamos a demonstrar, nem constituem rendimento nem estão ligadas ao exercício de uma qualquer actividade.

Vejamos.

No que diz respeito às tributações autónomas (Sobre a natureza das tributações autónomas, cfr. o Acórdão do STA, de 21 de Março de 2012, proc. n.º 830/2011), verifica-se que sob esta designação se escondem realidades muito diversas, incluindo, nos termos do n.º 1 do art. 81º do CIRC, as despesas confidenciais ou não documentadas, que são tributadas autonomamente, à taxa de 50%, que será elevada para 70%, nos casos de despesas efectuadas por sujeitos passivos total ou parcialmente isentos, ou que não exerçam, a título principal, actividades de natureza comercial, industrial ou agrícola (n.º 2 do art. 81º), e que não são consideradas como custo na cálculo do rendimento tributável em IRC (Já as despesas de representação e as relacionadas com viaturas ligeiras, nos termos do disposto no art. 81º, n.º 3, do CIRC os seus custos são fiscalmente aceites ainda que dentro de certos limites.).

Segundo RUI MORAIS (Cfr. Apontamentos ao IRC, Almedina, Coimbra, 2009, pp. 202/203), trata-se de “uma tributação que incide sobre certas despesas dos sujeitos passivos, as quais são havidas como constituindo factos tributários”.

Na verdade, as tributações autónomas, embora formalmente inseridas no CIRC (Foi o Decreto-Lei n.º 192/90, de 9 de Junho, que introduziu alterações ao CIRC, entre elas a tributação autónoma em despesas confidenciais (art.4º.) (art. 81º), não visam tributar o rendimento no fim do período tributário, mas sim determinados tipos de despesa, consubstanciando cada despesa um facto tributário autónomo, a que o contribuinte fica sujeito, venha ou não a ter rendimento tributável no fim do período (Cfr. o Voto de Vencido do Senhor Conselheiro VÍTOR GOMES ao Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 18/2011.).

Sobre a razão de ser das tributações autónomas, segundo a doutrina dominante, o legislador criou taxas de tributação autónomas que visam aplicar-se a determinado tipo de despesas com vista a dissuadir as sociedades, no caso de IRC, a apresentá-las com regularidade e de elevado montante, para evitar que os sujeitos passivos de IRC utilizem determinadas despesas para proceder a distribuição camuflada de lucros e para evitar a fraude e a evasão fiscal (Referindo-se à razão de ser da violenta penalização fiscal que incide sobre as despesas de representação, RUI MORAIS pondera que é por se supor que lhes “estão subjacentes pagamentos não declarados pelos respectivos beneficiários, muitas vezes associados a práticas ilegais como a corrupção” (cfr. Apontamentos ao IRC, cit., p. 203).).

A este propósito, SALDANHA SANCHES (Cfr. ob. cit., p. 407.) pondera que com as tributações autónomas “o legislador procura responder à questão reconhecidamente difícil do regime fiscal de despesas que se encontram na zona de intersecção da esfera pessoal e da esfera empresarial, de modo a evitar remunerações em espécie mais atraentes por razões exclusivamente fiscais ou a distribuição oculta de lucros”.

No mesmo sentido, para RUI MORAIS (Cfr. Sobre o IRS, Almedina, Coimbra, 2006, p. 138.) o objectivo terá sido o de tentar evitar que, através dessas despesas, “o sujeito passivo utilize para fins não empresariais bens que geraram custos fiscalmente dedutíveis (...); ou que sejam pagas remunerações a terceiros com evasão aos impostos que seriam devidos por estes (...). A realização de tais despesas implica um encargo fiscal adicional para quem nelas incorre porque a lei supõe que, assim, outra pessoa deixa de pagar imposto”.

Verifica-se, assim, que o legislador terá criado as taxas de tributação autónomas com vista a penalizar a realização de determinadas despesas, uma vez que não se sabendo quem é o respectivo beneficiário, impõe-se a necessidade de evitar que as mesmas constituam remunerações a pessoas cuja identidade se desconhece. Na óptica do legislador, estas despesas devem ser tributadas na pessoa/empresa que suporta o respectivo custo, dada a impossibilidade de o serem na pessoa que recebe as importâncias. Se assim não fosse, estaríamos a aceitar como custo este tipo de despesas, sem que pudesse haver, dada a sua natureza confidencial, a tributação dos rendimentos auferidos por parte dos seus beneficiários, quer em sede de IRS quer em sede de IRC.

Em face do exposto, resulta que, pese embora as tributações autónomas estejam previstas no CIRC e sejam tributadas conjuntamente com o IRC, nada têm que ver com a tributação do rendimento, uma vez que incidem sobre certas despesas, às quais se aplicam taxas diferentes das de IRC, que o

legislador entendeu tributar de forma autónoma para evitar que pudesse haver rendimentos que escapassem à tributação.

Também nada têm que ver com o exercício de uma qualquer actividade, pelo contrário, como refere SALDANHA SANCHES (Cfr: ob. cit., p. 407.), “cria-se aqui, uma espécie de presunção de que estes custos” (em despesas confidenciais) “não têm uma causa empresarial e, por isso, são sujeitos a uma tributação autónoma”.

Aplicando o exposto ao caso em análise, verifica-se que a recorrida é um sujeito passivo de IRC, por preencher os requisitos de incidência subjectiva previstos na alínea a) do n.º 1 do art. 2º do CIRC, que pela natureza das actividades que exerce e só por isso, beneficia do regime de não sujeição em IRC, previsto no CIRC, em relação às actividades sujeitas a imposto sobre o jogo, nos termos do disposto no art. 84º, n.º 2, do Decreto-Lei n.º 422/89, e respectivos contratos de concessão de jogo.

Defende a recorrida que por exercer actividades que estão sujeitas a imposto especial de jogo beneficia igualmente do regime de não sujeição a despesas confidenciais, nos termos do disposto no art. 7º do CIRC, mas sem razão. Tal tese, seguida pela sentença recorrida, parte do pressuposto erróneo de que o IRC engloba a tributação de despesas confidenciais por estarem nele previstas as tributações autónomas, o que não corresponde nem à letra dos preceitos normativos mencionados nem à natureza e razão deste tipo de tributação. Realce-se, aliás, que a própria recorrida refere nas reclamações graciosas que nos anos anteriores sempre sujeitou “as despesas confidenciais incorridas às respectivas taxas de tributação sucessivamente aplicáveis”, mas que corrigiu esse procedimento a partir de 1999 (cfr. fls. 28 dos autos).

E nem se argumente, em defesa da tese da recorrida, com o estatuído no n.º 2 do art. 84º do Decreto-Lei 422/89, na parte em que diz, recorde-se, que “Não será exigível qualquer outra tributação, geral ou local, relativa ao exercício da actividade referida no número anterior ou de quaisquer outras a que as empresas concessionárias estejam obrigadas nos termos dos contratos de concessão e pelo período em que estes se mantenham”. Também este preceito não pode servir de fundamento à exclusão da tributação das despesas confidenciais. Com efeito, em primeiro lugar, também ele se refere a impostos relativos ao exercício das actividades exercidas pelas empresas concessionárias nos termos do n.º 1 do mesmo preceito (Neste sentido, cfr: o referido Acórdão do STA de 25 de Outubro de 1995, onde se conclui que “o dito imposto especial, com exclusão de qualquer outro, geral ou local, apenas abrange o próprio exercício da actividade, que não a predita aquisição de bens”, isto para efeitos de tributação em IVA.). Em segundo lugar, o objectivo do preceito, que praticamente reproduz a lei de autorização, é o de isentar as empresas concessionárias da tributação relativa a impostos municipais: sisa e contribuição autárquica, bem como de taxas e de licenças municipais (Neste sentido é esclarecedora a discussão parlamentar no debate sobre a aprovação da proposta de lei n.º 79/V, que concede autorização ao governo para definir o regime fiscal aplicável às concessões de zona de jogo, cfr: Reunião Plenária, de 3 de Março de 1989, in Diário da Assembleia da República, número 47, de 3 de Março de 1989, pp. 1703 ss.). E, mesmo aqui, em matéria de isenções, o legislador não se bastou com este preceito, tendo de seguida procedido à previsão expressa das mesmas em preceitos autónomos (cfr: os arts. 92º a 93º). Logo, ainda que as despesas confidenciais não fossem desde logo afastadas do âmbito de aplicação do preceito por não se conxionarem com o exercício de qualquer actividade, ainda assim era preciso que o legislador tivesse consagrado expressamente essa isenção.

Para além do que já foi exposto, importa salientar que no imposto especial de jogo não se tomam em consideração custos ou despesas incorridas pelas empresas concessionárias do jogo, uma vez o referido imposto, como vimos, incide apenas sobre as receitas ou sobre o capital em giro nas bancas (art. 85º ss. do Decreto-Lei n.º 422/89), pelo que é patente que este diploma não se destina a reger a tributação da despesa.

Em segundo lugar, a ter êxito a orientação defendida pela recorrida, significaria que as importâncias dispendidas em despesas confidenciais ficariam isentas de qualquer tributação porque pela sua própria natureza se desconhece o seu destinatário que recebe por essa via acréscimo rendimento não sujeito a qualquer imposto.

Nesta sequência, a proceder este entendimento que foi sufragado na sentença “a quo” estaria aberta a porta, como se pode ler nas informações de fls. 22 a 34 do processo administrativo, “para estas entidades pagarem”, designadamente, “ordenados aos seus colaboradores na forma de despesas confidenciais que não são tributadas em sede de IRS nem em qualquer outra sede”.

Por outro lado, SÉRGIO VASQUES (Cfr: ob. cit., p. 91.), referindo-se à suspeição de fundo que rodeia esta actividade, sublinha que é o próprio legislador a apontar como actividades especialmente susceptíveis de utilização para o branqueamento de capitais as ligadas ao jogo, sublinhando a “particular vulnerabilidade” dos casinos.

Ora, no contexto apontado, não faria sentido não tributar estas empresas em despesas confidenciais que visam precisamente prevenir a fraude e a evasão fiscal.

Por último, não podemos deixar de recordar que, atenta a sua razão de ser, mesmo as entidades isentas de IRC estão, como já ficou dito, sujeitas a tributações autónomas (art. 81º, n.º 2, do CIRC,

redacção à data dos factos tributários), donde se retira, mais uma vez, que tal tributação nada tem que ver com a tributação em IRC.

Em face do exposto, assiste, pois, razão à recorrente, pelo que as liquidações adicionais em IRC relativas aos exercícios de 2001, 2002 e 2003 no que se refere a tributação autónoma de despesas confidenciais ainda que contabilizadas no exercício exclusivo da actividade de jogo não enfermam de qualquer ilegalidade.

Nesta sequência, a sentença que decidiu em sentido contrário deve ser revogada, julgando-se procedente o presente recurso jurisdicional, com a conseqüente improcedência da impugnação judicial e manutenção dos actos de liquidação adicional impugnados, incluindo juros de mora e compensatórios.

No nosso caso não se questiona a existência de despesas confidenciais que de resto não são referenciadas no probatório, mas a existência ou não de um dever declarativo (declaração mod. 22 de IRC relativa ao ano de 2008).

Concordamos que o imposto especial a que a ora recorrida está sujeita lhe confere o direito a não tributação em IRC, a menos que ocorram despesas que devam ser tributadas autonomamente. Decidir desta obrigatoriedade não é um exercício teórico mas antes a imposição legal que resulta de duas componentes. A sujeição da impugnante a um imposto especial que de regra a exclui de tributação em IRC (não sujeição) e a sua excepcional sujeição que pode ocorrer se dever suceder alguma tributação autónoma derivada da sua actividade extraordinária (e revelada contabilisticamente) que não tenha que ver com o jogo e actividades conexas designadamente a hotelaria.

Ora, do probatório não resultam evidenciadas tais despesas e nestas circunstâncias não resulta demonstrada pela AT a ocorrência de obrigatoriedade de apresentação da aludida declaração modelo 22 (ónus que incumbia à AT). Por outro lado a liquidação oficiosa efectuada refere o valor de matéria colectável de 5.964 Euros sem que se perceba a que respeita esta verba. Ocorre falta de fundamentação legal para a liquidação sindicada, devendo ser confirmada a sentença recorrida.

IV- DECISÃO

Pelo exposto, acordam os Juizes da Secção do Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo em negar provimento ao recurso, confirmando a sentença recorrida por se mostrar acertada no julgamento efectuado.

Custas pela recorrente.

Lisboa, 11 de Novembro de 2015. — *Ascensão Lopes* (relator) — *Ana Paula Lobo* — *Dulce Neto*.

Acórdão de 11 de Novembro de 2015.

Processo n.º 752/15-30.

Recorrente: A. . ., S. A.

Recorrido: Fazenda Pública.

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

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

A....., SA, inconformada, recorreu da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto (TAF do Porto) datada de 30 de Novembro de 2014, que absolveu da instância a Fazenda Pública nos presentes autos em que aquela intentou incidente de anulação de venda em execução fiscal no âmbito da execução fiscal n.º 1910200801033352 no Serviço de Finanças de Vila Nova de Gaia 1.

Alegou, tendo concluído como se segue:

1º A Sentença em crise é nula por omissão de pronúncia nos termos do disposto no n.º 1 do art.º 125º do CPPT e alínea d) do n.º 1 do art.º 615º do CPC, aplicável *ex vi* alínea e) do art.º 2º do CPPT, nulidade que expressamente se invoca para todos os efeitos legais;

2º A Recorrente invocou e peticionou que fosse anulada a venda ocorrida em sede de execução fiscal em 14.12.2010 em consequência de preterição de formalidade legal — artigos 27º a 49º da P.I. e, bem assim, fosse a venda em causa declarada nula por constituir também venda de bem alheio, nos termos do art.º 892º e seguintes do CPC e 286º do mesmo diploma — artigos 50º a 60º da P.I.

3º Julgado improcedente o primeiro fundamento invocado, não proferiu o Tribunal “*a quo*” qualquer referência ao fundamento invocado em último lugar — venda de bem alheio,

4º Nem tão pouco justificou tal facto com fundamento na eventual prejudicialidade que a improcedência do primeiro fundamento poderia causar na apreciação do segundo fundamento para a nulidade daquela venda em execução fiscal.

5º O Tribunal “*a quo*” nada disse, nem nada justificou, expressa ou tacitamente, a esse respeito.

6º A improcedência do pedido da Recorrente com base no fundamento de preterição de formalidade legal restringe-se apenas e só aos pressupostos constantes do art.º 257º do CPPT.

7º O segundo fundamento invocado pela Recorrente tem por base nulidade enquadrada nos termos gerais de direito e, como tal, não sujeita a prazo de caducidade para o exercício do direito do interessado em requerer a nulidade da venda de bem alheio, já que nos termos conjugados dos art.ºs 892º e seguintes e art.º 286º, ambos do CPC, esta nulidade é invocável a todo o tempo.

8º Esta nulidade, nos termos dos dispositivos legais supra referidos, é do conhecimento officioso do Tribunal que, uma vez a verifique, deverá declara-la, ultrapassada fica assim, em específico, a limitação decorrente da alínea c) do n.º 1 do art.º 257º do CPPT.

9º Pelo que não pode colher eventual fundamento de prejudicialidade entre os dois argumentos invocados para a procedência do pedido.

10º Como resulta da pág. 2 da Sentença em crise “*Não foram apurados factos não provados com interesse para a decisão da causa.*”

11º Provados estão pois os seguintes factos:

a) Em 22.03.2010 e no âmbito de venda em ação executiva própria, intentada pela Recorrente contra a mutuária devedora e então titular do imóvel aqui em causa, foi a fração autónoma “S” do prédio urbano descrito sob o n.º 1359 da freguesia de, inscrito na matriz sob o artigo 1912 daquela freguesia, garantia hipotecária da Recorrente, por esta adjudicada, cfr. Doc. 3 junto com a petição inicial, composto por 6 folhas.

b) Em 22.03.2010 foi emitido auto de abertura de propostas e o mesmo notificado à aqui recorrente — Doc. 3 junto com a Petição Inicial;

c) Em 12.10.2010 e uma vez cumpridas as obrigações fiscais, é proferido Despacho de adjudicação da fração autónoma em causa à aqui Recorrente — Doc. 3 junto com a Petição Inicial.

d) Em 12.10.2010 foi a Recorrente, na qualidade de credora hipotecária inscrita, citada para reclamar créditos no âmbito da Execução Fiscal n.º 1910200801033352 e Aps., em consequência da penhora efetuada naquele imóvel, a favor da Fazenda Nacional, cfr. Doc. 2 junto com a Petição Inicial.

e) Em 27.10.2010, a Recorrente dirigiu ao Serviço de Finanças em causa, requerimento no qual informa que não irá proceder à reclamação de créditos naqueles autos porque já havia adquirido em 12.10.2010 a supra referida fração autónoma em venda judicial, tendo junto Despacho judicial de adjudicação de onde tal facto resulta inequívoco.

f) A Fazenda Nacional aqui Recorrida, recebeu o requerimento supra referido, como a própria confessa no seu Ofício à Recorrente, datado de 28.02.2011 junto com a Petição Inicial como Doc. 8, tendo, “*por lapsos*”, configurado o mesmo como se de uma reclamação de créditos se tratasse, tendo-o remetido ao Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto.

g) A Fazenda Nacional aqui Recorrida, promoveu os termos da venda da supra referida fração autónoma, tendo a mesma sido adjudicada em 14.12.2010 a terceiros, pelo valor de € 39.000,01, os aqui também Recorridos B..... e marido C..... — cfr. supra referido Ofício, junto aos autos como Doc. 8 da Petição Inicial.

h) Os aqui Recorridos identificados em 6. Supra, procederam ao registo predial da adjudicação - cfr. certidão predial junta aos autos com requerimento de 15.07.2015.

12º A aquisição da fração autónoma “S” do prédio urbano descrito sob o n.º 1359 da freguesia de, inscrito na matriz sob o artigo 1912 daquela freguesia, pela Recorrente efetivou-se em 12.10.2010 cfr. auto de abertura de propostas datado de 22.03.2010 e Despacho de adjudicação à aqui Recorrente datado de 12.10.2010, transitado em julgado, ambos juntos com a Petição Inicial como Doc. 3, composto por 6 folhas.

13º Ao passo que, em consequência da venda operada pela Fazenda Nacional, os Recorridos pessoas singulares, adjudicaram o imóvel em causa em 14.12.2010 ou ainda em momento posterior se atendermos à necessidade de cumprimento das obrigações fiscais e depósito do preço para efetivação da adjudicação.

14º Resulta claro da factualidade provada e assente nos autos que a venda ocorrida em sede de execução fiscal é posterior à venda operada em execução judicial da aqui Recorrente e no âmbito da qual esta adquiriu primeiro a fração autónoma em causa.

15º Atuou a Fazenda Nacional ao arrepio do mais elementar dever de diligência e zelo com que deve pautar a sua atuação de órgão da administração pública, promovendo, com uma negligência grosseira, a venda de um bem imóvel que tinha obrigação de saber ser já de terceiro e na decorrência do que se locupletou com o valor de € 39.000,01 pago pela adquirente aqui também Recorrida.

16º Deveria o Tribunal “*a quo*” ter declarado a nulidade daquela venda em defesa do Princípio da Legalidade, aplicável a qualquer jurisdição, Judicial ou Administrativa, por se tratar de Princípio geral de direito,

17º Promovendo a correção officiosa, operável a todo o tempo, do ato gravoso e ilegal praticado pela Fazenda Nacional, como impõem os art.º 249º do CC. e, mormente, o art.º 148º do CPA, que consagram um princípio geral de direito.

18º Não pode a ordem jurídica permitir que a Recorrente seja grave e injustificadamente lesada nos seus direitos em consequência de ato manifestamente ilegal, praticado apenas e só por aquele Serviço da Fazenda Nacional e que, como tal, apenas a este podem ser assacadas as consequentes responsabilidades.

19º A Recorrente estava e está efetivamente em tempo de invocar a nulidade da venda fiscal operada com fundamento em venda de bem alheio, ainda que enxertada nesta sede.

20º Estamos assim perante uma venda que, em consequência da ausência de legitimidade do vendedor para o efeito, deverá ser declarada nula nos termos dos art.ºs 892º e seguintes do C.C. e art.º 286º do mesmo diploma legal, aplicável ex vi alínea e) do art.º 2º do CPPT, o que se invoca e requer.

21º Constando dos autos todos os factos essenciais à apreciação do mérito do pedido formulado pela Recorrente com fundamento em venda de bem alheio, e sendo o mesmo válido e lícito, requer-se a V. Exa. Venerandos Desembargadores, que nos termos do disposto no art.º 665º do CPC, se substituam ao Tribunal recorrido apreciando de mérito a questão invocada, declarando a nulidade da venda efetuada em execução fiscal em 14.12.2010;

22º A consequente nulidade do registo de aquisição a favor dos Recorridos B..... e C....., titulado pela Ap. 1208 de 31.12.2010, porquanto o registo de aquisição não é ato constitutivo do direito, pelo que se o ato do qual este emerge é nulo, padecerá o registo do mesmo vício.

23º A nulidade da venda em causa implicará ainda a consequente nulidade do registo de Hipoteca voluntário titulado pela Ap. 31 de 13.02.2011, o que se requer.

24º Nulidades que, em consequência do pedido de nulidade primitivo decorrente da venda de bem alheio, expressamente se requer sejam declaradas para todos os efeitos legais, nomeadamente para efeitos de registo predial, cfr. n.º 1 do art.º 289º do C.C.

25º Deverá, por último e em consequência, ser totalmente reposta a situação jurídica existente, antes da venda efetuada pela Fazenda Nacional em 14.12.2010, fazendo-se fazer assim valer a verdade substantiva, sobre a registral, com a aquisição da aqui Recorrente.

TERMOS EM QUE DEVEM AS PRESENTES ALEGAÇÕES DE RECURSO SER ADMITIDAS E JULGADAS PROCEDENTES, POR PROVADAS, COM A CONSEQUENTE REVOGAÇÃO DA SENTENÇA RECORRIDA E PROLAÇÃO DE DECISÃO QUE DECLARE A NULIDADE DA VENDA OCORRIDA EM EXECUÇÃO FISCAL EM 14.12.2010, POR CONFIGURAR VENDA DE BEM ALHEIO, E DE TODOS OS ATOS REGISTRALIS SUBSEQUENTES, ASSIM SE FAZENDO JUSTIÇA!

Não houve contra-alegações.

O Ministério Público, notificado pronunciou-se pela incompetência deste STA em razão da hierarquia. No essencial o Ministério Público entendeu que, as 11ª e 12ª conclusões das alegações de recurso enunciam factos não contemplados no probatório da sentença.

Notificadas as partes do parecer do MP, veio a Recorrente dizer que o recurso versa apenas matéria de direito, mas se assim não for entendido requereu que fossem os autos remetidos ao tribunal considerado competente.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

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

1. Em 15.10.2010 a Autora foi notificada pelo SF de VNGaia, da data designada para venda da fracção S — 14.12.2010 — no âmbito do PEF n.º 1910200801033352 e apensos (fls. 256 e ss.);

2. A venda que se pretende anular, da referida fracção S, ocorreu em 14.12.2010 (fls. 207 e ss. do P.A)

3. Pelo montante de €39.000,01 (fls. 207e ss.);

4. A presente acção foi deduzida em 11.03.2011 (fls. 5).

Nada mais se deu como provado.

Importa, previamente, apreciar a questão da competência em razão da hierarquia suscitada pelo Ministério Público, questão esta que integra pressuposto processual relativo ao Tribunal, constituindo requisito de interesse e ordem pública devendo, por isso mesmo, o seu conhecimento preceder o de qualquer outra matéria – cf. artigos 16º n.º 1 e 2 do CPPT e 13º do CPTA.

Ora, de harmonia com o disposto nos artigos 26º alínea b) e 38º alínea a) do novo ETAF e 280º n.º 1 do CPPT-, à Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo compete apenas conhecer dos recursos interpostos de decisões dos tribunais tributários de 1ª Instância, com exclusivo fundamento em matéria de direito. Sendo que aos Tribunais Centrais Administrativos compete, por sua vez conhecer dos recursos de decisões dos tribunais tributários de 1ª Instância, com excepção dos referidos na alínea b) do n.º 1, do citado art. 26.º do referido Estatuto.

A jurisprudência deste Supremo Tribunal tem vindo a entender que na delimitação da competência do Supremo Tribunal Administrativo em relação à do Tribunal Central Administrativo deve entender-se que o recurso não tem por fundamento exclusivamente matéria de direito sempre que nas conclusões das respectivas alegações o recorrente pede a alteração da matéria fáctica fixada na decisão recorrida ou invoca, como fundamento da sua pretensão, factos que não têm suporte na decisão recorrida, desde que

estes, em abstracto, não sejam indiferentes para serem ponderados no julgamento da causa - vide neste sentido Acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo de 20.05.2009, recurso 18/09, de 03.10.2007, recurso 373/07, de 31.01.2007, recurso 1027/06 e de 17.01.2007, recurso 962/06, todos in www.dgsi.pt.

O recurso não tem assim exclusivamente por fundamento matéria de direito se nas respectivas conclusões se questionar a questão factual, manifestando-se divergência, por insuficiência, excesso ou erro, quanto à matéria de facto provada na decisão recorrida, quer porque se entenda que os factos levados ao probatório não estão provados, quer porque se considere que foram esquecidos factos tidos por relevantes, quer porque se defenda que a prova produzida foi insuficiente, quer ainda porque se divirja nas ilações de facto que se devam retirar dos mesmos, cfr. acórdão deste STA, datado de 11/03/2015, recurso n.º 01132/14.

Como bem se depreende da leitura do recurso que nos vem dirigido, a recorrente entende que na sentença se decidiu uma das questões suscitadas nos autos, faltando ainda a decisão de outra. Mas para que o Tribunal possa conhecer desta questão é essencial que se considerem provados os factos indicados nas conclusões 11.º e 12.º, sendo certo que nenhum deles foi levado ao probatório da sentença recorrida.

Não se tratando, assim, de factos que resultem da própria tramitação dos autos, aos quais este Tribunal tem acesso, mas antes de factos que resultam de documentos juntos aos autos e que servem de fundamento à pretensão deduzida em juízo, é evidente que para que pudessem ser considerados por este Supremo Tribunal era essencial que constassem do probatório da sentença recorrida.

Na verdade, a fixação do probatório pelas instâncias é que permite ao Supremo Tribunal a aplicação do direito, isto é, conhecer de direito, sem se preocupar com a correcção dos factos subjacentes. Vindo questionada a matéria de facto que servirá de “guia” à aplicação do direito, é manifesto que está este Supremo Tribunal impedido de se pronunciar de direito, por lhe faltar o suporte de facto sobre o qual o direito se apoiará.

Assim sendo, é manifesto que a competência para conhecer do presente recurso cabe ao TCA Norte e não a este Supremo Tribunal.

Ocorre, pois, a incompetência deste Supremo Tribunal Administrativo já que versando o recurso, também, matéria de facto, será competente para dele conhecer o Tribunal Central Administrativo Norte – arts. 280.º, n.º 1 do Código de Procedimento e de Processo Tributário e 26.º alínea b) e 38.º alínea a) do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais.

Termos em que, face ao exposto, se decide julgar a Secção de Contencioso Tributário do STA incompetente, em razão da hierarquia, para conhecer do presente recurso jurisdicional, declarando-se competente para o efeito o Tribunal Central Administrativo Norte (Secção do Contencioso Tributário).

Custas pelo recorrente, com t.j. em 1 Uc.

D.n., transitada esta decisão remeta ao TCA Norte.

Lisboa, 11 de Novembro de 2015. — *Aragão Seia* (relator) — *Casimiro Gonçalves* — *Francisco Rothes*.

Acórdão de 11 de Novembro de 2015.

Assunto:

Propinas. Execução fiscal. Oposição. Competência dos Tribunais Tributários.

Sumário:

- I — A propina devida a estabelecimento público de ensino constitui uma taxa que é coercivamente cobrada através de processo de execução fiscal, da competência dos serviços da administração tributária, em conformidade com o disposto nos artigos 10.º, n.º 1, alínea f), 148.º, n.º 1, alínea a), 149.º, e 151.º, todos do CPPT.*
- II — Sendo a execução fiscal um processo judicial que fica na dependência do tribunal tributário logo que é instaurada no serviço de finanças (embora a intervenção do Juiz fique reservada para as situações previstas no n.º 2 do artigo 151.º do CPPT), não há como advogar que o tribunal tributário não é competente para a apreciação da oposição que o executado dirige a essa execução, até porque do disposto nos artigos 151.º e 152.º do CPPT resulta que quando a execução corre termos nos serviços de finanças a respectiva oposição tem de ser deduzida perante o tribunal tributário, só sendo admissível a sua apresentação nos tribunais comuns quando a execução foi instaurada e corre termos nesses tribunais.*

Processo n.º 898/15-30.
 Recorrente: Ministério Público.
 Recorrida: A... e Universidade de Coimbra.
 Relatora: Ex.^{ma} Sr.^a Cons.^a Dr.^a Dulce Neto.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1. O MINISTÉRIO PÚBLICO recorre da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Leiria que julgou improcedente a oposição que A....., com os demais sinais dos autos, deduziu à execução fiscal que contra si pende no Serviço de Finanças de Santarém para cobrança de quantia proveniente de propinas liquidadas pela Universidade de Coimbra.

1.1 Rematou as alegações de recurso com o seguinte quadro conclusivo:

1. A criação de taxas e a respectiva cobrança, tal como sucede com os impostos, estão sujeitos ao princípio da legalidade, de acordo com o preceituado no art. 8º n.º 2 a) da LGT;

2. Nem todas as taxas cabem na previsão do art. 148º n.º 1 a) do CPPT, desde logo, as devidas a pessoas colectivas de direito privado, como sejam as universidades privadas, não obstante o bem público por elas prestado, vigorando ainda nesse caso o art. 3º do DL 241/93, de 8/7;

3. Aquele art. 148º distingue, em separado, nos seus nºs 1 a) e 2 a), a competência para a execução de tributos e demais contribuições financeiras a favor do Estado, e de outras prestações devidas ao Estado e a outras pessoas colectivas de direito público, respectivamente, pelo que não prevendo, o mencionado artigo, de modo expresso, a cobrança de taxas devidas a estas últimas pessoas nesse n.º 1, apenas através do n.º 2 tal seria possível;

4. Desse modo, a alínea a), do n.º 1 do citado artigo, ao não prever a cobrança de taxas devidas a “outras pessoas colectivas de direito público”, diferentes do Estado, deverá ser interpretado no sentido de compreender apenas as taxas devidas à administração directa do Estado, isto é, à pessoa colectiva de direito público do Estado, entendido na sua acepção restrita, a de Estado Administração, segundo o qual “O Estado é apenas a pessoa colectiva de direito público interno que no seio da comunidade... tem o Governo por órgão”.

5. O que, mais, está de acordo com o estatuído no art. 3º nºs 2 e 3 da LGT, que classificando como tributos as “taxas” e demais contribuições financeiras, mas agora a favor de entidades públicas, o respectivo regime legal geral depende de lei especial;

6. Daí que, mesmo nos casos de taxas cobradas por entidades públicas, assentes na prestação concreta de um serviço público, ou na utilização de um bem do domínio público, necessitam, para a respectiva execução através do processo de execução fiscal, nos termos do CPPT, de uma fonte legislativa própria, como sucedeu, por exemplo e respectivamente, nos arts 7º n.º 3 e 11º da Portaria n.º 215/2012, de 17/7, com a taxa de segurança alimentar e nos arts 20º n.º 2 e 23º n.º 2, do DL 216/2009, de 4/9, com as taxas descritas no seu art. 18º-A, relativas ao uso privativo dos bens do domínio público;

7. Igualmente outros exemplos se podem mencionar em que a competência, através do processo de execução fiscal, foi atribuída pelo legislador em normas legais específicas, não obstante a natureza de “taxas” dos créditos exequendos. E independentemente da natureza, da pessoa colectiva de direito público ou não, do credor e do serviço público pelo mesmo prestado;

8. Não existindo lei habilitante que autorize a cobrança da quantia exequenda, que fixe a entidade/pessoa competente para promover a execução ou que atribua competência ao processo de execução fiscal, tal implica a ilegalidade de todo o procedimento em virtude da incompetência da AT e deste TAF, em razão da matéria, para tal cobrança;

9. A situação em apreço apenas poderia integrar, em abstracto, a previsão do art. 148º n.º 2 a) do CPPT, por considerarmos estar face a outras pessoas colectivas de direito público que devam ser pagas por força de acto administrativo, sendo para tal necessário que estivéssemos perante “processo de execução fiscal nos casos e termos expressamente previstos na lei”, conforme se prevê em tal norma;

10. Parece, mais, ter sido esse o entendimento veiculado no Ofício - Circulado n.º 60093/2012-30/11 da DSGCT, ao estatuir que só “as prestações pecuniárias devidas a instituições de ensino superior público, e estabelecidas por acto administrativo, podem ser objecto de cobrança coerciva, declinando-se, aí, não só, a aplicação da alínea a), do n.º 1 do art. 148º do CPPT, como a competência da Administração Tributária para a execução das devidas às universidades privadas;

11. Não existindo lei especial que abranja tal solução, sendo as Leis 113/97, de 16 de Setembro, e 37/2003, de 22 de Agosto, totalmente omissas quanto a tal matéria, teria de se recorrer ao disposto no artigo 155º n.º 1 do CPA, de acordo com o qual “quando, por força de um acto administrativo devam ser pagas a uma pessoa colectiva pública, ou por ordem desta, prestações pecuniárias, seguir-se-á, na falta de pagamento voluntário no prazo fixado) o processo de execução fiscal regulado no Código do Processo Tributário”;

12. Não sufragamos esse entendimento, pois a criação das propinas, enquanto taxas, foram criadas pelas leis supra mencionadas e desse modo têm na sua génese um acto legislativo, sendo a exigência da UC no momento da inscrição, do valor da propina, um acto de cobrança;

13. Acresce que a fixação dos valores respectivos, bem como as respectivas condições, são oriundas de um acto regulamentar, que por definição é geral e abstracto, por contraposição ao acto administrativo, que é individual e concreto, ou seja, é por definição uma estatuição autoritária relativa a um caso concreto, praticado por um órgão da administração no uso de poderes administrativos e que visa produzir efeitos jurídicos externos, positivos ou negativos.

14. A solução encontrada na decisão recorrida implicará, na cobrança de propinas, entre as universidades privadas e públicas, uma diferenciação desproporcional de regimes jurídicos aplicáveis, com base num mesmo facto jurídico/tributário com a mesma natureza, origem, finalidade e destinatário, com consequências diferentes, mormente, ao nível dos institutos da prescrição e da respectiva interrupção e suspensão, só pelo facto do credor se tratar de uma entidade pública ou privada, quando a igualdade entre universidades públicas e privadas, na sua criação e actividade, é um princípio legalmente consagrado, nomeadamente, no art. 39º da Lei n.º 62/2007, de 10/9, a reclamar, por isso, uma clarificação e opção legislativa;

15. Em face do que fica exposto, entendemos que a douta sentença recorrida violou o artigo 148º do CPPT, 155º do CPA, 8º n.º 2 a) da LGT, e 21º n.º 1 e 212º n.º 3 da CRP, pelo que deve ser revogada e substituída por outra que considere incompetente a Administração Tributária/Serviço de Finanças e este Tribunal, em razão da matéria, para cobrança da dívida exequenda.

1.2. A Universidade de Coimbra apresentou contra-alegações para sustentar a competência, em razão da matéria, do Serviço de Finanças e do Tribunal Administrativo e Fiscal de Leiria para o processo de cobrança da dívida em causa (processo de execução fiscal) e para dirimir os litígios associados a esse processo executivo.

1.3. Colhidos os vistos dos Exm.ºs Conselheiros Adjuntos, cumpre apreciar e decidir em conferência.

2. Na sentença recorrida consta como provada a seguinte matéria de facto:

A) Em 17/10/2003, o Oponente procedeu à sua inscrição no curso de licenciatura em Física na Faculdade de Ciências e Tecnologias da Universidade de Coimbra, para o ano lectivo de 2003/2004, através da plataforma informática — cfr. fls. 101 a 103 dos Autos;

B) Em 10/08/2012, foi elaborado pela Universidade de Coimbra o instrumento constante a fls. 17 dos Autos, denominado “Certidão de Dívida” e cujos termos se dão por integralmente reproduzidos, referindo o seguinte: «(...)

Entidade Exequente Universidade de Coimbra

Morada: Paço das Escolas

3004-531 Coimbra

NIF: 501617582

B....., Reitor da Universidade de Coimbra e legal representante da exequente, em cumprimento da deliberação do Conselho de Gestão da Universidade de Coimbra, tomada em reunião de 16/03/2012, nos termos do disposto no artigo 51º dos Estatutos da Universidade de Coimbra, homologados pelo Despacho n. 043/2008, do Ministro da Ciência, Tecnologia e Ensino Superior, publicado na 2ª série do Diário da República, n.º 168, de Setembro de 2008, certifica que o aluno abaixo identificado frequentou o curso de Física, no ano lectivo de 2003/2004, e que, tendo o tributo sido liquidado no acto da inscrição, de cujo montante foi notificado naquele acto bem como dos respectivos prazos para o pagamento, não efectuou o pagamento voluntário da dívida que abaixo se discrimina, no prazo devido para o efeito, que terminou em 10 de Agosto de 2012.

Certifica ainda, para efeitos de instauração de processo de execução fiscal para cobrança da referida dívida de que o devedor é executado, os outros elementos abaixo descritos.

<i>Nº Processo</i>	<i>Data de emissão</i>	<i>n.º Certidão de Dívida</i>
<i>9000445-200304</i>	<i>02-07-2012</i>	<i>2012/20048</i>

A..... SF2089 -SANTAREM

..... DF 14 - Santarém

2005 - SANTARÉM

NIF

NATUREZA DA DÍVIDA Propinas do ano lectivo 2003/2004 e juros de mora

Descrição da dívida exequenda:

TOTAL DA QUANTIA EXEQUENDA: 623.31

EXTENSO: Seiscentos e vinte e três euros e trinta e um centimos

PROPINAS: 463,58

EXTENSO: Quatrocentos e sessenta e três euros e cinquenta e oito centimos

JUROS DEMORA CALCULADOS SOBRE A IMPORTÂNCIA EM DÍVIDA DESDE 01/01/2009:

159.73

EXTENSO: Cento e cinquenta e nove euros e setenta e três centimos (...);

C) Em 28/08/2012, foi instaurado em nome do Oponente no Serviço de Finanças de Santarém, o processo de execução fiscal n.º 2089201201091751, no valor de 623,31€, referente a propinas - cfr. fls. 1 a 4 do Processo Executivo apenso aos Autos;

D) Em 23/11/2012, a Administração Fiscal remeteu para o Oponente, por carta registada com aviso de recepção, a citação referente ao PEF n.º 2089201201091751 – cfr. fls. 18 dos Autos;

E) Em 12/12/2012, o “Aviso de Recepção” referido na alínea anterior foi assinado por C..... — cfr. aviso de recepção junto a fls. 18 dos Autos;

F) Em 28/01/2013, o Serviço de Finanças de Santarém remeteu para o Oponente, por carta registada com aviso de recepção, o instrumento constante a fls. 21 dos Autos, denominado de “Citação” cujo teor se dá aqui por integralmente reproduzido, referente ao PEF n.º 2089201201091751;

G) Em 11/02/2013, o “Aviso de Recepção” referido na alínea anterior foi assinado por C..... — cfr. aviso de recepção junto a fls. 21 dos Autos, verso;

H) A p.i. foi apresentada em 14/03/2013 junto do Serviço de Finanças de Santarém - cfr. fls. 5 dos Autos.

3. A decisão de improcedência da presente oposição a execução fiscal instaurada no Serviço de Finanças de Santarém contra A..... radicou na inexistência dos vícios invocados pelo executado/opponente e que se traduziam, além do mais, na prescrição da obrigação pecuniária em cobrança – propina liquidada pela Universidade de Coimbra.

O Ministério Público recorre dessa decisão por entender que os Serviços de Finanças e o Tribunal Administrativo e Fiscal são incompetentes, em razão da matéria, para a cobrança de propinas, pese embora não conteste que a Universidade de Coimbra constitui um estabelecimento público de ensino superior.

Antes de mais, convém salientar que apesar de o presente recurso ter sido interposto de decisão proferida em processo tributário cujo valor não ultrapassa um quarto da alçada fixada para os tribunais judiciais de 1ª instância, tal recurso é, todavia, admissível, atento o disposto no artigo 629º, n.º 2, alínea a), do Código de Processo Civil, aplicável subsidiariamente, isto é, por se fundar na violação das regras de competência em razão da matéria.

A problemática colocada neste recurso foi já, por diversas vezes, analisada e decidida nesta Secção do STA, designadamente no acórdão prolatado em 11 de Março de 2015, no processo n.º 01153/14, cuja fundamentação merece a nossa inteira adesão e onde se concluiu que não podia proceder idêntica questão suscitada pelo Ministério Público em processo de oposição instaurado contra execução fiscal instaurada num determinado Serviço de Finanças para cobrança de dívida proveniente de propinas. A doutrina expendida nesse acórdão é inteiramente transponível para o presente caso – sendo, aliás, as alegações e contra-alegações substancialmente idênticas – e encontra-se alicerçada nas razões jurídicas aí sumariadas da seguinte forma:

«I - As propinas assumem a natureza jurídica de taxas dado que a prestação pecuniária, sem carácter sancionatório, que constituem pressupõe uma contraprestação específica, a cargo da Universidade em benefício do estudante.

II - Tendo sido instaurada uma execução fiscal para cobrança coactiva do montante exequendo, sempre os Tribunais tributários seriam competentes para conhecer da oposição deduzida contra essa execução, sob pena de se negar ao executado o direito de se opor a tal execução, sendo certo que, os tribunais comuns nunca seriam competentes para conhecer de uma oposição deduzida contra uma execução fiscal que é um processo judicial, na dependência do juiz do Tribunal Tributário, ainda que a maior parte dos seus trâmites sejam praticados pela administração tributária – artº 49º, n.º 1 do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais e 151º do Código de Procedimento e Processo Tributário.

III - Nos termos do disposto no artº 148º, n.º 1, a) do Código de Procedimento e Processo Tributário, o processo de execução fiscal abrange a cobrança coerciva de «Tributos, incluindo impostos aduaneiros, especiais e extrafiscais, taxas, (...), entre outros demais, a legitimar a cobrança coerciva das propinas mediante processo de execução fiscal.»

Em suma, sendo inquestionável que a propina devida a estabelecimento público de ensino superior constitui um tributo/taxa à luz da tipologia consagrada no art. 4º da LGT [como se deixou bem evidenciado no acórdão prolatado pelo STA em julgamento ampliado realizado no dia 22/04/2015, no âmbito do processo n.º 1957/13], sendo, por consequência, inevitável a sua cobrança através de processo de execução fiscal, da competência dos serviços da administração tributária [em conformidade com o disposto nos arts. 10º, n.º 1, alínea f), 148º, n.º 1, alínea a), 149º e 151º, todos do CPPT], é inconcebível a tese sustentada pelo Recorrente, não só porque sendo a execução fiscal um processo judicial se deve entender que fica na dependência do tribunal tributário logo que é instaurada no serviço de finanças (embora a intervenção do juiz fique reservada para as situações previstas no n.º 2 do art. 151º do CPPT), não havendo, assim, como advogar que o tribunal tributário não é competente para a apreciação da oposição que o executado dirigiu a essa execução, como, também, porque do disposto nos arts. 151º e 152º do CPPT resulta, de forma clara, que quando a execução corre nos serviços de finanças a respectiva

oposição tem de ser deduzida perante o tribunal tributário, só sendo admissível a sua apresentação nos tribunais comuns quando a execução à qual é dirigida também corra nesses tribunais.

Razão por que não pode, manifestamente, obter provimento o presente recurso.

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

Sem custas.

Lisboa, 11 de Novembro de 2015. — *Dulce Neto* (relatora) — *Ascensão Lopes* — *Ana Paula Lobo*.

Acórdão de 11 de Novembro de 2015.

Assunto:

Portagem. Contra-ordenação fiscal. Aplicação da Lei n.º 50/2015, de 8 de Junho.

Sumário:

- I — Justifica-se a admissão do recurso jurisdicional ao abrigo do n.º 2 do artigo 73.º do RGCO — para melhoria da aplicação do direito e promoção da uniformidade da jurisprudência — da decisão final que julgou verificada nulidade insuprível da decisão de aplicação da coima por esta não conter o cúmulo material das coimas aplicadas às infracções em concurso e a descrição das operações que contribuíram para a sua fixação, porquanto tal decisão se afigura desconforme à jurisprudência deste STA em casos semelhantes.*
- II — Estando em causa nos presentes autos decisões de aplicação de coimas por não pagamento ou pagamento viciado de taxas de portagem em infra-estruturas rodoviárias, p.p. pela Lei n.º 25/2006, de 30 de Junho, e, sendo do conhecimento público que esta lei foi objecto de recente alteração pela Lei n.º 50/2015, de 8 de Junho, concluindo-se que esta Lei se repercute necessária e inelutavelmente nas decisões de aplicação de coimas questionadas nos autos — por imposição constitucional e legal do princípio da aplicação retroactiva da lei nova mais favorável — haverá que oficiosamente ordenar a baixa dos autos à autoridade administrativa para que esta reveja ou renove as decisões de aplicação da coima em conformidade com o disposto na Lei n.º 50/2015, de 8 de Junho.*

Processo n.º 923/15-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

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

Relatora: Ex.^{ma} Sr.^a Cons.^a Dr.^a Dulce Neto.

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

1. A FAZENDA PÚBLICA recorre para o Supremo Tribunal Administrativo da decisão proferida pelo Tribunal Administrativo e Fiscal de Penafiel, a fls. 58 a 62 dos autos, que julgou procedente o recurso judicial apresentado pela sociedade arguida A....., Unipessoal, Lda, em processo de contra-ordenação, da decisão de aplicação de coima por falta de pagamento de taxa de portagem em infra-estruturas rodoviárias, anulando a decisão de aplicação de coima.

1.1. Rematou as alegações de recurso com o seguinte quadro conclusivo:

A. Vem o presente recurso interposto da douda decisão final por simples despacho que julgou procedente o recurso apresentado pelo arguido, e, em consequência, anulou a decisão de aplicação da coima destes autos e os ulteriores termos do processo, o qual se circunscreve à questão de direito da nulidade insuprível da decisão administrativa, apreciada oficiosamente pelo doudo Tribunal *a quo*.

B. Para assim decidir, considerou o Tribunal *a quo*, na sua douda Fundamentação de direito que, “No caso em apreço, a decisão de aplicação da coima não procedeu à realização do cúmulo material apesar de se encontrarem em concurso, porquanto ainda não transitou em julgado a decisão de aplicação das coimas e à data da sua decisão a autoridade administrativa tinha conhecimento da instauração e pendência dos processos de recurso de contraordenação, pelo que tinha de ter procedido à instauração dum único processo de contra-ordenação, ou no caso de terem sido instaurados processos diferentes

tenha que ter procedido à apensação dos processos que se encontrassem na mesma fase, nos termos dos arts. 25º, 28º e 29º do Código de Processo Penal (CPP)”.

Concluindo que a omissão destes procedimentos e operações determinam a sua nulidade nos termos do art. 63º, n.º 1, alínea d), 3 e 5 do RGIT.

Quanto à legitimidade da Fazenda Pública para interpor o presente recurso, importa ter em conta que, com a proposta de Lei n.º 496/2012, de 10 de Outubro de 2012, de aprovação do Orçamento do Estado para 2013, foi alterada a redacção do art. 83º do RGIT, passando o representante da Fazenda Pública, por força do nº1 da referida norma, a ter legitimidade para interpor recurso da decisão proferida pelo tribunal, ampliando-se, deste modo, a sua possibilidade de intervenção no processo de contra-ordenação, que antes se limitava à produção de prova, nos termos do art. 81º, nº2 do RGIT, passando a Fazenda Pública a ter também legitimidade para recorrer nos recursos de processos de contra-ordenação tributária, ao abrigo do n.º 2 do art. 73º do RGCO — cfr. Conselheiros Jorge Lopes de Sousa e Simas Santos em “Regime Geral das Infracções Tributárias anotado”, 4ª edição, 2010, em anotação ao art. 83º, página 562 e seguintes.

E. Quanto ao efeito do presente recurso, entende a Fazenda Pública que, no regime previsto nos artigos 83º e 84º, ambos do R.G.I.T., complementado pelo R.G.C.O., mormente os artigos 70º, 73º, 74º, 75º, 79º, 88º e 89º, de aplicação subsidiária, não é possível a execução das coimas e sanções acessórias antes do trânsito em julgado ou de se ter tornado definitiva a decisão administrativa que as aplicar, sendo esta a única interpretação que assegura a constitucionalidade material deste art. 84º do R.G.I.T., nos casos em que o recurso é interposto de decisão condenatória, assim não sendo necessário a prestação de garantia para que o mesmo recurso goze de efeito suspensivo da decisão recorrida — conforme se doutrinou no Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, de 15-11-2011, processo n.º 04847/11; e na esteira do entendimento dos Conselheiros Jorge Lopes de Sousa e Simas Santos em “Regime Geral das Infracções Tributárias anotado”, 4ª edição, 2010, em anotação ao art. 84º, página 582 e seguintes.

F. Neste sentido, não deverá ser considerada exequível para efeitos de decisão de instauração de processo de execução fiscal, a decisão judicial proferida nestes autos que decidiu pela anulação das decisões de aplicação das coimas destes autos e dos processos apensados e os ulteriores termos do processo, face à pendência do presente recurso, sob pena de se afectar o efeito útil do mesmo.

G. Quanto à nulidade insuprível determinada pelo douto Tribunal *a quo*, entende a Fazenda Pública, salvo melhor opinião, que não pode proceder o argumento expandido na douda decisão final por simples despacho *a quo*, não se conformando a Fazenda Pública com a mesma e considerando que tal decisão final por simples despacho padece de erro de direito, urgindo assim, a promoção da uniformização da jurisprudência face ao inerente perigo de repetição e desigualdade na aplicação entre os diversos tribunais tributários de 1º instância, tudo nos termos do disposto no art. 83º do RGIT, em conformidade com o art. 73º, n.º 2 do RGCO, aplicável por força da alínea b) do art. 3º do RGIT — cfr. Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 07-11-2012, proc. 0704/12; Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 17-01-2007, proc. 01124/06 (in www.dgsi.pt).

H. Considerou o doudo Tribunal *a quo* estar verificada a nulidade insuprível das decisões de aplicação das coimas determinadas pelo Chefe do Serviço de Finanças de Penafiel, unicamente por não ter procedido à realização do cúmulo material nos termos do art. 25º do RGIT, aplicando uma coima única.

I. Incorre o Tribunal *a quo* em erro na aplicação do direito, porquanto as nulidades insupríveis a ocorrer no âmbito do processo de contra-ordenação tributário, são taxativas e têm a sua previsão no art. 63º do RGIT, o qual não abarca, salvo melhor opinião, o regime do cúmulo material, a aplicar em caso de concurso de contra-ordenações.

J. Desde logo, os “requisitos legais” [cfr. art. 63º, n.º 1, alínea d)], da decisão de aplicação das coimas que possam estar em falta e que se reportam à fase administrativa do processo de contra-ordenação tributário, são os constantes do art. 79º do RGIT, os quais foram integralmente respeitados pela entidade administrativa competente em todas as decisões de aplicação de coimas presentes nestes autos.

Por outro lado, é competência exclusiva da autoridade administrativa, a apreciação e decisão pela existência ou não do concurso de infracções e subsequente aplicação do art. 25º do RGIT, na fase administrativa, pressupondo, a montante, a verificação do elemento de conexão entre os processos nos termos do art. 36º do RGCO, o que consubstancia um acto exclusivamente administrativo, face ao disposto no art. 33º do RGCO, aplicável ex vi art. 3º, alínea b), do RGIT.

L. A imposição judicial de análise e tramitação conjunta de processos na fase administrativa, consubstancia a violação do princípio da separação de poderes, limitando a actuação da administração fiscal, o seu conhecimento e apreciação dos processos que são da sua competência, salvaguardando, claro está, o facto de a questão do concurso de infracções nem sequer ter sido suscitada pelo próprio arguido, no sentido em que, o Tribunal “*não pode ofender a autonomia do poder administrativo [o núcleo essencial da sua discricionariedade], enquanto medida definida pela lei daquilo que são os poderes próprios de apreciação ou decisão conferidos aos órgãos da Administração*”, porquanto, “*os poderes dos tribunais administrativos abarcam apenas as vinculações da Administração por normas*

e princípios jurídicos, ficando de fora da sua esfera de sindicabilidade o ajuizar sobre a conveniência e oportunidade da actuação da Administração, mormente o controlo actuação ao abrigo de regras técnicas ou as escolhas/opções feitas pela mesma na e para a prossecução do interesse público, salvo ofensa dos princípios jurídicos enunciados no art. 266. n.º 2 da CRP” – conforme Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte de 01-10-2010, proc. n.º 00514/08.4BEPNF, in *www.dgsi.pt*.

M. No caso de processos de contra-ordenação tributários, é aplicável o RGIT e subsidiariamente o RGCO, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 433/82, de 27 de Outubro, que contém norma específica no seu art. 3º, alínea b), todavia, não há neste âmbito nenhuma omissão legal que justifique e fundamente a aplicação subsidiária dos artigos 25º, 28º e 29º do CPP, conforme consta da Motivação de direito da douda decisão final por simples despacho *a quo*.

N. E seria ilegal a aplicação do cúmulo jurídico no presente caso, dado que todos os factos em apreço, são posteriores à alteração ocorrida na norma do art. 25º do RGIT, com a Lei do Orçamento para 2011 (Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro).

O. Conforme o doudo entendimento dos Conselheiros Jorge Lopes de Sousa e Simas Santos em “Regime Geral das Infracções Tributárias anotado”, 4ª edição, 2010, em anotação ao art. 25º, página 291, “no regime do cúmulo material, a coima única a aplicar é a soma das coimas aplicadas a cada uma das contra-ordenações, não havendo lugar a qualquer redução”, salvaguardando claramente que, “estando a regra do cúmulo material expressamente estabelecida na redacção inicial deste art. 25º do RGIT e na introduzida Lei do Orçamento para 2011 não há lacuna de regulamentação sobre a forma de efectuar o cúmulo das coimas, pelo que não há suporte para fazer apelo ao RGCO, pois este diploma, como legislação subsidiária que é [art. 3º, alínea b) do RGIT], apenas é de aplicação em matérias em que o RGIT não contenha normas próprias.”

P. E portanto, nunca poderia a autoridade administrativa tributária, “aferir a existência de eventual contra-ordenação continuada”, cujo preceituado no art. 30º e 79º do Código Penal, subsidiariamente aplicável nos termos do art. 32º do RGCO, não têm aplicação face à actual redacção do art. 25º do RGIT, seguindo-se neste âmbito, de perto, as decisões do Tribunal Central Administrativo Sul de 27-11-2007, processo n.º 01804/07 e de 23-09-2008, proc. n.º 01767/07, ambas consultáveis in *www.dgsi.pt*.

Q. Limita-se o actual regime, em caso concurso, sempre ao cúmulo material, valendo a máxima, “*quot delicta tot poenae*”, sendo que a cada infracção é imputada a coima correspondente, ou seja, as sanções são aritmeticamente somadas, depois de se ter procedido à determinação individualizada de cada uma.

R. Releva a decisão do Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de 19/06/2007, proc. n.º 01768/07 (in *www.dgsi.pt*), no sentido em que “no actual RGIT não há lugar ao concurso de infracções com a cominação de uma coima única” e que “deixou de existir a principal característica que enforma o regime do concurso de crimes - a aplicação de uma pena única em cúmulo jurídico - desta forma se perdendo o principal interesse no concurso, a não ser de índole de eventual economia processual”.

S. Não existe no RGIT, nem no RGCO, norma legal que preveja a apensação de processos de contra-ordenação, contudo, o artigo 36º do RGCO, aplicável subsidiariamente ao RGIT, prevê a “competência por conexão” em caso de concurso efectivo de contra-ordenações.

T. Por sua vez, o art. 25º do RGIT, aplicando-se na fase administrativa, pressupõem necessariamente a apreciação e decisão sobre a conexão entre os processos a que se aplicará o regime do cúmulo material, por conjugação do disposto no art. 36º do RGCO e 25º do RGIT, inclusivamente, se os processos administrativos se encontram na mesma fase e se são da mesma competência territorial.

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

V. Assim, por força desta norma, quanto à unidade e apensação de processos, nunca poderia a autoridade administrativa competente proceder “à apensação dos processos que se encontrassem na mesma fase, nos termos dos artigos 25º, 28º e 29º do CPP...”, incorrendo o Meritíssimo Juiz *a quo*, mais uma vez, em erro na aplicação do direito, por não se aplicarem, na fase administrativa, os preceitos reguladores do processo criminal, ou seja, as normas do Código de Processo Penal (CPP), invocadas na douda decisão final por simples despacho *a quo*.

W. Os processos de contra-ordenação em apreço, não foram apensados pela autoridade tributária, tendo sido tramitados separadamente.

X. Com todo o respeito que nos merece a fundamentação expendida pelo doudo Tribunal *a quo*, entende a Fazenda Pública que a decisão que determina a nulidade insuprível das decisões das coimas aplicadas, por falta de realização do cúmulo material, é ilegal por falta de previsão no competente art. 63º do RGIT, cujo elenco é taxativo;

Y. Sendo ainda ilegal a aplicação, neste âmbito dos normativos do CPP, concretamente os artigos 25.º, 28.º e 29.º que fundamentaram a douda decisão final por simples despacho *a quo*.

Z. Face ao exposto, entende a Fazenda Pública, com a ressalva do devido respeito, que é muito, que a douda decisão final por simples despacho sob recurso enferma de erro na aplicação do direito, fazendo errónea interpretação e aplicação do disposto nas normas legais aplicáveis, mais concretamente as que regem a aplicação do cúmulo material às contra-ordenações em concurso, concretamente os artigos 25.º, 63.º e 79.º, todos do RGIT e ainda o artigo 36.º do RGCO, norma esta por sua vez aplicável ao abrigo do disposto na alínea b) do art. 3.º do RGIT, atendendo a que, a autoridade administrativa competente não procedeu à apensação de processos de contra-ordenação do arguido/recorrente.

1.2. O Ministério Público junto do TAF de Penafiel apresentou contra-alegações, sustentando que a decisão recorrida não merece reparo.

1.3. O Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto junto do STA emitiu doudo e desenvolvido parecer, a fls. 118 e 119 dos autos, no sentido de ser concedido provimento ao recurso e revogada a sentença recorrida.

1.4 Colhidos os vistos legais, cumpre apreciar e decidir.

2. Tal como se deixou explicado no Acórdão proferido por esta Secção do STA no dia 14/10/2015, no proc. n.º 0766/15, cuja fundamentação jurídica merece a nossa inteira concordância, impõe-se, previamente, decidir sobre a admissibilidade deste recurso jurisdicional interposto ao abrigo do disposto no n.º 2 do art. 73.º do Regime Geral do Ilícito de Mera Ordenação Social (RGIMOS) subsidiariamente aplicável – para melhoria da aplicação do direito ou promoção da uniformidade da jurisprudência –, porquanto o valor da causa é inferior ao da alçada (art. 83.º, n.º 1, do RGIT) e o STA não se encontra vinculado pela decisão de admissão do recurso proferida pelo Tribunal “*a quo*”

Como se deixou referenciado nesse Acórdão, constitui jurisprudência pacífica a possibilidade de, independentemente do valor da coima aplicada, poder ser admitido recurso de contra-ordenação tributária ao abrigo do n.º 2 do artigo 73.º do RGCO, aplicável subsidiariamente *ex vi* da alínea b) do artigo 3.º do RGIT, quando tal se afigure manifestamente necessário à melhoria da aplicação do direito ou à promoção da uniformidade da jurisprudência.

No que concerne ao presente recurso jurisdicional de decisão proferida no âmbito de recurso judicial apresentado perante decisão administrativa de aplicação de coima, afigura-se-nos que a decisão recorrida se apresenta desconforme ao que vem sendo decidido por este STA em recursos de contra-ordenação tributários por não pagamento de Imposto Único de Circulação (cfr. os Acórdãos de 17/06/2015, no proc. n.º 369/15, de 9/09/2015, no proc. n.º 70/15, e de 7/10/2015, no proc. n.º 645/14), pelo que se julga justificada a admissão do recurso ao abrigo do n.º 2 do artigo 73.º do RGCO, em ordem à promoção da uniformidade da jurisprudência e à melhoria da aplicação do direito.

Pelo exposto, e em suma, é de admitir o presente recurso.

3. Tal como se deixou salientado no aludido Acórdão proferido no processo n.º 0766/15, há que começar a apreciação deste recurso pelo conhecimento de uma questão – prévia e de conhecimento oficioso – relativa às consequências legais da entrada em vigor da Lei n.º 50/2015, de 8 de Junho.

Não existindo razão para divergir do ali decidido, e atendendo ao disposto no n.º 3 do art. 8.º do Código Civil, limitar-nos-emos a aderir à fundamentação expendida nesse aresto, tanto mais que a factualidade relevante é em tudo semelhante, respeitando a decisões de aplicação de coima por infracção prevista e punida pela Lei n.º 25/2006, de 30 de Junho, a qual foi objecto de alteração pela Lei n.º 50/2015, de 8 de Junho, a qual, além do mais, aprovou um regime excepcional de regularização de dívidas resultantes do não pagamento de taxas de portagem e coimas associadas por utilização de infra-estrutura rodoviária.

«... importa como questão prévia e de conhecimento oficioso ajuizar das consequências da entrada em vigor da nova lei nos recursos de decisões de aplicação de coimas por contra-ordenações daquela natureza pendentes nos tribunais tributários, porquanto a questão de aplicação no tempo de lei mais favorável constitui uma questão prévia de conhecimento oficioso, que prejudica, imediatamente, a apreciação das restantes questões objecto do recurso, dado que a apreciação da situação dos autos, à luz da nova Lei poderá envolver a repetição do que tiver sido anteriormente processado (cfr. artigo 608.º, n.º 2, do CPC, aplicável “*ex vi*” artigo 4.º do CPP, aplicável “*ex vi*” artigo 41.º do Decreto-Lei n.º 433/83, aplicável “*ex vi*” artigo 3.º, alínea b), do RGIT, aplicável “*ex vi*” artigo 18.º da Lei n.º 25/2006, de 30 de Junho), prejudicando o conhecimento do mérito do recurso.

Isto porque, em matéria penal, como em matéria contra-ordenacional, vigora por imperativo constitucional e legal a regra da aplicação retroactiva da lei mais favorável – cfr. artigos 29.º, n.º 4 da CRP, 2.º, n.º 4 do Código Penal e 3.º, n.º 2 do Decreto-Lei n.º 433/82, aplicável “*ex vi*” artigo 3.º, alínea b) do RGI, aplicável “*ex vi*” artigo 18.º da Lei n.º 26/2006, de 30 de Junho) – daí que o facto de em causa nos autos estarem contra-ordenações praticadas em data anterior à da entrada em vigor da Lei nova não constitui obstáculo a essa aplicação se esta lei se revelar mais favorável.

E é precisamente isso que sucede.

Em primeiro lugar, porque o artigo 7.º da Lei n.º 50/2015, de 8 de Junho, ao dar nova redacção ao n.º 1 do artigo 7.º da Lei n.º 25/2006, procedeu à alteração dos limites mínimo e máximo das coimas aplicáveis às contra-ordenações previstas naquela lei no sentido da sua redução, pois que estas passaram a ser sancionadas com coima de valor mínimo correspondente a 7,5 vezes o valor da respectiva taxa de portagem, mas nunca inferior a €25 e de valor máximo correspondente ao quádruplo do valor mínimo da coima, com respeito pelos limites máximos previstos no Regime Geral das Infracções Tributárias, ao invés de serem sancionadas com coima de valor mínimo correspondente a 10 vezes o valor da respectiva taxa de portagem, mas nunca inferior a (euro) 25, e de valor máximo correspondente ao quádruplo do valor mínimo da coima, com respeito pelos limites máximos previstos no Regime Geral das Infracções Tributárias. Ora, tendo sido reduzidos os limites mínimo e máximo das coimas aplicáveis às contra-ordenações em causa, impõe-se necessariamente nova graduação da coima aplicada, que os tenha agora em conta, o que necessariamente implica uma nova decisão administrativa de aplicação da coima.

Em segundo lugar porque o artigo 7.º da Lei n.º 50/2015, de 8 de Junho, ao aditar ao artigo 7.º da Lei n.º 25/2006 os seus (novos) números 4 e 5, procedeu à unificação legal das infracções previstas naquela lei praticadas pelo mesmo agente, no mesmo dia, através da utilização do mesmo veículo e que ocorram na mesma infra-estrutura rodoviária, entendendo-se como tal as ocorridas em estrada cuja exploração está concessionada ou subconcessionada à mesma entidade, determinando que esta contra-ordenação única seja sancionada com coima cujo valor mínimo a que se refere o n.º 1 o correspondente ao cúmulo das taxas de portagem. Ora, esta unificação legal a que procedeu a lei nova, porque prescinde da averiguação das circunstâncias de que depende a contra-ordenação continuada, pode revelar-se, em concreto, mais favorável ao agente, daí que, verificados os respectivos pressupostos legais haverá que proceder à respectiva unificação da conduta delituosa e aplicar-lhe a cominação legalmente estabelecida, nos novos limites fixados pela nova lei, o que também necessariamente implica uma nova decisão administrativa de aplicação da coima.

Em terceiro lugar, porque a Lei n.º 51/2015 aprovou um regime excepcional de regularização de dívidas resultantes do não pagamento de taxas de portagem e coimas associadas, por utilização de infra-estrutura rodoviária efetuada até ao último dia do segundo mês anterior ao da sua publicação – que consta dos seus artigos 1.º a 6.º -, no qual se prevê que o pagamento pelo agente da infracção da taxa de portagem e custos administrativos efectuado até 60 dias a contar da entrada em vigor da lei, determina, além do mais, a atenuação da coima associada ao incumprimento do dever de pagamento, atenuação especial esta que há-de efectuar-se ope legis e em termos diversos e mais favoráveis que os que decorrem das regras gerais sobre a atenuação especial da coima (cfr. o artigo 3.º da Lei n.º 51/2015 com o artigo 18.º, n.º 3 do Decreto-Lei n.º 433/82, aplicável subsidiariamente).

Finalmente, porque o mesmo regime excepcional, aprovado por aquela lei, prevê a redução legal das coimas não aplicadas ou não pagas (...) cuja regularização ocorreu antes da entrada em vigor da Lei n.º 51/2015, que venham a ser pagas até 60 dias a contar da entrada em vigor da lei (artigo 4.º, n.ºs 2 e 3 da Lei n.º 51/2015), havendo, obviamente, que apurar, neste caso como no anterior, se houve ou não adesão do agente da infracção ao regime excepcional e, em caso afirmativo, proceder à atenuação/redução das coimas em causa nos termos legais, o que implica também novas decisões de aplicação das coimas.

Pelas razões expostas, as decisões administrativas de aplicação das coimas sindicadas nos presentes autos não podem manter-se - desde logo, porque há que graduar as coimas aplicadas dentro dos novos limites legais e eventualmente retirar as legais consequências do pagamento ao abrigo do regime excepcional das taxas de portagem e/ou das coimas -, o que apenas poderá ser feito de modo adequado e eficiente pelos próprios Serviços, que não pelos Tribunais, a quem não cabe substituir-se à Administração nas decisões de aplicação coimas, antes escrutinar, se para tal solicitados, se tais decisões são conformes à Lei e ao Direito.

As decisões de aplicação de coimas que estão na origem dos presentes autos foram tomadas em momento anterior ao da entrada em vigor da nova Lei, mas esta repercute-se inelutavelmente nelas, como supra demonstrado, impedindo que possam subsistir nos termos em que foram proferidas.

Impõe-se, em consequência, a baixa dos autos à Autoridade Administrativa para que esta tenha a oportunidade de as rever ou renovar, em conformidade com o novo quadro legal, o que se determina.»

Em idêntico sentido, vejam-se, entre outros, os Acórdãos desta Secção de 21/10/2015, nos processos nº 01043/15, 0983/15, 0833/15 e 0808/15.

Por conseguinte, o presente recurso logra provimento pela mera procedência de questão prévia de conhecimento oficioso, ficando, por consequência, prejudicado o conhecimento das questões colocadas pela Recorrente.

4. Termos em que se acorda em conceder provimento ao recurso perante a procedência de questão prévia e de conhecimento oficioso, e, em consequência, revogar a decisão recorrida e determinar a baixa

dos autos à autoridade administrativa para que esta reveja ou renove a decisão de aplicação da coima em conformidade com a Lei n.º 50/2015, de 8 de Junho, nos termos supra expostos.

Sem custas.

Lisboa, 11 de Novembro de 2015. — *Dulce Neto* (relatora) — *Ascensão Lopes* — *Ana Paula Lobo*.

Acórdão de 11 de Novembro de 2015.

Assunto:

IMT. Isenção. Insolvência. Venda de activos.

Sumário:

A isenção de IMT prevista pelo n.º 2 do artigo 270.º do CIRE aplica-se, não apenas às vendas ou permutas de empresas ou estabelecimentos enquanto universalidade de bens, mas também vendas e permutas de imóveis (enquanto elementos do seu activo), desde que enquadradas no âmbito de um plano de insolvência ou de pagamento, ou praticados no âmbito da liquidação da massa insolvente.

Processo n.º 968/13-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: A.....

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

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo

1 – Vem o representante da Fazenda Pública recorrer para este Supremo Tribunal da decisão do Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga que julgou procedente a impugnação judicial deduzida por A....., melhor identificado nos autos, contra a liquidação adicional de IMT n.º 160911028075702, no montante de € 11.212,50, respeitante à transmissão de metade indivisa do prédio inscrito na matriz sob o artigo n.º 1019, da freguesia de, concelho de Barcelos.

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

«A- A douta sentença ora recorrida entendeu que o artigo 270.º, n.º 2 do CIRE quando faz referência a empresa ou estabelecimento desta, se refere apenas a cessão/estando compreendidos no âmbito da isenção de IMT também as vendas e permutas de imóveis integrados no âmbito de plano de insolvência ou de pagamentos praticados no âmbito da liquidação da massa insolvente.

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

C- O disposto no art. 270.º, n.º 2 do CIRE mesmo por via de uma interpretação extensiva, não contempla a venda pura e simples de elementos do ativo da empresa.

D- No caso em apreço, o que se verificou foi a venda pura e simples de um imóvel, ainda que, praticada no âmbito da liquidação da massa insolvente de uma sociedade.

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

F- Pelo que a douta sentença proferida pela Mm^a Juiz a quo fez, a nosso ver, uma incorreta interpretação das normas legais e do ratio legis que a fundamentam, mormente artigo 270.º n.º 2 do CIRE, incorrendo assim em erro de julgamento, devendo, par esse motivo, ser revogado, com as legais consequências.»

2 - O recorrido não contra alegou.

3 – O Exm^o Procurador Geral emitiu o douto parecer com o seguinte conteúdo:

«Recorrente: Fazenda Pública

Objecto do recurso: sentença declaratória da procedência de impugnação judicial deduzida contra liquidação de IMT no montante de €11 212,50.

FUNDAMENTAÇÃO

Questão decidenda: legalidade da isenção de IMT na aquisição de imóvel em fase de liquidação do activo, no âmbito de processo de insolvência (art. 270º n.º 2 Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas).

1. A questão decidenda foi apreciada no recente acórdão do STA-SCT 30.05.2012 processo n.º 949/11, com argumentário que merece a adesão do Ministério Público, no sentido de estarem isentas de IMT não apenas as vendas da empresa ou estabelecimentos desta, enquanto universalidades de bens, mas também as vendas de elementos do seu activo, desde que integradas no âmbito de plano de insolvência ou de pagamentos ou praticados no âmbito da liquidação da massa insolvente.

2. O carácter excepcional das normas que conferem benefícios fiscais, instituídos para tutela de interesses públicos extrafiscais relevantes superiores aos da própria tributação que impedem, proíbe a sua integração analógica, embora admitindo interpretação extensiva (arts. 2º n.ºs 1 e 2 e 10º EBF)

Na teleologia da norma interpretada no acórdão está presente o incentivo à aquisição de imóveis pertencentes a sociedades em situação de insolvência, por forma a acelerar a liquidação do activo e a permitir aos credores a satisfação dos seus créditos em tempo útil.

Este objectivo é igualmente prosseguido quando a aquisição tem por objecto elementos do activo da empresa, não se tomando necessário que o objecto seja a empresa ou estabelecimentos desta integrados no âmbito de plano de insolvência.

Neste contexto está autorizada uma interpretação extensiva da norma constante do art. 270º n.º 2 CIRE consonante com a intenção do legislador, expressa com formulação deficitária.

3. No caso concreto a relevância das considerações antecedentes é reforçada pela circunstância de a aquisição ter por objecto o imóvel que constituía o único activo da empresa insolvente e que (salvo inexistente prova em contrário) era o estabelecimento onde exercia a actividade.

CONCLUSÃO

O recurso não merece provimento.

A sentença impugnada deve ser confirmada.»

4 – Colhidos os vistos legais, cabe decidir.

5 – O Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga fixou a seguinte matéria de facto:

1. Em 15/09/2011, no âmbito do processo de insolvência n.º 102/10.2TBEPS que correu termos no Tribunal Judicial de Esposende, em que foi declarada insolvente a sociedade B....., Lda., NIPC....., o Impugnante e C....., por proposta em carta fechada, adquiriram, cada um, metade indivisa do prédio urbano, sito na freguesia de, concelho de Barcelos, inscrito na matriz predial urbana da referida freguesia sob o artigo n.º 1019, pelo valor global de €345.000,00 [facto não controvertido];

2. Após a referida aquisição o Impugnante participou ao Serviço de Finanças de Braga-2 a referida aquisição para efeitos de Imposto de Selo (IS) e para efeitos de Imposto Municipal Sobre Transmissões Onerosas sobre Imóveis (IMT) [facto não controvertido];

3. Na sequência do pedido referido em 2., em 05/12/2011, pelo 1.º Juízo do Tribunal Judicial de Esposende, foi proferido despacho em que, isentava o Impugnante do pagamento de IMT e Imposto de Selo. [Cfr fls. 11 e 12 do PA, que se dá por integralmente reproduzido];

4. Posteriormente, o SF entendeu, não ser aplicável a isenção de IMT prevista no art. 270º, n.º 2, do CIRE, tendo procedido à liquidação do referido imposto, documento n.º 160.911.028.075.703 — liquidação de IMT [cfr. fls. 5 do, PA, que aqui se dá por integralmente reproduzida];

5. Em 30/11/2011, o impugnante procedeu ao pagamento da liquidação referida em 4. [facto não controvertido];

6. Em 29/12/2011, o Impugnante apresentou reclamação graciosa n.º 3425201204000560, nos termos do artigo 68.º do CPPT, com vista à anulação da liquidação referida em 4. [Cfr fls. 3 e 4 do PA, que se dá por integralmente reproduzido]

7. Em 04/04/2012, por despacho do Exmo. Chefe do Serviço de Finanças de Braga-2, a reclamação graciosa referida em 5 foi indeferida, nos seguintes termos:

«(...) De harmonia com o estipulado no n.º 2 do artigo 270.º do Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas, aprovado pelo DL n.º 53/2004, de 18 de Março com as alterações introduzidas pelo Decreto-Lei n.º 200/2004, de 18 de Agosto), encontram-se “(isentas de imposto municipal sobre transmissões onerosas de imóveis os actos de venda, (...), no âmbito da liquidação da massa insolvente;

O reconhecimento deste benefício deriva de os bens imóveis transmitidos se integrarem na universalidade da empresa ou estabelecimento vendidos, sendo assim, essencial à aplicação da isenção de IMT que a transmissão abranja a totalidade da empresa ou estabelecimento, conforme Parecer n.º 166 de 26/05/2008 da Direcção de Serviços Jurídicos e do Contencioso) com despacho concordante do Sr. Director Geral de 11.06.2008. O aqui reclamante adquiriu metade indivisa do imóvel, não a sua totalidade. (...) Pelo exposto e no uso da competência que me é conferida pelo n.º 4 do artigo 73.º do CPPT, indefiro o pedido formulado. (...)» [Doc. 27 e 28 junto à PI, Fls. 15 e verso dos autos, que se dá por integralmente reproduzido].

8. Em 04/04/2012, através do ofício n.º 2356, foi o Impugnante notificado da decisão de indeferimento referida em 6. [Doc. 29 e 30 junto à PI, Fls. 15 e verso dos autos, que se dá por integralmente reproduzido];

9. Em 26/04/2012, o Impugnante intentou a presente impugnação. [fls. 4 dos autos].

6. Da análise do segmento decisório da sentença e dos fundamentos invocados pela Fazenda Pública para pedir a sua alteração, podemos concluir que a questão objecto do recurso consiste em saber se padece de erro de julgamento a sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga que julgou procedente a impugnação da liquidação de IMT deduzida pelo recorrido A..... por ter considerado que o mesmo beneficia de isenção de IMT, prevista no artº 270º, n.º 2 do CIRE, relativamente à aquisição de metade indivisa do prédio referido no ponto 1 do probatório, considerando que tal imóvel foi adquirido no âmbito do processo de insolvência da sociedade B....., Lda.

A sentença do TAF de Braga perante a questão que lhe era proposta e que se prendia com a interpretação do n.º 2 do artº 270º do CIRE, no que respeita ao âmbito da isenção aí consignada, concluiu, sufragando a jurisprudência deste Supremo Tribunal Administrativo - *Acórdão 949/11 de 30.05.2012 (in www.dgsi.pt)* - que deve entender-se estarem isentas de IMT não apenas as vendas da empresa ou estabelecimentos desta, enquanto universalidades de bens, mas também as vendas de elementos seu activo, desde que integradas no âmbito de plano de insolvência ou de pagamentos ou praticados no âmbito da liquidação da massa insolvente.

No prosseguimento de tal discurso argumentativo ponderou a sentença recorrida que no caso em apreço, o impugnante havia adquirido, conjuntamente com C....., o prédio supra identificado no âmbito da liquidação da massa insolvente da sociedade “B....., LDA.”, pelo valor global de €345.000,00. E que, apesar de o impugnante ter adquirido apenas metade indivisa do questionado prédio, a verdade é que se tratou de um único acto de aquisição, sendo o prédio transmitido na globalidade e o único existente no acervo de bens da sociedade insolvente, concluindo que beneficiava, por isso, da isenção de IMT contemplada no art.º 270.º, n.º 2 do CIRE.

Não conformada vem a Fazenda Pública interpor o presente recurso.

A base da sua argumentação assenta nas seguintes proposições:

- O reconhecimento do benefício previsto no artº 270º, n.º 2 CIRE deriva de os bens imóveis transmitidos se integrarem na universalidade da empresa ou estabelecimento vendidos, sendo assim, essencial à aplicação da isenção de IMT que a transmissão abranja a totalidade da empresa ou estabelecimento;

- O disposto no art. 270º, n.º 2 do CIRE mesmo por via de uma interpretação extensiva, não contempla a venda pura e simples de elementos do ativo da empresa.

- No caso em apreço, o que se verificou foi a venda pura e simples de um imóvel, ainda que, praticada no âmbito da liquidação da massa insolvente de uma sociedade.

6.1 Não acompanhamos esta interpretação do preceito, antes entendemos que a razão está com a decisão recorrida.

Vejamos, pois, o regime legal aplicável.

Nos termos do n.º 1 do artº 270º do CIRE estão isentas de imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis as seguintes transmissões de bens imóveis, integradas em qualquer plano de insolvência, de pagamentos ou de recuperação:

a) As que se destinem à constituição de nova sociedade ou sociedades e à realização do seu capital;

b) As que se destinem à realização do aumento do capital da sociedade devedora;

c) As que decorram da dação em cumprimento de bens da empresa e da cessão de bens aos credores.

Por sua vez dispõe o n.º 2 do mesmo preceito que *«estão igualmente isentos de imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis os atos de venda, permuta ou cessão da empresa ou de estabelecimentos desta integrados no âmbito de planos de insolvência, de pagamentos ou de recuperação ou praticados no âmbito da liquidação da massa insolvente»*.

A redacção deste número 2 não é clara, antes ambígua, dando causa a divergências interpretativas, nomeadamente como a que é suscitada nos presentes autos, ou seja saber se apenas beneficiam de isenção de IMT os actos de venda, permuta ou cessão que têm por objecto a empresa ou estabelecimentos desta, ou, tal como se decidiu em primeira instância, também podem considerar-se abrangidas pela isenção as vendas de elementos do activo das empresas, desde que integradas no âmbito de plano de insolvência ou de pagamentos ou praticados no âmbito da liquidação da massa insolvente.

Este Supremo Tribunal Administrativo já se pronunciou por duas vezes sobre a questão da interpretação deste normativo e no sentido propugnado pela decisão recorrida.

Como ficou dito no Acórdão 949/11 de 30.05.2012, «o n.º 2 do artigo 270.º do CIRE, cuja redacção não é clara no que respeita ao âmbito da isenção de IMT aí consignada, deve ser interpretado em conformidade com a alínea c) do n.º 3 do artigo 9.º da Lei n.º 39/2003, de 22 de Agosto, pois que entre dois sentidos da lei, ambos com apoio - pelo menos mínimo - na respectiva letra, deve o intérprete optar por aquele que o compatibilize com o texto constitucional (interpretação conforme à Constituição), em detrimento da interpretação que o vicie de inconstitucionalidade.

(...) Como tal, deve entender-se estarem isentas de IMT não apenas as vendas da empresa ou estabelecimentos desta, enquanto universalidades de bens, mas também as vendas de elementos do seu activo, desde que integradas no âmbito de plano de insolvência ou de pagamentos ou praticados no âmbito da liquidação da massa insolvente.

Também no acórdão desta Secção proferido no recurso 1085/13, de 17 de Dezembro de 2014, num caso similar ao dos presentes autos, até nos pressuposto de facto, porque estava em causa a isenção de IMT devido pela transmissão da outra metade indivisa do imóvel referido no ponto 1 do probatório ⁽¹⁾, se sublinhou que a aquisição de um imóvel, alegadamente, até o único bem que integrava a massa insolvente, na venda realizada no processo de insolvência na fase de liquidação da massa insolvente, não pode, pois, deixar de estar isento do IMT, ao abrigo do disposto no n.º 2 do artº 270º do Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas.

Concordamos com esta jurisprudência cuja fundamentação jurídica tem plena aplicação também no caso vertente.

Com efeito a questão suscitada é, sobretudo, uma questão de interpretação da lei fiscal, havendo que fazer apelo à *ratio legis* e tendo sempre presente que a captação do sentido de uma norma não pode fazer-se de uma forma isolada.

Ora, como se evidenciou no já referido acórdão 1085/13, haverá que ter em conta o fim que o legislador pretende alcançar com a concessão de tal isenção, - *fomentar e apoiar a venda rápida dos bens que integram a massa insolvente por óbvias razões de interesse dos credores, mas, também do interesse público de retoma do normal funcionamento do mundo empresarial em que cada processo de insolvência se apresenta como elemento perturbador*», dando incentivos fiscais a quem adquirir os bens imóveis que integram a massa insolvente e que serão vendidos em fase de liquidação.

Não havendo que diferenciar, para tal fim, as situações em que se esteja a vender globalmente a empresa com todo o seu activo e o seu passivo, das situações em que se esteja a vender um ou mais dos estabelecimentos comerciais que a integravam, ou em que se estejam a vender bens imóveis que integravam o seu activo.

O objectivo que preside à teleologia da norma é, como bem nota o Exmº Procurador-Geral Adjunto no seu parecer, igualmente prosseguido quando a aquisição tem por objecto elementos do activo da empresa, não se tomando necessário que o objecto seja a empresa ou estabelecimentos desta integrados no âmbito de plano de insolvência.

Acresce que, como também se deixou dito no supra citado Acórdão 949/11, o n.º 3 do artº 9º da Lei de autorização legislativa n.º 39/2003, dispunha, no que se refere às isenções de Sisa (hoje IMT) que: «*Fica, finalmente, o Governo autorizado a isentar de imposto municipal de sisa as seguintes transmissões de bens imóveis, integradas em qualquer plano de insolvência ou de pagamentos ou realizadas no âmbito da liquidação da massa insolvente: c) (...) da venda, permuta ou cessão da empresa, estabelecimento ou elementos dos seus activos (...)*».

Ora, embora o argumento literal também pudesse apontar para uma solução diversa, «uma interpretação conforme à CRP impõe que se considere que a isenção em causa se aplica também às vendas e permutas dos elementos do activo de empresas enquadradas no âmbito de um plano de insolvência ou de pagamento, ou praticados no âmbito da liquidação da massa insolvente, uma vez que é para essa solução que aponta a lei de autorização legislativa que autorizou o Governo a legislar sobre esta matéria, pelo que uma interpretação diversa seria inconstitucional, uma vez que, nesse caso, teria o Governo legislado em desrespeito pelo “sentido e extensão” da autorização legislativa.»

Daí que se conclua, reiterando tal jurisprudência, que a isenção de IMT prevista pelo n.º 2 do art.º 270.º do CIRE aplica-se, não apenas às vendas ou permutas de empresas ou estabelecimentos enquanto universalidade de bens, mas também vendas e permutas de imóveis (enquanto elementos do seu activo), desde que enquadradas no âmbito de um plano de insolvência ou de pagamento, ou praticados no âmbito da liquidação da massa insolvente.

A decisão recorrida, que assim entendeu, não padece, pois, do erro de julgamento que lhe é imputado pela Fazenda Pública.

7. Decisão:

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

Custas pela recorrente.

Lisboa, 11 de Novembro de 2015. — *Pedro Delgado* (relator) — *Casimiro Gonçalves* — *Francisco Rothes*.

⁽¹⁾ Como resulta da decisão recorrida, no caso vertente o impugnante adquiriu, conjuntamente com outro interessado, o prédio transmitido na globalidade, sendo esse o único existente no acervo de bens da sociedade insolvente.

Acórdão de 11 de Novembro de 2015.

Processo n.º 997/15-30.
 Recorrente: A....., L.^{da}
 Recorrido: Fazenda Pública.
 Relatora: Ex.^{ma} Sr.^a Cons.^a Dr.^a Ana Paula Lobo.

Recurso Jurisdicional

Decisão recorrida - Tribunal Administrativo e Fiscal de Almada
 . de 08 de Junho de 2015

Julgou a Reclamação improcedente.

Acordam nesta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

A....., L.^{da}, veio requerer ao abrigo do disposto no artº 614º do Código de Processo Civil, aqui aplicável por força do disposto no artº 2º do Código de Processo e Procedimento Tributário a rectificação do erro material contido na parte final do acórdão que antecede porquanto nele se decidiu julgar procedente o recurso deduzido, «*revogar a sentença recorrida e declarar a prescrição da dívida tributária referente aos meses de Janeiro a Outubro de 2007*» quando resulta inequívoco do texto do acórdão que se pretendia referir o ano de 1999.

Ouvidas as partes, nada foi acrescentado.

Verifica-se que efectivamente estamos perante um erro material constante da deliberação, como decorre de todo o acórdão, nomeadamente da seguinte frase:

«Deste modo se concluiu que a dívida tributária em causa e respeitante a Janeiro a Outubro de 1999, se mostra, efectivamente prescrita».

Por se tratar de erro material, nos termos do disposto no artº 614º do Código de Processo Civil procede-se à sua rectificação com a substituição do ano de 2007 pelo ano de 1999, na deliberação.

Deliberação

Termos em que acordam os Juízes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em rectificar o apontado erro material e, em consequência conceder provimento ao recurso, revogar a sentença recorrida e declarar a prescrição da dívida tributária referente aos meses de Janeiro a Outubro de 1999, assim julgando procedente a reclamação.

Sem custas.

Lisboa, 11 de Novembro de 2015. — Ana Paula Lobo (relatora) — Dulce Neto — Ascensão Lopes.

Acórdão de 11 de Novembro de 2015.**Assunto:**

Conflito negativo de competência.

Sumário:

- I — *Nos termos do disposto no artigo 115/2 do CPC há conflito negativo de competência quando dois ou mais tribunais da mesma ordem jurisdicional se consideram incompetentes para conhecer da mesma questão e quando as decisões conflituantes já não forem susceptíveis de recurso.*
- II — *Com a entrada em vigor da Lei n.º 15/2001 de 5 de Junho que aprovou o Regime Geral das Infracções Tributárias as infracções aduaneiras e não aduaneiras passaram a ser reguladas pelas disposições da nova lei que no artigo 2.º revogou O RJIFA e também o RJIFNA sendo ao novo Regime que há que de procurar a solução, só sendo de aplicar o direito subsidiário nos termos do artigo 3.º do RGIT perante uma situação omissa.*
- III — *Tratando-se de aplicação de coima por contra ordenação aduaneira o Tribunal tributário de 1.ª Instância territorialmente competente para conhecer do recurso dessa decisão é aquele que tem jurisdição sobre o local onde se situa a alfândega ou delegação aduaneira que aplicou a coima.*

Processo n.º 1104/15-30.
 Recorrente: Ministério Público.
 Recorridos: TAF do Porto /TAF de Penafiel.
 Relator: Ex.^{mo} Sr. Cons. Dr. Fonseca Carvalho.

Acordam os Juizes da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

Relatório

O M^o P^o neste Supremo Tribunal vem requerer a resolução do conflito negativo de competência em razão do território entre os Tribunais Administrativos e Fiscais de Penafiel e do Porto.

Alega em síntese que tendo A..... apresentado no Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto recurso da decisão de aplicação de coima proferida pelo director da Alfândega do Freixieiro que deu lugar ao processo n.º 1636/14 este Tribunal se veio a declarar incompetente em razão do território atribuindo essa competência ao Tribunal Administrativo e Fiscal de Penafiel, sendo que esta decisão transitou em julgado em 23 10 2014.

Tendo o processo sido remetido ao Tribunal de Penafiel este veio igualmente a declarar-se incompetente em razão do território por decisão de 06 11 2014 julgando competente o Tribunal Administrativo e Fiscal de Porto tendo esta decisão transitado em julgado em 01 12 2014.

Pede que seja resolvido este conflito negativo de competência decidindo-se a qual destes dois tribunais é o competente “in casu” em razão do território.

Fundamentação

De facto

A Dá-se aqui por reproduzida a sentença do TAF do Porto de folhas 40 e 41.

B Dá-se aqui por reproduzida a sentença do TAF de Penafiel de folhas 42 e 43.

De direito

Nos termos do disposto no artigo 115/2 do CPC há conflito negativo de competência quando dois ou mais tribunais da mesma ordem jurisdicional se consideram incompetentes para conhecer da mesma questão.

Por sua vez nos termos do n.º 3 do mesmo preceito legal só existe conflito quando as decisões conflituantes já não forem susceptíveis de recurso.

É o caso dos autos, já que ambos os tribunais tributários de 1ª Instância são da mesma ordem jurisdicional, se negam competência em razão do território para conhecer da mesma questão, tendo as suas decisões transitado já.

Vejamos:

Atribuindo a alínea g) do artigo 26 do ETAF à Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo a competência para dirimir o conflitos de competência entre os tribunais tributários há que decidir então a quem deve ser cometida a competência para conhecer da questão, já que ambos os Tribunais em causa se declaram incompetentes por entenderem, diferentemente, a quem cabe conhecer do recurso de aplicação administrativa da coima que foi aplicada neste processo de contra ordenação.

Entendeu-se no Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto que resulta do disposto no artigo 67/1 do RGIT que o processo de contra ordenação é instaurado no serviço tributário da área onde tiver sido cometida a contra ordenação e que o artigo 61 do DL 433/82 prescreve ser competente para conhecer do recurso o tribunal tributário em cuja área territorial tiver sido consumada a infracção.

E porque a infracção em causa foi praticada em Valongo local que pertence à jurisdição do Tribunal Administrativo e Fiscal de Penafiel considerou ser aquele o Tribunal territorialmente competente e consequentemente declarou-se a si incompetente para conhecer do recurso.

Por sua vez o Tribunal Administrativo e Fiscal de Penafiel aceitando que a infracção foi cometida em Valongo e não questionando que essa localidade territorialmente se encontra sob a sua jurisdição considera contudo que neste caso tal competência territorial cabe ao Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto pelo simples facto de a contra ordenação ser uma contra ordenação aduaneira aplicada pelo director da Alfândega do Freixieiro, serviço, que em razão do território, está sob a jurisdição do TAF do Porto.

E tem razão.

Com a entrada em vigor da Lei 15/2001 de 05 de Junho que aprovou o Regime Geral das Infracções Tributárias as infracções aduaneiras e não aduaneiras passaram a ser reguladas pelas disposições da nova lei que no artigo 2º revogou O RJIFA e também o RJIFNA.

Assim sendo é a este novo Regime que havemos de procurar a solução, só sendo de aplicar o direito subsidiário nos termos do artigo 3º do RGIT caso nos encontremos perante uma situação omissa.

O artigo 67/1 do RGIT determinando a competência para a instauração e instrução quanto a processo de aplicação das coimas faz uma distinção entre a contra ordenação fiscal e a contra ordenação aduaneira sendo que quanto a esta última estipula ser competente para a sua instauração e instrução a Direcção Regional e Controlo Aduaneiro, a alfândega ou a delegação aduaneira.

Resulta das decisões em apreço que o recurso se interpõe de um aplicação de coima aplicada pelo Director da Alfândega do Freixieiro por infracção ao disposto no artigo 109/1 do RGIT – introdução irregular no consumo de aguardente bagaceira.

Cabendo recurso da aplicação da coima pelo Director da Alfândega do Freixieiro há que decidir então a qual Tribunal tributário deve ser cometida competência territorial para dele conhecer.

O n.º 1 do artigo 80 do RGIT inserido já na fase judicial e sob a epígrafe “do recurso das decisões de aplicação das coimas” prescreve que estas decisões podem ser objecto de recurso para o tribunal tributário de 1ª instância no prazo de 20 dias após a sua notificação a apresentar no serviço tributário onde tiver sido instaurado o processo de contra ordenação.

Basta atentar na redacção deste preceito e confrontá-la com a redacção do artigo 67 do mesmo diploma legal para verificarmos que o legislador ao referir expressamente serviço tributário teve em consideração a distinção entre estes dois tipos das contra-ordenações regulamentados e bem assim os serviços competentes para a sua instrução e decisão.

No seguimento do preceituado no artigo 6º do Dec.lei 433/99 de 26 de Outubro onde quer as alfândegas quer as repartições de finanças são considerados órgãos periféricos locais para efeitos do CPPT e no artigo 35 n.ºs 1 3 e 4 da Portaria n.º 320-A/2011 de 30 de Dezembro que integra expressamente nos serviços desconcentrados da Administração Tributária as alfândegas.

Daí que o legislador no artigo 80 do RGIT perfilhando esta consagração tenha tido o cuidado de referir serviços tributários por tal expressão englobar quer um quer outro dos serviços administrativos em causa

Pelo que sendo a alfândega do Freixieiro o serviço tributário onde foi instaurada a contra ordenação e situando-se este serviço na área da jurisdição do TAF do Porto seja este por tal facto o competente em razão do território para conhecer deste recurso.

Decisão

Face ao exposto acordam os juízes da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em dirimir este conflito julgando competente territorialmente para conhecer do recurso o TAF do Porto.

Sem custas.

Lisboa, 11 de Novembro de 2015. — *Fonseca Carvalho* (relator) — *Isabel Marques da Silva* — *Pedro Delgado*.

Acórdão de 11 de Novembro de 2015.

Processo n.º 1173/14-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: A....., S. A.

Relator: Ex.^{mo} Sr. Cons. Dr. Casimiro Gonçalves.

Acordam, em conferência, os Juízes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1. A Fazenda Pública, notificada do acórdão proferido nos presentes autos em 9/9/2015, veio, ao abrigo do disposto no n.º 1 do art. 616.º e n.º 1 do art. 666.º, do Código de Processo Civil (CPC), aplicáveis por força do disposto na alínea e) do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), requerer a respectiva reforma quanto a custas alegando para o efeito que a impugnação judicial que está na origem dos presentes autos foi instaurada antes de 1/1/2004, mais concretamente em 4/4/2002 (fls. 1 dos autos), razão pela qual beneficiará no processo da isenção subjectiva de custas prevista na alínea a) do n.º 1 do art. 2.º do Código das Custas Judiciais (CCJ), devendo o acórdão, na parte em que condenou a Fazenda Pública em custas, ser reformado em conformidade (cfr. requerimento de fls. 210 e ss).

2. Com dispensa de vistos, dada a simplicidade da questão, cumpre decidir em conferência, tendo em conta que o regime da reforma da sentença, contemplado no art. 616º do CPC, é aplicável aos acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo por força do preceituado no art. 666º, aplicável nos termos do art. 685º do mesmo CPC e do art. 2.º, alínea e) do CPPT).

3. E decidindo, dir-se-á que à requerente assiste a razão legal invocada, sendo inteiramente fundada a pretensão de reforma do acórdão, pois que manifestamente se constata e revela erro de julgamento na condenação em custas, por não se ter atentado na data da apresentação da petição inicial de impugnação, ocorrida em 21/3/2002 (antes, até, da data de 4/4/2002 indicada pela requerente), conforme carimbo apostado a fls. 1 dos autos.

Ora, no regime de custas anterior à vigência do DL n.º 324/2003, de 27/12, a Fazenda Pública estava isenta de custas nos processos de natureza tributária, de acordo com o disposto no art. 3º do Regulamento das Custas dos Processos Tributários (DL 29/98, de 11/2), como, aliás, já antes constava do art. 5º do Regulamento das Custas nos Processos das Contribuições e Impostos e do art. 2º da Tabela das Custas no Supremo Tribunal Administrativo, aprovado pelo DL n.º 42.150, de 12/2/59. E não obstante as disposições que isentavam a Fazenda Pública de custas nos processos tributários tivessem sido revogadas pelo art. 4º, n.ºs. 4 e 5, do citado DL n.º 324/2003 (deixando a Fazenda Pública de beneficiar de isenção no Código das Custas Judiciais que entrou em vigor no dia 1/1/2004 - art. 16º do mesmo diploma), este só é aplicável aos processos instaurados após a sua entrada em vigor (cfr. o n.º 1 do seu art. 14º), produzindo apenas efeitos, no que respeita às custas judiciais tributárias, a partir da data da transferência dos tribunais tributários para a tutela do Ministério da Justiça (art. 15º, n.º 2), que ocorreu na sequência da publicação do DL n.º 325/2003, de 29/12, que entrou em vigor no dia seguinte à sua publicação (art. 18º).

Assim, considerando o disposto nos normativos referidos e que, atenta a data da instauração da presente impugnação judicial, a Fazenda Pública está isenta de custas, impõe-se, portanto, a reforma, neste segmento, do acórdão proferido nos presentes autos.

4. Decisão

Nestes termos, acordam os juízes da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo em deferir o pedido de reforma do acórdão proferido nos presentes autos (no segmento em que se condenou a Fazenda Pública em custas) e, conseqüentemente, em determinar que dele passe a constar o seguinte: «Sem custas, por a Fazenda Pública delas estar isenta nos processos tributários instaurados até 1/01/2004».

Sem custas.

Lisboa, 11 de Novembro de 2015. — *Casimiro Gonçalves* (relator) — *Ascensão Lopes* — *Aragão Seia*.

Acórdão de 11 de Novembro de 2015.

Assunto:

Portagem. Contra-ordenação fiscal. Aplicação da Lei n.º 50/2015, de 8 de Junho.

Sumário:

- I — Justifica-se a admissão do recurso jurisdicional ao abrigo do n.º 2 do artigo 73.º do RGCO — para melhoria da aplicação do direito e promoção da uniformidade da jurisprudência — da decisão final que julgou verificada nulidade insuprível da decisão de aplicação da coima por esta não conter o cúmulo material das coimas aplicadas às infracções em concurso e a descrição das operações que contribuíram para a sua fixação, porquanto tal decisão se afigura desconforme à jurisprudência deste STA em casos semelhantes.*
- II — Estando em causa nos presentes autos decisões de aplicação de coimas por não pagamento ou pagamento viciado de taxas de portagem em infra-estruturas rodoviárias, p.p. pela Lei n.º 25/2006, de 30 de Junho, e, sendo do conhecimento público que esta lei foi objecto de recente alteração pela Lei n.º 50/2015, de 8 de Junho, concluindo-se que esta Lei se repercute necessária e inelutavelmente nas decisões de aplicação de coimas questionadas nos autos — por imposição constitucional e legal do princípio da aplicação retroactiva da lei nova mais favorável — haverá que oficiosamente ordenar a baixa dos autos à autoridade administrativa para que esta reveja ou renove as decisões de aplicação da coima em conformidade com o disposto na Lei n.º 50/2015, de 8 de Junho.*

Processo n.º 1188/15-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

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

Relatora: Ex.^{ma} Sr.^a Cons.^a Dr.^a Dulce Neto.

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

1. A FAZENDA PÚBLICA recorre para o Supremo Tribunal Administrativo da decisão proferida pelo Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto que, no âmbito de recurso judicial apresentado pela arguida A....., Lda, da decisão de aplicação de coima por falta de pagamento de taxa de portagem em infra-estruturas rodoviárias, anulou essa decisão de aplicação de coima e determinou a remessa dos autos à autoridade administrativa para que procedesse à apensação de todos os processos de contra-ordenação instaurados contra a arguida e realizasse o cúmulo material das coimas aplicadas.

1.1. Rematou as alegações de recurso com o seguinte quadro conclusivo:

A. Vem o presente recurso interposto da sentença que decidiu pela existência de uma questão prévia que obsta ao conhecimento mérito da causa e, em consequência, decidiu anular “*a decisão de aplicação de coima, por violação do disposto no art. 25º do RGIT e 29º do CPP*” e ordenar “*a remessa destes autos à Autoridade Administrativa, para que proceda à apensação dos processos e realização do cúmulo material das coimas concretamente aplicadas*”, o qual se circunscreve à questão de direito da anulação da decisão administrativa, apreciada pelo douto Tribunal *a quo*.

B. Para assim decidir considerou o Tribunal *a quo*, em síntese que, “*impunha-se, por conseguinte, à entidade administrativa proceder à apensação dos processos, organizando um único processo para efeitos de aplicação de uma coima única, nos termos do disposto no art. 25º do RGIT*”, concluindo que a omissão destes procedimentos e operações determinam a anulação da decisão administrativa.

C. Quanto à anulação da decisão administrativa determinada pelo douto Tribunal *a quo*, entende a Fazenda Pública, salvo melhor opinião, que não pode proceder o argumento expendido na dita decisão *a quo*, não se conformando a Fazenda Pública com a mesma e considerando que tal decisão judicial padece de erro de direito, urgindo assim, a promoção da uniformização da jurisprudência face ao inerente perigo de repetição e desigualdade na aplicação entre os diversos tribunais tributários de 1ª instância, tudo nos termos do disposto no art. 83º do RGIT, em conformidade com o art. 73º, n.º 2 do RGCO, aplicável por força da alínea b) do art. 3º do RGIT - cfr. Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 07-11-2012, proc.0704/12; Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 17-01-2007, proc. 01124/06 (in www.dgsi.pt).

D. A questão da legalidade da apensação e da subsequente anulação da decisão por falta de realização do cúmulo material não é pacífica, aliás, como já constatou o Venerando Supremo Tribunal Administrativo nos recentes acórdãos n.ºs 074/15, de 11-03-2015, n.º 01557/14 de 11-03-2015 e 01396/14 de 04-03-2015, nos seguintes termos: “*Este Supremo Tribunal tem conhecimento, por dever de ofício, que a questão que aqui vem colocada, e outras semelhantes, se colocam, e virão a colocar-se, em centenas ou milhares de processos que já se encontram pendentes nos TAFS e outros ainda que se encontram na fase procedimental administrativa, pelo que, havendo a necessidade premente de definir o direito aplicável a todas a estas situações, sendo certo que nos vários Tribunais se tem decidido de forma diferente, com esse fundamento admite-se o recurso que nos vem dirigido, nos termos do artigo 73º, n.º 2 do RGIMOS*” – in Ac. STA n.º 074/15, de 11-03-2015.

E. O recurso que se pretende interpor ao abrigo do n.º 2 do art. 73º do RGCO, ex vi art. 3º, alínea b), do RGIT, respeitando a uma questão que não é pacífica na jurisprudência, configura-se como manifestamente necessário à melhoria da aplicação do direito por forma a garantir a eficácia do princípio da igualdade dos cidadãos nesta questão, visando-se assim alcançar a sua uniformidade e estabilidade no nosso ordenamento jurídico, pelo que o seu conhecimento realiza interesses de ordem pública, motivo pelo qual, desde já se requer a sua admissão, conforme disposto nos n.ºs 2 e 3 do art. 74º do RGCO.

F. Quanto à legitimidade da Fazenda Pública para interpor o presente recurso, importa ter em conta que, com a proposta de Lei n.º 496/2012, de 10 de Outubro de 2012, de aprovação do Orçamento do Estado para 2013, foi alterada a redacção do art. 83º do RGIT, passando o representante da Fazenda Pública, por força do n.º 1 da referida norma, a ter legitimidade para interpor recurso da decisão proferida pelo tribunal, ampliando-se, deste modo, a sua possibilidade de intervenção no processo de contra-ordenação, que antes se limitava à produção de prova, nos termos do art. 81º, n.º 2 do RGIT.

G. Deste modo, e tendo em conta a unidade do sistema jurídico e a aplicação subsidiária do RGCO neste âmbito, por força do art. 3º, alínea b), do RGIT, com a alteração legislativa ocorrida, a Fazenda Pública tem também legitimidade para recorrer nos recursos de processos de contraordenação tributária, ao abrigo do n.º 2 do art. 73º do RGCO.

H. Quanto ao efeito do presente recurso, entende a Fazenda Pública que, no regime previsto nos artigos 83º e 84º, ambos do R.G.I.T., complementado pelo R.G.C.O., mormente os artigos 70º, 73º, 74º, 75º, 79º, 88º e 89º, de aplicação subsidiária, não é possível a execução das coimas e sanções acessórias antes do trânsito em julgado ou de se ter tornado definitiva a decisão administrativa que as aplicar, sendo esta a única interpretação que assegura a constitucionalidade material deste art. 84º do R.G.I.T., nos casos em que o recurso é interposto de decisão condenatória, assim não sendo necessária a prestação de garantia para que o mesmo recurso goze de efeito suspensivo da decisão recorrida — conforme se doutrinou no Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, de 15-11-2011, processo n.º 04847/11; e

na esteira do entendimento dos Conselheiros Jorge Lopes de Sousa e Simas Santos em “Regime Geral das Infracções Tributárias anotado”, 4ª edição, 2010, em anotação ao art. 84º, página 582 e seguintes.

I. Neste sentido, não deverá ser considerada exequível a decisão judicial proferida nestes autos, que decidiu pela anulação da decisão administrativa e que determina que a Autoridade Administrativa proceda à apensação dos processos do(a) arguido(a)/recorrente, face à pendência do presente recurso, sob pena de se afectar o efeito útil do mesmo.

J. Considerou o douto Tribunal *a quo*, estar verificado um vício da decisão de aplicação da coima, determinada pelo Chefe do Serviço de Finanças competente, que obsta ao conhecimento do mérito, unicamente por não ter procedido à apensação dos processos de contraordenação que correm contra o(a) mesmo(a) arguido(a) e que estejam na mesma fase, nos termos do art. 25º do RGIT, procedendo de seguida à fixação de uma coima única.

K. As nulidades insupríveis a ocorrer no âmbito do processo de contraordenação tributário, são taxativas e têm a sua previsão no art. 63º do RGIT, o qual, salvo melhor opinião, não abarca o regime do cúmulo material, a aplicar em caso de concurso de contraordenações.

L. Os “requisitos legais” [cfr. art. 63º, n.º 1, alínea d)], da decisão de aplicação das coimas que possam estar em falta e que se reportam à fase administrativa do processo de contra-ordenação tributário, são os constantes do art. 79º do RGIT, os quais foram integralmente respeitados pela entidade administrativa competente na decisão de aplicação de coima constante nestes autos.

M. A falta de aplicação do regime do concurso, previsto no art. 25º, não constitui um requisito legal da decisão, susceptível de configurar uma nulidade conducente à anulação da decisão.

N. A relevar-se a sua falta, o que não se concede, como se desenvolverá, sempre seria uma mera nulidade dependente de arguição dos interessados, na fase administrativa, conforme estabelece o art. 120º do Código de Processo Penal - CPP, aplicável por força do preceituado na alínea b) do art. 3º do RGIT e do n.º 1 do art. 41º do RGCO, entendendo-se, contudo, pelos motivos explanados, que se está perante uma mera irregularidade a arguir pelos interessados, a contar da notificação para apresentação de defesa (cfr. art. 70º e 76º do RGIT), fazendo-se assim a aplicação do invocado art. 123º do CPP, com as necessárias adaptações ao processo de contraordenação tributário, porquanto,

O. É competência exclusiva da autoridade administrativa, a apreciação e decisão pela existência ou não do concurso de infracções e subsequente aplicação do art. 25º do RGIT, na fase administrativa, pressupondo, a montante, a verificação do elemento de conexão entre os processos nos termos do art. 36º do RGCO, o que consubstancia um acto exclusivamente administrativo, face ao disposto no art. 33º do RGCO, aplicável ex vi art. 3º, alínea b), do RGIT.

P. A imposição judicial de análise e tramitação conjunta de processos na fase administrativa, consubstancia a violação do princípio da separação de poderes, limitando a actuação da administração fiscal, o seu conhecimento e apreciação dos processos que são da sua competência, no sentido em que, o Tribunal “*não pode ofender a autonomia do poder administrativo (o núcleo essencial da sua discricionariedade), enquanto medida definida pela lei daquilo que são os poderes próprios de apreciação ou decisão conferidos aos órgãos da Administração*”, porquanto, “*os poderes dos tribunais administrativos abarcam apenas as vinculações da Administração por normas e princípios jurídicos, ficando de fora da sua esfera de sindicabilidade o ajuizar sobre a conveniência e oportunidade da actuação da Administração, mormente o controlo actuação ao abrigo de regras técnicas ou as escolhas/opções feitas pela mesma na e para a prossecução do interesse público, salvo ofensa dos princípios jurídicos enunciados no art. 266º, n.º 2 da CRP.*”— conforme Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte de 01-10-2010, proc. n.º 00514/08.4BEPNF, in www.dgsi.pt.

Q. Não há nenhuma omissão legal que justifique e fundamente a aplicação subsidiária dos artigos 24º, 25º e 29º do CPP, na fase administrativa, conforme consta da douta decisão a quo, atento o disposto no art. 36º do RGCO.

R. A douta sentença, ao fazer apelo ao Acórdão deste Venerando Supremo Tribunal, de 30-03-2011, processo n.º 0757/10, bem como ao Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte de 15-02-2013, processo n.º 01097/08.OBEVIS, desconsidera a relevante alteração legislativa ocorrida com a Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro, que aprovou o Orçamento do Estado para 2011, e que veio repor a regra do cúmulo material, em detrimento do regime do cúmulo jurídico, sem prejuízo, claro está, da aplicação do regime abstractamente mais favorável ao contribuinte, no caso de actos praticados ainda na vigência da lei anterior, o que claramente não é o caso, pelo que os invocados Acórdãos assentam integralmente em pressupostos diversos face ao actual regime legal.

S. *In casu*, seria ilegal a aplicação do cúmulo jurídico, dado que todos os factos em apreço, são posteriores à alteração ocorrida na norma do art. 25º do RGIT, com a Lei do Orçamento para 2011 (Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro).

T. Conforme o douto entendimento dos Conselheiros Jorge Lopes de Sousa e Simas Santos em “Regime Geral das Infracções Tributárias anotado”, 4ª edição, 2010, em anotação ao art. 25º, página 291, “*no regime do cúmulo material, a coima única a aplicar é a soma das coimas aplicadas a cada uma das contraordenações, não havendo lugar a qualquer redução*”, salvaguardando claramente que,

“*estando a regra do cúmulo material expressamente estabelecida na redacção inicial deste art. 25º do Regime Geral das Infracções Tributárias e na introduzida Lei do Orçamento para 2011 não há lacuna de regulamentação sobre a forma de efectuar o cúmulo das coimas, pelo que não há suporte para fazer apelo ao RGCO, pois este diploma, como legislação subsidiária que é [art. 30, alínea b) do RGIT], apenas é de aplicação em matérias em que o RGIT não contenha normas próprias.*”

U. Não há nenhuma omissão legal que justifique e fundamente a aplicação subsidiária do RGCO, quanto ao regime do concurso, através do qual se aplicaria subsidiariamente o CPP, ao contrário do duto entendimento vertido na decisão a quo, desde logo, porque neste âmbito, o legislador optou no RGCO por manter a aplicação de um regime de cúmulo jurídico, vertido no seu art. 19º, distanciando-se assim de forma clara e deliberada no actual regime jurídico aplicável às contraordenações tributárias.

V. Não pode igualmente a autoridade administrativa tributária aferir a existência de eventual contraordenação continuada, cujo preceituado nos artigos 30º e 79º do Código Penal, subsidiariamente aplicável nos termos do art. 32º do RGCO, não têm aplicação face à actual redacção do art. 25º do RGIT, seguindo-se neste âmbito, de perto, as decisões do Tribunal Central Administrativo Sul de 27-11-2007, processo n.º 01804/07 e de 23-09-2008, proc. n.º 01767/07, ambas consultáveis in www.dgsi.pt.

W. Conforme refere o Professor Doutor Germano Marques da Silva, in “Direito Penal Português”, Parte Geral II - Teoria do Crime, Verbo, 1998, pág. 315 e seguintes, “*o crime continuado constitui realmente uma pluralidade de crimes, apenas unificados para efeitos de punição e parece-nos ser esta a construção que convém à face da lei portuguesa...*” (pág. 319).

X. Em caso de concurso, o actual regime limita-se sempre ao do cúmulo material, valendo a máxima, “*quot delicta tot poenae*”, sendo que a cada infracção é imputada a coima correspondente, ou seja, as sanções são aritmeticamente somadas, depois de se ter procedido à determinação individualizada de cada uma.

Y. Neste âmbito, releva a decisão do Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de 19/06/2007, proc. n.º 01768/07 (in www.dgsi.pt), no sentido em que “*no actual RGIT não há lugar ao concurso de infracções com a cominação de uma coima única*” e que “*deixou de existir a principal característica que enforma o regime do concurso de crimes – a aplicação de uma pena única em cúmulo jurídico – desta forma se perdendo o principal interesse no concurso, a não ser de índole de eventual economia processual*”.

Z. Importa ainda ter em conta, para compreensão dos regimes em apreço, a análise do Professor Doutor Taipa de Carvalho, in “Direito Penal Parte Geral - Questões Fundamentais”, Publicações Universidade Católica, Porto, 2003, pág. 172, que se transcreve: “*Também não parece aceitável o regime do cúmulo jurídico estabelecido, no art. 19º, para o concurso de contra-ordenações. As razões subjacentes ao regime do cúmulo jurídico, no caso de concurso de crimes (CP, art. 7º), não procedem no caso das coimas. Essas razões são, especialmente, as seguintes: a um determinado aumento de duração da pena de prisão corresponderá um aumento muito maior do sofrimento que é conatural a esta pena de privação da liberdade (...); sendo conatural à pena de prisão um efeito de dessocialização (...). Mas, como nenhuma destas razões se verifica em relação à aplicação de coimas, é meu entendimento que, aqui, deveria vigorar o regime do cúmulo material, em que a coima final seria igual à soma das coimas concretamente aplicadas ao conjunto das contraordenações praticadas.*”

AA. Não existe no RGIT, nem no RGCO, norma legal que preveja a apensação de processos de contraordenação; todavia, o artigo 36º do RGCO, aplicável subsidiariamente ao RGIT, prevê a “competência por conexão” em caso de concurso efectivo de contraordenações.

BB. E o art. 25º do RGIT, sendo de aplicação na fase administrativa, pressupõe necessariamente a apreciação e decisão sobre a conexão entre os processos a que se aplicará o regime do cúmulo material, por conjugação do disposto no art. 36º do RGCO e 25º do RGIT, inclusivamente, se os processos administrativos se encontram na mesma fase e se são da mesma competência territorial.

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

DD. Sucede que, não houve nenhuma apensação de processos do(a) arguido(a)/recorrente, pela autoridade tributária, tendo sido este processo de contraordenação tramitado autonomamente.

EE. Com todo o respeito que nos merece a fundamentação expandida pelo duto Tribunal a quo, entende a Fazenda Pública que a decisão que determina a anulação da decisão da coima aplicada, por falta de apensação dos processos do mesmo contribuinte e por falta da fixação de uma coima única, é ilegal por falta de previsão legal.

FF. Face a todo o exposto, entende a Fazenda Pública, com a ressalva do devido respeito, que é muito, que a duto sentença sob recurso enferma de erro na aplicação do direito, fazendo errónea interpretação e aplicação do disposto nas normas legais aplicáveis, mais concretamente as que regem a aplicação do cúmulo material às contraordenações em concurso, concretamente os artigos 25º, 63º

e 79º, todos do RGIT e ainda o artigo 36º do RGCO, norma esta por sua vez aplicável ao abrigo do disposto na alínea b) do art. 3º do RGIT, atendendo a que, a autoridade administrativa competente não procedeu à apensação de quaisquer processos de contraordenação do(a) arguido(a)/recorrente, o que não constitui um vício que possa afectar o valor da decisão administrativa, que deva ser conhecido officiosamente (cfr. artigos 120º a 123º do CPP, aplicáveis por força do preceituado na alínea b) do art. 3º do RGIT e do n.º 1 do art. 41º do RGCO), atendendo ao actual regime em vigor do cúmulo material, aplicável aos processos de contraordenação tributária.

1.2. Não foram apresentadas contra-alegações.

1.3. O Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto junto do STA emitiu duto e desenvolvido parecer, a fls. 124 a 127 dos autos, no sentido de ser concedido provimento ao recurso e revogada a sentença recorrida.

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

2. Tal como se deixou explicado no Acórdão proferido por esta Secção do STA no dia 14/10/2015, no proc. n.º 0766/15, cuja fundamentação jurídica merece a nossa inteira concordância, impõe-se, previamente, decidir sobre a admissibilidade deste recurso jurisdicional interposto ao abrigo do disposto no n.º 2 do art. 73º do Regime Geral do Ilícito de Mera Ordenação Social (RGIMOS) subsidiariamente aplicável – para melhoria da aplicação do direito ou promoção da uniformidade da jurisprudência –, porquanto o valor da causa é inferior ao da alçada [art. 83º, n.º 1, do RGIT] e o STA não se encontra vinculado pela decisão de admissão do recurso proferida pelo Tribunal “a quo”

Como se deixou referenciado nesse Acórdão, constitui jurisprudência pacífica a possibilidade de, independentemente do valor da coima aplicada, poder ser admitido recurso de contra-ordenação tributária ao abrigo do n.º 2 do artigo 73.º do RGCO, aplicável subsidiariamente *ex vi* da alínea b) do artigo 3.º do RGIT, quando tal se afigure manifestamente necessário à melhoria da aplicação do direito ou à promoção da uniformidade da jurisprudência.

No que concerne ao presente recurso jurisdicional de decisão proferida no âmbito de recurso judicial apresentado perante decisão administrativa de aplicação de coima, afigura-se-nos que a decisão recorrida se apresenta desconforme ao que vem sendo decidido por este STA em recursos de contra-ordenação semelhantes, pelo que se julga justificada a admissão do recurso ao abrigo do n.º 2 do artigo 73.º do RGCO, em ordem à promoção da uniformidade da jurisprudência e à melhoria da aplicação do direito.

Pelo exposto, e em suma, é de admitir o presente recurso.

3. Tal como se deixou salientado no aludido Acórdão proferido no processo n.º 0766/15, há que começar a apreciação deste recurso pelo conhecimento de uma questão – prévia e de conhecimento officioso – relativa às consequências legais da entrada em vigor da Lei n.º 50/2015, de 8 de Junho.

Não existindo razão para divergir do ali decidido, e atendendo ao disposto no n.º 3 do art. 8º do Código Civil, limitar-nos-emos a aderir à fundamentação expendida nesse aresto, tanto mais que a factualidade relevante é em tudo semelhante, respeitando a decisões de aplicação de coima por infracção prevista e punida pela Lei n.º 25/2006, de 30 de Junho, a qual foi objecto de alteração pela Lei n.º 50/2015, de 8 de Junho, a qual, além do mais, aprovou um regime excepcional de regularização de dívidas resultantes do não pagamento de taxas de portagem e coimas associadas por utilização de infra-estrutura rodoviária.

«... importa como questão prévia e de conhecimento officioso ajuizar das consequências da entrada em vigor da nova lei nos recursos de decisões de aplicação de coimas por contra-ordenações daquela natureza pendentes nos tribunais tributários, porquanto a questão de aplicação no tempo de lei mais favorável constitui uma questão prévia de conhecimento officioso, que prejudica, imediatamente, a apreciação das restantes questões objecto do recurso, dado que a apreciação da situação dos autos, à luz da nova Lei poderá envolver a repetição do que tiver sido anteriormente processado (cfr. artigo 608.º, n.º 2, do CPC, aplicável “ex vi” artigo 4.º do CPP, aplicável “ex vi” artigo 41.º do Decreto-Lei n.º 433/83, aplicável “ex vi” artigo 3.º, alínea b), do RGIT, aplicável “ex vi” artigo 18.º da Lei n.º 25/2006, de 30 de Junho), prejudicando o conhecimento do mérito do recurso.

Isto porque, em matéria penal, como em matéria contra-ordenacional, vigora por imperativo constitucional e legal a regra da aplicação retroactiva da lei mais favorável – cfr. artigos 29.º, n.º 4 da CRP, 2.º, n.º 4 do Código Penal e 3.º, n.º 2 do Decreto-Lei n.º 433/82, aplicável “ex vi” artigo 3.º, alínea b) do RGI, aplicável “ex vi” artigo 18.º da Lei n.º 26/2006, de 30 de Junho) – daí que o facto de em causa nos autos estarem contra-ordenações praticadas em data anterior à da entrada em vigor da Lei nova não constitui obstáculo a essa aplicação se esta lei se revelar mais favorável.

E é precisamente isso que sucede.

Em primeiro lugar, porque o artigo 7.º da Lei n.º 50/2015, de 8 de Junho, ao dar nova redacção ao n.º 1 do artigo 7.º da Lei n.º 25/2006, procedeu à alteração dos limites mínimo e máximo das coimas aplicáveis às contra-ordenações previstas naquela lei no sentido da sua redução, pois que estas passaram a ser sancionadas com coima de valor mínimo correspondente a 7,5 vezes o valor da respetiva taxa de portagem, mas nunca inferior a €25 e de valor máximo correspondente ao quádruplo

plo do valor mínimo da coima, com respeito pelos limites máximos previstos no Regime Geral das Infracções Tributárias, ao invés de serem sancionadas com coima de valor mínimo correspondente a 10 vezes o valor da respectiva taxa de portagem, mas nunca inferior a (euro) 25, e de valor máximo correspondente ao quántuplo do valor mínimo da coima, com respeito pelos limites máximos previstos no Regime Geral das Infracções Tributárias. Ora, tendo sido reduzidos os limites mínimo e máximo das coimas aplicáveis às contra-ordenações em causa, impõe-se necessariamente nova graduação da coima aplicada, que os tenha agora em conta, o que necessariamente implica uma nova decisão administrativa de aplicação da coima.

Em segundo lugar porque o artigo 7.º da Lei n.º 50/2015, de 8 de Junho, ao aditar ao artigo 7.º da Lei n.º 25/2006 os seus (novos) números 4 e 5, procedeu à unificação legal das infracções previstas naquela lei praticadas pelo mesmo agente, no mesmo dia, através da utilização do mesmo veículo e que ocorram na mesma infraestrutura rodoviária, entendendo-se como tal as ocorridas em estrada cuja exploração está concessionada ou subconcessionada à mesma entidade, determinando que esta contra-ordenação única seja sancionada com coima cujo valor mínimo a que se refere o n.º 1 o correspondente ao cúmulo das taxas de portagem. Ora, esta unificação legal a que procedeu a lei nova, porque prescinde da averiguação das circunstâncias de que depende a contra-ordenação continuada, pode revelar-se, em concreto, mais favorável ao agente, daí que, verificados os respectivos pressupostos legais haverá que proceder à respectiva unificação da conduta delituosa e aplicar-lhe a cominação legalmente estabelecida, nos novos limites fixados pela nova lei, o que também necessariamente implica uma nova decisão administrativa de aplicação da coima.

Em terceiro lugar, porque a Lei n.º 51/2015 aprovou um regime excepcional de regularização de dívidas resultantes do não pagamento de taxas de portagem e coimas associadas, por utilização de infra-estrutura rodoviária efetuada até ao último dia do segundo mês anterior ao da sua publicação – que consta dos seus artigos 1.º a 6.º -, no qual se prevê que o pagamento pelo agente da infracção da taxa de portagem e custos administrativos efectuado até 60 dias a contar da entrada em vigor da lei, determina, além do mais, a atenuação da coima associada ao incumprimento do dever de pagamento, atenuação especial esta que há-de efectuar-se ope legis e em termos diversos e mais favoráveis que os que decorrem das regras gerais sobre a atenuação especial da coima (cfr. o artigo 3.º da Lei n.º 51/2015 com o artigo 18.º, n.º 3 do Decreto-Lei n.º 433/82, aplicável subsidiariamente).

Finalmente, porque o mesmo regime excepcional, aprovado por aquela lei, prevê a redução legal das coimas não aplicadas ou não pagas (...) cuja regularização ocorreu antes da entrada em vigor da Lei n.º 51/2015, que venham a ser pagas até 60 dias a contar da entrada em vigor da lei (artigo 4.º, n.ºs 2 e 3 da Lei n.º 51/2015), havendo, obviamente, que apurar, neste caso como no anterior, se houve ou não adesão do agente da infracção ao regime excepcional e, em caso afirmativo, proceder à atenuação/redução das coimas em causa nos termos legais, o que implica também novas decisões de aplicação das coimas.

Pelas razões expostas, as decisões administrativas de aplicação das coimas sindicadas nos presentes autos não podem manter-se - desde logo, porque há que graduar as coimas aplicadas dentro dos novos limites legais e eventualmente retirar as legais consequências do pagamento ao abrigo do regime excepcional das taxas de portagem e/ou das coimas -, o que apenas poderá ser feito de modo adequado e eficiente pelos próprios Serviços, que não pelos Tribunais, a quem não cabe substituir-se à Administração nas decisões de aplicação coimas, antes escrutinar, se para tal solicitados, se tais decisões são conformes à Lei e ao Direito.

As decisões de aplicação de coimas que estão na origem dos presentes autos foram tomadas em momento anterior ao da entrada em vigor da nova Lei, mas esta repercute-se inelutavelmente nelas, como supra demonstrado, impedindo que possam subsistir nos termos em que foram proferidas.

Impõe-se, em consequência, a baixa dos autos à Autoridade Administrativa para que esta tenha a oportunidade de as rever ou renovar, em conformidade com o novo quadro legal, o que se determina.».

Em idêntico sentido, vejam-se, ainda, os Acórdãos desta Secção proferidos em 21/10/2015, nos processos nsº 01043/15, 0983/15, 0833/15 e 0808/15.

Por conseguinte, o presente recurso logra provimento pela mera procedência de questão prévia de conhecimento oficioso, ficando, por consequência, prejudicado o conhecimento das questões que neste recurso foram colocadas pela Recorrente.

4. Termos em que se acorda em conceder provimento ao recurso por força da procedência de questão prévia de conhecimento oficioso, e, em consequência, revogar a decisão recorrida e determinar a baixa dos autos à autoridade administrativa para que reveja ou renove a decisão de aplicação da coima em conformidade com a Lei n.º 50/2015, de 8 de Junho, nos termos supra expostos.

Sem custas.

Lisboa, 11 de Novembro de 2015. — Dulce Neto (relatora) — Ascensão Lopes — Ana Paula Lobo.

Acórdão de 11 de Novembro de 2015.**Assunto:**

Reclamação nos termos do artigo 276 do CPPT.

Sumário:

- I — Nos termos do artigo 215 do CPPT o mandado de penhora e a penhora não estão dependentes de despacho prévio e fundamentado a ordená-los.*
- II — Tal inexigibilidade assenta no princípio de celeridade processual e no facto de o acto da penhora ser um acto instrumental e consequente da execução fiscal fundamentada em título executivo.*

Processo n.º 1221/15-30.

Recorrente: A...

Recorrido: Fazenda Pública.

Relator: Ex.^{mo} Sr. Cons. Dr. Fonseca Carvalho.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:**I. Relatório**

1. A....., identificado nos autos, recorreu para o TCA Norte da sentença do TAF de Mirandela, de 15/04/2015, que julgou improcedente a sua pretensão no âmbito da reclamação de acto do órgão da execução fiscal, relacionada com a penhora do prédio urbano, inscrito no artigo matricial 2691 e do prédio rústico inscrito no artigo matricial 251, da União de Freguesias de e, do concelho de Peso da Régua e do distrito de Vila Real.

2. Terminou as suas alegações nos termos que se seguem:

1. O presente recurso vem interposto de decisão que julgou totalmente improcedente a reclamação de actos do órgão de execução fiscal e, em consequência, manteve o acto de penhora do bem imóvel em causa.

2. O ora recorrente foi notificado de que o prédio urbano, inscrito no artigo matricial 2691, e o prédio rústico inscrito no artigo matricial 251, da União de Freguesias de e, do concelho de Peso da Régua e do distrito de Vila Real, tinham sido objecto de penhora.

3. A verdade é que, tal notificação não deu a conhecer nenhum dos elementos, relativos à fundamentação, nem tampouco deu a conhecer ao contribuinte a decisão propriamente dita, os meios de defesa e o prazo para reagir à notificação.

4. De facto, aquela notificação não contém a decisão subjacente ao acto notificado, nem tão pouco a fundamentação legal, a justificar a penhora, nem o auto de penhora respectivo.

5. O certo é que o recorrente não foi notificado do despacho, proferido a ordenar a instauração do processo de execução e a prática dos actos de execução.

6. De modo que, não foi apresentado qualquer documento ou referência a justificar esta decisão, nem tampouco são mobilizados argumentos que a justifiquem.

7. Por outro lado, o recorrente alegou que a citação efectuada padecia de nulidade e a liquidação de juros não estava fundamentada.

8. A douta sentença entendeu que tais questões não podiam ser conhecidas.

9. No entanto, a douta sentença recorrida esqueceu, salvo o devido respeito que, à luz dos princípios da economia e celeridades processuais, aplicáveis, por força do artigo 97º da LGT, e dos artigos 6º e 411º, ambos do CPC, aplicáveis ex vi da alínea e) do art. 2º do CPPT, e tendo em conta a garantia constitucional de acesso aos tribunais e a uma tutela jurisdicional efectiva, do qual advém o princípio do favorecimento da instância, deveria ter sido conhecido o mérito da nulidade.

10. O certo é que, mesmo que se considerasse que os fundamentos aduzidos não se integravam nos admitidos em sede de reclamação, o Meritíssimo Juiz do Tribunal a quo sempre continuaria adstrito à descoberta da verdade material, de acordo com o disposto no artigo 265.º do Código de Processo Civil, aplicável ex vi do artigo 2.º do CPPT.

11. De modo que, a douta sentença recorrida violou ou deu errada interpretação ao disposto nos artigos 74º, n.ºs 1 e 2, 77.º, n.ºs 1 e 2, e 97º, todos da LGT, 124.º, n.º 1, e 125.º, n.ºs 1 e 2, ambos do CPA, 13º, 36º, n.º 1, 150º, n.º 2, e 165º, todos do CPPT, 268º da CRP, 6º, 265º e 411º, todos do CPC.

12. Assim sendo, é evidente que a douta sentença, ao não ter reconhecido os fundamentos invocados, incorreu, salvo o devido respeito, numa errada apreciação de facto e de direito do caso presente, sendo, consequentemente, nula.

Nestes termos e nos melhores de direito, deve o presente recurso ser julgado procedente por provado e, em consequência, ser revogada a dita decisão recorrida e substituída por outra que julgue a referida reclamação procedente por provada. Assim se fazendo A SEMPRE E ACOSTUMADA JUSTIÇA!

3. Não houve contra-alegações.

4. Por acórdão de fls. 185 e segs., o TCA Norte declarou-se incompetente em razão da hierarquia, para conhecer do presente recurso e competente, para tal conhecimento, o STA.

5. Remetidos os autos a este Supremo Tribunal, o Magistrado do Ministério Público veio pronunciar-se no sentido de ser negado provimento ao recurso, de acordo com o seguinte parecer:

Recorre A..... da sentença do TAF de Mirandela de 15.04.2015 que, indeferindo parcialmente as excepções invocadas pelo MP, absolveu a Fazenda Pública da instância relativamente às questões levadas aos pontos 7 e 8 das “Conclusões” da p.i. (questões relativas à citação e à fundamentação da liquidação dos juros compensatórios) e, quanto ao mais, julgou improcedente a reclamação.

São as Conclusões da Alegação que definem e delimitam o objecto do recurso. Nelas vem questionado o acerto da decisão recorrida quanto à alegada falta de notificação da decisão subjacente ao acto de penhora e dos respectivos fundamentos, dos meios de defesa e do prazo para reagir a essa notificação e ainda quanto à alegada nulidade da citação e falta de fundamentação do acto de liquidação dos juros.

Mas não tem razão, salvo melhor entendimento.

É que o acto de penhora não tem que ser precedido de qualquer despacho. O que a lei refere, como bem nota a sentença recorrida, é que findo o prazo posterior à citação sem ter sido efectuado o pagamento, procede-se à penhora” (art. 215º, n.º 1 do CPPT). Não é necessário, como esclarece Jorge Lopes de Sousa na passagem transcrita na sentença recorrida, “uma ordem explícita e casuística do órgão da execução fiscal para a realização da penhora, devendo o funcionário a quem está distribuído o processo proceder à penhora logo que constate ter terminado o prazo posterior à citação sem ter sido efectuado o pagamento”. E isso mesmo resultava claramente expresso na anterior redacção do art. 215º, n.º 1 do CPPT que dispunha que “findo o prazo posterior à citação sem ter sido efectuado o pagamento, o funcionário, independentemente de despacho, (...)” (sublinhado nosso).

Por outro lado, embora essa não seja matéria susceptível de reexame, pois não foi questão invocada no articulado inicial nem tratada na sentença recorrida, sempre se dirá que a notificação a que alude o ponto 4 do probatório esclarece adequadamente quais os meios de defesa e o prazo para reagir contra o acto notificado.

É cedo, ademais, que não cabe no âmbito da presente Reclamação apreciar a invocada nulidade da citação. Sendo esta uma formalidade do processo de execução é na execução fiscal que deve ser arguida e conhecida essa pretendida nulidade, com reclamação para o tribunal de despacho de indeferimento que eventualmente venha a ser proferido, nos termos do disposto no art. 276.º do CPPT.

Não cabe ainda no âmbito da presente reclamação apreciar da eventual ilegalidade, por falta de fundamentação, do acto de liquidação de juros pois, como a própria norma indica, o meio processual da reclamação previsto no art. 276.º do CPPT destina-se unicamente a sindicar a legalidade das decisões proferidas pelo órgão da execução fiscal e outras autoridades da administração tributária no âmbito do processo de execução fiscal e esse não é o caso do acto de liquidação dos juros compensatórios.

A sentença recorrida que assim decidiu não padece, pois, dos erros que lhe são assacados.

Nesta conformidade, negando-se provimento ao presente recurso, deverá ser mantida a sentença recorrida.

É o meu parecer.

6. Cumpre apreciar e decidir.

II. Fundamentos

De facto

1) No Serviço de Finanças de Peso da Régua foram instaurados vários processos de execução fiscal, discriminados em 4), contra o executado, para cobrança de dívida no valor global de € 85 863,28; P.A.

2) Por ofício n.º 1343 de 01.09.2014 o Chefe do Serviço de Finanças de Peso da Régua solicitou à Conservatória do Registo Predial de Peso da Régua o registo, a favor da Fazenda Nacional, das penhoras incidente sobre os prédios inscritos na matriz predial rústica sob o artigo 251.B e na matriz predial urbana sob o artigo 2691, os quais correspondem à descrição n.º 398/19890906 da Freguesia de; P.A. — fls. 6 a 16

3) Foi registada a penhora, conforme solicitado; P.A.— fls. 17 e 18

4) O reclamante foi notificado por ofício n.º 1403 de 23.09.2014, assinado pelo Chefe de Finanças do Serviço de Finanças de Peso da Régua, do seguinte:

Doc. 1 junto com a p.i.; P.A. - fls. 19

Assunto: NOTIFICAÇÃO DE PENHORA DE IMÓVEL/CITAÇÃO PESSOAL

Pela presente fica notificado da penhora de Imóveis infra identificada, efectuada nos termos dos artigos 755º do Código do Processo Civil (CPC), e do artigo 231º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT) por este Serviço de Finanças, no âmbito do processo de execução fiscal supra identificado que corre aqui termos, para cobrança da dívida abaixo melhor identificada. Mais

fica notificado que foi nomeado fiel depositário, do bem cuja penhora ora se notifica, dele não podendo dispor sem consentimento do Órgão de Execução Fiscal, sob pena de ficar sujeito às penalidades cominadas para os infieis depositários (artigos 233º do CPPT e 771º do CPC). Da penhora, ora notificada, poderá querendo, apresentar reclamação para o Tribunal Administrativo e Fiscal (276º CPPT) no prazo de 10 dias, contados da presente notificação. Caso não tenha sido anteriormente, fica igualmente, por este meio citado(a), nos termos dos artigos 189º e 190º do CPPT, quanto à instauração, neste Serviço de Finanças, do(s) processo(s) de execução fiscal infra identificado(s), para cobrança da dívida abaixo identificada. No prazo de 30 dias, a contar da presente citação, deverá proceder ao pagamento da dívida e acréscimos legais. No mesmo prazo, poderá, querendo, requerer a dação em pagamento, nos termos do artigo 201º do CPPT, ou deduzir oposição, com os fundamentos previstos no artigo 204º do CPPT. Até à marcação da venda dos bens penhorados poderá, ainda, querendo requerer o pagamento em prestações, nos termos do artigo 196º do CPPT (189º/1 CPPT). Decorrido o prazo antes referido, sem que a dívida exequenda e os acréscimos legais tenham sido pagos, ou tenha sido prestada garantia que suspenda a execução, nos termos dos artigos 169º e 199º do CPPT, poderá a execução prosseguir para a penhora de outros bens ou direitos existentes no seu património, podendo ainda vir a ser incluído na lista de contribuintes devedores, sujeita a divulgação pública (64º/5ª Lei Geral tributária]

Poderá efectuar o pagamento junto de qualquer Serviço de Finanças, na rede Multibanco, nos Bancos, nos CTT ou através de homebanking. Poderá igualmente extrair as guias de pagamento no "Sítio" da AT na internet (www.portaldasfinancas.gov.pt), onde também pode consultar os elementos do processo. Mais, poderá querendo, obter esclarecimentos adicionais junto de qualquer Serviço de Finanças ou do número 707 206 707 (Centro de Atendimento Telefónico –

Elementos da(s) Penhora(s) efectuada(s):

Identificação do Imóvel	Data da Penhora
DISTRITO: 17 – VILA REAL CONCELHO: 08 – PESO DA REGIA FREGUESIA: 15 – UNIÃO DAS FREGUESIAS DE E	2014/09/01
TIPO: URBANO ARTIGO: 2691	
TIPO: RUSTICO ARTIGO: 251 SECÇÃO: 6	

CAT).

Identificação da Dívida em Cobrança Coerciva

Nº Processo	Data Instauração	Proveniência	Quantia Exequenda	Juros de Mora (*)	Cósta s (†)	Valor Total em Dívida
2437201201014900	2012-10-31	IVA	724,75	66,80	0,00	791,35
2437201201015524	2012-11-15	COIMAS	226,50	8,43	3,70	238,63
2437201201015940	2012-11-23	IRS	18.618,43	2.038,49	134,71	20.791,63
2437201201015931	2012-11-23	IRS	10.760,48	1.178,15	110,88	12.049,51
2437201201016695	2012-12-27	IVA	23.564,26	2202,78	0,00	25767,04
2437201301001043	2013-01-25	IMT	13.600,09	1.335,98	67,57	14.903,64
2437201301001051	2013-01-25	IMT	4.153,87	411,08	25,08	4.588,03
2437201301001256	2013-01-31	IS	1.661,55	163,39	11,21	1.836,15
2437201301001264	2013-01-31	IS	511,25	50,22	4,53	566,00
2437201301002155	2013-03-05	IVA	363,75	34,52	3,83	402,10
2437201301004089	2013-04-06	COIMAS	231,90	6,77	3,20	240,87
2437201301007343	2013-05-25	COIMAS	231,37	6,09	3,20	240,66
2437201301007696	2013-06-06	IVA	363,75	29,91	3,83	398,49
2437201301014331	2013-09-05	IVA	363,75	23,36	3,83	390,94
2437201301027662	2013-12-31	IVA	363,75	16,10	3,83	383,68
2437201401000594	2014-01-01	IUC	55,43	2,78	2,36	60,57
2437201401008404	2014-01-30	IUC	53,51	2,51	2,35	58,37
2437201401012150	2014-02-15	COIMAS	231,37	3,01	3,20	237,58
2437201401012410	2014-02-16	IVA	1.122,30	37,47	6,64	1.166,41
2437201401016008	2014-03-03	199	363,75	11,08	3,83	378,66
2437201401054732	2014-06-17	199	363,75	5,26	3,83	372,87
TOTAIS			77.828,66	7633,01	401,61	85863,28

*Valores retirados do SEFWEB à data da penhora (2014-09-01)

De direito

Perante a factualidade dada como provada o M^o Juiz “a quo” passou a conhecer da reclamação e designadamente da invocada nulidade da penhora por falta de despacho prévio fundamentado a determiná-la.

Considera que não resulta do artigo 150 do CPPT que cada acto de execução seja precedido de despacho fundamentado e que resulta também do disposto no artigo 215 n.º 1 do CPPT que prescreve que findo o prazo posterior à citação sem ter sido efectuado o pagamento se procede à penhora, não ser legalmente exigível a existência de despacho ou acto a ordenar a penhora.

Consequentemente julgou a reclamação improcedente.

A recorrente como se vê das suas conclusões de recurso não se conforma com o decidido e entende ser legalmente exigível despacho ou acto prévia não só a ordenar a penhora mas também a fundamentar as razões de tal acto.

E porque não foi notificada do despacho que instaurou a execução e a citação enfermava de nulidade e também porque mesmo a liquidação dos juros se não mostra fundamentada, deveriam estas nulidades ter sido conhecidas “ex officio” face ao direito que tem a uma tutela judicial e efectiva e atentos os princípios de economia e celeridade processuais em conformidade com o disposto no artigo 97 da LGT.

Porque não conheceu de tais questões a sentença enferma de erro de julgamento por violação dos artigos 74, 77 e 97 da LGT 125 do CPA 150 do CPPT e 268 da CRP.

Mas não tem razão a recorrente.

No caso em apreço a única questão que importa decidir e que foi objecto da decisão reclamada é saber se o acto da penhora tem ou não de ser precedido de despacho fundamentado a ordená-lo.

Entende a recorrente que tal necessidade resulta da imposição legal decorrente do n.º 2 do artigo 150 do CPPT que expressamente prescreve:

Competência territorial

1 - É competente para a execução fiscal a administração tributária. (*Redacção dada pela Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro*)

2 - A instauração e os actos da execução são praticados no órgão da administração tributária designado, mediante despacho, pelo dirigente máximo do serviço. (*Redacção dada pela Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro*)

3 - Na falta de designação referida no número anterior, os actos da execução são praticados no órgão periférico local da sede do devedor, da situação dos bens ou da liquidação, salvo tratando-se de coima fiscal e respectivas custas, caso em que é competente o órgão periférico local da área onde tiver corrido o processo da sua aplicação. (*Redacção dada pela Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro*)

4 - (Revogado.) (*Redacção dada pela Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro*)

Todavia não se questionando a redacção expressa no inciso em causa tal não significa que cada um dos actos praticados no decorrer da execução fiscal tenham sempre de ser precedido de despacho a fundamentá-lo.

A necessidade de despacho fundamentado só se mostra legalmente exigível se a lei o exigir ou se se enquadrarem no elenco daqueles que o artigo 124 do CPA (hoje 152) discrimina nas várias alíneas do seu n.º 1.

E a penhora muito embora não contenda com o direito de propriedade, cria contudo um vínculo de carácter processual e faz perder ao executado o poder de fruição e produz um direito real de garantia a favor do exequente e dos credores concorrentes.

Neste sentido José Alberto dos Reis in *Processo de Execução* Vol. 2º pp103/106.

Nessa medida pareceria que o acto da penhora enquadrando-se na categoria de acto administrativo previsto na alínea a) do artigo 152 do CPA deveria ser acto fundamentado ex vi do preceito em causa.

Todavia sendo o acto da penhora um acto meramente instrumental inserido no processo de execução fiscal execução, esta motivada no título em que se alicerça nos termos do preceituado no artigo 45 do CPC e 162 do CPPT, tal exigência legal não se mostraria justificada porque não sendo a penhora acto final essa motivação seria repetitiva e redundante.

E nessa medida em afronto com o princípio da celeridade cf. Alfredo José de Sousa e José da Silva Paixão in *CPT anotado Almedina* pp 564.

Por outro lado há que ter em conta o artigo 215 do CPPT que respeitando especificamente à penhora e no seguimento do estatuído no artigo 297 do CPT, na redacção da lei n.º 67 /A/2007 de 31 12 estabelecia já no seu n.º 1 que findo o preceito posterior à citação sem ter sido efectuado o pagamento procede-se à penhora.

E a dispensa do despacho é agora reiterada na redacção em vigor do artigo 215 do CPPT que se transcreve:

1 - Findo o prazo posterior à citação sem ter sido efectuado o pagamento, o funcionário, independentemente de despacho, passará mandado para penhora, que será cumprido no prazo de 15 dias se outro não for designado pelo órgão da execução fiscal ao assinar o mandado.

2 - Se, no acto da penhora, o executado ou alguém em seu nome declarar que os bens a penhorar pertencem a terceiros, deve o funcionário exigir-lhes a declaração do título por que os bens se acham em poder do executado e a respectiva prova, efectuando-se a penhora em caso de dúvida.

3 - O direito de nomear bens à penhora considera-se sempre devolvido ao exequente, mas o órgão da execução fiscal poderá admiti-la, nos termos da lei, nos bens indicados pelo executado, desde que daí não resulte prejuízo.

Ora sendo os processos executivos regidos, face à data da sua instauração – posterior a 2008 –, pelo artigo 215 do CPPT em vigor, a efectivação da penhora sem que houvesse despacho prévio a ordená-la não enferma de ilegalidade alguma.

Por último e no que concerne às questões relativas à irregularidade ou falta de citação no processo de execução fiscal tais questões não podem ser directamente ser conhecidas do tribunal sem que sejam previamente arguidas no órgão de execução fiscal competente cabendo dessa decisão administrativa reclamação para o Tribunal nos termos do artigo 276 do CPPT. Neste sentido veja-se o acórdão do STA de 08 01 2014 in processo 032/13, de que se transcreve o sumário na parte que ao caso interessa:

“A execução fiscal é um processo de natureza judicial (art. 103.º da LGT), motivo por que os interessados que se sintam lesados por algum acto ou omissão do órgão da execução fiscal têm a possibilidade de suscitar a intervenção do juiz do processo.

III - A jurisprudência consolidada vai no sentido de que a nulidade do processo executivo por falta de citação do executado nos termos do n.º 6 do art. 190.º do CPPT tem de ser primariamente arguida perante o órgão de execução fiscal, intervindo o tribunal na apreciação da questão se, na sequência do indeferimento dessa arguição, a sua intervenção for requerida através de reclamação judicial deduzida nos termos dos arts. 276.º e seguintes do CPPT.

IV - A inércia da Administração tributária na apreciação da nulidade por falta de citação arguida perante o órgão da execução fiscal permite que o executado solicite a intervenção do tribunal, através de incidente inominado da execução fiscal, pedindo ao juiz que conheça da nulidade arguida.

No caso dos autos a questão da reclamação objecto do recurso respeita apenas à necessidade de despacho prévio e fundamentado ao mandado da penhora e sua execução que como deixámos dito não é legalmente exigível nem se justifica:

Decisão

Face ao exposto acordam os juízes da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em negar provimento ao recurso.

Custas pela recorrente.

Lisboa, 11 de Novembro de 2015. — *Fonseca Carvalho* (relator) — *Isabel Marques da Silva* — *Pedro Delgado*.

Acórdão de 11 de Novembro de 2015.

Processo n.º 1237/13-30.

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

Recorrido: Fazenda Pública.

Relator: Ex.^{mo} Sr. Cons. Dr. Casimiro Gonçalves.

Acordam, em conferência, os Juízes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1. Foi proferido em 28/10/2015 o acórdão que constitui fls. 642 649 dos autos (e no qual se indeferiu a reclamação anteriormente apresentada pela reclamante A....., Lda.), e em cujo Ponto n.º 3.4. se exarou o seguinte: «*De todo o modo, face ao que ficou exposto, igualmente se conclui que a reclamante também carece de razão legal no que respeita à questão (invocada a título subsidiário) de saber se o despacho reclamado enferma da nulidade prevista na 1ª parte da alínea d) do n.º 1 do art. 615º do CPC, por não ter apreciado os incidentes deduzidos pela reclamante (por, alegadamente, a remessa da apreciação de tais incidentes para um Tribunal material e hierarquicamente incompetente, configurar a prática de um acto que a lei não admite e uma irregularidade que pode influir na (e, no limite, obstar à apreciação das questões suscitadas, ou seja, um acto nulo - cfr. n.º 1 do art. 195.º do CPC - e prejudicial para a reclamante).*»

No segmento final desta frase «*(por, alegadamente, a remessa da apreciação de tais incidentes para um Tribunal material e hierarquicamente incompetente, configurar a prática de um acto que a lei não admite e uma irregularidade que pode influir na (e, no limite, obstar à apreciação das questões suscitadas, ou seja, um acto nulo - cfr. n.º 1 do art. 195.º do CPC - e prejudicial para a reclamante)*»

constata-se a existência de um erro material e manifesto, que poderá originar falta de clareza do sentido do texto, devido a inadequada inserção dos parênteses usados

2. Ora, dispõe o n.º 1 do art. 614º do actual CPCivil, que «Se a sentença omitir o nome das partes, for omissa quanto a custas ou a algum dos elementos previstos no n.º 6 do artigo 607.º, ou contiver erros de escrita ou de cálculo ou quaisquer inexatidões devidas a outra omissão ou lapso manifesto, pode ser corrigida por simples despacho, a requerimento de qualquer das partes ou por iniciativa do juiz.»

Por sua vez o n.º 2 do art. 666º do mesmo Código prescreve que a rectificação ou reforma do acórdão são decididas em conferência, regime que o art. 685º desse Código manda também aplicar aos acórdãos do Supremo Tribunal de Justiça.

Assim, no caso vertente, com dispensa de vistos dos Ex.mos. juízes conselheiros adjuntos, dado que não se vislumbra qualquer complexidade ou dificuldade na questão, impõe-se, portanto, proceder à rectificação do referido erro material.

3. Que passa a ser feita nos seguintes termos: no segmento final do acórdão em causa, onde consta «(por, alegadamente, a remessa da apreciação de tais incidentes para um Tribunal material e hierarquicamente incompetente, configurar a prática de um acto que a lei não admite e uma irregularidade que pode influir na (e, no limite, obstar à) apreciação das questões suscitadas, ou seja, um acto nulo - cfr. n.º 1 do art. 195.º do CPC - e prejudicial para a reclamante)», deverá passar a constar «[por, alegadamente, a remessa da apreciação de tais incidentes para um Tribunal material e hierarquicamente incompetente, configurar a prática de um acto que a lei não admite e uma irregularidade que pode influir na (e, no limite, obstar à) apreciação das questões suscitadas, ou seja, um acto nulo - cfr. n.º 1 do art. 195.º do CPC - e prejudicial para a reclamante]»

Sem custas.

Lisboa, 11 de Novembro de 2015. — Casimiro Gonçalves (relator) — Isabel Marques da Silva — Dulce Neto.

Acórdão de 11 de Novembro de 2015.

Assunto:

Portagem. Contra-Ordenação Fiscal. Aplicação da Lei n.º 50/2015, de 8 de junho.

Sumário:

- I — Justifica-se a admissão do recurso jurisdicional ao abrigo do n.º 2 do artigo 73º do RGCO – para melhoria da aplicação do direito e promoção da uniformidade da jurisprudência – da decisão final que julgou verificada nulidade insuprível da decisão de aplicação da coima por esta não conter o cúmulo material das coimas aplicadas às infracções em concurso e a descrição das operações que contribuíram para a sua fixação, porquanto tal decisão se afigura desconforme à jurisprudência deste STA em casos semelhantes.*
- II — Estando em causa nos presentes autos decisões de aplicação de coimas por não pagamento ou pagamento viciado de taxas de portagem em infra-estruturas rodoviárias, p.p. pela Lei n.º 25/2006, de 30 de Junho, e, sendo do conhecimento público que esta lei foi objecto de recente alteração pela Lei n.º 50/2015, de 8 de Junho, concluindo-se que esta Lei se repercute necessária e inelutavelmente nas decisões de aplicação de coimas questionadas nos autos – por imposição constitucional e legal do princípio da aplicação retroactiva da lei nova mais favorável – haverá que oficiosamente ordenar a baixa dos autos à autoridade administrativa para que esta reveja ou renove as decisões de aplicação da coima em conformidade com o disposto na Lei n.º 50/2015, de 8 de Junho.*

Processo n.º 1247/15-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: A...

Relatora: Ex.^{ma} Sr.^a Cons.^a Dr.^a Dulce Neto.

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

1. A FAZENDA PÚBLICA recorre para o Supremo Tribunal Administrativo da decisão proferida pelo Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto que, no âmbito de recurso judicial apresentado pela arguida A..... da decisão de aplicação de coima por falta de pagamento de taxa de portagem em infra-estruturas rodoviárias, anulou essa decisão de aplicação de coima e determinou a remessa dos autos à autoridade administrativa para que procedesse à apensação de todos os processos de contra-ordenação instaurados contra a arguida e realizasse o cúmulo material das coimas aplicadas.

1.1. Rematou as alegações de recurso com o seguinte quadro conclusivo:

A. Vem o presente recurso interposto da sentença que decidiu pela existência de uma questão prévia que obsta ao conhecimento mérito da causa e, em consequência, decidiu anular “a decisão de aplicação de coima, por violação do disposto no art. 25º do RGIT e 29º do CPP” e ordenar “a remessa destes autos à Autoridade Administrativa, para que proceda à apensação dos processos e realização do cúmulo material das coimas concretamente aplicadas”, o qual se circunscreve à questão de direito da anulação da decisão administrativa, apreciada pelo douto Tribunal *a quo*.

B. Para assim decidir considerou o Tribunal *a quo*, em síntese que, “*impunha-se, por conseguinte, à entidade administrativa proceder à apensação dos processos, organizando um único processo para efeitos de aplicação de uma coima única, nos termos do disposto no art. 25º do RGIT*”, concluindo que a omissão destes procedimentos e operações determinam a anulação da decisão administrativa.

C. Quanto à anulação da decisão administrativa determinada pelo douto Tribunal *a quo*, entende a Fazenda Pública, salvo melhor opinião, que não pode proceder o argumento expendido na dita decisão a quo, não se conformando a Fazenda Pública com a mesma e considerando que tal decisão judicial padece de erro de direito, urgindo assim, a promoção da uniformização da jurisprudência face ao inerente perigo de repetição e desigualdade na aplicação entre os diversos tribunais tributários de 1ª instância, tudo nos termos do disposto no art. 83º do RGIT, em conformidade com o art. 73º, n.º 2 do RGCO, aplicável por força da alínea b) do art. 3º do RGIT - cfr. Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 07-11-2012, proc.0704/12; Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 17-01-2007, proc. 01124/06 (in www.dgsi.pt).

D. A questão da legalidade da apensação e da subsequente anulação da decisão por falta de realização do cúmulo material não é pacífica, aliás, como já constatou o Venerando Supremo Tribunal Administrativo nos recentes acórdãos n.ºs 074/15, de 11-03-2015, n.º 01557/14 de 11-03-2015 e 01396/14 de 04-03-2015, nos seguintes termos: “*Este Supremo Tribunal tem conhecimento, por dever de ofício, que a questão que aqui vem colocada, e outras semelhantes, se colocam, e virão a colocar-se, em centenas ou milhares de processos que já se encontram pendentes nos TAFS e outros ainda que se encontram na fase procedimental administrativa, pelo que, havendo a necessidade premente de definir o direito aplicável a todas a estas situações, sendo certo que nos vários Tribunais se tem decidido de forma diferente, com esse fundamento admite-se o recurso que nos vem dirigido, nos termos do artigo 73º, n.º 2 do RGIMOS*” – in Ac. STA n.º 074/15, de 11-03-2015.

E. O recurso que se pretende interpor ao abrigo do n.º 2 do art. 73º do RGCO, ex vi art. 3º, alínea b), do RGIT, respeitando a uma questão que não é pacífica na jurisprudência, configura-se como manifestamente necessário à melhoria da aplicação do direito por forma a garantir a eficácia do princípio da igualdade dos cidadãos nesta questão, visando-se assim alcançar a sua uniformidade e estabilidade no nosso ordenamento jurídico, pelo que o seu conhecimento realiza interesses de ordem pública, motivo pelo qual, desde já se requer a sua admissão, conforme disposto nos n.ºs 2 e 3 do art. 74º do RGCO.

F. Quanto à legitimidade da Fazenda Pública para interpor o presente recurso, importa ter em conta que, com a proposta de Lei n.º 496/2012, de 10 de Outubro de 2012, de aprovação do Orçamento do Estado para 2013, foi alterada a redacção do art. 83º do RGIT, passando o representante da Fazenda Pública, por força do n.º 1 da referida norma, a ter legitimidade para interpor recurso da decisão proferida pelo tribunal, ampliando-se, deste modo, a sua possibilidade de intervenção no processo de contra-ordenação, que antes se limitava à produção de prova, nos termos do art. 81º, n.º 2 do RGIT.

G. Deste modo, e tendo em conta a unidade do sistema jurídico e a aplicação subsidiária do RGCO neste âmbito, por força do art. 3º, alínea b), do RGIT, com a alteração legislativa ocorrida, a Fazenda Pública tem também legitimidade para recorrer nos recursos de processos de contraordenação tributária, ao abrigo do n.º 2 do art. 73º do RGCO.

H. Quanto ao efeito do presente recurso, entende a Fazenda Pública que, no regime previsto nos artigos 83º e 84º, ambos do R.G.I.T., complementado pelo R.G.C.O., mormente os artigos 70º, 73º, 74º, 75º, 79º, 88º e 89º, de aplicação subsidiária, não é possível a execução das coimas e sanções acessórias antes do trânsito em julgado ou de se ter tornado definitiva a decisão administrativa que as aplicar, sendo esta a única interpretação que assegura a constitucionalidade material deste art. 84º do R.G.I.T., nos casos em que o recurso é interposto de decisão condenatória, assim não sendo necessária a prestação de garantia para que o mesmo recurso goze de efeito suspensivo da decisão recorrida — conforme se doutrinou no Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, de 15-11-2011, processo n.º 04847/11; e na esteira do entendimento dos Conselheiros Jorge Lopes de Sousa e Simas Santos em “Regime Geral das Infracções Tributárias anotado”, 4ª edição, 2010, em anotação ao art. 84º, página 582 e seguintes.

I. Neste sentido, não deverá ser considerada exequível a decisão judicial proferida nestes autos, que decidiu pela anulação da decisão administrativa e que determina que a Autoridade Administrativa

proceda à apensação dos processos do(a) arguido(a)/recorrente, face à pendência do presente recurso, sob pena de se afectar o efeito útil do mesmo.

J. Considerou o douto Tribunal *a quo*, estar verificado um vício da decisão de aplicação da coima, determinada pelo Chefe do Serviço de Finanças competente, que obsta ao conhecimento do mérito, unicamente por não ter procedido à apensação dos processos de contraordenação que correm contra o(a) mesmo(a) arguido(a) e que estejam na mesma fase, nos termos do art. 25º do RGIT, procedendo de seguida à fixação de uma coima única.

K. As nulidades insupríveis a ocorrer no âmbito do processo de contraordenação tributário, são taxativas e têm a sua previsão no art. 63º do RGIT, o qual, salvo melhor opinião, não abarca o regime do cúmulo material, a aplicar em caso de concurso de contraordenações.

L. Os “requisitos legais” [cfr. art. 63º, n.º 1, alínea d)], da decisão de aplicação das coimas que possam estar em falta e que se reportam à fase administrativa do processo de contra-ordenação tributário, são os constantes do art. 79º do RGIT, os quais foram integralmente respeitados pela entidade administrativa competente na decisão de aplicação de coima constante nestes autos.

M. A falta de aplicação do regime do concurso, previsto no art. 25º, não constitui um requisito legal da decisão, susceptível de configurar uma nulidade conducente à anulação da decisão.

N. A relevar-se a sua falta, o que não se concede, como se desenvolverá, sempre seria uma mera nulidade dependente de arguição dos interessados, na fase administrativa, conforme estabelece o art. 120º do Código de Processo Penal - CPP, aplicável por força do preceituado na alínea b) do art. 3º do RGIT e do n.º 1 do art. 41º do RGCO, entendendo-se, contudo, pelos motivos explanados, que se está perante uma mera irregularidade a arguir pelos interessados, a contar da notificação para apresentação de defesa (cfr. art. 70º e 76º do RGIT), fazendo-se assim a aplicação do invocado art. 123º do CPP, com as necessárias adaptações ao processo de contraordenação tributário, porquanto,

O. É competência exclusiva da autoridade administrativa, a apreciação e decisão pela existência ou não do concurso de infracções e subsequente aplicação do art. 25º do RGIT, na fase administrativa, pressupondo, a montante, a verificação do elemento de conexão entre os processos nos termos do art. 36º do RGCO, o que consubstancia um acto exclusivamente administrativo, face ao disposto no art. 33º do RGCO, aplicável ex vi art. 3º, alínea b), do RGIT.

P. A imposição judicial de análise e tramitação conjunta de processos na fase administrativa, consubstancia a violação do princípio da separação de poderes, limitando a actuação da administração fiscal, o seu conhecimento e apreciação dos processos que são da sua competência, no sentido em que, o Tribunal “*não pode ofender a autonomia do poder administrativo (o núcleo essencial da sua discricionariedade), enquanto medida definida pela lei daquilo que são os poderes próprios de apreciação ou decisão conferidos aos órgãos da Administração*”, porquanto, “*os poderes dos tribunais administrativos abarcam apenas as vinculações da Administração por normas e princípios jurídicos, ficando de fora da sua esfera de sindicabilidade o ajuizar sobre a conveniência e oportunidade da actuação da Administração, mormente o controlo actuação ao abrigo de regras técnicas ou as escolhas/opções feitas pela mesma na e para a prossecução do interesse público, salvo ofensa dos princípios jurídicos enunciados no art. 266º, n.º 2 da CRP.*”— conforme Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte de 01-10-2010, proc. n.º 00514/08.4BEPNF, in www.dgsi.pt.

Q. Não há nenhuma omissão legal que justifique e fundamente a aplicação subsidiária dos artigos 24º, 25º e 29º do CPP, na fase administrativa, conforme consta da douta decisão a quo, atento o disposto no art. 36º do RGCO.

R. A douta sentença, ao fazer apelo ao Acórdão deste Venerando Supremo Tribunal, de 30-03-2011, processo n.º 0757/10, bem como ao Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte de 15-02-2013, processo n.º 01097/08.OBEVIS, desconsidera a relevante alteração legislativa ocorrida com a Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro, que aprovou o Orçamento do Estado para 2011, e que veio repor a regra do cúmulo material, em detrimento do regime do cúmulo jurídico, sem prejuízo, claro está, da aplicação do regime abstractamente mais favorável ao contribuinte, no caso de actos praticados ainda na vigência da lei anterior, o que claramente não é o caso, pelo que os invocados Acórdãos assentam integralmente em pressupostos diversos face ao actual regime legal.

S. *In casu*, seria ilegal a aplicação do cúmulo jurídico, dado que todos os factos em apreço, são posteriores à alteração ocorrida na norma do art. 25º do RGIT, com a Lei do Orçamento para 2011 (Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro).

T. Conforme o douto entendimento dos Conselheiros Jorge Lopes de Sousa e Simas Santos em “Regime Geral das Infracções Tributárias anotado”, 4ª edição, 2010, em anotação ao art. 25º, página 291, “*no regime do cúmulo material, a coima única a aplicar é a soma das coimas aplicadas a cada uma das contraordenações, não havendo lugar a qualquer redução*”, salvaguardando claramente que, “*estando a regra do cúmulo material expressamente estabelecida na redacção inicial deste art. 25º do Regime Geral das Infracções Tributárias e na introduzida Lei do Orçamento para 2011 não há lacuna de regulamentação sobre a forma de efectuar o cúmulo das coimas, pelo que não há suporte para fazer apelo ao RGCO, pois este diploma, como legislação subsidiária que é [art. 30, alínea b) do RGIT], apenas é de aplicação em matérias em que o RGIT não contenha normas próprias.*”

U. Não há nenhuma omissão legal que justifique e fundamente a aplicação subsidiária do RGCO, quanto ao regime do concurso, através do qual se aplicaria subsidiariamente o CPP, ao contrário do douto

entendimento vertido na decisão a quo, desde logo, porque neste âmbito, o legislador optou no RGCO por manter a aplicação de um regime de cúmulo jurídico, vertido no seu art. 19º, distanciando-se assim de forma clara e deliberada no actual regime jurídico aplicável às contraordenações tributárias.

V. Não pode igualmente a autoridade administrativa tributária aferir a existência de eventual contraordenação continuada, cujo preceituado nos artigos 30º e 79º do Código Penal, subsidiariamente aplicável nos termos do art. 32º do RGCO, não têm aplicação face à actual redacção do art. 25º do RGIT, seguindo-se neste âmbito, de perto, as decisões do Tribunal Central Administrativo Sul de 27-11-2007, processo n.º 01804/07 e de 23-09-2008, proc. n.º 01767/07, ambas consultáveis in www.dgsi.pt.

W. Conforme refere o Professor Doutor Germano Marques da Silva, in “Direito Penal Português”, Parte Geral II - Teoria do Crime, Verbo, 1998, pág. 315 e seguintes, “o crime continuado constitui realmente uma pluralidade de crimes, apenas unificados para efeitos de punição e parece-nos ser esta a construção que convém à face da lei portuguesa...” (pág. 319).

X. Em caso de concurso, o actual regime limita-se sempre ao do cúmulo material, valendo a máxima, “*quot delicta tot poenae*”, sendo que a cada infracção é imputada a coima correspondente, ou seja, as sanções são aritmeticamente somadas, depois de se ter procedido à determinação individualizada de cada uma.

Y. Neste âmbito, releva a decisão do Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de 19/06/2007, proc. n.º 01768/07 (in www.dgsi.pt), no sentido em que “no actual RGIT não há lugar ao concurso de infracções com a cominação de uma coima única” e que “deixou de existir a principal característica que enforma o regime do concurso de crimes – a aplicação de uma pena única em cúmulo jurídico – desta forma se perdendo o principal interesse no concurso, a não ser de índole de eventual economia processual”.

Z. Importa ainda ter em conta, para compreensão dos regimes em apreço, a análise do Professor Doutor Taipa de Carvalho, in “Direito Penal Parte Geral - Questões Fundamentais”, Publicações Universidade Católica, Porto, 2003, pág. 172, que se transcreve: “*Também não parece aceitável o regime do cúmulo jurídico estabelecido, no art. 19º, para o concurso de contra-ordenações. As razões subjacentes ao regime do cúmulo jurídico, no caso de concurso de crimes (CP, art. 7º), não procedem no caso das coimas. Essas razões são, especialmente, as seguintes: a um determinado aumento de duração da pena de prisão corresponderá um aumento muito maior do sofrimento que é conatural a esta pena de privação da liberdade (...); sendo conatural à pena de prisão um efeito de dessocialização (...). Mas, como nenhuma destas razões se verifica em relação à aplicação de coimas, é meu entendimento que, aqui, deveria vigorar o regime do cúmulo material, em que a coima final seria igual à soma das coimas concretamente aplicadas ao conjunto das contraordenações praticadas.*”

AA. Não existe no RGIT, nem no RGCO, norma legal que preveja a apensação de processos de contraordenação; todavia, o artigo 36º do RGCO, aplicável subsidiariamente ao RGIT, prevê a “competência por conexão” em caso de concurso efectivo de contraordenações.

BB. E o art.25º do RGIT, sendo de aplicação na fase administrativa, pressupõe necessariamente a apreciação e decisão sobre a conexão entre os processos a que se aplicará o regime do cúmulo material, por conjugação do disposto no art. 36º do RGCO e 25º do RGIT, inclusivamente, se os processos administrativos se encontram na mesma fase e se são da mesma competência territorial.

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

DD. Sucede que, não houve nenhuma apensação de processos do(a) arguido(a)/recorrente, pela autoridade tributária, tendo sido este processo de contraordenação tramitado autonomamente.

EE. Com todo o respeito que nos merece a fundamentação expendida pelo douto Tribunal *a quo*, entende a Fazenda Pública que a decisão que determina a anulação da decisão da coima aplicada, por falta de apensação dos processos do mesmo contribuinte e por falta da fixação de uma coima única, é ilegal por falta de previsão legal.

FF. Face a todo o exposto, entende a Fazenda Pública, com a ressalva do devido respeito, que é muito, que a douta sentença sob recurso enferma de erro na aplicação do direito, fazendo errónea interpretação e aplicação do disposto nas normas legais aplicáveis, mais concretamente as que regem a aplicação do cúmulo material às contraordenações em concurso, concretamente os artigos 25º, 63º e 79º, todos do RGIT e ainda o artigo 36º do RGCO, norma esta por sua vez aplicável ao abrigo do disposto na alínea b) do art. 3º do RGIT, atendendo a que, a autoridade administrativa competente não procedeu à apensação de quaisquer processos de contraordenação do(a) arguido(a)/recorrente, o que não constitui um vício que possa afectar o valor da decisão administrativa, que deva ser conhecido officiosamente (cfr. artigos 120º a 123º do CPP, aplicáveis por força do preceituado na alínea b) do art. 3º do RGIT e do n.º 1 do art. 41º do RGCO), atendendo ao actual regime em vigor do cúmulo material, aplicável aos processos de contraordenação tributária.

1.2. Não foram apresentadas contra-alegações.

1.3. O Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto junto do STA emitiu douto parecer, a fls. 84 e 85 dos autos, no sentido de ser concedido provimento ao recurso e revogada a sentença recorrida.

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

2. Tal como se deixou explicado no Acórdão proferido por esta Secção do STA no dia 14/10/2015, no proc. n.º 0766/15, cuja fundamentação jurídica merece a nossa inteira concordância, impõe-se, pre-

viamente, decidir sobre a admissibilidade deste recurso jurisdicional interposto ao abrigo do disposto no n.º 2 do art. 73.º do Regime Geral do Ilícito de Mera Ordenação Social (RGIMOS) subsidiariamente aplicável – para melhoria da aplicação do direito ou promoção da uniformidade da jurisprudência –, porquanto o valor da causa é inferior ao da alçada [art. 83.º, n.º 1, do RGIT] e o STA não se encontra vinculado pela decisão de admissão do recurso proferida pelo Tribunal “*a quo*”

Como se deixou referenciado nesse Acórdão, constitui jurisprudência pacífica a possibilidade de, independentemente do valor da coima aplicada, poder ser admitido recurso de contra-ordenação tributária ao abrigo do n.º 2 do artigo 73.º do RGCO, aplicável subsidiariamente *ex vi* da alínea b) do artigo 3.º do RGIT, quando tal se afigure manifestamente necessário à melhoria da aplicação do direito ou à promoção da uniformidade da jurisprudência.

No que concerne ao presente recurso jurisdicional de decisão proferida no âmbito de recurso judicial apresentado perante decisão administrativa de aplicação de coima, afigura-se-nos que a decisão recorrida se apresenta desconforme ao que vem sendo decidido por este STA em recursos de contra-ordenação semelhantes, pelo que se julga justificada a admissão do recurso ao abrigo do n.º 2 do artigo 73.º do RGCO, em ordem à promoção da uniformidade da jurisprudência e à melhoria da aplicação do direito.

Pelo exposto, e em suma, é de admitir o presente recurso.

3. Tal como se deixou salientado no aludido Acórdão proferido no processo n.º 0766/15, há que começar a apreciação deste recurso pelo conhecimento de uma questão – prévia e de conhecimento oficioso – relativa às consequências legais da entrada em vigor da Lei n.º 50/2015, de 8 de Junho.

Não existindo razão para divergir do ali decidido, e atendendo ao disposto no n.º 3 do art. 8.º do Código Civil, limitar-nos-emos a aderir à fundamentação expandida nesse aresto, tanto mais que a factualidade relevante é em tudo semelhante, respeitando a decisões de aplicação de coima por infracção prevista e punida pela Lei n.º 25/2006, de 30 de Junho, a qual foi objecto de alteração pela Lei n.º 50/2015, de 8 de Junho, a qual, além do mais, aprovou um regime excepcional de regularização de dívidas resultantes do não pagamento de taxas de portagem e coimas associadas por utilização de infra-estrutura rodoviária.

«... importa como questão prévia e de conhecimento oficioso ajuizar das consequências da entrada em vigor da nova lei nos recursos de decisões de aplicação de coimas por contra-ordenações daquela natureza pendentes nos tribunais tributários, porquanto a questão de aplicação no tempo de lei mais favorável constitui uma questão prévia de conhecimento oficioso, que prejudica, imediatamente, a apreciação das restantes questões objecto do recurso, dado que a apreciação da situação dos autos, à luz da nova Lei poderá envolver a repetição do que tiver sido anteriormente processado (cfr. artigo 608.º, n.º 2, do CPC, aplicável “ex vi” artigo 4.º do CPP, aplicável “ex vi” artigo 41.º do Decreto-Lei n.º 433/83, aplicável “ex vi” artigo 3.º, alínea b), do RGIT, aplicável “ex vi” artigo 18.º da Lei n.º 25/2006, de 30 de Junho), prejudicando o conhecimento do mérito do recurso.

Isto porque, em matéria penal, como em matéria contra-ordenacional, vigora por imperativo constitucional e legal a regra da aplicação retroactiva da lei mais favorável – cfr. artigos 29.º, n.º 4 da CRP, 2.º, n.º 4 do Código Penal e 3.º, n.º 2 do Decreto-Lei n.º 433/82, aplicável “ex vi” artigo 3.º, alínea b) do RGI, aplicável “ex vi” artigo 18.º da Lei n.º 26/2006, de 30 de Junho) – daí que o facto de em causa nos autos estarem contra-ordenações praticadas em data anterior à da entrada em vigor da Lei nova não constitui obstáculo a essa aplicação se esta lei se revelar mais favorável.

E é precisamente isso que sucede.

Em primeiro lugar, porque o artigo 7.º da Lei n.º 50/2015, de 8 de Junho, ao dar nova redacção ao n.º 1 do artigo 7.º da Lei n.º 25/2006, procedeu à alteração dos limites mínimo e máximo das coimas aplicáveis às contra-ordenações previstas naquela lei no sentido da sua redução, pois que estas passaram a ser sancionadas com coima de valor mínimo correspondente a 7,5 vezes o valor da respectiva taxa de portagem, mas nunca inferior a €25 e de valor máximo correspondente ao quádruplo do valor mínimo da coima, com respeito pelos limites máximos previstos no Regime Geral das Infracções Tributárias, ao invés de serem sancionadas com coima de valor mínimo correspondente a 10 vezes o valor da respectiva taxa de portagem, mas nunca inferior a (euro) 25, e de valor máximo correspondente ao quádruplo do valor mínimo da coima, com respeito pelos limites máximos previstos no Regime Geral das Infracções Tributárias. Ora, tendo sido reduzidos os limites mínimo e máximo das coimas aplicáveis às contra-ordenações em causa, impõe-se necessariamente nova graduação da coima aplicada, que os tenha agora em conta, o que necessariamente implica uma nova decisão administrativa de aplicação da coima.

Em segundo lugar porque o artigo 7.º da Lei n.º 50/2015, de 8 de Junho, ao aditar ao artigo 7.º da Lei n.º 25/2006 os seus (novos) números 4 e 5, procedeu à unificação legal das infracções previstas naquela lei praticadas pelo mesmo agente, no mesmo dia, através da utilização do mesmo veículo e que ocorram na mesma infra-estrutura rodoviária, entendendo-se como tal as ocorridas em estrada cuja exploração está concessionada ou subconcessionada à mesma entidade, determinando que esta contra-ordenação única seja sancionada com coima cujo valor mínimo a que se refere o n.º 1 o correspondente ao cúmulo das taxas de portagem. Ora, esta unificação legal a que procedeu a lei nova, porque prescinde da averiguação das circunstâncias de que depende a contra-ordenação continuada, pode revelar-se, em concreto, mais favorável ao agente, daí que, verificados os respectivos pressupostos legais haverá que proceder à respectiva unificação da conduta delituosa e aplicar-lhe a cominação legalmente estabelecida, nos novos limites fixados pela nova lei, o que também necessariamente implica uma nova decisão administrativa de aplicação da coima.

Em terceiro lugar, porque a Lei n.º 51/2015 aprovou um regime excepcional de regularização de dívidas resultantes do não pagamento de taxas de portagem e coimas associadas, por utilização de infra-estrutura rodoviária efectuada até ao último dia do segundo mês anterior ao da sua publicação – que consta dos seus artigos 1.º a 6.º -, no qual se prevê que o pagamento pelo agente da infracção da taxa de portagem e custos administrativos efectuado até 60 dias a contar da entrada em vigor da lei, determina, além do mais, a atenuação da coima associada ao incumprimento do dever de pagamento, atenuação especial esta que há-de efectuar-se ope legis e em termos diversos e mais favoráveis que os que decorrem das regras gerais sobre a atenuação especial da coima (cfr. o artigo 3.º da Lei n.º 51/2015 com o artigo 18.º, n.º 3 do Decreto-Lei n.º 433/82, aplicável subsidiariamente).

Finalmente, porque o mesmo regime excepcional, aprovado por aquela lei, prevê a redução legal das coimas não aplicadas ou não pagas (...) cuja regularização ocorreu antes da entrada em vigor da Lei n.º 51/2015, que venham a ser pagas até 60 dias a contar da entrada em vigor da lei (artigo 4.º, n.ºs 2 e 3 da Lei n.º 51/2015), havendo, obviamente, que apurar, neste caso como no anterior, se houve ou não adesão do agente da infracção ao regime excepcional e, em caso afirmativo, proceder à atenuação/redução das coimas em causa nos termos legais, o que implica também novas decisões de aplicação das coimas.

Pelas razões expostas, as decisões administrativas de aplicação das coimas sindicadas nos presentes autos não podem manter-se - desde logo, porque há que graduar as coimas aplicadas dentro dos novos limites legais e eventualmente retirar as legais consequências do pagamento ao abrigo do regime excepcional das taxas de portagem e/ou das coimas -, o que apenas poderá ser feito de modo adequado e eficiente pelos próprios Serviços, que não pelos Tribunais, a quem não cabe substituir-se à Administração nas decisões de aplicação coimas, antes escrutinar, se para tal solicitados, se tais decisões são conformes à Lei e ao Direito.

As decisões de aplicação de coimas que estão na origem dos presentes autos foram tomadas em momento anterior ao da entrada em vigor da nova Lei, mas esta repercute-se inelutavelmente nelas, como supra demonstrado, impedindo que possam subsistir nos termos em que foram proferidas.

Impõe-se, em consequência, a baixa dos autos à Autoridade Administrativa para que esta tenha a oportunidade de as rever ou renovar, em conformidade com o novo quadro legal, o que se determina.».

Em idêntico sentido, vejam-se, ainda, os Acórdãos desta Secção proferidos em 21/10/2015, nos processos nsº 01043/15, 0983/15, 0833/15 e 0808/15.

Por conseguinte, o presente recurso logra provimento pela mera procedência de questão prévia de conhecimento oficioso, ficando, por consequência, prejudicado o conhecimento das questões que neste recurso foram colocadas pela Recorrente.

4. Termos em que se acorda em conceder provimento ao recurso por força da procedência de questão prévia de conhecimento oficioso, e, em consequência, revogar a decisão recorrida e determinar a baixa dos autos à autoridade administrativa para que reveja ou renove a decisão de aplicação da coima em conformidade com a Lei n.º 50/2015, de 8 de Junho, nos termos supra expostos.

Sem custas.

Lisboa, 11 de Novembro de 2015. — *Dulce Neto* (relatora) — *Ascensão Lopes* — *Ana Paula Lobo*.

Acórdão de 11 de Novembro de 2015.

Assunto:

IRC. Reporte de prejuízos.

Processo n.º 1353/14-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrida: Cooperativa Agrícola do Concelho de ..., CRL.

Relatora: Ex.^{ma} Sr.^a Cons.^a Dr.^a Dulce Neto.

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

1. A FAZENDA PÚBLICA recorre da sentença proferida pelo Tribunal Administrativo e Fiscal de Viseu que julgou procedente a impugnação judicial que a COOPERATIVA AGRÍCOLA DO CONCELHO DE, CRL deduziu contra o acto de liquidação adicional de IRC e de Juros Compensatórios, realizado no ano de 2007, e reportada ao exercício de 2001.

1.1. Terminou a sua alegação enunciando as seguintes conclusões:

A) Incide o presente recurso sobre a sentença proferida em 28-04-2014, que julga totalmente procedente a presente impugnação, em resposta à questão da falta de notificação da liquidação no prazo de caducidade.

B) Visa o presente o segmento da sentença “... sob pena de levar a efeito uma liquidação abrangendo exercício protegido pela caducidade, completada no final dos anos de 2001 a 2006, a Adminis-

tração Tributária não podia, na liquidação impugnada, referente ao ano de 2001 e concretizada em 2007, sujeitar a correcção os prejuízos verificados desde 1996 a 2000 em desfavor da Impugnante”.

C) A Mm^a Juíza *a quo*, levando ao extremo o paralelismo que faz com o Acórdão do TCA SUL de 22/01/2013 (P^o 02857/09), incorre em erro de julgamento ao pretender terem sido operacionalizadas, pela AT, correcções aos prejuízos de 2000 e aos oriundos dos anos de 1996 a 1999.

D) O que se não mostra consentâneo com a factualidade provada nos autos, limitou se a AT a constatar, para o ano de 2001, uma incorrecta utilização dos prejuízos fiscais pela impugnante nos seguintes termos:

E) os prejuízos apurados em 2000 foram no regime de isenção, pelo que, nos termos do n.º 5 do art. 47º do CRC (na redacção que vigorou até 31/12/2009), não serão dedutíveis aos apurados noutra regime (no caso, redução de taxa, em 2001).

F) e ainda que: não constam das declarações modelo 22 da impugnante após 1996 quaisquer prejuízos apurados que pudessem ser deduzidos, aliás, nem sequer se mostram por ela entregues as declarações de rendimentos relativas aos exercícios de 1996 a 1999, inclusive.

G) Não tendo havido qualquer correcção aos prejuízos declarados pela impugnante relativamente aos exercícios anteriores a 2001, forçosamente terá que se concluir que o aqui visado acto de liquidação apenas entrou em linha de conta com a realidade tributária da impugnante concernente ao exercício de 2001.

H) Não ocorreu qualquer alteração à expressão numérica dos resultados da impugnante nos exercícios de 1996 a 2000 (nomeadamente em termos de proveitos auferidos e custos incorridos), dos quais pudessem resultar prejuízos fiscais em 2001.

I) Tendo ao acto de liquidação aqui controvertido apenas levado em conta a realidade tributária da impugnante respeitante ao exercício de 2001, forçoso será considerar respeitado o prazo de caducidade de 6 anos, a que alude o n.º 3 do art. 45º da LGT, contado a partir do termo do ano em que se verificou o facto tributário, ou seja, 31/12/2001.

J) Pelo que, à data da notificação da liquidação, cujo registo é de 9/02/2007, tal prazo de caducidade ainda se não tinha consumado.

1.2. Não foram apresentadas contra-alegações.

1.3. O Exm.º Procurador-Geral Adjunto junto do STA emitiu douto parecer no sentido de que se devia concedido provimento ao recurso, revogada a sentença recorrida e julgada improcedente a impugnação, pelas razões jurídicas aduzidas pela recorrente, cujo discurso fundamentador subscreveu.

1.4. Colhidos os vistos dos Exm.ºs Juizes Conselheiros Adjuntos, cumpre decidir.

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

1. Em 09.11.2006 foi elaborada, pela Direção de Finanças de Viseu, a Informação n.º 247/2006, com o seguinte teor:

97

DIRECÇÃO GERAL DOS IMPOSTOS - DGGI
DIRECÇÃO DE FINANÇAS DE VISEU - DF VISEU
 DIVISÃO DE TRIBUTAÇÃO-IR - Av. Alberto Sampaio-3514-510 VISEU Telef 252.467800 - FAX 232.467803

IRC/2004
DETERMINAÇÃO DA MATÉRIA COLECTÁVEL NO ÂMBITO DA AVALIAÇÃO DIRECTA
 (artº 16º do Código de IRC)

IDENTIFICAÇÃO DO SP: SF -

NIPC -
NOME - COOPERATIVA AGRÍCOLA CONCELHO DE
SEDE - - APARTADO
CP -

VALOR DAS CORRECÇÕES EFECTUADAS - 17.951,50

APURAMENTO DA MATÉRIA COLECTÁVEL (valores em Euros):-	
(1) TOTAL DAS CORRECÇÕES -	17.951,50
(2) - MATÉRIA COLECTÁVEL TRIBUTADA DECLARADA	5.378,32
(3) - MATÉRIA COLECTÁVEL CORRIGIDA	23.329,82

Verifica-se pelos fundamentos constantes da INFORMAÇÃO/PARECER n.º 247/06 em anexo, haver razão para correcção no âmbito da avaliação directa para o ano/exercício supra referenciado, motivo pelo qual se altera a matéria colectável declarada para o valor de 23.329,82 €, face ao disposto no n.º 3 do artº 16º do Código de IRC.

Notifique-se nos termos do artº 77º da Lei Geral Tributária, quer para efeitos do seu artº 60º (usar, querendo, o direito de audição, escrito ou oral, para que fixe o prazo de 10 dias) e efeitos do artº 128º do Código de IRC.

Em 2006-11-09

INF-DT

O DIRECTOR DE FINANÇAS
 Por delegação
 (Aviso n.º 137/04-DR n.º 11ª Série, de 04-01-08)

.....
 Chefe de Divisão

PARECER:

Concordo.
 A consideração superior para efeitos do artigo 16º do Código de IRC.

Em 2006-11-09

O CHEFE DE DIVISÃO

TAT

FIRMA - COOPERATIVA AGRÍCOLA CONCELHO DE
 SEDE - - APARTADO
 NIPC

INFORMAÇÃO Nº 247/2006

ASSUNTO - UTILIZAÇÃO OU DEDUÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS. PREVISTA NO ARTº 47º DO CIRC - CORRECÇÕES TÉCNICAS -

1.- FUNDAMENTOS:

De acordo com os elementos constantes das Decl. mod. 22 apresentadas, o S.P. declarou os Resultados Fiscais e utilizou os Prejuízos Fiscais de acordo com o quadro seguinte:

ANO LIMITE	ANO EXERCÍCIO DECLARADO	RESULTADO	REGIME TRIB	OBS	FIXAÇÃO RESULTADO	PREJUÍZOS UTILIZADOS	PREJUÍZOS UTILIZAR	PREJUÍZOS INDEVIDOS
1995	2000	-12.446,79	REGISENÇÃO	(a)				
1996	2001	23.329,82	RT			17.951,50	0,00	17.951,50
1996	2002	0,00		(b)				
1997	2003	-27.440,58	RT					
1998	2004	2.930,77	RT			2.930,77	27.440,58	
1999	2005	6.523,89	RT			6.523,89	24.509,81	

(a) - Prejuízos calculados no regime de isenção (extracto informático (DOC1))
 (b) - A declaração M/22 não consta do sistema informático (DOC2)

Faço aos elementos existentes nesta DF, e em cumprimento do estipulado nos n.ºs 1, 2, 3, 4 e 5 do art.º 47.º do CIRC, o S.P. praticou as seguintes irregularidades, que vão ser objecto de Correção Técnica:

1.-ANO DE 2001

Na declaração M/22 do ano de 2001 existe uma incorrecção na utilização dos prejuízos fiscais, pelos seguintes motivos:

- 1.1 - Indicou a dedução de prejuízos fiscais no valor de 17.951,50 €, quanto o valor de prejuízos de 12.446,79 €, apurados no ano de 2000 o foram como regime de isenção e, como tal, nos termos do n.º 5 do citado art.º 47.º, tais prejuízos não são dedutíveis nos apurados nouro regime (*este caso no de redução de taxa*);
 - 2.2 - Não constam do sistema informático outros prejuízos que pudessem ser utilizados, ou seja, os apurados e declarados em Decl M/22 válidas após o ano de 1996 e seguintes (*Não consta como entregues os decl dos anos de 1996 a 1999, inclusivé, conforme extracto informático que se junta*).
- Tal situação leva a utilização de prejuízos indevidos, conforme valores constantes do quadro supra - coluna de "PREJUÍZOS INDEVIDOS".

2.- PROPOSTA:

Em cumprimento do estabelecido nos n.º 1, 2, 3, 4 e 5 do art.º 47.º do CIRC e com vista a arrecadação do IRC que se mastrar devido, propõe-se a Correção Técnica com referência ao(s) ano(s) de 2001, pelo montante referido na Coluna "Prejuízos indevidos" devendo o S.P. ser notificado do facto.

Visou, 09/11/2006

O Funcionário

2. Em 13.11.2006, foi a Impugnante notificada da Informação n.º 247/2006 e para, querendo, exercer o direito de audição prévia. - cfr. fls. 11 do processo administrativo apenso.

3. Em 06.02.2007 foram emitidas a demonstração da liquidação/compensação n.º 2007131503, referente à liquidação do IRC do exercício de 2001, com o n.º 20078310000757, e respetiva nota de cobrança — demonstração de compensação n.º 200724128, da qual resultou um valor a pagar de 5.411,10 €. — cfr. fls. 9 do processo administrativo apenso.

4. Em 09.02.2007 foi remetida à Impugnante por correio sob registo a liquidação de IRC do exercício de 2001. — cfr. certidão de fls. 41 e ss.

3. Vem o presente recurso interposto da sentença que julgou procedente a impugnação judicial que a COOPERATIVA AGRÍCOLA DO CONCELHO DE, CRL, deduziu contra o acto de liquidação de IRC relativa ao exercício de 2001, e respectivos juros compensatórios, efectuado pela Administração Tributária (AT) no ano de 2007, impugnação que teve por fundamento a falta de notificação da liquidação dentro do prazo de caducidade

A sentença recorrida julgou inverificado o vício com a seguinte motivação jurídica:

«O artigo 45.º da L.G.T. dispõe nos seguintes termos:

Artigo 45º**Caducidade do direito à liquidação**

1. O direito de liquidar os tributos caduca se a liquidação não for validamente notificada ao contribuinte no prazo de quatro anos, quando a lei não fixar outro.

2. [...]

3. *Em caso de ter sido efectuado reporte de prejuízos, bem como de qualquer outra dedução ou crédito de imposto, o prazo de caducidade é o do exercício desse direito.*

4. *O prazo de caducidade conta-se, nos impostos periódicos, a partir do termo do ano em que se verificou o facto tributário e, nos impostos de obrigação única, a partir da data em que o facto tributário ocorreu, excepto no imposto sobre o valor acrescentado e nos impostos sobre o rendimento quando a tributação seja efectuada por retenção na fonte a título definitivo, caso em que aquele prazo se contra a partir do início do ano civil seguinte àquele em que se verificou, respectivamente, a exigibilidade do imposto ou o facto tributário.*

[...].

O artigo 46.º, n.º 1 do CIRC, na redação vigente à data dos factos, preceituava nos seguintes termos “Os prejuízos fiscais apurados em determinado exercício, nos termos das disposições anteriores, serão deduzidos aos lucros tributáveis, havendo-os, de um ou mais dos seis exercícios posteriores”.

Sobre o artigo 45º, n.º 3 da LGT, o acórdão do TCA Sul, de 22.01.2013, processo n.º 02857/09 pronunciou-se nos seguintes termos:

“[...] tanto na redação inicial, como na introduzida pela Lei 55-B/2004 de 30.12. (OE para 2005), o mesmo objetiva estabelecer específico prazo de caducidade na hipótese de ter sido efetuado reporte de prejuízos (e/ou de qualquer outra dedução ou crédito de imposto), firmando a regra da equivalência ao prazo do exercício desse direito de reporte. Noutra formulação, o n.º 3 do art. 45º LGT, à semelhança dos anteriores n.ºs 1 e 2, limita-se a prever, para determinado universo de casos, um prazo de caducidade do direito à liquidação, sem qualquer determinação ao nível da respectiva contagem, pelo que do seu teor somente se pode retirar o princípio de igual duração dos prazos fixados, nas leis dos diversos tributos para exercer eventual reporte de prejuízos (...) registados na operação de cada imposto e do prazo de caducidade da correspondente liquidação. Por exemplo, no campo do IRC, atualmente (2), prejuízos registados pelos sujeitos passivos podem ser deduzidos, reportados, durante 6 anos/ períodos de tributação, do que decorre ser, também, de 6 anos, em vez dos 4 anos da regra geral, o competente prazo de caducidade do direito de liquidação desse tributo, nas situações do género. Em suma, o n.º 3 do art. 45º LGT consubstancia afixação, pela lei, de um período de caducidade com duração diferente do prazo normal, imposto no seu n.º 1 e tal como se estabelece ser possível, no respectivo segmento final.

Acolhida esta leitura e amplitude do dispositivo legal em análise, decorre óbvio, por consequente, afirmar que, nos casos de ser efetuado reporte de prejuízos, a contagem do competente prazo de caducidade do direito à liquidação tem de processar-se no estrito cumprimento das regras, comuns, aplicáveis a todos os prazos de caducidade tributária, positivadas no n.º 4 do mesmo art. 45º LGT. Deste modo, para os impostos periódicos, como o IRC, o prazo de caducidade, casuisticamente, relevante, há de ser, sempre, contado “a partir do termo do ano em que se verificou o facto tributário”. Ou seja, as situações de reporte de prejuízos não pressupõem qualquer tipo de especificidade ao nível da forma de computar o prazo de caducidade, determinado por correspondência com o período de permissão do exercício da possibilidade de dedução protelada.

Posto isto, no regresso à situação julganda, quanto ao IRC de 1991 e aos prejuízos contabilizados/declarados nesse exercício, para a hipótese de o sujeito passivo acionar reporte deles, o prazo de caducidade do direito à liquidação, v.g. adicional, era de 5 anos, a contar desde 31.12.1991; isto é, na ausência de interrupções e/ou suspensões, com terminus no dia 31.12.1996 (3).

Face a este espaço temporal, disponível, para a at, legalmente, atuar, a liquidação de IRC, impugnada nos autos, efetivada no decurso do ano de 1999, não respeitou, portanto, de forma manifesta, o pertinente prazo de caducidade. E, não podemos acolher a, contornante proposta da Rte, no sentido de que não houve liquidação adicional relativamente ao exercício de 1991, mas, somente ao de 1995, querendo significar a respectiva legalidade, pelo respeito do prazo de caducidade contado a partir deste último ano. Efetivamente, se o visado ato de liquidação apenas tivesse entrado em linha de conta com a realidade tributária, da impugnante, concernente ao exercício de 1995, nada se poderia opor ao raciocínio veiculado. Porém, como decorre patente da factualidade apurada (entre outros, alíneas c. e r. do ponto C) dos factos provados), para concretizar, nos moldes constantes do processo, a liquidação referente a 1995, os intervenientes serviços da at introduziram correções várias e com significativo alcance monetário, aos prejuízos declarados, pela sociedade impugnante, no momento próprio, quanto ao pretérito ano de 1991. Ora, em relação aos factos tributários ocorridos neste ano, como sejam os proveitos auferidos e os custos incorridos, de cuja operação puderam resultar prejuízos fiscais, em 1999, estava interdita qualquer alteração capaz de mudar a sua expressão numérica, quantificação, por caducidade do direito de liquidar. De forma, talvez, mais perceptível, queremos sustentar que a at podia, na liquidação adicional para o ano de 1995, concretizada em 1999, operar os prejuízos verificados em 1991, por a impugnante ter procedido, nesse ano, ao respectivo reporte, sem, contudo, os poder sujeitar a correção, em desfavor da contribuinte, sob pena de, encapotadamente, levar a efeito liquidação abrangendo exercício protegido pela caducidade, completada no final do ano de 1996.”.

Regressando ao caso em apreço, como resulta da materialidade probatória, a liquidação impugnada resulta de correções técnicas realizadas pela Administração Fiscal à matéria coletável declarada pela Impugnante em virtude da Administração Tributária ter considerado terem sido indevidamente deduzidos, no ano de 2001, prejuízos fiscais no montante de 17.951,50 €, correspondentes 12.446,79 € a reporte de prejuízos do ano de 2000 (prejuízos apurados no regime de isenção não são dedutíveis aos apurados noutra regime) e os restantes 5.504,71 € a reporte de prejuízos que reportou inexistentes desde 1996.

Uma vez que houve lugar a reporte de prejuízos, por parte da Impugnante, é aplicável o prazo de seis anos de caducidade previsto no artigo 45.º, n.º 3 da L.G.T.

Todavia, tendo presente o acórdão referido supra, o prazo de caducidade de seis anos, relativamente aos prejuízos contabilizados/declarados no exercício de 2000, conta-se desde 31.12.2000, terminado em 31.12.2006.

Pelo que, quando a liquidação impugnada nos autos é emitida e notificada à Impugnante [fevereiro de 2007], já se encontrava esgotado o prazo de caducidade.

Por maioria de razão, no que concerne ao reporte de prejuízos oriundos desde os anos de 1996 a 1999, os respetivos prazos de caducidade terminaram, quanto aos prejuízos de 1996, em 31.12.2001, uma vez que o prazo era de 5 anos, do ano de 1997, em 31.12.2003, do ano de 1998, em 31.12.2004 e do ano de 1999, em 31.12.2005.

Como se decidiu no referido aresto, sob pena de levar a efeito uma liquidação abrangendo exercícios protegidos pela caducidade, completada no final dos anos de 2001 a 2006, a Administração Tributária não podia, na liquidação impugnada, referente ao ano de 2001 e concretizada em 2007, sujeitar a correção os prejuízos verificados desde 1996 a 2000, em desfavor da Impugnante.

Pelo exposto, procede o fundamento de falta de notificação da liquidação no prazo de caducidade.».

É contra o assim decidido que se insurge a Fazenda Pública, ora Recorrente, defendendo que as correções que determinaram a liquidação de IRC sindicada nestes autos dizem unicamente respeito ao exercício de 2001, não tendo sido efectuadas quaisquer correções relativamente a exercícios anteriores, já que a AT se limitou a desconsiderar, nesse exercício de 2001, o reporte de prejuízos do exercício de 2000 (por eles terem sido apurados no regime de isenção e não poderem ser deduzidos no exercício de 2001, submetido a diverso regime, em conformidade com o disposto no artigo 47º, n.º 5, do CIRC) e a desconsiderar o reporte de prejuízos dos exercícios de 1996 a 1999 (face à sua inexistência, atento o facto de o contribuinte não ter entregue as respectivas declarações de rendimento).

Advoga, por isso, que não tendo ocorrido qualquer correcção aritmética a valores referentes aos anos de 1996 a 2000, e respeitando a liquidação impugnada ao ano de 2001, concretizada em 2007, conforme resulta inequivocamente da factualidade provada, isto é, dentro do prazo legal de seis anos, não pode deixar de se concluir que não ocorre o aludido vício de caducidade do direito à liquidação do imposto.

Deste modo, a questão que cumpre analisar e decidir neste recurso consiste unicamente em saber se a sentença incorreu em erro ao julgar que na liquidação referente ao exercício de 2001, realizada e notificada à impugnante em 9/02/2007, era vedado à AT, por força do prazo de caducidade de seis anos previsto no artigo 45º, n.º 3, da LGT (prazo cuja aplicação não é questionada neste recurso), desconsiderar o reporte de prejuízos do exercício de 2000 por força da disciplina contida no artigo 47º, n.º 5, do CIRC, ou desconsiderar o reporte de prejuízos de 1996 a 1999 por tais prejuízos não constarem de declaração de rendimentos apresentada pelo contribuinte relativamente a esses exercícios.

E avançando para a decisão, logo se dirá que assiste razão à Recorrente, como, aliás, muito bem se deixou explicitado no parecer emitido pelo Ministério junto do STA.

Com efeito, tal como se pode verificar pela leitura do probatório da sentença, a AT constatou uma incorrecta utilização dos prejuízos fiscais nos seguintes termos: (i) os prejuízos apurados no exercício de 2000 foram-no no regime de isenção, pelo que, em face do disposto no art. 47º, n.º 5, do CIRC (na redacção vigente até 31.12.2009), não eram dedutíveis aos apurados no regime de redução de taxa, como era o caso do exercício de 2001; (ii) após 1996 não constam prejuízos apurados que pudessem ser deduzidos, até porque a impugnante não entregou declaração de rendimentos relativamente aos anos de 1996 a 1999.

Portanto, a AT não procedeu a qualquer correcção aos prejuízos declarados relativamente a exercícios anteriores a 2001, e a liquidação sindicada apenas teve em conta a realidade tributária do exercício de 2001, não tendo ocorrido, como se afirma na sentença, qualquer alteração à expressão numérica dos resultados da impugnante nos exercícios de 1996 a 2000 (nomeadamente em termos de proveitos auferidos e custos incorridos) dos quais pudessem resultar prejuízos fiscais em 2001.

Como bem sublinha o Ministério Público no seu douto parecer, «a AT limitou-se a considerar indevidamente deduzidos no ano de 2001 prejuízos fiscais, no montante de € 12.446,79 reportados de 2000, e de € 5.504,71 a reporte de prejuízos que reportou inexistentes desde 1996. Salvo melhor juízo, a situação analisada no acórdão do TCAS, de 22 de Janeiro de 2013, recurso n.º 02857/09, cujo discurso fundamentador a sentença recorrida adoptou, não é transponível para os presentes autos, pois que na-

quela a AT, em procedimento inspectivo, procedeu a uma efectiva correcção dos prejuízos reportados de anos anteriores, bulindo com situações jurídicas já estabilizadas na ordem jurídica.

Nos termos do disposto no artigo 45.º/3 da LGT, no caso de ter sido efectuado reporte de prejuízos, como sucedeu no caso em análise, o prazo de caducidade é o do exercício do direito de reporte, que é de 6 anos (artigo 47.º/1 do CIRC).

Tal prazo, no caso, conta-se a partir do termo do ano em que ocorreu o facto tributário (artigo 45.º/4 da LGT), ou seja a partir de 2001.12.31.

Ora, como resulta do probatório, a recorrida foi notificada da liquidação por carta registada de 9 de Fevereiro de 2007, portanto, manifestamente, antes do decurso do prazo de caducidade de 6 anos.» (fim de citação).

Pelo exposto, e considerando que este era o único vício imputado ao acto de liquidação impugnado, há que revogar a sentença recorrida e julgar improcedente a impugnação judicial.

4. Termos em que, face ao exposto, acordam os juízes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em conceder provimento ao recurso, revogar a sentença recorrida e, em substituição, julgar improcedente a impugnação judicial.

Sem custas no STA, e com custas em 1.ª instância pela Impugnante.

Lisboa, 11 de Novembro de 2015. — *Dulce Neto* (relatora) — *Ascensão Lopes* — *Ana Paula Lobo*.

Acórdão de 11 de Novembro de 2015.

Assunto:

IVA. Incidência. Taxa de Ocupação do Subsolo.

Sumário:

Os artigos 9.º, n.º 1, 73.º, 78.º, primeiro parágrafo, alínea a), e 79.º, primeiro parágrafo, alínea c), da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, devem ser interpretados no sentido de que o montante das taxas, como as que estão em causa no processo principal, que é pago aos municípios pela sociedade concessionária da rede de distribuição de gás em virtude da utilização do domínio público dos referidos municípios e que é repercutido em seguida por essa sociedade noutra sociedade, responsável pela comercialização do gás, e depois por esta nos consumidores finais, deve ser incluído no valor tributável do imposto sobre o valor acrescentado aplicável à prestação efetuada pela primeira dessas sociedades à segunda, nos termos do artigo 73.º dessa diretiva (o texto deste sumário coincide com o texto do sumário do acórdão do TJUE proferido no Processo n.º C-256/14).

Processo n.º 1780/13-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: A..., S. A.

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

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 – Vem a Fazenda Pública, veio recorrer para este Supremo Tribunal da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Viseu de fls. 50 e segs. que julgou procedente a impugnação judicial deduzida por A....., S.A., com os sinais dos autos, contra o indeferimento de reclamação graciosa do acto de autoliquidação de IVA, referente a Junho de 2012, na parte que incide sobre as taxas de ocupação do subsolo pagas às autarquias locais e repercutidas nos consumidores finais de gás natural, no valor de € 11.581,44.

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

A) Vem o presente recurso da sentença que julgou procedente por provada a presente impugnação.

B) Está patente na decisão que: “Em face de todo o exposto, não pode ser acolhida a tese propugnada pela AT na informação vinculativa que serviu de base ao indeferimento da reclamação graciosa da autoliquidação do IVA.

Não está em causa a aplicação extensiva do nº2 do artigo 2º do CIVA à impugnante, mas antes a circunstância de, em virtude da exclusão das TOS do âmbito de incidência do imposto operado por esta disposição, o débito das mesmas TOS aos clientes estar igualmente excluído de tributação.

O tratamento uniforme entre todas as operações e agentes económicos constitui um imperativo legal por força do princípio da neutralidade do IVA que está na essência desse imposto.

Por outro lado, não está em discussão a aplicabilidade da alínea c) do nº6 do artigo 16º do CIVA para excluir as TOS da base de incidência do imposto.

De resto, a repercussão do valor das TOS é uma operação meramente financeira que nem sequer constitui uma actividade económica na acepção do artigo 9º, nº1 da Directiva do IVA, daí que não caiba no âmbito de incidência do imposto.”

C) Contudo, a Fazenda Pública não pode conformar-se com tal decisão.

D) A impugnante é concessionária do serviço público de distribuição de gás natural e dos seus gases de substituição na Zona Centro Interior, ao abrigo do contrato de concessão, aprovado pela Resolução do Conselho de Ministros nº98/2008, Diário da República nº119, 1ª série, de 23-06-2008;

E) Na cláusula 7ª, nºs 2 e 3 do referido contrato estabelece-se que: “Assiste à Concessionária o direito de repercutir sobre os utilizadores das suas infra-estruturas, quer se trate de entidades comercializadoras de gás ou de consumidores finais, o valor integral de quaisquer taxas, (...) incluindo as taxas de ocupação do subsolo cobradas pelas autarquias locais.”;

F) É Jurisprudência assente que é de qualificar como taxa, por ter natureza sinalagmática, o tributo liquidado por um município como contrapartida pela utilização do subsolo com tubos e condutas de gás;

G) O cumprimento das obrigações declarativa e de pagamento foi de encontro à informação vinculativa da DSIVA solicitada pela própria impugnante, que mereceu despacho de 03-08-2011;

H) Os contratos de concessão entre o Estado e os concessionários não são tributados em sede de IVA por força do nº2 do art.º 2º do CIVA, uma vez que são operações praticadas no âmbito dos poderes de autoridade do Estado;

I) A repercussão da TOS ao cliente final não é por si só uma actividade económica, contudo, sempre terá de integrar o valor tributável sujeito a IVA, por imperativo legal;

J) Quer dos art.ºs 73º e 78º da Directiva 2006/112 de 28 de Novembro de 2006, quer do art.º 16º, nºs 1 e 5 alínea a) do CIVA se retira que o valor tributável das transmissões de bens e das prestações de serviços sujeitas a imposto é o valor da contraprestação obtida ou a obter do adquirente, do destinatário ou de um terceiro, incluindo os impostos, direitos, taxas e outras imposições, com excepção do próprio imposto sobre o valor acrescentado;

K) Atente-se ao Ofício-Circulado 30127 da DSIVA, de 13-05-2011, concernente às taxas de recursos hídricos que preconiza que: “A repercussão, sobre o utilizador final, do encargo económico que a taxa representa, nos termos do artigo 5.º do Decreto-Lei n.º 97/2008, de 11 de Junho, incluído na factura emitida pelas entidades exploradoras/distribuidoras dos recursos hídricos, constitui, ainda que discriminado, parte do valor tributável da operação, nos termos da alínea a) do nº5 do artigo 16º do Código do IVA. Sobre esta incide IVA à taxa reduzida (6% no Continente e 4% nas Regiões Autónomas dos Açores e da Madeira), por inclusão na verba 1.7 da Lista I anexa ao CIVA, sem prejuízo da aplicação de taxa diferente a outros bens ou serviços que possam ser discriminados na factura, devendo ser observadas as regras de facturação previstas no Código do IVA, designadamente, no seu artigo 36.º.”;

L) Deve também chamar-se à colação o Acórdão do STA de 21-09-2011, processo n.º 766/09, relativo ao Imposto sobre veículos (antigo IA), que remete para o Acórdão do TJUE de 28.07.2011, proferido no Processo n.º C-106/10 cuja posição é a de que: “Um imposto como o imposto sobre veículos em causa no processo principal, cujo facto gerador está directamente ligado à entrega de um veículo abrangido pelo âmbito de aplicação deste imposto e que é pago pelo fornecedor desse veículo, integra-se no conceito de «impostos, direitos aduaneiros, taxas e demais encargos», na acepção do artigo 78.º primeiro parágrafo, alínea a), da Directiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de Novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, e deve, em aplicação desta disposição, ser incluído no valor tributável em imposto sobre o valor acrescentado da entrega do referido veículo”;

M) É pois inquestionável que também a taxa de ocupação de subsolo repercutida aos clientes faz parte da contraprestação obtida pelos serviços prestados e o seu facto gerador está directamente ligado à prestação dos serviços (pois sem o seu pagamento ao Estado a concessionária estaria inabilitada a fornecê-los), pelo que terá de ser englobada no valor tributável e como tal ser sobre ela aplicada a taxa de IVA correspondente;

N) A sentença recorrida assenta maioritariamente a sua fundamentação no princípio da neutralidade fiscal, contudo, o presente recurso contrapõe o princípio da legalidade, visto que a TOS não consubstancia uma operação económica da concessionária para o cliente final, no entanto, esta será englobada, por força de lei (art.º 16º, nº5 alínea a) do CIVA), no valor tributável sujeito à taxa de IVA;

O) *Padece, assim, a sentença recorrida de erro de julgamento, pois não se procedeu a uma análise exaustiva dos factos e da sua subsunção ao direito, sendo que teria de redundar na aplicação da norma vinda de referir;*

P) *Após a entrada em vigor do ETAF e CPTA, passou-se de um contencioso de mera anulação, fortemente imitador dos poderes de decisão do juiz e destinado à mera defesa da legalidade, para um contencioso de plena jurisdição, que proporciona uma tutela jurisdicional mais efectiva, aumentando-se os poderes de cognição do juiz;*

Q) *Deve constar da sentença: a identificação das partes e do objecto em litígio, a fixação das questões a solucionar, a fundamentação, discriminando os factos provados e a aplicação do direito, culminando com a decisão, à luz do art.º 607º do CPC;*

R) *Salvo o devido respeito, entendemos que a sentença recorrida peca na aplicação do direito, visto que se impunha a alusão ao art.º 16º, nº5 alínea a) do CIVA e como tal a improcedência da presente impugnação.*

Termos em que, deve ser dado provimento ao presente recurso, ordenando-se, em consequência, a substituição da douta sentença recorrida, por outra em que, após a análise do seu mérito, se julgue improcedente, por não provada, a presente impugnação, com as legais consequências.

2 – *A recorrida apresentou as suas contra alegações defendendo a manutenção da douta sentença, nos seguintes termos:*

1. Bem andou o Mmº Juiz a quo ao decidir que não há lugar à incidência de IVA sobre as TOS refaturadas ou redebitadas pela recorrida aos seus clientes ao abrigo do contrato de concessão com o Estado Português e nos termos regulamentados pela ERSE.

2. Contrariamente ao que alega a AT, não se aplica o disposto no artigo 78.º, alínea a) da Diretiva do IVA e no artigo 16º n.º 5, alínea a) do CIVA para incluir as TOS redebitadas aos clientes no valor tributável de IVA.

3. Com efeito, inexistente uma relação direta – “um nexo direto e necessário entre o serviço prestado e contravalor recebido”, como referiu o Advogado-Geral do TJUE nas conclusões apresentadas no processo n.º C-246/08 - entre o recebimento das TOS dos clientes e uma prestação que lhes seja dirigida pela Recorrida, havendo apenas, e no limite, um nexo incidental e indireto.

4. Se as TOS não forem pagas às autarquias locais, a consequência é apenas a constituição de uma dívida, sem qualquer efeito legal sobre o contrato de concessão com o Estado Português ou sobre a licença de comercialização de gás natural de último recurso concedida pela DGEG — Direção-Geral de Energia e Geologia, ou seja, o não pagamento prévio não constitui obstáculo legal ao exercício de qualquer atividade por parte da concessionária.

5. A cobrança e pagamento das TOS é meramente incidental ou lateral à atividade da Recorrida e não um pressuposto desta, já que é um tributo local cujo pagamento não constitui requisito prévio ou condição de legalidade para exercício das atividades concessionadas (distribuição de gás) e licenciadas (comercialização de gás).

6. Acresce que a base tributável de IVA tem subjacente uma ideia de sinalagmaticidade e só pode ser constituída por aquilo que seja a contrapartida efetivamente obtida pelo sujeito passivo do destinatário do bem ou adquirente do serviço, sendo que as TOS repercutidas aos clientes não representam a contraprestação de uma transação praticada pela Recorrida a favor daqueles (cfr. artigo 73º da Diretiva do IVA e artigo 16º, n.º 1 do CIVA).

7. As atividades da Recorrida estão sujeitas a regulação e, por conseguinte, a remuneração a receber dos clientes (comercializadoras e consumidores finais) é constituída exclusivamente por tarifas fixadas pela ERSE, sendo que as TOS não se integram nas referidas tarifas.

8. Por outro lado, o facto gerador específico das TOS, que é a utilização individualizada do subsolo pela Recorrida para instalação da rede de gás, está totalmente desligado do facto gerador de IVA (v.g. fornecimento de gás), sendo que, à luz da jurisprudência do TJUE, se os dois factos tributários são distintos e estão totalmente dissociados entre si, como é o caso, não existe o nexos direto entre o tributo e a transação cuja existência é indispensável à inclusão do primeiro na base tributável de IVA.

9. Sem prejuízo do exposto, deve sempre reconhecer-se que a incidência de IVA sobre o redêbitos das TOS atenta contra o princípio da neutralidade que rege o sistema comum do IVA, como bem decidiu o Mmo. Juiz a quo.

10. Se num primeiro momento - o da liquidação pelo sujeito ativo das taxas - as TOS não estão sujeitas a IVA por força do disposto no artigo 2º, n.º 2 do CIVA, o redêbitos do valor exato destas taxas, sem qualquer margem ou valor acrescentado, como in casu sucede, também deve beneficiar da não sujeição a imposto.

11. A AT tem sufragado a tese de que a natureza da despesa incorrida pelo sujeito passivo, bem como o enquadramento desta em sede de IVA, têm reflexos no tratamento em sede de IVA da operação subsequente de redêbitos da despesa, sendo que pode não haver lugar à sujeição a IVA da despesa redebitada se, se verificarem certos condicionalismos.

12. No caso concreto, estão demonstrados todos os pressupostos de exclusão da tributação em IVA dos débitos de despesas exigidos pela AT nas várias instruções administrativas citadas nos autos: (i) a despesa sujeita a refaturação não está sujeita a IVA; (ii) nas faturas emitidas pela Recorrida aos seus clientes consta a discriminação do valor das TOS, com a indicação do município que as cobra e o respetivo montante; (iii) o montante redebitado ou refaturado corresponde apenas ao valor efetivamente pago às autarquias.

13. Do ponto de vista da essência e da natureza conceptual do IVA e, bem assim, do princípio da neutralidade e da uniformidade do IVA, é inadmissível tributar uma despesa que está fora do campo de incidência do IVA apenas pelo facto de o seu montante ser repercutido, ainda mais quando nesta operação de redêbito não é acrescentada qualquer margem nem, verdadeiramente, qualquer valor (cfr. os considerandos n.º 5 e 7 da Diretiva do IVA).

14. Decorre da jurisprudência do TJUE que o princípio da neutralidade, estruturante deste imposto harmonizado, é tributário de uma lógica de igualdade, obrigando a que determinada prestação de serviços/transmissão de bens, independentemente da qualidade e/ou quantidade do(s) respetivo(s) prestador(es), i.e. da natureza ou do número de sujeitos existentes numa dada cadeia produtiva, receba tratamento idêntico/uniforme em sede de IVA (cfr. Acórdãos n.º C-216/97, de 07/09/1999, caso Gregg n.º C-29/08, de 29/10/2009, caso Skatteverket vs. AB SKF; n.º C-141/00, de 10/02/2002, caso *Ambulanter Pflegedienst Kügler GmbH, vs. Finanzamt für Körperschaften / in Berlin*; n.º C-481/98, de 03/05/2001, caso *Comissão vs. República Francesa*; Conclusões da Advogada-Geral Juliane Kokott no processo n.º C-357/07, caso *TNT Post UK Ltd*),

15. No âmbito europeu, cumpre ainda realçar que no recente Acórdão do TJUE n.º C-224/11, de 17/01/2013, no caso *BGZ Leasing* foi defendida de forma clara a doutrina de que o princípio da neutralidade do IVA impõe que o tratamento em IVA de uma determinada despesa (não sujeição ou isenção) deve ser mantido quando o montante exato dessa despesa — como acontece no caso das TOS — é refaturado a um terceiro.

16. Por fim, não é pelo facto de o Tribunal não ter utilizado na fundamentação da sua decisão uma norma que a AT entendia ser aplicável, embora nunca antes a tenha invocado, que há erro de julgamento, até porque constitui princípio geral de direito que o juiz não está vinculado às alegações das partes no tocante ao direito (*iura novit curia*).

Termos em que deve ser negado provimento ao presente recurso, por não provado, com a conseqüente manutenção, na íntegra, da sentença recorrida.

Requer-se ainda seja ordenado, nos termos do disposto no artigo 267.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia, no caso de V. Exas. entenderem que é necessário à boa decisão da causa, o reenvio prejudicial para o TJUE tendo em vista o esclarecimento das questões supra identificadas.»

3 - O Exmº Procurador-Geral Adjunto neste Supremo Tribunal Administrativo emitiu douto parecer no sentido do provimento do recurso, com base na seguinte fundamentação que, na parte mais relevante se transcreve:

«(...) Discute-se no presente recurso a questão de saber se as taxas de ocupação de subsolo (adiante TOS), repercutidas ou redebitadas pela ora recorrida aos seus clientes se inclui na base de incidência objectiva do IVA.

Em termos de incidência real prescreve o art. 1.º, n.º 1 do CIVA que estão sujeitas a imposto as transmissões de bens e as prestações de serviços efectuadas no território nacional, a título oneroso, por um sujeito passivo agindo como tal e, ainda, as importações de bens e as operações intracomunitárias efectuadas no território nacional, tal como são definidas e reguladas no Regime do IVA nas Transacções Intracomunitárias (alíneas a), b) e c) do preceito).

Sendo certo que no caso em apreço não estamos perante importações de bens ou operações intracomunitárias efectuadas em território nacional, também se tem por seguro que o redêbito ao cliente final da TOS paga a montante pela ora recorrida não consubstancia, enquanto tal, uma transmissão de bens, nos termos definidos no art. 3.º do CIVA ou uma prestação de serviços a incluir na definição residual dessas operações vertida no art. 40, n.º 1 do mesmo corpo normativo.

Com efeito, a operação económica tributável em IVA é, no caso, como a própria recorrente o reconhece, o fornecimento de gás aos respectivos consumidores e não o redêbito da taxa de ocupação de subsolo ao cliente final.

Não obstante a ora recorrente sustenta que, por imperativo legal, a TOS terá sempre que integrar o valor tributável para efeitos de IVA, invocando em abono desse entendimento o disposto no arts. 73.º e 78.º, ambos da Directiva 2006/112, de 28 de Nov. e o art. 16.º, nos 1 e 5 alínea a) do CIVA.

Salvo melhor entendimento, tem razão a recorrente.

Com efeito, se bem que o n.º 1 do art. 16.º do CIVA estabeleça que o valor tributável das transmissões de bens e prestações de serviços sujeitas a imposto é o valor da contraprestação obtida ou a obter do adquirente, do destinatário ou de um terceiro, a concreta determinação desse valor não pode deixar de atender às regras constantes dos demais números do preceito.

Ora, dispõe o n.º 5, alínea a) do preceito em questão que o valor tributável das transmissões de bens e das prestações de serviços sujeitas a imposto inclui “os impostos, direitos, taxas e outras imposições, com excepção do próprio imposto sobre o valor acrescentado”. Excluídas estão, nos termos da alínea c) do n.º 6 do mesmo comando normativo “as quantias pagas em nome e por conta do adquirente dos bens ou do destinatário dos serviços, registadas pelo sujeito passivo em contas de terceiros apropriadas”, o que manifestamente não é o caso; as taxas em questão foram pagas pela impugnante, ora recorrida, em nome e por conta própria.

O valor tributável das transmissões de bens e das prestações de serviços sujeitas a imposto não se circunscreve, pois, forçosamente, ao preço correspondente ao serviço prestado, podendo englobar outras componentes, designadamente, impostos, direitos, taxas e outras imposições.

Como explica Patrícia Noiret Cunha’, “(a)pesar de estar intimamente ligada à noção de preço, a contraprestação pode não coincidir com este. A contraprestação, para efeitos de IVA, é o resultado de um conjunto de inclusões e exclusões de determinados conceitos, não obstante o preço constituir o núcleo do conceito de valor tributável”.

Indicando que “os impostos, direitos, taxas e outras imposições são incluídos no valor tributável” acrescenta a mesma autora que se trata de “um conceito amplo de prestações patrimoniais públicas que são incluídas necessariamente no valor tributável, não a título de pagamento do bem ou do serviço, mas por implicarem um dispêndio efectivo”.

A razão de ser subjacente à inclusão no valor tributável dessas imposições legais e as demais componentes identificadas na norma radicar-se-á, salvo melhor entendimento, na natureza do imposto em causa, que incidindo sobre o consumo, demanda que a tributação tenha em conta o valor real da operação sobre a qual incide, ou seja, o montante da despesa que o consumidor teve efectivamente que suportar.

No caso em apreço, não obstante as TOS redebitadas aos consumidores não correspondam, stricto sensu, ao preço do serviço concretamente prestado pela impugnante aos seus clientes, entende-se que as mesmas estão directamente relacionadas com a prestação desse serviço pois a ocupação do subsolo que essas taxas visam remunerar é indispensável ao exercício dessa actividade económica. Assim, salvo melhor entendimento, integrando essas taxas o montante da despesa efectivamente suportado pelos consumidores não poderão tais taxas, de acordo as normas atrás citadas, deixarem de ser incluídas no valor tributável para efeitos de IVA, proposição que se tem por conforme com o disposto nos arts. 73.º, 78.º, alínea a) e 79.º da Directiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de Nov. de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado.

Nesta conformidade, será de julgar procedente o presente recurso com a consequente revogação da sentença recorrida.

Contudo, apesar de assim se entender, estando em causa a interpretação e aplicação de normas e conceitos em conformidade com o direito comunitário justificar-se-á, porventura, que previamente à decisão do presente recurso seja submetida ao Tribunal de Justiça da União Europeia, a título de reenvio prejudicial, a questão da admissibilidade da inclusão das TOS no valor tributável para efeitos de IVA, face ao disposto no art.º 78º alínea a) da Directiva 2006/112/CE.

É o meu parecer.»

4- Ponderando que o objecto do presente recurso é em tudo idêntico, até nos pressupostos de facto, ao objecto do recurso interposto pela mesma recorrente e também relativo ao mesmo imposto, e pendente neste Supremo Tribunal Administrativo, com o número 1824/13, recurso esse em que foi solicitada a *pronúncia do TJUE*, em reenvio prejudicial, para esclarecimento das mesmas questões, foi por despacho do relator (fls. 124) ordenada a suspensão da instância até à decisão que viesse a ser proferida pelo TJUE no referido processo, mais se considerando não se justificar assim a dedução do pedido de reenvio sugerido pela recorrida e pelo Exmº Procurador-Geral Adjunto.

Entretanto foi pela junta pela secretaria certidão do Acórdão do TJUE de 11 de Junho de 2015, proferido em processo idêntico (processo C-256/14) - cf. fls. 125 e segs.

Indo de novo os autos com vista ao Ministério Público o Exmº Procurador-Geral Adjunto emitiu de novo parecer no sentido do provimento do recurso, reiterando a pronúncia de fls. 119 a 121.

Colhidos os vistos legais, cabe decidir.

5. Em sede factual apurou-se em primeira instância a seguinte matéria de facto:

1 - *A Impugnante é concessionária em regime de exclusivo do serviço público essencial da rede de distribuição de gás natural e dos seus gases de substituição na Zona Centro Interior - cfr. a minuta do contrato de concessão que foi aprovada pela Resolução do Conselho de Ministros n.º 98/2008, publicada no D.R., 1.ª série, n.º 119, de 23.06.2008 e integralmente disponível para consulta em www.dgeg.pt.*

2 - *A cláusula 7ª do contrato de concessão entre o Estado e a Impugnante, sob a epígrafe “Direitos e obrigações da Concessionária”, enuncia no seu n.º 2: “Assiste à Concessionária o direito de repercutir sobre os utilizadores das suas infra-estruturas, quer se trate de entidades comercializadoras de gás ou de consumidores finais, o valor integral de quaisquer taxas, independentemente da sua designação, desde que não constituam impostos directos, que lhe venham a ser cobrados por quaisquer entidades*

públicas, directa ou indirectamente atinentes à distribuição de gás, incluindo as taxas de ocupação do subsolo cobradas pelas autarquias locais”.

3 - Estabelece o n.º 3 da cláusula 7ª do contrato de concessão: “Na sequência do estabelecido no n.º 2 e no que respeita às taxas de ocupação do subsolo a liquidar pelas autarquias locais que integram a área da concessão, os valores pagos pela Concessionária em cada ano civil serão repercutidos por município, sobre as entidades comercializadoras utilizadoras das infra-estruturas ou sobre os consumidores finais servidos pelas mesmas nos termos a definir pela ERSE”.

4 - Na sequência da regulamentação efectuada pela ERSE, conforme previsto no n.º 3 da cláusula 7ª do contrato de concessão, a Impugnante passou a repercutir aos seus clientes as TOS liquidadas e pagas às autarquias integradas na sua área de concessão.

5 - A Impugnante repercute as TOS mediante a inclusão na factura emitida aos clientes de uma rubrica adicional, autónoma, contendo o valor do tributo (que corresponde àquilo que foi efectivamente pago, como impõe o contrato de concessão) e a indicação do município a que a TOS respeita.

6 - Os valores concernentes às TOS são registados pela Impugnante em contas de terceiros apropriadas.

7 - Na sequência da informação vinculativa emanada pela DSIVA em 03.08.2011, a Impugnante procedeu à liquidação de IVA sobre o montante das TOS respeitante a Maio de 2012, e obteve um montante de imposto de € 12.360,93.

8 - A Impugnante apresentou reclamação graciosa da autoliquidação referida no n.º anterior, a qual foi indeferida com base no entendimento constante da aludida informação vinculativa.

7. Do objecto do recurso

Da análise do segmento decisório da sentença e dos fundamentos invocados pelo Fazenda Pública para pedir a sua alteração, podemos concluir que a questão objecto do recurso consiste em saber, no momento da repercussão no consumidor final da Taxa de Ocupação do Subsolo (TOS), cobrada pelos Municípios aos fornecedores de gás canalizado, como a recorrida, deve ou não incidir IVA sobre essa mesma Taxa.

Entendeu-se na sentença recorrida, que sufragou a argumentação da recorrida A....., no essencial, que, “...a repercussão do valor das TOS é uma operação meramente financeira que nem sequer constitui uma actividade económica na acepção do artigo 9.º, n.º 1 da Directiva do IVA, daí que não caiba no âmbito de incidência do imposto.

Essa repercussão não constitui uma operação com substância económica ou um acto de consumo porque nem sequer gera valor acrescentado para qualquer dos operadores económicos, pelo que, à luz da legislação comunitária e da melhor doutrina, não pode ser tributada em IVA.”.

Já a recorrente Fazenda Pública, entende que deverá sempre incidir o imposto do IVA sobre tal Taxa, quando repercutida sobre o consumidor final, uma vez que a isso obriga o disposto nos “...art.ºs 73º e 78º da Directiva 2006/112 de 28 de Novembro de 2006, quer do art.º 16º, n.ºs 1 e 5 alínea a) do CIVA (porque daí se retira que o valor tributável das transmissões de bens e das prestações de serviços sujeitas a imposto é o valor da contraprestação obtida ou a obter do adquirente, do destinatário ou de um terceiro, incluindo os impostos, direitos, taxas e outras imposições, com excepção do próprio imposto sobre o valor acrescentado”.

E no mesmo sentido se pronuncia o Exmº PGA no seu bem fundamentado parecer.

Esta questão foi também suscitada no recurso n.º 1824/13, e por Acórdão deste STA, proferido naqueles autos, foi decidido submetê-la à apreciação do Tribunal de Justiça da União Europeia, com a seguinte formulação:

I-O Direito da União, em especial o disposto no artigo 78º, alínea a) da Directiva 2006/112/CE, opõe-se a que, a TOS paga pela distribuidora de Gás seja repercutida no consumidor final, em singelo e de forma autónoma, relativamente ao preço que este paga pelo gás consumido, isto é, sem ser incluída nesse preço?

Se se concluir por uma resposta negativa a esta primeira questão suscita-se ainda a seguinte questão:

II-O Direito da União, em especial o disposto nos artigos 73º a 79º da Directiva 2006/112/CE, opõe-se a que, a TOS paga pela distribuidora de Gás quando repercutida no consumidor final, em singelo e de forma autónoma, relativamente ao preço que este paga pelo gás consumido, não seja considerada valor tributável?

Entretanto, tendo o TJUE emitido pronúncia sobre tal questão no supra citado Acórdão de 11 de Junho de 2015 (processo C- 265/14) foi a respectiva doutrina aplicada no recurso 1824/13.

Entendemos que a doutrina que emerge daquele Acórdão do TJUE é, também, inteiramente aplicável ao caso em apreço.

Com efeito, enfrentando tal questão concluiu o TJUE pela necessária incidência do Imposto Sobre o Valor Acrescentado sobre aquela repercussão das TOS, quer sobre as empresas distribuidoras, quer sobre os consumidores finais, com base na seguinte argumentação:

“28 No tocante ao mérito, com as suas duas questões, que importa examinar em conjunto, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se os artigos 9.º, n.º 1, 73.º, 78.º, primeiro parágrafo,

alínea a), e 79.º, primeiro parágrafo, alínea c), da diretiva IVA devem ser interpretados no sentido de que o montante das taxas, como as que estão em causa no processo principal, pago aos municípios pela sociedade concessionária da rede de distribuição de gás pela utilização do domínio público dos referidos municípios e que é repercutido em seguida por essa sociedade noutra sociedade, responsável pela comercialização do gás, e depois por esta última nos consumidores finais, devem ser incluídos no valor tributável do IVA aplicável à prestação realizada pela primeira dessas sociedades à segunda.

29 Segundo o artigo 78.º, primeiro parágrafo, alínea a), da diretiva IVA, o valor tributável inclui as taxas e demais encargos, com exceção do próprio IVA. O Tribunal de Justiça já precisou que, para que uma taxa se possa incluir no valor tributável do IVA, ainda que não represente qualquer valor acrescentado e não constitua a contrapartida económica da transmissão de bens ou da prestação de serviços, deve ter um nexo direto com essa transmissão ou prestação e que a questão de saber se o facto gerador da referida taxa coincide com o do IVA é um elemento determinante para demonstrar a existência de tal nexo (v., neste sentido, acórdãos *De Danske Bilimportører*, C-98/05, EU:C:2006:363, n.º 17; *Comissão/Polónia*, C-228/09, EU:C:2010:295, n.º 30; *Comissão/Austria*, C-433/09, EU:C:2010:817, n.º 34; e *TVI*, C-618/11, C-637/11 e C-659/11, EU:C:2013:789, n.os 37 e 39).

30 No caso em apreço, resulta da decisão de reenvio que as TOS são pagas pela B..... aos municípios previamente à operação sujeita a IVA entre a B..... e a sociedade responsável pela comercialização do gás aos consumidores, e independentemente dessa operação, como contrapartida pela utilização do domínio público municipal decorrente da implantação neste de infraestruturas da rede de gás que a B..... explora. Esta repercute, em seguida, o montante das TOS na sociedade responsável pela comercialização do gás quando lhe fatura a utilização das referidas infraestruturas para o fornecimento do gás aos consumidores.

31 Daqui decorre que as TOS não representam valor acrescentado e não constituem a contrapartida económica da operação sujeita a IVA que ocorre entre a sociedade concessionária da rede de distribuição de gás e a sociedade responsável pela comercialização do gás e que o facto gerador dessas TOS não coincide com o do IVA, pelo que as TOS não têm nexo direto com essa operação.

32 Por conseguinte, as TOS não são taxas que devam ser incluídas no valor tributável do IVA, nos termos do artigo 78.º, primeiro parágrafo, alínea a), da diretiva IVA.

33 Acresce que, ao repercutir o montante das TOS na sociedade responsável pela comercialização do gás na faturação que lhe faz pela utilização das referidas infraestruturas para o fornecimento de gás aos consumidores, a B..... não repercute as TOS, enquanto tais, mas o preço da utilização do domínio público municipal. Esse preço faz parte do conjunto dos custos suportados pela B..... e que entra no preço da sua prestação, a pagar pela sociedade responsável pela comercialização do gás. O facto de, em conformidade com o contrato de concessão, o montante das TOS ser objeto de uma rubrica separada na fatura emitida pela B..... e em seguida nas faturas remetidas pela sociedade responsável pela comercialização do gás aos consumidores é, a este respeito, irrelevante.

34 Consequentemente, o montante das TOS constitui um elemento da contrapartida obtida pela B..... da sociedade responsável pela comercialização do gás pela sua prestação, que indiscutivelmente constitui uma «atividade económica», na aceção do artigo 9.º, n.º 1, da diretiva IVA. Em conformidade com o artigo 73.º desta diretiva, esse montante deve, por conseguinte, ser incluído no valor tributável do IVA dessa prestação.

35 Por outro lado, o montante das TOS não pode ser excluído do valor tributável desta última prestação com fundamento no artigo 79.º, primeiro parágrafo, alínea c), da diretiva IVA, uma vez que esse montante não é cobrado como reembolso de despesas efetuadas em nome e por conta da sociedade responsável pela comercialização do gás ou dos consumidores, mas como contrapartida pelo custo da utilização do domínio municipal suportado pela B..... em virtude da sua atividade.

36 Ao invés do que esta última alega, a inclusão do montante das TOS no valor tributável do IVA aplicável à prestação que a mesma efetua à sociedade responsável pela comercialização do gás não é contrária ao princípio da neutralidade fiscal, que se opõe a que as entregas de bens ou prestações de serviços semelhantes, que estão em concorrência entre si, sejam tratadas de maneira diferente do ponto de vista do IVA (v., neste sentido, acórdão *BGŻ Leasing*, C-224/11, EU:C:2013:15, n.º 65 e jurisprudência referida).

37 Com efeito, nos termos do artigo 13.º, n.º 1, primeiro parágrafo, da diretiva IVA, os municípios não são considerados sujeitos passivos de IVA quando cobram taxas como as TOS, ao passo que, por aplicação do artigo 9.º da referida diretiva, as sociedades como a B..... são consideradas sujeitos passivos de IVA quando exercem «atividades económicas», na aceção dessa disposição. Por outro lado, como decorre das conclusões constantes dos n.os 31, 33 e 34 do presente acórdão, a cobrança das TOS pelos municípios e a cessão, pela B..... à sociedade responsável pela comercialização do gás, do direito de utilizar a rede de gás que aquela explora mediante o pagamento de uma contrapartida que integra o montante das TOS não constituem «operações semelhantes».

38 Em face de todas as considerações precedentes, importa responder às duas questões submetidas que os artigos 9.º, n.º 1, 73.º, 78.º, primeiro parágrafo, alínea a), e 79.º, primeiro parágrafo,

alínea c), da diretiva IVA devem ser interpretados no sentido de que o montante das taxas, como as que estão em causa no processo principal, que é pago aos municípios pela sociedade concessionária da rede de distribuição de gás em virtude da utilização do domínio público dos referidos municípios e que é repercutido em seguida por essa sociedade noutra sociedade, responsável pela comercialização do gás, e depois por esta nos consumidores finais, deve ser incluído no valor tributável do IVA aplicável à prestação efetuada pela primeira dessas sociedades à segunda, nos termos do artigo 73.º dessa diretiva.”.

Ora, como ficou dito nos Acórdãos deste Supremo Tribunal Administrativo de 21 de Outubro, recs. n.ºs 1824/13 e 1844/13 e de 28.10.2015, recurso 1866/13, todos in www.dgsi.pt – que decidiram casos idênticos aos dos presentes autos – visto o teor do referido Acórdão do TJUE e *cabendo ao TJUE a interpretação mais autorizada das normas da União em caso de dúvidas quanto à sua interpretação, e sabendo nós, como já anteriormente se referiu no acórdão datado de 02/07/2014, que no essencial o artigo 16º, n.º 5, alínea a) do CIVA reproduz o teor do artigo 78º, alínea a) da Directiva 2006/112/CE, não podemos deixar de acatar esta doutrina resultante deste acórdão do TJUE e, nessa medida, concluir pelo acerto da posição e interpretação das normas legais em apreço defendida pela Administração Tributária, o que determina, não só o provimento do presente recurso, mas também a improcedência desta mesma impugnação.// Assim, e respondendo também nós à questão colocada pela recorrida/impugnante nas suas contra-alegações temos que concluir que, por força dos preceitos legais vigentes à data das liquidações do IVA em questão nos presentes autos, impõe-se de forma necessária a incidência de Imposto Sobre o Valor Acrescentado (“IVA”) sobre as Taxas Municipais de Ocupação do Subsolo (“TOS”) repercutidas, redebitadas ou refaturadas pela ora Recorrida nas entidades Comercializadoras de gás natural e nos consumidores finais.*

8 – Decisão

Termos em que, face ao exposto, acordam os juízes da secção de Contencioso Tributário deste STA em conceder provimento ao recurso, revogar a sentença recorrida e julgar improcedente a impugnação judicial.

Custas pela recorrida em 1.ª instância e neste STA.

Lisboa, 11 de Novembro de 2015. — *Pedro Delgado* (relator) — *Isabel Marques da Silva* — *Dulce Neto*.

Acórdão de 18 de Novembro de 2015.

Assunto:

Oposição. Indeferimento liminar.

Sumário:

É nula a decisão recorrida que, em fase de sentença, rejeita liminarmente a petição de oposição já liminarmente recebida.

Processo n.º 111/15-30.

Recorrente: A...

Recorrido: Fazenda Pública e outra.

Relatora: Ex.ª Sr.ª Cons.ª Dr.ª Isabel Marques da Silva.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

- Relatório-

1 – A....., com os sinais dos autos, recorre para este Supremo Tribunal da decisão do Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra, de 16 de Outubro de 2014, que, ao abrigo do disposto na *alínea a) do n.º 1 do artigo 209.º do CPPT, rejeitou liminarmente*, por ter sido *deduzida fora de prazo*, a oposição por si deduzida à execução fiscal n.º 3611/97/700213097, que corre termos no Serviço de Finanças da Amadora, para cobrança de dívida à B....., S.A.

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

Do efeito suspensivo do recurso,

I. *Nos presentes autos, e concretamente no que tange à decisão ora colocada em crise, estamos perante a rejeição liminar da oposição à execução fiscal apresentada pela ora Recorrente.*

II. A atribuição de efeito devolutivo ao recurso implicará o prosseguimento dos autos executivos.

III. No entanto, caso o recurso venha a merecer provimento, como se crê, implicará a anulação/nulidade de todos os actos posteriormente praticados, os quais, inclusivamente, caso se verifique a venda do bem penhorado, implicarão graves e sérios prejuízos para a Oponente e cuja reparação se revelará impossível.

IV. Assim, de forma a obviar a prática de actos eventualmente inúteis e cuja anulação/nulidade venha a ser determinada a posteriori, com todas as legais consequências daí decorrentes, incluindo indemnização, há que determinar o efeito suspensivo do recurso, sob pena do mesmo perder o seu efeito útil.

V. Pois, caso ao recurso seja atribuído outro efeito que não o suspensivo, em nada aproveitará à Recorrente a decisão de provimento que sobre o mesmo venha a recair; caso a instância executiva prossiga a sua regular tramitação.

VI. Assim, ao abrigo do disposto no artigo 286.º, n.º 2, 3ª parte, requer-se a V. Exas., VENERANDOS CONSELHEIROS, se dignem atribuir ao recurso efeito suspensivo.

VII. Por outro lado, a lei, nos termos da 2ª parte do n.º 2 do artigo 286.º do CPPT, permite ainda que ao recurso seja atribuído efeito suspensivo, caso seja prestada garantia.

VIII. Ora, à ordem dos presentes autos encontra-se penhorada a fracção autónoma propriedade da Recorrente, para garantia do pagamento da quantia de €26.060,06.

IX. Sendo que o bem imóvel em causa possui um valor patrimonial de €47.270,00, conforme caderneta predial junta como doc. n.º 1 com o requerimento de interposição do recurso, de fls. 366.

X. Pelo que, subsidiariamente, requer-se a V. Exas., VENERANDOS CONSELHEIROS, se dignem considerar como garantia válida e idónea a penhora já registada à ordem dos presentes autos, nos termos e para os efeitos do disposto na 2ª parte do n.º 2 do art. 286.º do CPPT.

Dos fundamentos do recurso,

XI. A recorrente apresentou oposição à execução, no domínio do Proc. n.º 3611/97/700213.097, que corria termos na 3.ª Repartição de Finanças da Amadora, nesta edilidade, no dia 24.11.2006, a qual deu entrada em juízo no Tribunal a quo no dia 10.01.2007.

XII. Por despacho de 23.01.2007, foi a referida oposição admitida, tendo sido ordenada a notificação da Exequente, cfr. fls. 31 dos autos.

XIII. No entanto, agora, volvidos quase 8 (oito) anos, é proferida decisão em sentido inverso, rejeitando liminarmente a oposição apresentada, por alegada extemporaneidade.

XIV. Com o devido respeito, não poderá a Recorrente conformar-se com o verificado.

XV. Tendo a oposição à execução sido admitida, no dia 23.01.2007, nos termos do disposto no art. 279.º do CPPT, não poderá agora ser rejeitada liminarmente, ao abrigo desse mesmo preceito, e quase 8 (oito) anos depois.

XVI. O princípio do Estado de Direito concretiza-se através de elementos retirados de outros princípios, designadamente, o da segurança jurídica e da protecção da confiança dos cidadãos.

XVII. Tal princípio encontra-se expressamente consagrado no artigo 2º da CRP.

XVIII. Os citados princípios da segurança jurídica e da protecção da confiança assumem-se como princípios classificadores do Estado de Direito Democrático, e que implicam, o mínimo de certeza e segurança nos direitos das pessoas e nas expectativas juridicamente criadas a que está imanente uma ideia de protecção da confiança dos cidadãos e da comunidade na ordem jurídica e na actuação do Estado.

XIX. A protecção da confiança dos cidadãos relativamente à acção dos órgãos do Estado é um elemento essencial, não apenas da segurança da ordem jurídica, mas também da própria estruturação do relacionamento entre Estado e cidadãos em Estado de Direito.

XX. É por isso que se consideram os princípios da segurança jurídica e da protecção da confiança como elementos constitutivos do Estado de Direito.

XXI. São apontadas como refracções mais importantes destes princípios as seguintes:

a) relativamente aos actos normativos, a proibição de normas retroactivas restritivas de direitos e interesses juridicamente protegidos;

b) relativamente a actos jurisdicionais, a inalterabilidade do caso julgado;

c) em relação a actos da administração, a tendencial estabilidade dos casos decididos através de actos constitutivos de direitos.

XXII. Daí que se possa falar que os cidadãos tenham, fundadamente, a expectativa na manutenção das situações de facto já alcançadas como consequência do direito em vigor.

XXIII. Tem subjacente uma ideia de protecção da confiança dos cidadãos e da comunidade na ordem jurídica e na actuação do Estado, o que implica um mínimo de certeza e de segurança no direito das pessoas e nas expectativas que a elas são juridicamente criadas.

XXIV. O princípio da confiança é violado quando haja uma afectação inadmissível, arbitrária ou demasiado onerosa de expectativas legitimamente fundadas dos cidadãos (Acórdãos do Tribunal

Constitucional n.ºs 287/90, 303/90, 625/98, 634/98, 186/2009, disponíveis em www.tribunalconstitucional.pt.

XXV. A ideia geral de inadmissibilidade poderá ser aferida, nomeadamente, por dois critérios: - a afectação de expectativas, em sentido desfavorável, será inadmissível, quando constitua uma mutação na ordem jurídica com que, razoavelmente, os destinatários das normas delas constantes não possam contar; e quando for ditada pela necessidade de salvaguardar direitos ou interesses constitucionalmente protegidos que devam considerar-se prevaletentes, devendo recorrer-se aqui ao princípio da proporcionalidade, explicitamente consagrado, a propósito dos direitos, liberdades e garantias (artigo 18.º, n.º 2 da Constituição) (Acórdãos n.ºs 287/90 e 186/2009).

XXVI. A decisão plasmada no despacho de 23.01.2007, de fls. 31, transitou em julgado, e formou, assim, caso julgado formal nos presentes autos.

XXVII. O caso julgado consiste na imodificabilidade da decisão através de recurso ordinário e tem uma função de certeza ou segurança jurídica, visando evitar decisões concretamente incompatíveis – como se verificou “in casu”.

XXVIII. O caso julgado formal apenas tem força obrigatória dentro do processo (art. 620.º do CPC), o que significa que o juiz fica nele vinculado pelas decisões aí proferidas, mesmo sobre aspectos de natureza adjectiva, impedindo assim o Julgador de, nos mesmos autos, proferir decisão diversa que colida com a anterior.

XXIX. Logo, considerando a decisão, transitada em julgado, de 23.01.2007, cfr. fls. 31, de admissão da oposição à execução apresentada pela Recorrente, não poderá a mesma ser alterada, quase 8 anos depois, por decisão oposta, consubstanciada na rejeição liminar da referida oposição.

XXX. Pelo que, a sentença recorrida é legalmente inadmissível, por violação dos princípios da segurança e confiança jurídicas e do caso julgado formal, (do despacho de fls. 31), e nessa medida deve ser revogada.

XXXI. E deverá ser considerada inconstitucional a norma do art. 620.º do CPC do CPC, por violação do art. 2.º e 205.º da CRP, quando interpretada no sentido de que “O Juiz não está vinculado às decisões proferidas nos respectivos processos, mesmo sobre aspectos de natureza adjectiva, podendo sobre uma mesma questão e ao abrigo de um mesmo preceito legal, tomar uma decisão e posteriormente outra, em sentido absolutamente diverso”, inconstitucionalidade essa que desde já se argui.

Por outro lado,

XXXII. Antes de mais, mesmo considerando que estamos perante um único processo executivo – o que não se concorda, mas que, por ora, crê-se não ser relevante contraditar – a verdade é que a oposição apresentada pela Recorrente é admissível e tempestiva, por força do disposto na alínea b) do n.º 1 e n.º 3 do art. 203.º do CPPT.

XXXIII. Conforme consta dos autos, foi instaurada contra a ora Recorrente acção executiva, por dívida à B....., para pagamento da quantia de €26.060,06, que correu termos na 3.ª Repartição de Finanças da Amadora, no domínio do qual, no dia 30.07.1996, foi levada a cabo a venda do imóvel penhorado, propriedade da Recorrente, pelo valor de €50.378,59.

XXXIV. Após a venda do imóvel propriedade da recorrente, em 30.07.1996, esta não foi notificada de qualquer movimentação processual, como consta do processo executivo.

XXXV. E, considerando o valor da dívida reclamada (em 26.04.1994 a B..... actualiza o montante da dívida para €46.993,78!) e o montante obtido com a venda do imóvel, não restaram quaisquer dívidas à aqui Recorrente que o processo se encontrava findo.

XXXVI. Apenas na última semana do mês de Outubro de 2006, a Recorrente tem conhecimento da existência de uma penhora sobre o seu imóvel, vindo posteriormente a descobrir que a mesma foi registada a favor da 3.ª Repartição de Finanças da Amadora, no dia 06.11.1997, para pagamento da quantia, uma vez mais, de €26.060,06.

XXXVII. Tal facto, do qual, repita-se, a Recorrente apenas teve conhecimento de forma absolutamente informal e volvidos cerca de 9 (nove) anos desde a sua prática, é inequivocamente superveniente à citação da Recorrente, no domínio do processo de execução fiscal n.º 60113-DD/88, que ocorreu no dia 04.04.1991.

XXXVIII. A cobrança de, novamente, €26.060,06, plasmada na penhora registada em 06.11.1997, após o recebimento da quantia de €50.378,59, resultante da venda do mesmo imóvel anteriormente penhorado, é, indiscutivelmente, fundamento de oposição à penhora nos termos da alínea b) do n.º 1 do art. 203.º do CPPT.

XXXIX. Razão pela qual a Recorrente a deduziu, com base nas als. a), c), e), f), g), h) e i) do n.º 1 do art. 204.º do CPPT.

XL. Dispõe o n.º 3 do art. 203.º do CPPT que “Para efeitos do disposto na alínea b) do n.º 1, considera-se superveniente não só o facto que tiver ocorrido posteriormente ao prazo da oposição, mas ainda aquele que, embora ocorrido antes, só posteriormente venha ao conhecimento do executado, caso em que deverá ser este a provar a superveniência.”

XXI. *A superveniência dos factos invocados pela Recorrente na sua oposição resultam claramente do teor da mesma e do próprio processo executivo.*

XXII. *Quer pela evidência de terem ocorrido em data posterior a 04.04.1991,*

XXIII. *Quer ainda pela circunstância de ser evidente que a 3.ª Repartição de Finanças, em momento algum, ou por qualquer forma, notificou a Recorrente do prosseguimento do processo.*

XXIV. *A nova penhora registada sob o imóvel propriedade da Recorrente, no dia 06.11.1997, não corresponde, contrariamente ao sustentado pelo Tribunal a quo, num mero acto processual praticado numa diferente fase da execução em razão do prosseguimento da execução por insuficiência da importância arrecadada para pagamento do crédito coercivo.*

XXV. *Está em causa, entre outros, a tentativa de cobrança, por parte da 3ª Repartição de Finanças da Amadora, a favor da B....., do mesmíssimo valor imputado, e ainda perante uma flagrante incompetência dos Tribunais Tributários e, conseqüentemente, da 3ª Repartição de Finanças da Amadora, em prosseguir o processo executivo, por força da entrada em vigor do DL n.º 287/93, de 20 de Agosto.*

XXVI. *Pelo que, tais actos, colocados em crise, sem prejuízo dos restantes fundamentos da oposição à execução, não são, nem podem ser, um mero acto processual praticado numa diferente fase da execução.*

XXVII. *A assim não entender; violou a sentença recorrida, o plasmado na alínea b) n.º 1 e n.º 3 do art. 203º do CPPT e deverá ser considerada inconstitucional a norma do art. 203º, n.º 1, alínea b) e n.º 3 do CPPT, quando interpretada no sentido de que “A ocorrência de factos posteriores à citação e dos quais o executado não foi notificado, não fundamentam a apresentação de oposição à execução”, inconstitucionalidade essa que desde já se argui.*

Ademais,

XXVIII. *Por fim, mesmo que assim não se entenda, o que por mera hipótese académica se admite, a verdade é que, por força do disposto no art. 97.º, n.º 3 da LGT e art. 98.º, n.º 4 do CPPT, art. 193º do CPC, ex vi art. 2º, alínea e) do CPPT, impunha-se igualmente decisão diversa.*

XXIX. *Assim, ainda que o Tribunal a quo entenda, como o fez, que não é aplicável à oposição deduzida a alínea b) do n.º 1 do art. 203º do CPPT, sempre haveria que concolar a oposição à execução em oposição à penhora, nos termos do art. 276.º e seguintes do CPPT, atenta a sua tempestividade, fundamentos e competência do Tribunal a quo.*

L. *A lei faz impender sobre o julgador, a obrigação de adequação formal para o meio processual adequado e legítimo, onde é possível a apreciação e discussão da(s) pretensão(ões) dos cidadãos quando recorrem aos Tribunais, mediante o corolário do princípio do aproveitamento dos actos.*

LI. *De acordo com o disposto no art. 97º, n.º 3 da LGT, “Ordenar-se-á a correcção do processo quando o meio usado não for o adequado segundo a lei.”*

LII. *Por outro lado, estabelece o art. 98º, n.º 4 do CPPT que “Em caso de erro na forma do processo, este será concolado na forma de processo adequada, nos termos da lei.”*

LIII. *Por seu turno, dispõe o art. 193º, n.º 3 (anterior art. 199º) do CPC, aplicável por força da alínea e) do art. 2º do CPPT, que “O erro na qualificação do meio processual utilizado pela parte é corrigido oficiosamente pelo juiz, determinando que se sigam os termos processuais adequados.”*

LIV. *A Recorrente não foi notificada de qualquer acto praticado após 30.07.1996, pelo que, em bom rigor, e em termos formais e processuais, o prazo para deduzir reclamação nos termos dos arts. 276º e seguintes do CPPT ainda nem sequer se iniciou!*

LV. *Por outro lado, os fundamentos aduzidos na designada oposição à execução consubstanciam reacção contra os actos praticados na acção executiva, e, nessa medida, por força do disposto nos arts. 97.º, n.º 1 e 278.º, n.º 3, ambos do CPPT e ainda arts. 101.º alínea d) e 103º n.º 2, ambos da LGT, admissíveis como recurso de actos praticados na execução.*

LVI. *Por fim, é competente o Tribunal a quo, por força do disposto no art. 151º, n.º 1 do CPPT.*

LVII. *Assim, mal andou igualmente o Tribunal a quo ao não determinar a concolação da oposição à execução apresentada pela Recorrente, no meio processual tido por mais adequado.*

LVIII. *E deverão ser consideradas inconstitucionais as normas dos arts. 97º, n.º 3 da LGT, 98º, n.º 4 do CPPT e 193º, n.º 3 do CPC, por violação do disposto nos arts. 20º, n.º 4 e 202º, n.º 1 da CRP, quando interpretadas no sentido de que “Sobre o Juiz não impende a obrigação e dever processual de, oficiosamente, corrigir a qualificação do meio processual utilizado pela parte para o meio mais adequado”, inconstitucionalidade essa que desde já se argui.*

LIX. *Impondo-se assim, por qualquer dos fundamentos supra aduzidos, a revogação da sentença, o que se requer.*

LX. *Fez assim o Tribunal a quo uma inconstitucional e incorrecta interpretação e aplicação do disposto nos arts. 203º, n.º 1, alínea b) e n.º 3, 98º, n.º 4, 97º, n.º 1, 151º, n.º 1 e 278º, n.º 3, todos do CPPT, nos arts. 97º, n.º 3, 101º, alínea d) e 103º, n.º 2, todos da LGT, nos arts. 193º, 195º e 620º, todos do CPC, ex vi art 2º, alínea e) do CPPT, art. 9º do Código Civil e arts. 2º, 20.º, n.º 4, 202º, n.º 1 e 205º, todos da CRP.*

TERMOS EM QUE E SEMPRE,

Invocando-se o DOUTO SUPRIMENTO DESSE VENERANDO TRIBUNAL deverá ser revogada a sentença proferida pelo Tribunal a quo, substituindo-se por outra que admita liminarmente a oposição deduzida, e determine o prosseguimento dos autos, com vista à apreciação dos respectivos fundamentos, tudo com as demais consequências legais;

Subsidiariamente,

Invocando-se o DOUTO SUPRIMENTO DESSE VENERANDO TRIBUNAL deverá ser revogada a sentença proferida pelo Tribunal a quo, substituindo-se por outra que convole para o meio processual adequado, admitindo-o liminarmente, e determine o prosseguimento dos autos, com vista à apreciação dos fundamentos invocados pela Recorrente, tudo com as demais consequências legais.

PORÉM VOSSAS EXCELÊNCIAS DECIDIRÃO COMO FOR DE JUSTIÇA.

2 – Não foram apresentadas contra-alegações.

3 – O Excelentíssimo Procurador-Geral adjunto emitiu parecer nos seguintes termos:

1. *Quanto ao efeito suspensivo que se requer que seja fixado ao recurso:*

O mesmo já foi fixado pelo despacho que admitiu o recurso com base no previsto no art. 286.º do CPPT (fls. 373), o que não se vê que seja de alterar, face ao circunstancialismo conducente à perda de efeito útil e de acordo com o previsto na parte final do n.º 2 daquela disposição.

2. *Quanto à ofensa do caso julgado*

Sendo de reconhecer que o decidido indeferimento liminar ofende o caso julgado formado pelo despacho que tinha admitido a oposição (fls. 31), tal não inviabiliza que, em face da caducidade que foi arguida na resposta apresentada, viesse a mesma a ser verificada, impondo-se a absolvição da ré do pedido – art. 493º, n.º 3 do CPC a que corresponde o atual 493º n.º 3, aplicável por força do art. 2º alínea e) do CPPT, conforme ponto II do sumário do acórdão de 12-11-09 proferido no proc. 0875/09 (relator: António Calhau), acessível em www.dgsi.pt.

3. *Quanto à existência de factos supervenientes a que alude o art. 203º n.º 3 do CPPT*

Não são de conhecer como factos supervenientes os invocados pela recorrente quanto à falta de notificação a respeito do prosseguimento do processo, bem como quanto à realização de nova penhora e ainda à incompetência dos Tribunais Tributários para prosseguir com o dito processo por força da entrada em vigor do DL n.º 287/93, de 20/08.

Com efeito, factos supervenientes são os relativos aos fundamentos da oposição e não os próprios atos processuais praticados.

Assim, e ainda que a questão da incompetência se pudesse inserir entre a causa de oposição que ao tempo se encontrava prevista na parte final do art. 815º do CPC, crê-se ser de decidir no sentido de não se verificarem os ditos factos supervenientes.

4. *Quanto à convalidação da oposição à execução em oposição à penhora ou outro meio adequado:*

De uma leitura atenta da petição, resulta que, ainda que grande parte da matéria na mesma contida pudesse levar a admitir que a mesma se convolvesse na reclamação prevista nos artigos 276º e ss do CPPT.

Contudo, como a oponente invoca também a falta de citação para a execução, a qual deve ser apresentada por requerimento a arguir a nulidade, nos termos do art. 165º n.º 1 alínea a) do CPPT, não é de determinar aquela pois aquele meio não seria, pelo menos, sem mais, o meio idóneo segundo o previsto na lei.

5. *Concluindo:*

É de revogar o decidido quanto ao indeferimento liminar por ofensa ao caso julgado.

Contudo, é substituir o decidido nessa parte pela absolvição do pedido, em face da caducidade que resulta quanto ao meio apresentado.

Não sendo de acolher o que se invoca quanto ao demais, é de julgar improcedente o recurso interposto.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

- Fundamentação -

5 – Questões a decidir

São as de saber se a decisão recorrida - de indeferimento liminar da oposição por intempestividade – ofende o caso julgado formal e os princípios da certeza e segurança jurídica, porquanto a petição de oposição fora já admitida despacho - de fls. 31 – transitado em julgado (cfr. conclusões XI a XXXI), se a petição de oposição foi tempestivamente apresentada, atento a alegada *superveniência* do conhecimento da penhora sobre o imóvel *na última semana do mês de Outubro de 2006* (cfr. conclusões XXXII a XLVII) e, caso se entenda que a oposição é intempestiva, se esta devia ter sido officiosamente convalidada em *oposição à penhora* (conclusões XLVIII a LVII).

A questão do efeito do recurso (conclusões I a X das alegações da recorrente) não é questão controvertida nos presentes autos, pois que o despacho que admitiu o recurso lhe atribuiu efeito suspensivo (cfr. despacho de fls. 373 dos autos), não sendo tal efeito contestado pelas recorridas.

6 – Para decidir da questão prévia da intempestividade da oposição, suscitada pela exequente na sua contestação, a decisão recorrida fixou o seguinte probatório:

A) No âmbito do processo de execução fiscal n.º 60113-DD/88, instaurado em 13.07.1990, contra os oponentes por dívida à B....., no montante de €26.060,06 foi emitida carta precatória n.º 180/90 pela 4.ª Secretaria Administrativa de execuções Fiscais de Lisboa, tendo dado origem ao processo n.º 3611199007001800 que corre termos no serviço de finanças de Amadora 3, tendo os executados sido citados para a execução em 04.04.1991 e efectuada a penhora da fracção autónoma inscrito na matriz predial da freguesia da sob o art.º 492. – Cfr. Ofício de fls. 77 e Certidão de fls. 271 a 273, dos autos.

B) Tendo prosseguido o processo os seus termos, foi efectuada a venda do imóvel penhorado, em 30.07.1996, tendo o exequente solicitado o prosseguimento da execução fiscal para penhora de bens dos executados por insuficiência do produto da venda para satisfação do crédito exequendo, que mereceu o despacho proferido em 20.05.1997, de extracção de carta precatória dirigida ao serviço de finanças de Amadora 3 para penhora de outros bens indicados pela exequente, enviada pela 4.ª Secretaria Adm. de Execuções Fiscais de Lisboa, a qual foi autuada naqueles serviços com o n.º 3611199707002130, no âmbito do qual foi penhorado o prédio referido supra, em resultado da sua aquisição pelos executados. – cfr. “Autos de Carta Precatória”, de fls. 75, e Ofício de fls. 76, diligências de fls. 79 a 94, requerimento de fls. 127 a 129, despacho de fls. 130, “Auto de Diligências” de fls. 132 e v. e despacho de penhora, de fls. 133 e fotocópia da 2.ª CRP de amadora, de fls. 138 a 142, e Certidão do 3.º S.F. de Amadora, de fls. 271 a 273, dos autos.

7 – Apreciando.

7.1 Do indeferimento liminar da oposição

A decisão recorrida, a fls. 354 a 358 dos autos, rejeitou *liminarmente*, por intempestividade, ao abrigo do disposto na alínea a), m do n.º 1, do art. 209.º do CPPT, a petição de oposição apresentada pela ora recorrida (e seu falecido marido), quando por Despacho datado de 23 de Janeiro de 2007 - a fls. 31 dos autos – a tinha liminarmente admitido, ordenado a notificação do ERF – art. 210.º do CPPT, bem como a comunicação ao órgão de execução fiscal do recebimento da oposição.

Entretanto a exequente contestou e juntou documentos (fls. 59 a 155 dos autos), foi ordenada a notificação destes aos oponentes (fls. 160 dos autos), estes vieram requerer a junção aos autos de Certidão emitida pela 3.ª Repartição de Finanças da Amadora (fls. 169 e seguintes dos autos), a exequente de novo respondeu e juntou documentos, os oponentes contestaram tal junção, foi ordenada a junção do processo instrutor, os oponentes revogaram mandatos forenses e constituíram outros mandatários, o MP emitiu parecer, etc., etc....

Dispõe o artigo 209.º do CPPT, sob a epígrafe **Rejeição liminar da oposição**, que: *1. Recebido o processo, o juiz rejeitará logo a oposição por um dos seguintes fundamentos: a) Ter sido deduzida fora do prazo: (...)*

A intempestividade, quando manifesta, constitui fundamento de indeferimento liminar da oposição, devendo esta ser rejeitada **logo que o processo seja recebido pelo juiz, não havendo lugar aos termos posteriores do processo, designadamente à notificação da oposição ao do Representante da Fazenda Pública para contestar.**

É isso que significa rejeitar liminarmente, in limine, logo no termo inicial do processo. Contudo, no caso dos autos, a oposição foi rejeitada liminarmente já em fase de sentença, ao abrigo de uma disposição legal inaplicável naquela fase processual e depois de ter sido liminarmente admitida.

Ora, como se disse no Acórdão deste STA do passado dia 14 de Outubro, proferido no recurso n.º 609/15, *Dispõem os artigos 209º e 210º do CPPT que, recebido o processo, e após a análise da petição de oposição, o juiz poderá rejeitá-la, caso se verifique algum dos circunstancialismos previstos no artigo 209º, ou ordenará a notificação do representante da Fazenda Pública para contestar. // E, após este recebimento da petição de oposição seguem-se os termos do processo de impugnação, cfr. artigo 211º, cuja tramitação se encontra regulada nos artigos 110º a 126º, ainda do mesmo Código. // Lidos estes artigos 110º e 126º não se vislumbra que a Lei preveja um retorno ao despacho inicial em que o juiz controla da admissibilidade ou não da petição de oposição nos termos do disposto no artigo 209º do CPPT. // Pelo contrário, estabelece-se uma sucessão encadeada e lógica de actos processuais que conduzirão, a final, à prolação da sentença nos termos do disposto no artigo 123º do CPPT. // Assim, logo a seguir à contestação, segue-se a fase da produção de provas, artigos 114º a 119º, a fase de alegações, artigo 120º e o parecer do Ministério Público, artigo 121º. Este é o encadeamento lógico e correcto das várias fases processuais que garantem, não só o princípio da igualdade entre as partes, o respeito pelo princípio do contraditório, mas também o respeito pelo princípio da legalidade e da promoção do interesse público. Já vimos que nos autos não teve lugar a fase da instrução, isto é, da produção de provas, mas foi dada oportunidade ao Ministério Público para emitir o seu parecer ao abrigo do disposto no artigo 120º, onde o mesmo se pronunciou pela improcedência da oposição. Naturalmente, que após esta fase, mais não restaria ao Sr. Juiz do que proferir uma sentença, fazendo-o nos termos consignados no artigo 123º do mesmo CPPT, ou seja, identificando os interessados e os*

factos objecto de litígio, sintetizando a pretensão do impugnante e respectivos fundamentos, bem como a posição do representante da Fazenda Pública e do Ministério Público, fixando as questões que ao tribunal cumpre solucionar e, não menos importante, discriminando também a matéria provada da não provada, fundamentando as suas decisões. Ora, não foi nada disso que o Sr. Juiz a quo fez (...), antes o Sr. Juiz optou por fazer retornar o processo ao seu início e, invocando o disposto no artigo 209º do CPPT, proferiu um despacho liminar de rejeição da oposição, sem condenar ou absolver a Fazenda Pública, parte no processo e que havia contestado. // Não está na disponibilidade do Sr. Juiz alterar o modo de tramitação dos processos judiciais, incumbe-lhe seguir escrupulosamente a tramitação fixada pelo legislador; só a podendo e devendo alterar quando isso seja consentido pela própria Lei e haja razões ponderosas que o justifiquem, o que não era o caso. E ao proceder a tal alteração da tramitação dos autos, evitando assim a prolação da sentença nos termos legalmente estabelecidos, o Sr. Juiz a quo não especificou os fundamentos de facto, nem conheceu das questões que lhe vinham colocadas, como poderia e deveria ter feito, pelo que, incorreu numa nulidade processual decorrente da violação simultânea do disposto nos artigos 123º e 209º, ambos do CPPT, cfr. artigo 195º do CPC, bem como incorreu nas faltas a que alude o artigo 615º, n.º 1, als. b) e d) do CPC e artigo 125º do CPPT.

Em sentido idêntico, o Acórdão deste STA do passado dia 28 de Outubro, recurso n.º 1006/15.

Isto mesmo sucedeu também no caso dos autos, daí que, no provimento do recurso, haja que julgar nula a decisão recorrida e ordenar-se a baixa dos autos ao tribunal “a quo” para que seja proferida sentença em respeito pelo disposto no artigo 123.º do CPPT.

Prejudicado fica o conhecimento das demais questões suscitadas no recurso.

- Decisão -

8 - Termos em que, face ao exposto, acordam os juizes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em conceder provimento ao recurso, julgar nula a decisão recorrida e ordenar-se a baixa dos autos ao tribunal “a quo” para que seja proferida sentença em respeito pelo disposto no artigo 123.º do CPPT.

Sem custas.

Lisboa, 18 de Novembro de 2015. — *Isabel Marques da Silva* (relatora) — *Pedro Delgado* — *Fonseca Carvalho*.

Acórdão de 18 de Novembro de 2015.

Assunto:

IMI. Notificação.

Sumário:

O acto de liquidação de Imposto Municipal sobre Imóveis efectuado dentro do prazo normal não carece de notificação ao sujeito passivo, bastando o envio do documento de cobrança aludido nos artigos 119.º e 120.º do CIMI para tornar a dívida exigível.

Processo n.º 319/14-30.

Recorrente: A....

Recorrida: Fazenda Pública.

Relatora: Ex.^{ma} Sr.^a Cons.^a Dr.^a Dulce Neto.

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

1. A....., com os demais sinais dos autos, recorre da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Mirandela que julgou improcedente a oposição que deduziu à execução fiscal n.º 0531200901006738, instaurada no Serviço de Finanças de Mirandela por dívida emergente de liquidação de IMI referente ao ano de 2008 e respectivos juros moratórios, no montante global de € 24.524,67€.

1.1. Terminou a sua alegação enunciando as seguintes conclusões:

I. Tendo sido decretado divórcio, e estando em curso partilha, as notificações de liquidações de impostos devem ser efetuadas ao cabeça de casal;

II. A Recorrente, estando divorciada à data da liquidação do IMI de 2008, e sendo cabeça de casal, deveria ter sido notificada da referida liquidação de IMI dos prédios comuns do casal;

III. Nos termos do art.º 13º, n.º 3, do CIMI o chefe de finanças competente procede officiosamente à atualização da identidade dos proprietários na matriz (...) sempre que tenha conhecimento que houve mudança do titular.

IV. A previsão do art. 13.º, n.º 3, do CIMI não estabelece um mero poder, mas sim um dever ao chefe do serviço de finanças.

Pelo exposto deve dar-se provimento ao presente recurso e, em consequência, revogar-se a douda sentença recorrida. Decidindo nesta conformidade será feita: JUSTIÇA!

1.2. Não foram apresentadas contra-alegações.

1.3. O Exm.º Procurador-Geral Adjunto junto do Supremo Tribunal Administrativo emitiu doudo parecer no sentido de que o recurso não devia obter provimento e que a decisão de improcedência da oposição devia ser confirmada mas com outra fundamentação, argumentando o seguinte:

«Nos termos do artigo 119º, n.º 1, do CIMI, «Os serviços da Direcção-Geral de Impostos enviarão a cada sujeito passivo, até ao fim do mês anterior ao do pagamento, o competente documento de cobrança, com discriminação dos prédios, suas partes susceptíveis de utilização independente, respectivo valor patrimonial tributário e da colecta imputada a cada município da localização dos prédios.»

E nos termos do n.º 3 do mesmo preceito, «Caso o sujeito passivo não receba o documento mencionado no n.º 1, deve solicitar em qualquer serviço de finanças uma 2ª via».

For sua vez dispõe o artigo 120º, n.º 1, do CIMI, que «O imposto deve ser pago em duas prestações, nos meses de Abril e Setembro, desde que o seu montante seja superior a (euro) 250, devendo o pagamento, no caso desse montante ser igual ou inferior àquele limite, ser efectuado de uma só vez, durante o mês de Abril».

Acrescentando o n.º 2 do mesmo preceito legal que «Sempre que a liquidação deva ter lugar fora do prazo referido no n.º 2 do artigo 113º, o sujeito passivo é notificado para proceder ao pagamento, o qual deve ter lugar até ao fim do mês seguinte ao da notificação

Dos preceitos supra transcritos resulta que a liquidação de IMI, desde que efectuada no prazo normal, não carece de notificação ao sujeito passivo para efeitos de gozar de exigibilidade em processo de execução fiscal. A notificação ao sujeito passivo apenas se impõe quando a liquidação tiver sido efectuada fora dos meses de Fevereiro e Março do ano seguinte (art. 113º, n.º 2, do CIMI) — cfr. neste sentido os acórdãos do STA de 18/09/2008 e 20/10/2009, in recursos n.º 0300/08 e 01089/09, respectivamente).

Ora, não resulta da sentença recorrida que a liquidação que deu origem à quantia exequenda tenha sido efectuada fora do período assinalado, mas sim que diz respeita a IMI do ano de 2008, 1ª prestação, cujo pagamento voluntário é efectuado até 30 de Abril de 2009 (artigo 120º, n.º 1, do CIMI).

Da sentença recorrida consta que a nota de cobrança que deu origem à quantia exequenda foi remetida ao então cônjuge da Recorrente, B....., pessoa que figurava nas matrizes prediais como titular do direito de propriedade. Estando a Recorrente casada com o referido B..... no regime de comunhão geral de bens, não há quaisquer dúvidas que os bens sobre os quais incidiu o IMI também lhe pertenciam e nessa medida é igualmente responsável pelo pagamento do imposto. E assim sendo, bastava que a nota de cobrança fosse remetida à pessoa que figurava como titular do bem.

Por outro lado não resulta da factualidade dada como assente na sentença recorrida que a dissolução do casamento tenha sido comunicada à Administração Tributária ou que o património conjugal estivesse em partilhas e que a Recorrente fosse cabeça-de-casal, de modo a que justificasse a comunicação da nota de cobrança a cada um dos titulares do direito de propriedade dos imóveis.

De todas das formas e nesse caso, como se deixou supra exarado, recaía sobre a Recorrente o ónus de diligenciar pela obtenção de uma 2ª via da nota de cobrança, como prescreve o n.º 3 do artigo 119º do CIMI. E nessa medida a falta de recebimento da nota de cobrança não tem quaisquer reflexos na eficácia da liquidação e na exigibilidade da dívida de imposto.

Entendemos, assim, ainda que com outra fundamentação, que o julgado deve ser confirmado, uma vez que não se verifica o invocado fundamento da inexigibilidade da dívida, motivo pelo qual deve o recurso ser julgado improcedente.»

1.4. Colhidos os vistos dos Exm.ºs Juizes Conselheiros Adjuntos, cumpre decidir.

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

1. Pelo menos até janeiro de 2009, a Oponente esteve casada com B..... no regime da comunhão geral de bens;

2. A Oponente, entre 2004 e 2007, apresentou declarações de rendimentos para IRS, fazendo constar como estado civil “separado de facto” — cfr. fls. 12 a 15 dos autos em suporte fisico;

3. Por officio datado de 23.09.2009, foi a Oponente citada para o processo executivo n.º 0531200901006738, nos seguintes termos — cfr. fls. 10 dos autos em suporte fisico:

“Fica Vª Exª por este meio citada, nos termos do n.º 1 do artº 239º do CPPT, para no prazo de 30 dias a contar da data da assinatura do aviso de recepção, efectuar o pagamento da importância da

quantia exequenda no valor de € 23 137,41 e acrescidos legais, que à presente data totalizam a quantia de € 1.387,26 relativos a juros de mora e a custas (a) ou no mesmo prazo deduzir oposição nos termos previstos nos artºs 203º e seguintes do CFFT, bem como exercer todos os direitos que a lei processual lhe confere, por dívidas de IMI do ano de 2008 — 1ª prestação, em que é co-executada com B..... [..]”.

4. Os prédios a que diz respeito o IMI em causa constam na matriz respetiva como propriedade de B..... — cfr. fls. 53 a 119 dos autos em suporte físico;

5. A Oponente nunca foi notificada das liquidações de IMI em causa no processo de execução referido em 3. supra;

6. A oposição à execução deu entrada no Serviço de Finanças de Mirandela, em 06.10.2009 — cfr. carimbo apostado na folha de rosto da petição inicial a fls. 4 dos autos em suporte físico.

3. Vem o presente recurso interposto da sentença que julgou improcedente a oposição que a ora Recorrente, A....., deduziu à execução fiscal instaurada no Serviço de Finanças de Mirandela, por dívida de IMI referente ao ano de 2008 e respectivos juros de mora, oposição que teve por fundamento a inexigibilidade da dívida exequenda por falta de notificação da respectiva liquidação.

A sentença julgou a oposição improcedente com a seguinte argumentação jurídica:

«(...)

Atente-se na situação concreta do imposto municipal sobre imóveis. Decorre do artigo 8º do C.I.M.I. que o imposto é devido pelo proprietário, estipulando o n.º 4 que: “Presume-se proprietário, usufrutuário ou superficiário, para efeitos fiscais, quem como tal figure ou deva figurar na matriz, na data referida no n. 1º ou, na falta de inscrição, quem em tal data tenha a posse do prédio”.

Em sede de notificações, deverá ser notificado o proprietário do bem, ou melhor dizendo, aquele que constar, como tal, da matriz respetiva.

Da matéria de facto resulta que o imposto em causa é I.M.I. e que, das matrizes relativas aos prédios em causa, apenas constava como proprietário B..... (à data, cônjuge da Oponente). A Oponente, apesar de poder ser proprietária, atento o regime de bens em vigor — comunhão geral de bens — não constava da matriz, não podendo ser considerada proprietária para efeitos do processo de execução fiscal em curso. E a citação que ocorreu não teve como efeito transformar a Oponente em sujeito passivo daquele I.M.I., mas apenas facultar-lhe o exercício dos direitos advenientes da situação de ser cônjuge do executado, em que foram penhorados bens imóveis — artigo 239º do C.P.P.T.

Destarte, a Oponente, porque não constava como proprietária dos imóveis a que diz respeito o I.M.I., não devia ter sido notificada das liquidações, não se verificando aqui qualquer vício. Não se ignora o regime de bens que vigorou — pelo menos, até janeiro de 2009 — mas atenta a presunção que resulta do artigo 8º, n.º 4 do C.I.M.I., nada mais era exigido, a este nível, à Administração Tributária.

Daí que, por não ser devida a notificação da Oponente, não se verifica a inexigibilidade da dívida, como invoca».

É contra o assim decidido que se insurge a Recorrente, sustentando, em suma, que a notificação da liquidação do IMI carecia de ser levada a efeito na sua pessoa, porquanto, à data da liquidação havia já sido decretado o divórcio e, na pendência da sequente partilha, assumira a qualidade de cabeça de casal. Razão por que pede a revogação da sentença recorrida.

Deste modo, a questão que cumpre analisar e decidir neste recurso consiste em saber se a liquidação do IMI do ano de 2008 carecia de ser notificada à oponente sob pena de inexigibilidade da dívida.

Vejamos.

Segundo a doutrina professada no acórdão proferido por esta Secção do Supremo Tribunal Administrativo em 18/09/2008, no processo n.º 0300/08, a que aderimos sem reservas de convicção, a liquidação de CA e de IMI, efectuada dentro do prazo normal, não carece de notificação ao sujeito passivo, bastando o envio do documento de cobrança aludido nos artigos 22.º e 23.º do CCA e nos artigos 119.º e 120.º do CIMI para tornar a dívida exigível.

Como nesse acórdão se deixou explicado, *«a falta de notificação de uma liquidação pode ser que em nada contenda com a (i)nexigibilidade da obrigação liquidada. Pode acontecer que a obrigação se encontre já vencida, e, portanto, seja exigível independentemente da notificação da sua liquidação. Na verdade, a notificação da liquidação só é devida, quando legalmente imposta — valendo a notificação como interpelação para pagamento da obrigação liquidada, e ficando o contribuinte constituído em mora a partir de tal notificação. Sendo certo que, independentemente de notificação-interpelação, há mora do devedor, se a obrigação tiver prazo certo — cf., v. g., a alínea a) do n.º 2 do artigo 805.º do Código Civil. E, assim, se esse for o regime legal consagrado, a dívida de imposto pode tornar-se certa, líquida e exigível sem necessidade da respectiva notificação, logo após a sua liquidação.»*

Ora, à data dos factos, o artigo 113º do CIMI dispunha, no seu n.º 1, que *«O imposto é liquidado anualmente, em relação a cada município, pelos serviços centrais da Direcção-Geral dos Impostos, com base nos valores patrimoniais tributários dos prédios e em relação aos sujeitos passivos que constem*

das matrizes em 31 de Dezembro do ano a que o mesmo respeita», e, no seu n.º 2, que «A liquidação referida no número anterior é efectuada nos meses de Fevereiro e Março do ano seguinte.».

Por seu turno, o artigo 119º do mesmo Código determinava, no seu n.º 1, que «Os serviços da Direcção-Geral de Impostos enviarão a cada sujeito passivo, até ao fim do mês anterior ao do pagamento, o competente documento de cobrança, com discriminação dos prédios, suas partes susceptíveis de utilização independente, respectivo valor patrimonial tributário e da colecta imputada a cada município da localização dos prédios», acrescentando o seu n.º 2 que «No mesmo período é disponibilizada às câmaras municipais e aos serviços de finanças da área da situação dos prédios a informação contendo os elementos referidos no número anterior, que pode aí ser consultada pelos interessados» e rematando o seu n.º 3 com a seguinte: «Caso o sujeito passivo não receba o documento mencionado no n.º 1, deve solicitar em qualquer serviço de finanças uma 2ª via».

No que respeita ao prazo de pagamento, o artigo 120º, do mesmo diploma legal, estabelecia, no seu n.º 1, que, «O imposto deve ser pago em duas prestações, nos meses de Abril e Setembro, desde que o seu montante seja superior a (euro) 250, devendo o pagamento, no caso desse montante ser igual ou inferior àquele limite, ser efectuado de uma só vez, durante o mês de Abril», determinando, no seu n.º 2, que, «Sempre que a liquidação deva ter lugar fora do prazo referido no n.º 2 do artigo 113º, o sujeito passivo é notificado para proceder ao pagamento, o qual deve ter lugar até ao fim do mês seguinte ao da notificação.».

Resulta, pois, claro, da leitura dos referidos preceitos legais, que quando a liquidação do IMI ocorre no prazo normal, definido no n.º 2 do artigo 113º, dando lugar ao pagamento do imposto nos prazos fixados no n.º 1 do artigo 120º, a lei apenas impõe que seja enviado ao sujeito passivo o documento de cobrança a que se refere o artigo 119º, n.º 1, sendo que a falta de recepção desse documento de cobrança não afasta a obrigação de pagamento do imposto no prazo legal fixado, já que, nesta circunstância, incumbirá ao sujeito passivo solicitar uma segunda via desse documento, como determina o n.º 3 do artigo 119º.

Diferentemente, quando a liquidação ocorre fora do referido prazo normal, a lei impõe a sua notificação ao sujeito passivo, como decorre do que dispõe o n.º 2 do artigo 120º. O que bem se compreende, visto que, no primeiro caso, todos os prazos, mormente da liquidação e do pagamento do imposto estão fixados na lei, e, por isso, a exigibilidade do pagamento não depende de uma notificação-interpelação, e, no segundo caso, a liquidação pode ocorrer em qualquer momento, e a obrigação só emerge na esfera jurídica do sujeito passivo a partir do momento em que dela seja notificado.

Ora, no caso vertente, a Recorrente não controverte que o IMI em causa respeita ao ano de 2008, e em lado algum sugere que esse IMI resulte de uma liquidação levada a efeito fora do prazo a que se refere o artigo 113º, n.º 2, do CIMI.

Neste conspecto, e face ao exposto, não pode deixar de concluir-se que a falta de notificação da liquidação de IMI a um dos titulares do direito de propriedade não tem a virtualidade de tornar inexigível a dívida que, por via da falta de pagamento desse imposto, está ser cobrada em processo de execução fiscal.

E tanto basta para que a pretensão da oponente/recorrente esteja votada ao insucesso. Na verdade, atento o que vem dito, é absolutamente inócuo que a Recorrente detenha, ou não, a qualidade de cabeça de casal que invoca e em que sustenta toda a sua tese.

Consequentemente, a decisão de improcedência da oposição à execução fiscal terá de manter-se, mas com a fundamentação que ora se exara.

4. Face ao exposto, acordam os juizes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em negar provimento ao recurso, e confirmar a decisão recorrida embora com distinta fundamentação.

Custas pela Recorrente.

Lisboa, 18 de Novembro de 2015. — Dulce Neto (relatora) — Francisco Rothes — Ana Paula Lobo.

Acórdão de 18 de Novembro de 2015.

Processo n.º 346/14-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: A...

Relator: Ex.^{mo} Sr. Cons. Dr. Fonseca Carvalho.

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

Relatório

A folhas 1274 dos autos vem a Fazenda Pública requerer a reforma do acórdão, quanto a custas, alegando, em síntese, que tendo sido condenada ao pagamento das custas por ter sido negado ao recurso por si interposto, se impunha, face ao valor da causa, o pagamento do remanescente da taxa de justiça devida.

Todavia entende que, “in casu,” devido à não complexidade das questões decididas e do comportamento processual das partes em confronto, este Tribunal no uso da faculdade prevista no n.º 7 do artigo 6º do RCP deverá dispensar a requerente de tal pagamento.

Até porque, tendo em consideração o montante das custas a pagar, a sua fixação, sem mais, seria violadora dos princípios constitucionais da proporcionalidade e do acesso ao direito e aos tribunais.

Notificada a parte contrária para se pronunciar sobre este pedido nada disse.

Cumprido decidir

Como é sabido todos os processos salvo os que beneficiam de isenção estão sujeitos ao pagamento de custas que são a fonte do financiamento do sistema judicial. Por isso, o legislador optou pelo estabelecimento de uma taxa fixada previamente tendo em consideração não só o valor da causa mas também a sua complexidade.

Partindo embora do valor da acção que fixa, normalmente, o valor económico da pretensão e o proveito, o legislador mitigou, nas acções de montante superior a € 275 000 o montante da taxa de justiça, permitindo a isenção do pagamento do remanescente dessa taxa ou a sua redução, desde que preenchidos os requisitos para tal a lei consigna.

A taxa de justiça refere o número 2 do artigo 529 do CPC corresponde ao montante devido pelo impulso processual de cada interveniente e é fixado em função do valor e complexidade da causa.

E o artigo 530 do CPC estabelece no n.º 1 que a taxa de justiça é paga pela parte que demande na qualidade de autor ou réu, exequente ou executado, requerente ou requerido recorrente e recorrido nos termos do disposto no Regulamento das Custas Processuais.

No mesmo sentido também o artigo 1º do Regulamento das Custas Processuais que assim prescreve:

«1 — Todos os processos estão sujeitos a custas, nos termos fixados pelo presente Regulamento.

2 — Para efeitos do presente Regulamento, considera-se como processo autónomo cada acção, execução, incidente, procedimento cautelar ou recurso, corram ou não por apenso, desde que o mesmo possa dar origem a uma tributação própria.»

Por sua vez, o n.º 7 do mesmo preceito e diploma legal, estipula, para efeitos da condenação ao pagamento da taxa de justiça, de especial complexidade, as causas que contenham articulados ou alegações prolixas e as que digam respeito a questões de elevada especialização jurídica e especificidade técnica ou importem a análise combinada de questões jurídicas de âmbito muito diverso e bem assim as causas que impliquem a audição de um elevado número de testemunhas, análise de meios de prova complexos ou a realização de várias diligências de produção de prova morosas.

Entende a recorrente que seria inconstitucional a norma em causa por violadora dos princípios constitucionais acima referidos.

Não o entendemos assim já que a mesma norma contém em si componentes qualitativas correctivas que previnem e que evitam a ofensa a tais valores e garantias.

Pelo que sendo assim é de considerar se neste caso se justifica a dispensa do pagamento do remanescente da taxa de justiça ou a sua redução.

O artigo 6.º n.º 7 do Regulamento das Custas Processuais que reafirma que a taxa de justiça deve ser fixada nos termos anteriormente referidos estipula que nas causas de valor superior a €275.000, o remanescente da taxa de justiça é considerado a final, salvo se a especificidade da situação o justificar e o juiz de forma fundamentada, atendendo designadamente à complexidade da causa e à conduta processual das partes, dispensar o pagamento”.

Decorre deste preceito que o legislador previu e fixou a taxa de justiça que deve sempre ser paga pelo impulso processual relativamente a todas as causas de valor inferior ou igual a €275.000 mas o montante da taxa correspondente ao valor superior aos €275.000 ficou dependente da verificação de determinados pressupostos legais.

Podendo as partes pedir a sua isenção e o juiz podendo fazê-lo até oficiosamente.

O artigo 20º, n.º 1, da Constituição da República Portuguesa, consagra o princípio do acesso ao direito e aos tribunais e dele decorre que a justiça não pode ser denegada por insuficiência de meios económicos.

A Constituição não consagra contudo a gratuidade do serviço de justiça mas o princípio constitucional que vimos referindo implica que o Estado não pode estabelecer um regime de custas de tal modo gravoso que se torne obstáculo ao proclamado acesso impondo-lhe ainda o dever de criar os meios instrumentais que assegurem a todos a efectivação desse direito.

Nestes sentido J. J. Gomes Canotilho e Vital Moreira, na Constituição da República Portuguesa Anotada, 1.º vol., Coimbra, 1984, p. 182. e entre outros o acórdão: do Tribunal Constitucional n.º 467/91 in DR II Série de 2 de Abril de 1992.

A imposição assim da taxa de justiça surgindo como contrapartida da prestação de um serviço ao particular, face ao princípio do utilizador pagador, terá de ter presente face à natureza da taxa o sentido de correspondência e de equivalência e ainda o princípio da proporcionalidade a que toda a actividade pública está sujeita bem como todo o sistema fiscal cf. artigos 103 e 266/2 da CRP.

Tendo o legislador fixado o custo do serviço judiciário com base no valor da acção, reconhecendo que em muitos casos tal critério conduzia a que o usuário desses serviços se visse obrigado a suportar uma taxa de justiça de montante manifestamente desproporcionado em relação ao custo do serviço prestado, e à concreta actividade judicial desenvolvida procurou obstar a tal como a CRP lho impunha.

E desde logo com o DL 324/2003, de 27.12 (nos seus artes 27º, n.º 3 e 73º-B), dando ao juiz o poder de isentar o pagamento de taxa de justiça, quer de determinadas questões incidentais atípicas, quer nas acções de maior valor, designadamente quando o trabalho exigido ao tribunal e a complexidade das questões a ele submetidas fossem de menor monta.

Estipulava o art. 27º, do CCJ:

1 - Nas causas de valor superior a € 250.000 não é considerado o excesso para efeito do cálculo do montante da taxa de justiça inicial e subsequente.

2 - Sem prejuízo do disposto nos números seguintes, o remanescente é considerado na conta a final.

3 - Se a especificidade da situação o justificar, pode o juiz, de forma fundamentada e atendendo, designadamente, à complexidade da causa e à conduta processual das partes, dispensar o pagamento do remanescente.

Depois com o Dec-Lei n.º 34/2008, de 26 de Fevereiro que aprovou o Regulamento das Custas Processuais o legislador mitiga o valor das custas processuais decorrente do valor da causa.

Como decorre da motivação desse diploma legal insita no seu preâmbulo:

“De acordo com as novas tabelas, o valor da taxa de justiça não é fixado com base numa mera correspondência face ao valor da acção. Constatou-se que o valor da acção não é um elemento decisivo na ponderação da complexidade do processo e na geração de custos para o sistema judicial. Pelo que, procurando um aperfeiçoamento da corresponsabilidade da taxa de justiça, estabelece-se agora um sistema misto que assenta no valor da acção, até um certo limite máximo, e na possibilidade de correcção da taxa de justiça quando se trate de processos especialmente complexos, independentemente do valor económico atribuído à causa.

E ainda, “(...) quando se trate de processos especiais, procedimentos cautelares ou outro tipo de incidentes, o valor da taxa de justiça deixa de fixar-se em função do valor da acção, passando a adequar-se à efectiva complexidade do procedimento respectivo.”

Por sua vez o artigo 2º da Lei 7/2012 de 13 de Fevereiro manteve o mesmo propósito no n.º 7 que foi inserido ao artº 6 do RCP.

De acordo com este artigo nas causas de valor superior a 275.000,00 euros o remanescente da taxa de justiça é considerada na conta a final, salvo se a especificidade da situação o justificar e o juiz de forma fundamentada atendendo designadamente à complexidade da causa e à conduta processual das partes dispensar o pagamento.

É esse o remanescente, ou seja, o valor da taxa de justiça correspondente à diferença entre 275.000 euros e o efectivo e superior valor da causa para efeito de determinação da deste artigo aquela taxa que deve ser considerado na conta final, se não for determinada a dispensa do seu pagamento.

A referida decisão judicial de dispensa, excepcional, depende segundo o estabelecido neste normativo da especificidade da situação, designadamente da complexidade da causa e da conduta processual das partes.

A referência à complexidade da causa e à conduta processual das partes significa em concreto a sua menor complexidade ou simplicidade e a positiva atitude de cooperação das partes.

Veja-se também neste sentido o acórdão do STA de 23 07 2014 in Processo 885/14 e Salvador Costa in RCP 4 edição pp 84 onde se diz que “o referido circunstancialismo ... é cumulativo

Face aos considerandos supra enunciados, importa avaliar a situação concreta que é veiculada neste recurso.

Deverá a dispensa do pagamento do remanescente da taxa de justiça dispensar-se no caso em apreço?

O recurso é um recurso de revista excepcional interposto do acórdão do TCA Sul ao abrigo do artigo 150 do CPTA, sendo a questão a dirimir decidir se a acção de derrogação judicial do sigilo bancário se pode ou não subsumir no preceituado no artigo 33 n.º 2 do CPT ou seja como causa de suspensão do prazo da caducidade do direito de liquidação por parte da Administração Tributária

A complexidade e relevância desta questão estiveram na base da admissão deste recurso de revista excepcional.

Daí que muito embora o comportamento processual das partes tenha sido correcto não se veja razão para dispensar ou reduzir o pagamento do remanescente da taxa de justiça.

Decisão

Face ao exposto acordam os juízes da Secção do Contencioso Tributário em indeferir o pedido de reforma dispensando as partes do pagamento do remanescente da taxa de justiça neste recurso.

Custas pela recorrente.

Lisboa, 18 de Novembro de 2015. — *Fonseca Carvalho* (relator) — *Isabel Marques da Silva* — *Pedro Delgado*.

Acórdão de 18 de Novembro de 2015.

Assunto:

Contribuição Autárquica. Benefício Fiscal Dependente de Reconhecimento. Impugnação Judicial.

Sumário:

- I — A isenção de CA às pessoas colectivas de utilidade pública, prevista à data no artigo 50.º, n.º 1, alínea e), do EBF, depende de requerimento do interessado e de reconhecimento por parte da entidade competente, como resulta inequivocamente do disposto no n.º 4 do artigo 50.º do EBF, na redacção aplicável.*
- II — Sendo certo que, em regra, o reconhecimento tem natureza declarativa e não constitutiva do direito ao benefício fiscal respectivo, pelo que o nascimento deste direito deve reportar-se sempre ao momento da verificação histórica dos respectivos pressupostos legais e não ao momento da prática do próprio reconhecimento, não será assim se a lei dispuser em sentido diverso (cfr: artigo 11.º do EBF, na redacção aplicável).*
- III — Da conjugação dos n.ºs 4 e 5 do EBF (sempre na redacção aplicável), resulta que nos casos em que o interessado não apresentou o pedido de isenção dentro do prazo legalmente fixado, a isenção só se iniciará a partir do ano imediato, inclusive, ao da apresentação.*
- IV — No caso dos benefícios fiscais dependentes de reconhecimento, a impugnação do acto que recair sobre o pedido de reconhecimento é autónoma em relação à impugnação do acto de liquidação, não podendo a questão do direito ao benefício ser discutida no processo de impugnação.*

Processo n.º 459/14-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: A...

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

Recurso jurisdicional da sentença proferida no processo de impugnação judicial com o n.º 3366/2004 do Tribunal Administrativo e Fiscal de Aveiro (anterior n.º 492/2001):

1. RELATÓRIO

1.1 A Fazenda Pública (adiante Recorrente) recorreu para o Supremo Tribunal Administrativo da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Aveiro que, julgando procedente a impugnação judicial deduzida por “A.....” (adiante Impugnante ou Recorrido), anulou a liquidação de Contribuição Autárquica (CA) que a este foi efectuada relativamente ao ano de 1991 e a um prédio destinado a campo de jogos.

1.2 O recurso foi admitido, a subir imediatamente, nos próprios autos e com efeito meramente devolutivo e a Recorrente apresentou as alegações, que rematou com conclusões do seguinte teor ⁽¹⁾: «

I - O objecto do recurso

I. Visa o presente recurso reagir contra a douta sentença proferida nos autos em epígrafe, que julgou procedente a impugnação judicial deduzida pelo A..... contra a liquidação de Contribuição Autárquica (CA) do ano de 1991, no valor de 7.088.263\$00 (€ 35.356,11).

II. Isto porque o douto Tribunal a quo entendeu que a isenção de CA concedida à impugnante não dependia de requerimento, pelo que aquela teria direito a tal benefício desde o ano, inclusive, em que o prédio foi destinado à realização dos seus fins.

III. Por conseguinte, as questões decidendas a submeter ao julgamento do Tribunal ad quem consistem em:

a) saber se a isenção de CA em causa depende ou não de requerimento por parte do interessado e, em caso afirmativo,

b) saber a partir de que momento se inicia tal isenção.

II - A factualidade dada como provada

IV. A matéria de facto que o douto Tribunal a quo verteu na sua decisão – e que não nos merece reparo – encontra-se referida a págs. 2 e 3 da sentença pelo que, por economia processual, se remete para a sua transcrição a que procedemos supra.

III - As normas legais aplicáveis

V. De forma a que possamos apreciar devidamente a questão que se discute nos presentes autos, cumpre trazer à colação o regime legalmente aplicável (na redacção à data dos factos), mormente os artigos 50.º [Isenções], 4.º [Benefícios fiscais automáticos e dependentes de reconhecimento] e 14.º [O princípio da iniciativa dos interessados], todos do EBF.

VI. Elencadas as normas aplicáveis à questão em dissídio, cumpre agora saber se a douta decisão se deverá manter na ordem jurídica ou se, ao invés, deverá ser revogada por erro de julgamento de direito.

IV - A isenção de Contribuição Autárquica

VII. O douto Tribunal a quo entendeu que o benefício de isenção de CA previsto na alínea e) do n.º 1 do artigo 50.º do EBF é um benefício automático, i.e., que resulta directa e imediatamente da lei, pelo que não teria de ser requerido pelo contribuinte.

VIII. Assim sendo, também não necessitava de ser reconhecido, pelo que não haveria lugar à aplicação do n.º 4 do artigo 50.º do EBF.

IX. É aqui que a recorrente Fazenda Pública imputa à douta sentença em erro de julgamento de direito, por entender que há que aplicar ao caso sub judice o disposto nos n.ºs 4 e 5 do artigo 50.º do EBF. Com efeito,

X. A impugnante é uma pessoa colectiva de utilidade pública administrativa, pelo que, nos termos do artigo 50.º n.º 1 alínea e) do EBF, poderá beneficiar da isenção de CA.

XI. Tal isenção, desde que verificados os respectivos condicionalismos, terá o seu início desde o ano, inclusive, em que o prédio ou parte do prédio for destinado aos seus fins (artigo 50.º n.º 2 alínea a) do EBF).

XII. Nos casos não abrangidos pela alínea a) do n.º 1 do artigo 50.º [Estados estrangeiros] a isenção será reconhecida pelo DGSI, a requerimento devidamente documentado, que deverá ser apresentado no prazo de 90 dias contados da verificação do facto determinante da isenção (1.ª parte do n.º 4 do artigo 50.º do EBF), sendo que

XIII. A parte final daquele n.º 4 do artigo 50.º do EBF estabelece uma excepção ao regime previsto na 1.ª parte, mas apenas quanto às Misericórdias (em que o direito à isenção será reconhecido oficiosamente).

XIV. Por conseguinte, nos termos do n.º 5 do artigo 50.º do EBF, nas situações abrangidas pela primeira parte do n.º 4 [em que se incluem as pessoas colectivas de utilidade pública administrativa], se o pedido for apresentado para além do prazo referido [os 90 dias], a isenção iniciar-se-á a partir do ano imediato, inclusive, ao da sua apresentação. Logo,

XV. A isenção concedida à impugnante, enquanto pessoa colectiva de utilidade pública administrativa, não é uma isenção automática, visto que carece de requerimento do interessado e de reconhecimento pela entidade competente e,

XVI. Se não for requerida dentro do prazo legalmente previsto, só se inicia a partir do ano seguinte ao da apresentação do pedido.

XVII. Deste modo, e em conclusão, da conjugação da alínea a) do n.º 2 e dos n.ºs 4 e 5, todos do artigo 50.º do EBF, a isenção de CA iniciar-se-ia no ano em que o prédio fosse afectado aos fins a que se destinava desde que o pedido de reconhecimento fosse apresentado dentro do prazo – não o sendo, a isenção apenas terá o seu início no ano seguinte ao do pedido.

XVIII. Nestes termos, incorreu o douto Tribunal a quo em erro de julgamento de direito, por violação do disposto nos artigos 4.º n.ºs 1 e 2, 50.º n.º 2 alínea a), 50.º n.º 4 e 50.º n.º 5, todos do EBF, devendo tais normas ser interpretadas e aplicadas no sentido de que:

i- a isenção de CA a conceder às pessoas colectivas de utilidade pública administrativa depende de requerimento e de reconhecimento por parte da entidade competente;

ii- a não apresentação do requerimento no prazo legalmente previsto apenas permite que a isenção se inicie no ano seguinte ao do pedido.

Nestes termos e nos melhores de direito, deve o presente recurso ser considerado procedente, revogando-se a decisão ora posta em crise, assim se fazendo JUSTIÇA».

1.3 Não foram apresentadas contra alegações.

1.4 Recebidos os autos neste Supremo Tribunal Administrativo, foi dada vista ao Ministério Público e o Procurador-Geral Adjunto emitiu parecer no sentido de que o recurso deve ser provido, a sentença revogada e a impugnação judicial julgada improcedente, com a seguinte fundamentação:

«[...]»

3. Está em causa nos autos a liquidação de contribuição autárquica relativa ao ano de 1991, no valor de € 10.599,99 euros (a liquidação era originalmente no valor de € 35.356,11 euros, mas foi anulado o montante de € 24.756,12, na sequência da correcção do resultado de avaliação do prédio), relativa ao prédio inscrito na matriz sob o artigo 3580 da freguesia de , destinado a campo de futebol (complexo desportivo). Pese embora não conste da factualidade levada ao probatório, resulta implicitamente da sentença recorrida que a impugnante tinha por objecto a realização de actividades de promoção do desporto, no âmbito das quais utilizava o referido prédio e com base nas quais terá sido reconhecida como pessoa colectiva de utilidade pública, ao abrigo do disposto no Dec.-Lei n.º 460/77, de 7 de Novembro, por despacho publicado no D.R., II série, n.º 81, de 7 de Abril de 1980.

Resulta igualmente da sentença recorrida que a impugnante apresentou em 23/08/1994 um requerimento a solicitar a isenção de CA ao abrigo do disposto no artigo 50.º EBF (na redacção então em vigor), tendo o pedido sido deferido com efeitos a partir do ano de 1995, inclusive, ao abrigo do n.º 5 do referido preceito legal.

A impugnante não impugnou tal despacho, mas veio a impugnar posteriormente a liquidação de CA referente ao ano de 1991 junto do TAF de Aveiro, na qual obteve vencimento e cuja decisão a FP agora contesta.

A questão que é suscitada no recurso da FP consiste em saber se o benefício fiscal previsto no então artigo 5.º do EBF é ou não um benefício automático ou depende de reconhecimento por parte da Administração Tributária.

Nos termos do artigo 5.º do EBF «Os benefícios fiscais são automáticos ou dependentes de reconhecimento; os primeiros resultam directa e imediatamente da lei; os segundos pressupõem um ou mais actos posteriores de reconhecimento».

Assim, os benefícios automáticos resultam directa e imediatamente da lei, bastando que se verifiquem os pressupostos nela fixados. Os benefícios dependentes de reconhecimento pressupõem, para além da verificação dos pressupostos objectivos e subjectivos definidos na lei, a prática, pela administração tributária, de um ou mais actos posteriores de reconhecimento.

*Nas palavras de NUNO DE SÁ GOMES (“TEORIA GERAL DOS BENEFÍCIOS FISCAIS”, *Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 359, pág. 136-138), «... os benefícios fiscais são automáticos quando o direito ao benefício opera “ope lege”, pela simples verificação dos respectivos pressupostos. É o que sucede, entre nós, v. g., com a totalidade dos benefícios fiscais previstos no art. 8.º do Código do IRC, isentando as pessoas colectivas de direito público e as instituições de segurança social e de previdência. Mas também há benefícios fiscais automáticos, quer de natureza subjectiva, beneficiando pessoas privadas de fim interessado (...) quer objectiva.*

Nestes casos, verificados os pressupostos legais do benefício fiscal considerado, este surge, automaticamente, “ope lege” sem necessidade de qualquer iniciativa da entidade beneficiada ou intervenção da Administração Fiscal. Portanto, nestas situações, os benefícios fiscais não são concedidos pela administração fiscal, mas estabelecidos directamente na lei, nascendo o direito subjectivo ao benefício correspondente, da simples verificação histórica dos respectivos pressupostos. E esta circunstância tem também naturais reflexos na análise económico – financeira dos benefícios fiscais, pois, tratando-se de medidas automáticas, não há actualmente, e é difícil se não impossível, estabelecer, no futuro, modos de controlo de despesa ou gasto fiscal inerentes, que sejam e totalmente eficazes. E, por isso mesmo, a parte final do n.º 4, do art. 2.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais, tratando-se de benefícios fiscais genéricos e automáticos dispensa os contribuintes da declaração dos rendimentos isentos, para efeito do controlo da respectiva despesa fiscal, cometendo tal encargo aos serviços fiscais.

E note-se: parece que o automatismo dos benefícios fiscais, quando tem lugar, não tem por fundamento, necessariamente, uma especial intensidade do interesse público com eles tutelado, que determina a dispensa de reconhecimento oficial, mas antes uma particular conformação legal, pelo que, nesses casos, tendo em vista uma certa economia processual, a lei julga aconselhável dispensar o respectiva apreciação casuística e correspondente reconhecimento pela Administração Fiscal, concedendo, assim, automática e genericamente os benefícios nas hipóteses previstas, sem necessidade de controlo da respectiva despesa fiscal, daí resultante» - E continua o mesmo Autor: «por sua vez, grande número de benefícios fiscais é apreciado casuisticamente pela Administração Fiscal, ficando os seus efeitos dependentes de um acto de reconhecimento. (...) Daí que os modos de reconhecimento pela Administração Fiscal tenham, legalmente, natureza meramente declarativa e não constitutiva do direito ao benefício fiscal, tendo, pois, eficácia “ex tunc” e não “ex nunc”, salvo disposição de lei em contrário...».

O referido artigo 50.º do EBF (actual artigo 44.º), consagrava uma isenção de CA (actualmente IMI), para as pessoas colectivas de utilidade pública administrativa, como era o caso da impugnante e aqui recorrida, “quanto aos prédios ou parte de prédios destinados directamente à realização dos seus fins” - alínea e) do n.º 1 do citado artigo.

Por sua vez a alínea a) do n.º 2 do mesmo preceito legal previa que a isenção iniciava-se no ano, inclusive, em que o prédio for destinado aos fins referidos na alínea e) do n.º 1. Mas o n.º 6 do mesmo preceito sujeitava essa isenção ao reconhecimento por parte da AF, mediante requerimento a ser apresentado no prazo de 90 dias a contar dessa destinação. Sendo que caso fosse ultrapassado esse prazo, o benefício da isenção só se iniciava no ano seguinte ao da apresentação – 7 do mesmo preceito legal.

Em face dos normativos em causa, parece não oferecer dúvidas que estamos perante um benefício fiscal sujeito ao controlo da administração tributária, ou seja, dependente de reconhecimento. E por outro lado prevê igualmente a lei que a falta de requerimento do interessado no prazo ali consignado se repercuta na duração do benefício.

Por outro lado e como se alcança da factualidade dada como assente na sentença recorrida, na sequência da Recorrida ter apresentado em 23/08/1994 o pedido de reconhecimento da isenção, a AT proferiu decisão de deferimento com efeitos a partir do ano de 1995, inclusive, ao abrigo do n.º 5 do artigo 50.º do EBF, decisão esta que não foi impugnada. Dado tratar-se de um acto destacável o mesmo é susceptível de impugnação – cfr. n.º 4 do artigo 65.º do CPPT. Atento que não foi impugnado no prazo legal, a referida decisão tomou-se caso decidido e resolvido. E assim sendo, não pode em sede de impugnação judicial do acto de liquidação tomar-se conhecimento da questão da isenção relativamente ao ano de 1991 – cfr. a este propósito o acórdão do STA de 02/10/2002, recurso n.º 0528/02».

1.5 Colheram-se os vistos dos Juizes Conselheiros adjuntos.

1.6 A questão que cumpre apreciar e decidir é a de saber se a sentença fez correcto julgamento ao considerar que a AT incorrera em vício de violação de lei ao liquidar CA ao ora Recorrente relativamente ao prédio em causa e ao ano de 1991, o que, como procuraremos demonstrar, passa por indagar se o benefício em causa (isenção de CA) é automático ou depende de reconhecimento e, neste último caso, qual o momento em que se inicia.

2. FUNDAMENTAÇÃO

2.1 DE FACTO

A Juíza do Tribunal Administrativo e Fiscal de Aveiro procedeu ao julgamento da matéria de facto nos seguintes termos:

«1- Por declaração publicada no D.R., n.º 81, II Série, de 07.04.1980, a Presidência do Conselho de Ministros declarou a impugnante como pessoa colectiva de utilidade pública administrativa, cfr. fls. 6 do PA e que aqui se dá por reproduzida.

2- A impugnante em 1922 adquiriu um terreno, onde posteriormente construiu o seu complexo desportivo, cfr. fls. 9 a 14 destes autos e que aqui se dão por reproduzidas.

3- Por carta datada de 19.11.1993 foi a impugnante notificada para apresentar a declaração modelo 129 para “inscrição do campo de futebol na matriz”, cfr. fls. 15 e que aqui se dá por reproduzida.

4- Em 24 de Maio de 1994 foi a impugnante notificada do resultado da avaliação do terreno a que se refere a inscrição identificada em 3), cfr. fls. 20 destes autos e que aqui se dá por reproduzida.

5- Em 23 de Agosto de 1994 a impugnante apresentou requerimento solicitando isenção de contribuição autárquica nos termos constantes de fls. 22 e que aqui se dá por reproduzida.

6- Dá-se aqui por reproduzido o requerimento apresentado pela impugnante em 24.01.1995, em complemento ao apresentado em 23.08.1994 e constante destes autos a fls. 23.

7- O requerimento apresentado em 23.08.1994 identificou como anexos, fotocópia do cartão de identificação de pessoa colectiva, certidão de registo comercial de Espinho, fotocópia do diploma do reconhecimento como pessoa colectiva de utilidade pública e fotocópia dos estatutos.

8- Por carta datada de 02.10.1996 foi a impugnante notificada da concessão da isenção de contribuição autárquica com efeitos a partir de 1995, cfr. fls. 26 destes autos e que aqui se dá por reproduzida.

9- Pela nota de cobrança constante destes autos a fls. 8, e que aqui se dá por reproduzida, foi a impugnante notificada para proceder ao pagamento da contribuição autárquica do ano de 1991.

10- Dá-se aqui por reproduzido o ofício remetido pelo Serviço de Finanças de Espinho e constante destes autos a fls. 39».

2.2 DE DIREITO

2.2.1 A QUESTÃO A APRECIAR E DECIDIR

A Administração tributária (AT) efectuou uma liquidação de CA ao “A.....” relativamente ao ano de 1991 e ao prédio onde aquele clube tem o seu campo de jogos.

O “A.....” impugnou judicialmente a liquidação. Alegou que, sendo pessoa colectiva de utilidade pública desde 1980 e tendo procedido em 1993 à inscrição na matriz predial de um prédio que adquirira em 1922 e onde construiu o seu complexo desportivo, que se destina, desde há muito antes da data da entrada em vigor do Código da CA e de forma directa, à prossecução dos seus fins estatutários, em 1994 requereu, ao abrigo do disposto no art. 50.º, n.º 1, alínea e), do Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF), na redacção aplicável, a isenção da CA sobre esse imóvel, desde o ano de 1989, inclusive. Que não obstante essa isenção apenas lhe ter sido reconhecida com efeitos a partir de 1995, o respectivo despacho é anulável⁽²⁾, comunicando-se a ilegalidade de que o mesmo enferma – violação de lei – à liquidação ora impugnada. Segundo o Impugnante, essa violação de lei resultaria do facto de não se ter atentado no disposto na alínea a) do n.º 2 do art. 50.º do EBF, que dispõe que a isenção se inicia «no ano, inclusive, em que o prédio ou parte do prédio for destinado aos fins nelas [alíneas a) a j) do n.º 1 do mesmo artigo] referidos».

A Juíza do Tribunal Administrativo e Fiscal de Aveiro julgou procedente a impugnação judicial e anulou a liquidação impugnada. Isto porque considerou que o benefício fiscal em causa – a isenção de CA prevista no art. 50.º, n.º 1, alínea e), do EBF – não depende de reconhecimento por parte do interessado, motivo por que o Impugnante, que «enquanto pessoa colectiva de utilidade pública a que se refere a alínea e) do referido diploma legal, encontra-se abrangida pelo estatuído no n.º 2 do referido preceito legal», «tem direito a isenção de Contribuição Autárquica no ano, inclusive, em que o prédio ou parte do prédio se destine directamente à realização dos seus fins e desde que seja feita prova da respectiva natureza jurídica».

A Fazenda Pública discorda da sentença e dela recorre para este Supremo Tribunal Administrativo, sustentando que a sentença não fez a melhor interpretação das disposições legais aplicáveis, designadamente dos arts. 4.º, n.ºs 1 e 2, e 50.º, n.ºs 1, alínea e), 2, alínea a), 4 e 5, do EBF. Sustenta, em síntese, que a isenção em causa depende de requerimento do interessado e de reconhecimento pela entidade competente, sendo que a não apresentação do requerimento dentro do prazo fixado no n.º 4 do art. 50.º do EBF, tem como efeito que o benefício só se inicie a partir do ano imediato, inclusive, ao da sua apresentação, como resulta do n.º 5 do mesmo preceito legal.

Assim, como deixámos dito em 1.6, a questão que cumpre apreciar e decidir é a de saber se a sentença fez correcto julgamento ao considerar que a AT incorrerá em vício de violação de lei ao liquidar CA ao ora Recorrente relativamente ao prédio em causa e ao ano de 1991, o que, como procuraremos demonstrar, passa por indagar se o benefício em causa (isenção de CA) é automático ou depende de reconhecimento e, neste último caso, qual o momento em que se inicia.

2.2.2 DA ISENÇÃO DE CA ÀS PESSOAS COLECTIVAS DE UTILIDADE PÚBLICA: NATUREZA DO BENEFÍCIO E DATA EM QUE SE INICIA

2.2.2.1 Nos termos do disposto no art. 50.º, n.º 1, alínea e), do EBF, na redacção aplicável, estavam isentos de CA as pessoas colectivas de utilidade pública, em relação aos prédios destinados directamente à realização dos seus fins.

Assim, dando por adquirido que o prédio em causa se destina directamente à realização dos fins prosseguidos pelo ora Recorrido, cumpre, antes do mais e como deixámos dito, indagar da natureza do benefício em causa: automático ou dependente de reconhecimento? Na verdade, foi por o ter considerado um benefício automático, que «resulta directamente da lei», que a Juíza do Tribunal Administrativo e Fiscal de Aveiro julgou a impugnação judicial procedente.

Disponha o art. 4.º (actualmente art. 5.º) do EBF:

«1. Os benefícios fiscais são automáticos ou dependentes de reconhecimento; os primeiros resultam directa e imediatamente da lei; os segundos pressupõem um ou mais actos posteriores de reconhecimento.

2. O reconhecimento dos benefícios fiscais pode ter lugar por acto administrativo ou por acordo entre a Administração e os interessados, tendo, em ambos os casos, efeito meramente declarativo, salvo quando a lei dispuser o contrário.

3. O processo de reconhecimento dos benefícios fiscais regula-se pelo disposto nos artigos 14.º e seguintes do presente Estatuto, quando não seja previsto processo próprio para o efeito».

Ou seja, este artigo distingue os benefícios fiscais automáticos dos que estão dependentes de reconhecimento pela AT. Como dizem F. PINTO FERNANDES e C. CARDOSO DOS SANTOS, «Os primeiros, como a sua designação inculca, derivam directamente da lei e operam ope legis, pela simples verificação dos seus pressupostos. Estão neste caso os previstos nos artigos 19.º a 34.º do Estatuto.

Os segundos pressupõem actos de reconhecimento pela Administração Fiscal, de eficácia declarativa ou constitutiva e, em certos casos, carecem de requerimento por parte dos interessados, nuns casos previamente, noutros posteriormente à verificação do facto tributável»⁽³⁻⁴⁾.

O benefício em causa – isenção de CA para as pessoas colectivas de utilidade pública, em relação aos prédios destinados directamente à realização dos seus fins – é um benefício dependente de reconhecimento, como resulta inequivocamente do disposto no n.º 4 do art. 50.º do EBF, que dispunha: «Nos restantes casos previstos neste artigo [ou seja e como decorre do n.º 3 do mesmo artigo, com

excepção do caso previsto na alínea a) do n.º 1 – isenção concedida aos Estados estrangeiros –, caso em que o reconhecimento é da competência do Ministro das Finanças], *a isenção será, reconhecida pelo director-geral dos Impostos: a requerimento devidamente documentado, que deverá ser apresentado pelos sujeitos passivos na repartição de finanças da área da situação do prédio, no prazo de 90 dias contados da verificação do facto determinante da isenção, salvo quanto às misericórdias, caso em que o direito à isenção será reconhecido oficiosamente, sempre que se verifique a inscrição na matriz em seu nome».*

E bem se compreende que assim seja, uma vez que será necessário um juízo sobre a destinação do prédio aos fins da entidade, o que passa pelo conhecimento dos respectivos estatutos, bem como se imporá a comprovação da sua qualificação de utilidade pública.

Aliás, a própria Impugnante admitiu tratar-se de um benefício dependente de reconhecimento (cfr. art. 24.º da petição inicial), discordando da AT apenas relativamente ao início desse benefício, que situa, em qualquer caso (*i.e.*, quer o pedido tenha sido apresentado em prazo quer tenha sido apresentado para além dele), *«no ano em que o prédio for destinado aos fins merecedores da isenção».*

Não podemos, pois, acompanhar a sentença, que entendeu estarmos perante *«uma isenção que resulta directamente da lei»*, ou seja, perante um benefício automático.

2.2.2.2 Dando como assente que a isenção em causa é um benefício fiscal dependente de reconhecimento, resta-nos averiguar em que data a mesma se iniciou.

A Impugnante, ora Recorrida, apesar de aceitar que a isenção depende da apresentação de requerimento pelo interessado e de reconhecimento pela AT, sustenta que, porque este reconhecimento tem carácter meramente declarativo, o início da mesma, ainda que o respectivo requerimento não tenha sido apresentado dentro do prazo de 90 dias fixado pelo n.º 4 do art. 50.º do EBF, deve reportar-se à data da verificação dos respectivos pressupostos, ou seja, deve ser reconhecida com efeitos desde o ano em que o prédio tenha sido destinado aos fins da entidade de interesse público, como aliás resulta da alínea a) do n.º 2 do mesmo art. 50.º. Assim, afirma expressamente que *«[o] atraso no cumprimento do dever de colaboração nos casos de reconhecimento declarativo, não produz, sob pena de violação da alínea a) do n.º 2 do art. 50.º EBF, uma postecipação do direito à isenção, mas legitima apenas a eventual existência de liquidações que se mostrarão ilegais, caso o contribuinte já tenha solicitado, ou entretanto, venha a solicitar o referido pedido de isenção».*

É certo que, em regra, o reconhecimento tem natureza declarativa e não constitutiva do direito ao benefício fiscal respectivo, pelo que o nascimento deste direito deve reportar-se sempre ao momento da verificação histórica dos respectivos pressupostos legais e não ao momento da prática do próprio reconhecimento. É o que resultava do art. 11.º do EBF (hoje, art. 12.º), que dizia: *«O direito aos benefícios fiscais deve reportar-se à data da verificação dos respectivos pressupostos, ainda que esteja dependente de reconhecimento declarativo pela administração fiscal ou de acordo entre esta e a pessoa beneficiada, salvo quando a lei dispuser de outro modo».*

No entanto, como resulta da ressalva feita na parte final do artigo, só assim é se a lei não dispuser de outro modo. Ora, a conjugação do disposto nos n.ºs 4 e 5 do art. 50.º do EBF não deixava margem para dúvida. Na verdade neste último número dizia-se: *«Nas situações abrangidas pela primeira parte do número anterior; se o pedido for apresentado para além do prazo referido, a isenção iniciar-se-á a partir do ano imediato, inclusive, ao da sua apresentação».*

Ou seja, não havendo dúvida de que o ora Recorrido não respeitou o prazo de 90 dias fixado pelo art. 50.º do EBF – o que ele mesmo reconhece –, a isenção não poderia produzir efeitos senão no ano seguinte ao da apresentação do requerimento (5).

A liquidação impugnada não enferma do vício que lhe foi assacado.

2.2.2.3 Acresce que, tendo o ora Recorrido pedido a isenção de CA em 1994, e aditado o pedido em 1995, no sentido de que a isenção *«lhe seja concedida, a título muito excepcional e atendendo aos fins a que se destina o imóvel avaliado, com efeitos retroactivos a 1 de Janeiro de 1989»*, o despacho que deferiu o pedido, referiu que *«foi concedida isenção com efeitos a partir do ano de 1995».*

Como bem salientou o Procurador-Geral Adjunto, o ora Recorrido não impugnou esse despacho, motivo por que o mesmo se converteu em caso decidido ou caso resolvido.

Ora, no caso dos benefícios fiscais dependentes de reconhecimento, como é o caso *sub judice*, *«a impugnação do acto que recair sobre o pedido de reconhecimento é autónoma em relação à impugnação do acto de liquidação, não podendo a questão do direito ao benefício ser discutida no processo de impugnação»* (6).

Por este motivo, nunca poderia agora e nesta sede reconhecer-se o direito ao benefício fiscal que o Impugnante considera que determinaria a ilegalidade da liquidação.

2.2.2.4 Por tudo o que ficou exposto, o recurso da Fazenda Pública será provido, revogando-se a sentença recorrida e julgando-se a impugnação judicial improcedente.

2.2.3 CONCLUSÕES

Preparando a decisão, formulamos as seguintes conclusões:

I - A isenção de CA às pessoas colectivas de utilidade pública, prevista à data no art. 50.º, n.º 1, alínea e), do EBF, depende de requerimento do interessado e de reconhecimento por parte da entidade competente, como resulta inequivocamente do disposto no n.º 4 do art. 50.º do EBF, na redacção aplicável.

II - Sendo certo que, em regra, o reconhecimento tem natureza declarativa e não constitutiva do direito ao benefício fiscal respectivo, pelo que o nascimento deste direito deve reportar-se sempre ao momento da verificação histórica dos respectivos pressupostos legais e não ao momento da prática do próprio reconhecimento, não será assim se a lei dispuser em sentido diverso (cfr. art. 11.º do EBF, na redacção aplicável).

III - Da conjugação dos n.ºs 4 e 5 do EBF (sempre na redacção aplicável), resulta que nos casos em que o interessado não apresentou o pedido de isenção dentro do prazo legalmente fixado, a isenção só se iniciará a partir do ano imediato, inclusive, ao da apresentação.

IV - No caso dos benefícios fiscais dependentes de reconhecimento, a impugnação do acto que recair sobre o pedido de reconhecimento é autónoma em relação à impugnação do acto de liquidação, não podendo a questão do direito ao benefício ser discutida no processo de impugnação.

3. DECISÃO

Face ao exposto, os juízes da Secção do Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo acordam, em conferência, em conceder provimento ao recurso, revogar a sentença recorrida e julgar a impugnação judicial improcedente.

Custas pela Recorrida, mas apenas em 1.ª instância.

Lisboa, 18 de Novembro de 2015. — *Francisco Rothes* (relator) — *Ana Paula Lobo* — *Casimiro Gonçalves*.

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

(²) *Se bem que o Impugnante não peça a sua anulação.*

(³) *Cfr. Estatuto dos Benefícios Fiscais, Anotado e Comentado, 2.ª edição, comentário 1.1 ao artigo 4.º, pp. 70/71.*

(⁴) *No mesmo sentido, vide NUNO SÁ GOMES, na citação efectuada pelo Procurador-Geral Adjunto no seu parecer, que transcrevemos em 1.4.*

Ainda no mesmo sentido, JORGE LOPES DE SOUSA, *Código de Procedimento e de Processo Tributário anotado e comentado*, Áreas Editora, 6.ª edição, I volume, anotação 2 ao artigo 65.º, pp. 595/596.

(⁵) *Diz JORGE LOPES DE SOUSA, Código de Procedimento e de Processo Tributário anotado e comentado, Áreas Editora, 6.ª edição, I volume, anotação 4 ao artigo 65.º, pp. 595/596: «No que concerne aos mais frequentes benefícios fiscais dependentes de reconhecimento pela administração tributária, que são os de IMI (anteriormente Contribuição Autárquica), o reconhecimento acaba por ter eficácia constitutiva e não meramente declarativa em todos os casos em que o pedido não é apresentado no prazo contado da verificação do facto determinante da isenção, como se depreende do facto de, nesses casos de pedido para além do prazo, a isenção se iniciar a partir do ano imediato, inclusive, ao da sua apresentação, cessando, todavia, no ano em que findaria caso o pedido tivesse sido apresentado em tempo (artigo 41.º, n.º 5, do CIMI).*

Apenas nos casos em que o pedido de reconhecimento é apresentado naquele prazo de 90 dias, lhe é atribuída eficácia retroactiva e o efeito do reconhecimento é meramente declarativo. Por isso, nestes casos em que o reconhecimento do benefício fiscal não tem eficácia retroactiva, se não for obtido o reconhecimento, por via administrativa ou em impugnação contenciosa do acto que o negar, não poderá o benefício fiscal ser considerado na liquidação do tributo a que respeitar».

(⁶) *Cfr. JORGE LOPES DE SOUSA, ob. e vol. cit., anotação 4 ao artigo 65.º, p. 597: «[...] a decisão do pedido de reconhecimento, como acto administrativo com repercussões na esfera jurídica do interessado, é passível de impugnação contenciosa imediata, nos termos do disposto no artigo 95.º, n.ºs 1 e 2, alínea f), da LGT. A impugnação contenciosa, a efectuar através de acção administrativa especial [artigo 97.º, n.ºs 1, alínea p), e 2 do CPPT], deverá ser efectuada no prazo de três meses, se se tratar de impugnação de acto expresso [artigo 58.º, n.º 1, alínea b), do CPTA], ou de um ano, se se tratar de situação de inércia da Administração em se pronunciar sobre o pedido de reconhecimento [neste caso através de pedido de condenação à prática de acto devido [artigo 69.º, n.º 1, do mesmo Código]. Nestes casos de benefícios fiscais dependentes de reconhecimento, a impugnação do acto que recair sobre o pedido de reconhecimento é autónoma em relação à impugnação do acto de liquidação, não podendo a questão do direito ao benefício ser discutida no processo de impugnação».*

Na jurisprudência, vide os seguintes acórdãos desta Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

- de 15 de Novembro de 2000, proferido no processo n.º 25432, publicado no *Apêndice ao Diário da República* de 31 de Janeiro de 2003 (<http://www.dre.pt/pdfgratisac/2000/32242.pdf>), pp. 4210 a 4213, com sumário disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbb22e1bb1e680256f8e003ea931/abd037ce55de0489802569fb003fd5a2>;

- de 15 de Dezembro de 2004, proferido no processo n.º 211/04, publicado no *Apêndice ao Diário da República* de 6 de Julho de 2005 (<http://www.dre.pt/pdfgratisac/2004/32240.pdf>), pp. 1858 a 1864, também disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbb22e1bb1e680256f8e003ea931/d6d396f14865d1ed80256f7f0044a658>.

Acórdão de 18 de Novembro de 2015.**Assunto:**

Afixação de publicidade nas EN.

Sumário:

- I — Após a entrada em vigor da Lei n.º 97/88, de 17 de Agosto a competência para licenciar a publicidade na zona de protecção das Estradas nacionais e cobrar as respectivas taxas é das câmaras municipais na área territorial da sua jurisdição.*
- II — As Estradas Nacionais — E. P., ficou apenas cometido a emissão de parecer obrigatório previamente ao licenciamento.*

Processo n.º 491/14-30.

Recorrente: A..., S. A.

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

Relator: Ex.^{mo} Sr. Cons. Dr. Fonseca Carvalho.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

I. Relatório

1. B....., Lda., identificada nos autos, executada no processo n.º 217820110900005, instaurado por dívida à A....., SA, deduziu oposição no TAF de Beja.

Naquele Tribunal, a oposição foi julgada procedente, porquanto “depois da entrada em vigor da Lei n.º 97/88, a A....., SA, deixou de ter competência para liquidar taxas pelo licenciamento de afixação de mensagens publicitárias, uma vez que a sua intervenção se limita à emissão de parecer, no âmbito do procedimento de licenciamento, da autoria das câmaras municipais”.

2. Não se conformando, a A....., SA, veio interpor recurso para o STA, apresentando as seguintes conclusões das suas alegações:

1 - A Recorrida defende que a A..... não tem competência para licenciar a publicidade em causa nos autos, nem tão-pouco proceder à cobrança de qualquer taxa, uma vez que a entidade competente para o licenciamento da publicidade é a Câmara Municipal.

2 - O tribunal a quo entendeu que aqueles vícios se verificavam e declarou nulo o ato de liquidação e cobrança de taxa e em consequência considerou que a taxa liquidada é geradora de dupla tributação.

3 - Resulta da legislação atualmente em vigor que:

a) Fora dos aglomerados urbanos o legislador não permite a afixação de publicidade, pelo que a questão do licenciamento só se coloca nos casos de exceção ao regime de proibição (alínea a) do artigo 4.º do Decreto-Lei n.º 105/98);

b) Dentro dos aglomerados urbanos, existe um concurso aparente ou real de competências sobre o licenciamento da publicidade, apesar de ser evidente que os terrenos à margem das estradas nacionais estão dentro da zona de protecção sobre os quais se verificam permissões condicionadas à aprovação, autorização ou licença da JAE (faixa de respeito) (cfr: alínea b), do artigo 3.º do Decreto-Lei n.º 13/71);

4 - Por sua vez, a competência da Recorrente para conceder licença e liquidar as taxas devidas pela implantação de publicidade decorre da conjugação das disposições do Decreto-Lei n.º 13/71 e da Lei n.º 97/88, isto é:

a) O Decreto-Lei n.º 13/71 no seu artigo 10.º, n.º 1, alínea a) estabelece que depende de aprovação ou licença da A..... a implantação de tabuletas ou objetos de publicidade, comercial ou não, numa faixa de 100m para além da zona non aedificandi respetiva, contando que não ofendam a moral pública e não se confundam com a sinalização da estrada;

b) O artigo 15.º, n.º 1, alínea j) do mesmo diploma legal determina que para cada autorização ou licença emitida pela implantação de tabuletas ou objetos de publicidade é dívida uma taxa de €56,79, por cada metro quadrado ou fração dos mesmos.

c) A Lei n.º 97/88 no artigo 1.º, n.º 1, prevê que a afixação de mensagens publicitárias obedece às regras gerais sobre publicidade e depende do licenciamento prévio das autoridades competentes;

d) No n.º 2, daquele artigo 1.º, é dito que “sem prejuízo de intervenção necessária de outras entidades, compete às câmaras municipais...”;

e) A Lei n.º 97/88 (tal como o anterior Decreto-Lei n.º 637/76) não revogou o Decreto-Lei n.º 13/71 quanto ao poder concedido à JAE, hoje A....., para licenciar a afixação de publicidade na denominada zona de protecção à estrada e cobrar a respetiva taxa (cfr: artigos 1.º, 2.º, 3.º, 10.º e 15.º, todos do Decreto-Lei n.º 13/71).

5 — E mesmo que se aceite a concorrência de duas competências (duas jurisdições) com a intervenção de duas entidades distintas no mesmo procedimento, ela resulta das diferentes atribuições que cada uma destas entidades assegura.

6 - Assim, compete às Câmaras Municipais a definição dos critérios de licenciamento para salvaguarda do equilíbrio urbano e ambiental, nos termos do n.º 2, do artigo 1.º da Lei n.º 97/88, enquanto à Recorrente lhe cabe averiguar se a estrada ou a perfeita visibilidade de trânsito não são afetadas (cfr: n.º 1, do artigo 12.º do Decreto-Lei n.º 13/71 de 23 de Janeiro).

7 - É que os serviços prestados pelas Câmaras e pela A..... não são os mesmos, pelo que não se podem confundir.

8 - Por isso, a intenção do legislador ao publicar o Decreto-Lei n.º 637/76 e depois a Lei n.º 97/88, foi, inequivocamente, a de salvaguardar o regime especial previsto nas normas de proteção às estradas nacionais, mais propriamente no Decreto-Lei n.º 13/71 de 23 de janeiro.

9 - Assim, o regime estabelecido pelo Decreto-Lei n.º 13/71 vigora e aplica-se a todas as estradas sob jurisdição da A.....

10 — As normas do Decreto-Lei n.º 13/71, de 23 de janeiro relativas à afixação de publicidade nos prédios confinantes com as estradas nacionais estão em vigor, pelo que, nos termos da alínea b) do n.º 1 do artigo 10.º desse diploma legal, a A..... é órgão competente para licenciar publicidade numa faixa de 100m para além da zona de servidão non aedificandi das estradas sob sua jurisdição e liquidar a taxa prevista na alínea j) do n.º 1 do seu artigo 15.º, não havendo assim duplicação de coleta.

11 — Sem prescindir, admitindo somente por dever de patrocínio, que a técnica legislativa utilizada aquando da elaboração do Decreto-Lei n.º 637/76 e posterior Lei n.º 97/88 não tenha sido a melhor e que o legislador distraído não tenha procedido à revogação expressa das normas que supostamente pretendia ver revogadas desde 1976 ou pelo menos desde 1988, designadamente os artigos 8.º, n.º 1, alínea f), 10.º, n.º 1, alínea b) e 15.º, n.º 1, alínea j) do Decreto-Lei n.º 13/71, conforme defende a mais recente jurisprudência do STA, devemos forçosamente questionar porque não procedeu a essa revogação expressa posteriormente.

12 - Pois, várias foram as oportunidades para o efeito, designadamente em 1998, com a publicação do Decreto-Lei n.º 105/98, de 24 de abril, em 2006, com a publicação da Lei n.º 30/2006, de 11 de julho, em 2008 com a publicação do Decreto-Lei n.º 83/2008, de 20 de maio e especialmente em 2011, com a publicação do Decreto-Lei n.º 48/2011, de 1 de abril, sanando assim definitivamente a questão.

13 - Aliás, tendo-se debruçado em 2006, com a publicação da Lei n.º 30/2006, que procede à conversão em contraordenações das contravenções e transgressões em vigor, sobre a questão da afixação de publicidade ao revogar expressamente o Decreto-Lei n.º 637/76, estranhámos que não tenha também revogado expressamente as normas do Decreto-Lei n.º 13/71, alegadamente revogadas tacitamente.

14 - Estranhámos também, se a intenção de revogar essas normas era efetivamente inequívoca, o que apenas se admite por mera hipótese académica, que o seu silêncio se tenha mantido em 2011, sendo que, desde pelo menos 2004, as regras de legística para a elaboração de atos normativos do Governo que constam do Anexo ao Regimento do Conselho de Ministros do XVI Governo Constitucional, aprovado pela Resolução do Conselho de Ministros n.º 126-A/2004, impõem que as revogações sejam expressas e discriminem as disposições revogadas (cfr. art.º 8º, n.º1 do Anexo relativo às Regras de Legística).

15 - Ora, tendo as regras de legística sido aprovadas para facilitar a compreensão dos textos normativos qualquer que seja o universo dos seus destinatários e favorecer a certeza e segurança jurídicas, não é de todo plausível que a distração do legislador tenha sido tal que o conduziu a fazer tábua rasa dos mais elementares princípios que ele próprio estabeleceu, quando esses princípios são de fácil aplicação e sem qualquer tipo de custos para o erário público.

16 - Na medida em que o artigo 9.º, n.º 3 do CC. prevê que na fixação do sentido e alcance da lei, o intérprete deve presumir que o legislador soube exprimir o seu pensamento em termos adequados, não podemos deixar de concluir que ao não proceder, apesar das várias oportunidades para o efeito, à revogação expressa das normas do Decreto-Lei n.º 13/71, de 23 de janeiro, relativas à afixação de publicidade, apesar de a isso estar obrigado, este nunca pretendeu revogá-las mantendo-se as mesmas em vigor para a totalidade das estradas sob jurisdição da A.....

17 - Mais, o abuso der linguagem ou a utilização menos rigorosa de conceitos - por vezes é feita referência a “autorização” em vez de “licença” - não faz desaparecer do ordenamento jurídico a alínea b) do n.º 1 do artigo 10.º do Decreto- Lei n.º 13/71, que, como sobejamente demonstrado, se encontra em vigor e aplica-se à questão sub judice, uma vez que o seu âmbito de aplicação é a totalidade das estradas sob jurisdição da Recorrente.

18 - Acresce que, o facto do Decreto-Lei n.º 25/2004, de 24 de janeiro ter atualizado expressamente as taxas a pagar pelas autorizações e licenças concedidas pela A..... (incluindo as relativas à publicidade), traduz a inequívoca intenção do legislador em manter a mencionada habilitação legal concedida pelo Decreto-Lei n.º 13/71.

19 - Ao decidir como decidiu, o tribunal a quo violou, designadamente, o constante nos artigos 1.º, 3.º, 10.º, n.º 1, alínea b) e 15.º, n.º 1, alínea j) todos do Decreto-Lei n.º 13/71, de 23 de janeiro, bem

como os artigos 1.º e 2.º da Lei n.º 97/88, de 19 de agosto, acabando por perfilhar solução oposta à jurisprudência maioritária deste tribunal.

Nestes termos e nos mais de direito, que Vossas Excelências doutamente suprirão, deve ser revogada a sentença recorrida e substituída por outra que declare a recorrente com competência para a prática do ato, sendo este por isso válido.

3. A recorrida veio contra-alegar, concluindo de acordo com o que se segue:

A) Em inteira comunhão com a Douta Sentença, concluiu que o local dos autos, uma rua municipal, não está sob a jurisdição da Recorrente, mas sim da Autarquia local.

B) Logo, a Recorrente não tem competência para liquidar taxas pelo licenciamento de afixação de mensagens publicitárias nas áreas de jurisdição das Autarquias.

C) A intervenção da Recorrente limita-se à emissão de parecer obrigatório, não vinculativo.

D) Portanto, não pode a Recorrente exigir à Recorrida o pagamento de uma «taxa» como contrapartida pela implantação de publicidade numa rua municipal.

E) Por conseguinte, o parecer da Recorrente, no caso em concreto, não traduz uma qualquer contraprestação real e/ou específica a favor da ora Recorrida.

F) Não existem quaisquer elementos concretos que permitam afirmar a existência de uma intromissão por parte da Recorrida no espaço público ou semipúblico sob a jurisdição da Recorrente.

G) De igual modo, não se percebe qualquer utilização pela Recorrida de qualquer bem público ou semipúblico pertencente à Recorrente.

H) Assim sendo, não se demonstra a existência de qualquer contrapartida à obrigação que a Recorrente pretende ver cumprida pela Recorrida.

I) Situação que pode conduzir à própria inconstitucionalidade do preceito.

J) Em suma, conclui-se nos mesmos e precisos termos da Douta Sentença proferida pelo Tribunal a quo.

Nestes termos e nos mais de Direito,

Deve o presente Recurso, alegações e conclusões, interposto pela Recorrente, ser julgado totalmente improcedente, por não provado.

4. O magistrado do Ministério Público pronunciou-se, emitindo o seguinte parecer:

Recurso interposto por A..... S.A. no processo em que é impugnante B....., Lda.:

1. Matéria a apreciar:

- a competência da A....., S.A. para aplicar taxa de publicidade em zona de proteção à estrada, conforme previsto no art. 15.º do Dec.-Lei n.º 13/71, de 23/1, atualizado pelo Dec.-Lei n.º 25/04, de 17/1.

2. Posição que se defende.

Não é de afastar a competência para a dita taxa ser aplicada pela A....., S.A., enquanto sucessora IEP - Instituto de Estradas de Portugal, quanto a tabuletas ou objectos de publicidade que se insira nos domínios previstos nos arts. 1.º e 3.º do referido Dec.-Lei n.º 13/71.

Tal o sentido do parecer Conselho Consultivo constante do parecer de 14-6-07 publicado no D.R. II s. de 11/9/07, a p. 26393 e ss. de que se reproduz a seguinte passagem elucidativa do entendimento tido pelo legislador:

“O Decreto-Lei n.º 13/71, de 23 de Janeiro, obedecendo, como resulta do respectivo preâmbulo, ao propósito de «simplificação dos serviços, sobretudo dos circuitos administrativos, no sentido de reduzir despesas e imprimir à Administração maior eficiência», veio regular a área de jurisdição da Junta Autónoma de Estradas (JAE) em relação às estradas nacionais e as correspondentes atribuições, as proibições e permissões de obras a efectuar nas estradas e nas respectivas zonas de protecção, as formas e processo de aprovação, autorização ou licenciamento dessas obras, bem como as correspondentes taxas.

À Junta Autónoma de Estradas, após sucessivas reestruturações decorrentes de múltiplos diplomas legais, veio a suceder, na jurisdição e atribuições referidas, a EP — Estradas de Portugal, E. P. E. (EP).

Do regime instituído pelo Decreto-Lei n.º 13/71, importa, para a economia do parecer, ressaltar diversas vertentes, que seguidamente se passam a analisar.

A área de jurisdição da JAE em relação às estradas nacionais ficou a abranger, para além da zona da estrada (englobando a faixa de rodagem, as bermas, as valetas, os passeios, as banquetas ou taludes, pontes e viadutos), a denominada zona de protecção à estrada (abrangendo a faixa com servidão non aedificandi e a faixa de respeito) - artigos 1.º a 3.º.

No que respeita à construção de acessos e à realização de quaisquer obras na zona da estrada, designadamente canalizações ou aquedutos no respectivo subsolo, estabeleceu-se que as mesmas só poderiam ser efectuadas mediante aprovação ou licença da JAE - artigo 6.º.

Quanto às obras a efectuar em edifícios já existentes nas faixas com servidão non aedificandi, estatuiu-se que as mesmas, quando legalmente permitidas, careceriam, em regra, de aprovação, autorização ou licença da JAE - artigo 9.º.

Determinadas obras ou implantações na faixa de respeito (nomeadamente o estabelecimento de vedações de carácter não removível, de tabuletas ou objectos de publicidade e de postos de abastecimento de combustível) ficaram dependentes de aprovação ou licença da JAE - artigo 10.º.

2.2. Para se compreender quais as situações em que as obras a efectuar, na zona da estrada ou na respectiva zona de protecção, ficaram sujeitas a aprovação, autorização ou licença, é essencial compulsar o artigo 11.º do diploma em análise, cuja redacção é a seguinte:

«ARTIGO 11.º (Quando tem lugar a aprovação, autorização ou a licença da Junta Autónoma de Estradas)

As obras a que se refere este decreto-lei estão sujeitas:

a) A aprovação do projecto pela Junta Autónoma de Estradas, nos casos referidos nos artigos 6.º, 7.º, 9.º e 10.º, quando sejam tais obras da iniciativa do Estado, pessoas colectivas de direito público ou empresas ferroviárias;

b) A autorização da mesma Junta, nos casos a que se refere o artigo 9.º, sempre que a iniciativa de tais obras seja de entidade diferente das referidas na alínea anterior e a competência para o licenciamento pertença às câmaras municipais respectivas, nos termos do n.º 1 do artigo 1.º do Decreto-Lei n.º 166/70, de 15 de Abril;

c) A licenciamento pela própria Junta Autónoma de Estradas, nos casos restantes.»

Já foi feita sugestão no rec. 487/14, que sobre matéria semelhante se encontra pendente, a apreciação pelo Pleno da secção do Contencioso Tributário, a qual no presente se reitera, uma vez que nem a secção do Contencioso Tributário do S.T.A. nem sempre adotou entendimento uniforme - no sentido que se defende no recurso interposto vão os acórdãos de 3-4-13, 17-4-13 e 15-5-13, proferidos nos processos 1316/12, 1477/12 e 580/13; em sentido contrário o acórdão de 26-6-13 proferido no proc. n.º 232/13, o qual foi seguido nos acórdãos de 12-3-14 no proc. 1604/13 e os dois de 20-3-14, proferidos nos processos 1415/13 e 1500/13, da secção do Contencioso Administrativo quanto à competência para decidir o respetivo licenciamento, segundo consta em www.dgsi.pt.

3. Concluindo:

A competência para aplicar taxas de publicidade em zona de protecção à estrada é da A....., S.A., enquanto sucessora IEP - Instituto de Estradas de Portugal, IP.

Na procedência do recurso interposto, é de anular o decidido e mandar remeter o processo à 1.ª Instância para, após apuramento da pertinente matéria de facto, se decidir da matéria da impugnação.

5. Cumpre apreciar e decidir.

II. Fundamentos

De facto

A) A impugnante explora um estabelecimento comercial na localidade de, em Grândola;

B) Por carta registada com aviso de recepção assinado em 2010.07.10, foi enviado à Impugnante ofício constante de fls. 20 a 21 do PA e que aqui se dá por integralmente reproduzido, para se pronunciar sobre o projecto de decisão de aplicação da taxa relativa a autorização de instalação de publicidade, no montante de € 458,30 - cf. fls. 20 a 23 do PA;

C) Por carta entrada na Direcção Regional de Setúbal da A....., SA, em 2010.07.19, a Impugnante informou que os toldos com a denominação comercial do estabelecimento se encontravam licenciados pelo município respectivo e que nada devia à A....., SA (cf. fls. 19 do PA)

D) Por carta registada com aviso de recepção assinado em 2010.07.21, foi comunicado à Impugnante que a taxa em causa era devida pela emissão de autorização relativa à publicidade, com a validade de 365 dias, no âmbito do processo de licenciamento que decorre perante a câmara municipal territorialmente competente (cf. fls. 16 a 18 do PA);

E) Por carta registada com aviso de recepção assinado em 2010.12.06, foi solicitado a regularização da publicidade instalada no prazo de dez dias úteis contados da data de recepção da carta (cf. fls. 6 a 7 do PA);

F) Em 2011.01.12, por A....., SA, foi emitida a guia de receita n 11000181, no montante de € 458,30, com data de vencimento de 2011.01.12 (cf. fls. 5 do PA);

G) Em 2011.02.18, no Serviço de Finanças de Grândola, deu entrada a presente impugnação (cf. fls. 6 dos autos).

Pretende a recorrente A..... a revogação da sentença que anulou a liquidação da taxa por si aplicadas à recorrida ao abrigo da alínea j) do n.º 1 do art. 15º do DL n.º 13/71 com a redacção do DL 25/2004, de 24 de Janeiro, e ainda no artigo 10º n.º 2 alínea c) do DL 374/2007 e na citada Lei n.º 97/88, no montante de € 458,30, com relação a publicidade afixada à margem do IC1 ao Km 590+850.

Alega que tem competência para tal, ao contrário do decidido, competência essa fundamenta nas citadas normas do DL 13/71 e mesmo no artigo 1/2 da Lei 97/88 de 17 de Agosto por tal artigo ter reafirmado a sua competência quando ao atribuir competência às câmaras municipais na área da sua jurisdição ressalva a competência da EN ao prescrever “Sem prejuízo de intervenção necessária de outras entidades, compete às câmaras municipais...”

Esta questão foi já objecto de múltiplas decisões deste STA todas no sentido, perfilhado pela sentença recorrida, de que com a entrada em vigor da lei 97/88 a competência para autorizar e licenciar a afixação de publicidade na área de protecção das Estradas Nacionais e fora da zona “non aedificandi” foi cometida às câmaras municipais na área territorial da sua jurisdição, cabendo, agora, às Estradas Nacionais EP a emissão de parecer obrigatório previamente a tal licenciamento.

Não se vendo razão alguma para decidir em contrário chama-se à colacção o acórdão do STA de 07 10 2015 no processo 720/15 por revelar toda a constante jurisprudência deste Tribunal no sentido perfilhado pela sentença recorrida e que na parte que ao caso interessa passamos a transcrever:

A questão a decidir consiste pois em saber qual a entidade competente para licenciar e, consequentemente, tributar a afixação de tabuletas de publicidade na zona de protecção das estradas nacionais.

Trata-se de questão a que a jurisprudência consolidada, quer da Secção de Contencioso Tributário quer da Secção de Contencioso Administrativo deste Supremo Tribunal Administrativo tem respondido de modo uniforme e reiterado, considerando que, depois da entrada em vigor da Lei n.º 97/88, de 17/8, a A....., S.A., deixou de ter competência para liquidar taxas pelo licenciamento de afixação de mensagens publicitárias, sendo que a sua intervenção se limita à emissão de parecer, no âmbito do procedimento de licenciamento, da autoria das câmaras municipais, nos termos do disposto no n.º 2 do art. 2º da mesma referida Lei – cf. Acórdãos desta Secção, de 10.09.2014, processo n.º 79/14, de 09.07.2014, processo n.º 483/14, de 4/6/2014, proc. n.º 01730/13, de 2/7/2014, procs. n.º 492/14 e n.º 615/14, de 18.06.2014, processo n.º 1453/13, e de 26.06.2013, processo n.º 232/13, entre outros, e da Secção de Contencioso Administrativo, e também entre muitos outros, de 15/5/2014, nos procs. n.ºs. 0133/14, 0135/14, 0140/14, 01516/13 e de 29/4/2014, no proc. n.º 073/14. É essa jurisprudência que também aqui se acolhe, por com a respectiva fundamentação concordarmos integralmente, pelo que nos limitaremos a reproduzir a respectiva fundamentação, que se poderá considerar sintetizada no referido Ac. 1453/13:

Diz a fundamentação do citado aresto: (...) a questão de saber quem é a entidade competente para licenciar e, consequentemente, tributar a afixação de tabuletas de publicidade na zona de protecção das estradas nacionais é questão que actualmente tem obtido resposta idêntica tanto na Secção de Contencioso Tributário (na vertente da tributação do licenciamento) como na Secção de Contencioso Administrativo (na vertente do licenciamento em si), como se pode ver pelos acórdãos proferidos por esta Secção de 26/06/2013, no rec. n.º 0232/13, e de 4/06/2014, no rec. n.º 01730/13, e pela Secção de Contencioso Administrativo de 20/02/2014, nos recs. n.ºs 01854/13; 01597/13; 01786/13; 01814/13; 01340/13; 01415/13; 01813/13; 01500/13; 0604/13; 01417/13; 0983/13; de 20/03/2014, no rec. n.º 01500/13; de 20/03/2014, no rec. n.º 01814/13; de 3/04/2014, nos recs. n.º 01815/13; 01896/13; 01600/13; 01741/13; 01792/13; 01499/13; 01556/13; 024/14; de 15/05/2014, nos recs. n.º 0133/14; 0135/14; 0140/14; 01516/13; de 29/04/2014, no rec. n.º 073/14, e de 26/06/2014, no rec. n.º 0232/13, traduzindo uma jurisprudência que actualmente se pode considerar consolidada.

Esta resposta foi inicialmente dada pelo referido acórdão desta Secção no recurso n.º 0232/13, cuja fundamentação sufragamos na íntegra, e que posteriormente foi acolhida pela Secção de Contencioso Administrativo.

Nesse acórdão deixou-se explicitado o seguinte: «3.1. O art. 1º do Decreto-Lei n.º 13/71, de 23 de Janeiro, que veio regulamentar a jurisdição da Junta Autónoma das Estradas em relação às estradas nacionais, estabeleceu que tal área de jurisdição abrangia, para além da “zona da estrada” (englobando a faixa de rodagem, as bermas, as valetas, os passeios, as banquetas ou taludes, pontes e viadutos), a denominada “zona de protecção à estrada” (constituída pelas faixas com servidão non aedificandi e pelas faixas de respeito) - arts. 1º a 3º.

Diz expressamente o art. 3º do Decreto-Lei n.º 13/71 que a zona de protecção à estrada nacional é constituída pelos terrenos limítrofes em relação aos quais se verificam:

- a) Proibições (faixa designadamente com servidão non aedificandi;
- b) Ou permissões condicionadas à aprovação, autorização ou licença da Junta Autónoma de Estradas (faixas de respeito)”.

O art. 8º, sob a epígrafe, “Proibições em terrenos limítrofes da estrada”, dispõe que é proibida a construção, estabelecimento, implantação ou produção de “Tabuletas, anúncios ou quaisquer objectos de publicidade, com ou sem carácter comercial, a menos de 50 m do limite da plataforma da estrada ou dentro da zona de visibilidade, salvo no que se refere a objectos de publicidade colocados em construções existentes no interior de aglomerados populacionais e, bem assim, quando os mesmos se destinem a identificar instalações públicas ou particulares.”

Por sua vez, segundo o disposto no art. 10º, n.º 1, alínea b), depende da aprovação ou licença da Junta Autónoma da Estrada, a “Implantação de tabuletas ou objectos de publicidade, comercial ou não, numa faixa de 100 m para além da zona non aedificandi respectiva”.

Em face do quadro legal exposto, a questão essencial a decidir é a de saber se a recorrente mantém competência para liquidar taxas de publicidade, em especial nas situações referenciadas no art. 10º,

n.º 1, alínea b), do Decreto-Lei n.º 13/71, de 23 de Janeiro, sobretudo depois da entrada em vigor da Lei n.º 97/88, de 17 de Agosto.

Este diploma, que sucedeu ao Decreto-Lei n.º 637/76, de 29 de Junho, veio definir o enquadramento geral da publicidade exterior, sujeitando-a a licenciamento municipal prévio e remetendo para as câmaras municipais a tarefa de definir, à luz de certos objectivos fixados na lei, os critérios que devem nortear os licenciamentos a conceder na área respectiva.

Embora o diploma não revogue expressamente o Decreto-Lei n.º 13/71 nem sequer algumas das suas normas, a verdade é que aquela lei veio universalizar a licença municipal de afixação ou instalação de publicidade no espaço exterior, dizendo expressamente que esta depende do licenciamento prévio das autoridades competentes (n.º 1 do art. 1.º da Lei n.º 97/88).

Por seu turno, diz o n.º 2 que “Sem prejuízo de intervenção necessária de outras entidades, compete às câmaras municipais, para salvaguarda do equilíbrio urbano e ambiental, a definição dos critérios de licenciamento aplicáveis na área do respectivo concelho”.

No preceito seguinte (art. 2.º), sob a epígrafe “Regime de licenciamento”, refere no seu n.º 1 que o pedido de licenciamento é dirigido ao presidente da Câmara Municipal da respectiva área, devendo, nos termos do estatuído no n.º 2, “A deliberação da câmara municipal deve ser precedida de parecer das entidades com jurisdição sobre os locais onde a publicidade for afixada, nomeadamente do Instituto Português do Património Cultural, da Junta Autónoma das Estradas, da Direcção-Geral de Transportes Terrestres, da Direcção de Turismo e do Serviço Nacional de Parques, Reservas e Conservação da Natureza.”

Confrontando o teor deste preceito com o expressamente consagrado no art. 10.º, n.º 1, alínea b), do Decreto-Lei n.º 13/71, facilmente se conclui que os preceitos estão em contradição na parte em que este último comete à recorrente, na área de jurisdição correspondente a 100 metros para além da zona non aedificandi, a competência para a aprovação ou licença, enquanto que o n.º 2 do art. 2.º da Lei n.º 97/88 degrada essa intervenção na mesma matéria à mera emissão de parecer obrigatório.

Poderá dizer-se que constituindo a Lei n.º 97/88 lei geral, em face do Decreto-Lei n.º 13/71 que, pelo seu turno, consubstancia um regime especial, estaria afastada a possibilidade de este ser revogado por aquela lei.

Acontece que no caso de contradição entre normas da mesma hierarquia, a regra vai no sentido de que *lex specialis derogat legi generali* ainda que esta seja posterior, excepto, neste caso, “se outra for a intenção inequívoca do legislador” (Cfr. Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador, 7ª reimpressão, Almedina, Coimbra, 1994, p. 170.)

Ora, afigura-se que a Lei n.º 97/88 pretende de forma inequívoca regular a afixação e inscrição de mensagens de publicidade e propaganda atribuindo o licenciamento de forma universal às câmaras municipais, na área do respectivo concelho, sem prejuízo da intervenção obrigatória, através da emissão do respectivo parecer, por parte de entidades com jurisdição exclusiva para defesa de interesses públicos específicos que têm de ser tidos em conta na emissão de licença final pelo respectivo município.

Realce-se que esta é, aliás, a tese da recorrente.

Com efeito, nas suas conclusões a recorrente não refere em parte alguma qual a norma que lhe confere competência para a emissão do licenciamento em causa.

Pelo contrário, em vários pontos das Conclusões, designadamente, nos pontos 12, 15, 22, 23, 26 e 27, a recorrente fala sim na sua competência para a emissão de parecer.

No entanto, a recorrente acaba por concluir, invocando jurisprudência deste Supremo Tribunal que “o licenciamento da publicidade é emitido pela Câmara Municipal que tem de ser precedido de um parecer da EP, E.P.E., quando a publicidade se situa na proximidade de uma estrada nacional, o que significa que aquela entidade não vem licenciar a publicidade, mas sim autorizar a sua afixação junto das estradas nacionais, que são campos de aplicação completamente diferentes.”

Concluindo-se que “(...) a aprovação ou licença concedida pela EP, E.P.E., para afixação de publicidade constante da alínea b) do n.º 1 do artigo 10.º do DL 13/71, de 23/01, corresponde ao parecer mencionado no n.º 2 do art.º 2.º do DL 97/88, de 17/08, sendo de carácter vinculativo e obrigatório” (Acórdão proferido no processo 0243/09, de 25/6/2009).”

Afigura-se, porém, que esta tese, além de não ter apoio legal, conduziria a resultados absurdos. Vejamos.

3.2. Em primeiro lugar, o parecer a que se refere o n.º 2 do art. 2.º da Lei n.º 97/88 não é vinculativo, mas tão só obrigatório. Nas palavras de VIEIRA DE ANDRADE (Lições de Direito Administrativo, 2ª ed., Imprensa da Universidade de Coimbra, Coimbra, 2011, p. 146.), os pareceres “enquanto avaliações jurídicas ou técnicas”, são obrigatórios ou facultativos, conforme tenham ou não de ser solicitados pelo órgão instrutor, e são vinculantes ou não vinculantes, conforme tenham, ou não, de ser seguidos pelo órgão decisor. E o autor termina dizendo que “os pareceres previstos em normas jurídicas são, salvo disposição expressa em contrário, obrigatórios e não vinculantes”. Aplicando a doutrina mencionada ao caso dos autos, temos de concluir que os pareceres a que se refere o n.º 2 do art. 2.º da Lei n.º 97/88 são obrigatórios mas não vinculativos.

Em segundo lugar, tratando-se de um parecer, ainda que obrigatório, o mesmo não se confunde com a figura da autorização nem da licença. Ao contrário dos pareceres que integram a categoria dos actos jurídicos instrumentais, mais propriamente instrutórios, na medida em que visam a assegurar a constituição de actos administrativos, as autorizações são, tal como as licenças, verdadeiros actos administrativos em sentido estrito (Cfr. VIEIRA DE ANDRADE, ob. cit., p. 142 e p.145.), embora com conteúdos diferentes.

As autorizações em sentido amplo são, segundo VIEIRA DE ANDRADE (Cfr. ob. cit., p. 145.), actos administrativos favoráveis porque conferem ou ampliam direitos ou poderes “administrativos” ou extinguem obrigações, distinguindo-se as autorizações propriamente ditas das licenças. As primeiras, também conhecidas por autorizações permissivas, caracterizam-se por permitirem “o exercício pelos particulares da actividade correspondente a um direito subjectivo pré-existente, apenas condicionado pela lei a uma intervenção administrativa”, destinada a remover um obstáculo por ela imposto. As segundas, também denominadas autorizações constitutivas, destinam-se a constituir “direitos subjectivos em favor dos particulares em áreas de actuação sujeitas a proibição relativa (preventiva) pela lei, uma vez acautelada no caso concreto a não lesão do interesse que justificou a proibição legal”.

Em face do exposto, a tese da recorrente conduziria ao absurdo de sobre a mesma situação recair simultaneamente uma autorização e uma licença que, embora da autoria de entidades diferentes, visaria o mesmo resultado: permitir (ou conferir o direito) à afixação ou inscrição de mensagens de publicidade comercial. O que conduziria a que duas entidades públicas tivessem competência para liquidar taxas sobre a mesma realidade fáctica, situação muito próxima da duplicação de colecta, proibida no art. 205º do CPPT.

Ora, o que a Lei n.º 97/88 veio dizer, e é aceite pela recorrente, é que a afixação ou inscrição de mensagens publicitárias de natureza comercial depende do licenciamento prévio dos municípios, precedido de parecer das entidades com jurisdição sobre os locais onde a publicidade for afixada. O que significa que o legislador quis sujeitar a afixação de publicidade a um acto de licenciamento dos municípios e não a mera autorização, acto que tem de ser instruído com o parecer das autoridades com jurisdição nos locais de afixação da publicidade. Por esta via, o legislador consegue harmonizar os interesses visados pelos municípios, consistentes na salvaguarda do equilíbrio urbano e ambiental e, ao mesmo tempo, a segurança do trânsito das estradas nacionais. Todavia, segundo este modo de ver as coisas, existe apenas uma única entidade competente para o licenciamento e não duas como pretende a recorrente.

Em suma, em face de tudo o quanto vai exposto, é patente que a resposta à questão que vem posta não exige que se tome posição sobre o problema de saber até que ponto o Decreto-Lei n.º 13/71 se encontra ou não revogado, nem tão pouco sobre se as áreas de jurisdição da recorrente consagradas no mencionado diploma ainda se mantêm ou não.

No caso em apreço, a questão sub judice traduz-se apenas em aferir da legalidade da liquidação de taxas de publicidade aplicadas às recorridas, nos termos da alínea j) do n.º 1 do art. 15º do Decreto-Lei n.º 13/71, de 23 de Janeiro, e actualizadas pelo Decreto-Lei n.º 25/2004, de 24 de Janeiro. E o que se conclui é que, depois da entrada em vigor da Lei n.º 97/88, a recorrente deixou de ter competência para liquidar taxas pelo licenciamento de afixação de mensagens publicitárias, uma vez que a sua intervenção se limita à emissão de parecer, no âmbito do procedimento de licenciamento, da autoria das câmaras municipais, nos termos do disposto no art. 2º, n.º 2, da Lei n.º 97/88.»

Por conseguinte, de acordo com o enquadramento legal explicitado, mesmo admitindo que o Decreto-Lei n.º 13/71, de 23 de Janeiro, se mantém em vigor, a verdade é que não oferece dúvidas que, por força, primeiro do Decreto-Lei n.º 637/76 e, posteriormente, da Lei n.º 97/88, o inciso “aprovação ou licença” constante do art. 10º, n.º 1, alínea b), do Decreto-Lei n.º 13/71, foi derogado e desgraduado na emissão de “parecer” das entidades com jurisdição sobre os locais onde a publicidade for afixada. Deve, assim, o procedimento ser iniciado junto das câmaras municipais que procederão à consulta das entidades competentes para a emissão do respectivo parecer.

E limitando-se a competência da recorrente (A.....) à emissão de parecer, no âmbito do procedimento de licenciamento, da autoria das câmaras municipais, nos termos do disposto no art. 2º, n.º 2, da Lei n.º 97/88, não lhe pode competir a iniciativa de liquidar as taxas por tal licenciamento.» (fim de citação).”

A sentença recorrida decidiu como deixámos referido neste sentido.

6. DECISÃO

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

Custas pela recorrente.

Lisboa, 18 de Novembro de 2015. — *Fonseca Carvalho* (relator) — *Isabel Marques da Silva* — *Pedro Delgado*.

Acórdão de 18 de Novembro de 2015.**Assunto:**

IMT. Isenção. Insolvência. Venda de activos.

Sumário:

A isenção de IMT prevista pelo n.º 2 do artigo 270.º do CIRE aplica-se, não apenas às vendas ou permutas de empresas ou estabelecimentos enquanto universalidade de bens, mas também vendas e permutas de imóveis (enquanto elementos do seu activo), desde que enquadradas no âmbito de um plano de insolvência ou de pagamento, ou praticados no âmbito da liquidação da massa insolvente.

Processo n.º 575/15-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: A..., S. A.

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

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 – Vem, A Fazenda Pública recorrer para este Supremo Tribunal da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto, que julgou procedente a impugnação judicial deduzida por A....., S. A., melhor identificada nos autos, contra a decisão de indeferimento da reclamação graciosa apresentada por sua vez, contra a liquidação de imposto municipal sobre transação de imóveis (IMT), relativa à aquisição do prédio composto de edifício de rés do chão para armazém e logradouro, inscrito na matriz urbana da freguesia de, Concelho da Maia, sob o artigo U-1354.

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

«A. Aderindo ao entendimento vertido no douto Acórdão deste Tribunal de 17-12-2014, proferido no recurso n.º 01085/13, que transcreveu, a sentença de que se recorre arremata: “Conclui-se assim, que o imóvel adquirido pela impugnante se insere na previsão estatuída no art.º 270º, n.º 2, do CIRE, uma vez que se trata de um bem imóvel, traduzido numa loja da sociedade insolvente, vendido com vista à liquidação do activo da sociedade declarada insolvente, ou seja, no âmbito da liquidação da massa insolvente, pelo que tal aquisição beneficia da isenção de IMT. Procede pois a impugnação”

B. A interpretação que a Autoridade Tributária tem vindo a defender quanto ao real alcance do n.º 2 do art.º 270º do CIRE tem sido repudiada na generalidade, por este Supremo Tribunal; contudo têm sido pontualmente, focados alguns aspectos que a Fazenda Pública entende relevantes para a compreensão da posição que vem defendendo, e que é a de que a aplicação dos benefícios fiscais do art.º 270º do CIRE depende de os bens imóveis transmitidos se integrarem na universalidade da empresa ou estabelecimento vendidos permutados ou cedidos no âmbito de plano de insolvência ou de pagamentos ou da liquidação da empresa insolvente.

C. Entendimento que, pensamos, reflecte o espírito da norma do art.º 162º do CIRE que preceitua que “A empresa compreendida na massa insolvente é alienada como um todo, a não ser que não haja proposta satisfatória ou se reconheça vantagem na liquidação ou na alienação separada de certas partes.

D. O douto acórdão deste Tribunal de 03-07-2012 no recurso 0765/13 considerou que a interpretação sustentada pela Administração Tributária em face do disposto no n.º 2 do artº 270º do CIRE se afigura gramaticalmente como a mais correcta.

E. Contudo, o Tribunal considera que a interpretação dada pela AT contraria o n.º 49 do preâmbulo do CIRE, onde se afirma que «mantêm-se no essencial os regimes existentes no CPEREF quanto à isenção de emolumentos e benefícios fiscais.»

F. Ora, quanto a este aspecto julgamos pertinente comparar a redacção do CPEREF com a redacção do CIRE:

G. Assim, a alínea c) do 121º do CPEREF previa- “Estão ainda isentas de imposto municipal da sisa as transmissões de bens imóveis, integradas em qualquer das providências de recuperação da empresa, que decorram (...) c) Da autonomização jurídica de estabelecimentos comerciais ou industriais, da venda, permuta ou cessão de elementos do activo. 4a empresa, bem como “os arrendamentos a longo prazo, previstos, respectivamente, nas alíneas e), f) e g) do n.º 1 do artigo 101.º” -

H. O CIRE, na disposição símile (nº 2 do art.º 270) preceituou “Estão igualmente isentos de imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis os actos de venda, permuta ou cessão da empresa ou de estabelecimentos desta integrados no âmbito de plano de insolvência ou de pagamentos ou praticados no âmbito da liquidação da massa insolvente.”

I. É entendimento da Fazenda Pública que o legislador não quis abarcar exactamente as mesmas realidades, daí ter utilizado no preâmbulo do CIRE a expressão “...no essencial,..”, e não simplesmente a expressão “mantêm-se”.

J. No CPEREF previa-se a isenção na venda, permuta ou cessão de elementos do activo da empresa, o que significava, sem qualquer margem para dúvida, que ficavam abrangidos pela isenção qualquer venda, permuta ou cessão de um bem individualmente considerado, desde que fizesse integrado no património de empresa em recuperação.

K. O CIRE, em nosso entendimento, não abrange a mesma realidade jurídica e económica: no CIRE os actos de permuta, venda ou cessão reportam-se à empresa ou estabelecimento vendido.

L. Com a redacção do CIRE cremos que ocorreu uma modificação do alcance da isenção concedida.

M. Comparando com o imposto de selo, repare-se que o CIRE manteve a redacção do CPEREF que referia expressamente que ficavam isentos “a venda, permuta ou cessão de elementos do activo da empresa”.

N. Caso o legislador quisesse manter, no CIRE, igual isenção para IMT, como configurada no CPEREF, teria decerto mantido a redacção utilizada no CPEREF tal como procedeu no imposto de selo.

O. Porquê alterar a redacção do IMT quando manteve a redacção do IS, se não quisesse provocar uma alteração nas realidades que beneficiam de isenção?

P. As decisões deste STA nos recursos 0765/13 e 0949/11, apontaram ainda como impedimento à aceitação da posição da Autoridade Tributária, a disposição da alínea c) do n.º 3 do art.º 9º da Lei n.º 39/2003 de 22 de Agosto, “Fica finalmente o Governo autorizado a isentar de imposto municipal de sisa as seguintes transmissões de bens imóveis, integradas em qualquer plano de insolvência ou de pagamentos ou realizadas no âmbito da liquidação da massa insolvente. (...) c) as que decorram da cedência a terceiros ou da alienação de participações representativas do capital da sociedade, da dação em cumprimento de bens da empresa e da cessão de bens aos credores, da venda, permuta ou cessão da empresa, estabelecimentos ou elementos dos seus activos, bem como dos arrendamentos a longo prazo.”

Q. Referem os doutos acórdãos que, se a decisão do legislador fosse a de suprimir a concessão de isenção de IMT nos casos de venda, permuta ou cessão de elementos dos seus activos, concedendo-a apenas nos casos de venda permuta ou cessão de empresa ou seu estabelecimento, estaria a actuar com desrespeito da credencial parlamentar que lhe foi concedida e que,

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

S. Da leitura das decisões do STA supra referidas afigura-se que a interpretação que a AT vem fazendo é recusada pelo STA principalmente porque, a ser acolhida como certa, implicaria considerar inconstitucional o n.º 2 do art.º 270º do CIRE por ficar aquém da autorização legislativa da Assembleia da República.

T. Contudo, ressalvado o devido respeito por diverso entendimento, entendemos não advir daí, a inconstitucionalidade daquela norma.

U. Assim, como pode ler-se no acórdão 231/92, o Tribunal Constitucional, decidiu não declarar a inconstitucionalidade do artigo 45º do Estatuto dos Benefícios Fiscais, partindo da ideia de que não é constitucionalmente censurável o Governo, na utilização de uma autorização legislativa, ficar aquém da respectiva previsão, [conclui não merecer censura constitucional o referido artigo 45º, o qual, ao prever o englobamento para efeitos de IRS de 50% dos rendimentos da propriedade intelectual, quando auferidos por pintores, escultores ou escritores não dispensou um tratamento especial, em IRS, a todos os rendimentos decorrentes do trabalho criativo no domínio artístico e literário como previa a correspondente autorização legislativa (...)].

V. O que se verificou no caso sub judice foi a venda de um único imóvel pertencente à insolvente, pelo que é posição da AT, no seguimento do que supra alegado, que não terão aplicabilidade os benefícios previstos no n.º 2 do artigo 270º do CIRE.

W. Pelo que a douta sentença proferida pelo Tribunal recorrido fez, a nosso ver, uma incorrecta interpretação das normas legais e do ratio legis que a fundamentam, mormente o artigo 270.º n.º 2 do CIRE, incorrendo assim em erro de julgamento, devendo, por esse motivo, ser revogado, com as legais consequências.

Termos em que, deverá ser concedido provimento ao presente recurso, com o que se fará como sempre, a costumada JUSTIÇA.»

2 – A recorrida apresentou contra-alegações, que concluiu do seguinte modo:

A) A Alegante adquiriu, em 24/09/2010, no âmbito da operação de liquidação da sociedade B....., S.A. (B.....), do prédio urbano constituído por um “Edifício de rés-do-chão, para

armazém e logradouro”, melhor descrito na matriz predial sob o artigo U-1354, freguesia de , concelho da Maia.

B) No âmbito da outorga da referida escritura foi liquidado o correspondente Imposto do Selo através da liquidação n.º 163810001862429 no montante de 3.600,00 Euros (três mil e seiscentos euros) bem como o respectivo IMT no montante de 29.250,00 Euros (vinte e nove mil duzentos e cinquenta euros) através do documento de liquidação n.º 160310026545903.

C) Não obstante, e por força das diligências efectuadas pela Impugnante junto dos serviços da A.T., o referido Imposto do Selo viria a ser, nos termos do artigo 269º do CIRE, reembolsado na mesma data, através do correspondente documento de compensação.

D) O mesmo não se verificando com o IMT pelo que impugnou a ora Alegante a respectiva liquidação de IMT, tendo a referida impugnação sido considerada totalmente procedente pelo tribunal a quo.

E) A Fazenda Pública não se conformando com a Doutra decisão que julgou procedente a impugnação deduzida contra a liquidação de IMT sub judice, interpor o presente recurso alegando que a decisão incorreu em erro de julgamento sobre a matéria de direito porquanto, em seu entender, ocorreu uma «(...) incorrecta interpretação das normas legais e do ratio legis que a fundamentam mormente o artigo 270.º n.º 2 do CIRE (...)».

F) A questão de direito que subjaz ao presente recurso interposto pela Fazenda Pública circunscreve-se à interpretação e alcance do n.º 2 do artigo 270º do CIRE.

G) Ora, de acordo com o disposto no n.º 2 do artigo 270º do CIRE «estão igualmente isentas de imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis os actos de venda, permuta ou cessão de empresa ou de estabelecimentos desta integrados (...) praticados no âmbito da liquidação da massa insolvente».

H) Releva, aqui, para efeitos do presente recurso saber se a referida norma deve ser interpretada no sentido em que quer a venda, quer a permuta, quer a cessão, ainda que integrados no âmbito de plano de insolvência ou praticados no âmbito da liquidação da massa insolvente, para que isentas de IMT terão de ter por objecto necessário a empresa ou estabelecimento desta — como pretende fazer crer a Fazenda Pública —, ou se, como decidido pelo tribunal «a quo», estão compreendidos no âmbito da isenção de IMT também as vendas e permutas de imóveis integrados no âmbito de plano de insolvência ou praticados no âmbito da liquidação da massa insolvente.

I) Em face do exposto, e como é sabido, estando perante dois sentidos da lei, ambos com aderência - pelo menos mínimo - na respectiva letra, deve o intérprete optar por aquele que o compatibilize com o texto constitucional (interpretação conforme à Constituição), em detrimento de qualquer outro.

J) Entendimento esse também plasmado no Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo proferido em 3-07-20 13 no âmbito do processo n.º 765/13:

“O n.º 2 do artigo 270.º do CIRE, cuja redação não é clara no que respeita ao âmbito da isenção de IMT aí consignada, poderá, quando muito, interpretar-se como abrangendo não apenas as vendas da empresa ou estabelecimentos desta, enquanto universalidades de bens, mas também as vendas de elementos do seu ativo, desde que integradas no âmbito de plano de insolvência ou de pagamentos ou praticados no âmbito da liquidação da massa insolvente”.

K) Pelo que, bem andou o Tribunal a quo ao considerar que «(...) o imóvel adquirido pela impugnante se insere na previsão estatuida no art. 270.º, n.º 2 do CIRE, uma vez que se trata de um bem imóvel, traduzido numa loja da sociedade insolvente, vendido com vista à liquidação do activo da sociedade declarada insolvente, ou seja, no âmbito de liquidação da massa insolvente, pelo que tal aquisição beneficia da isenção de IMT.”

L) Em face do que fica dito, a decisão em Recurso não merece qualquer reparo, devendo manter-se na Ordem Jurídica.»

3 – O Ministério Público emitiu parecer com o seguinte conteúdo:

«Recorrente: Fazenda Pública

Objecto do recurso: sentença declaratória da procedência de impugnação judicial deduzida contra liquidação de IMT no montante de € 29 250,00.

FUNDAMENTAÇÃO

Questão decidenda: legalidade da isenção de IMT na aquisição de imóvel em fase de liquidação do activo, no âmbito de processo de insolvência (art.270º n.º 2 Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas)

1. A questão decidenda tem merecido pronúncia uniforme da jurisprudência do STA SCT destilada nos acórdãos 30.05.2012 processo n.º 949/11, 3.07.2012 processo n.º 765/13 e 17.12.2014 processo n.º 1085/13, com argumentário que merece a adesão do Ministério Público, no sentido de estarem isentas de IMT não apenas as vendas da empresa ou estabelecimentos desta, enquanto universalidades de bens, mas também as vendas de elementos do seu activo, desde que integradas no âmbito de plano de insolvência ou de pagamentos ou praticados no âmbito da liquidação da massa insolvente (sumário do acórdão 30.05.2012 processo n.º 949/11).

2. O carácter excepcional das normas que conferem benefícios fiscais, instituídos para tutela de interesses públicos extrafiscais relevantes superiores aos da própria tributação que impedem, proíbe a sua integração analógica, embora admitindo interpretação extensiva (arts.2º n.ºs 1 e 2 e 10º EBF)

Na teleologia da norma interpretada nos acórdãos citados está presente o incentivo à aquisição de imóveis pertencentes a sociedades em situação de insolvência, por forma a acelerar a liquidação do activo e a permitir aos credores a satisfação dos seus créditos em tempo útil.

Este objectivo é igualmente prosseguido quando a aquisição tem por objecto elementos do activo da empresa, não se tornando necessário que o objecto seja a empresa ou estabelecimentos desta integrados no âmbito de plano de insolvência. Neste contexto está autorizada uma interpretação extensiva da norma constante do art.270º n.º 2 CIRE consonante com a intenção do legislador, expressa com formulação deficitária.

CONCLUSÃO

O recurso não merece provimento.

A sentença impugnada deve ser confirmada.»

4 - Colhidos os vistos legais cumpre decidir.

5- Com relevo para a discussão jurídica da causa foi fixada pela primeira instância a seguinte matéria de facto:

1. Por sentença proferida a 7.10.2009 e transitada em julgado a 16.11.2009, no processo n.º 1061/07.7TYLSB, que corre termos no 4º Juízo do Tribunal de Comércio de Lisboa, foi declarada insolvente a sociedade B....., S.A. (doc. junto a fls. 24).

2. No dia 2 de Julho de 2010, no âmbito do processo de insolvência referido em 1., foi promovido um leilão, visando a alienação dos activos da sociedade insolvente, tendo a impugnante arrematado o bem imóvel, que consistia em uma loja, sita na Maia e constituía o lote n.º 5, pelo valor de €450.000,00 (doc. de fls. 26 a 33).

3. Por escritura pública, realizada no dia 24 de Setembro de 2010, o administrador de insolvência nomeado no processo referido em 1., declarou vender à impugnante, que declarou comprar, o prédio urbano, sito em, Maia, descrito na conservatória competente sob o n.º 271 e inscrito na matriz predial sob o artigo 1354 (doc. de fls. 35 a 39).

4. O Serviço de Finanças procedeu à liquidação de IMT, relativa à transmissão referido em 3., no valor de €29.250,00 (fls. 43 a 44).

6 – Do objecto do recurso

Da análise do segmento decisório da sentença e dos fundamentos invocados pela Fazenda Pública para pedir a sua alteração, podemos concluir que a questão objecto do recurso consiste em saber se padece de erro de julgamento a sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Porto que julgou procedente a impugnação da liquidação de IMT deduzida pela recorrida A..... SA, por ter considerado que a mesma beneficia de isenção de IMT, prevista no artº 270º, n.º 2 do CIRE, relativamente à aquisição do imóvel descrito no ponto 2 do probatório, considerando que o mesmo foi adquirido no âmbito do processo de insolvência da sociedade da B....., S.A.

A sentença do TAF do Porto, perante a questão que lhe era proposta e que se prendia com a interpretação do n.º 2 do artº 270º do CIRE, no que respeita ao âmbito da isenção aí consignada, concluiu, sufragando a jurisprudência deste Supremo Tribunal Administrativo - *Acórdão 1085/13 de 17.12.2014 (in www.dgsi.pt)* - que deve entender-se estarem isentas de IMT não apenas as vendas da empresa ou estabelecimentos desta, enquanto universalidades de bens, mas também as vendas de elementos seu activo, desde que integradas no âmbito de plano de insolvência ou de pagamentos ou praticados no âmbito da liquidação da massa insolvente.

Não conformada vem a Fazenda Pública interpor o presente recurso.

A base da sua argumentação assenta nas seguintes proposições:

- O reconhecimento do benefício previsto no artº 270º, n.º 2 CIRE deriva de os bens imóveis transmitidos se integrarem na universalidade da empresa ou estabelecimento vendidos, sendo assim, essencial à aplicação da isenção de IMT que a transmissão abranja a totalidade da empresa ou estabelecimento;

- Perante o teor literal da norma, apenas podem estar isentas de IMT as transmissões de bens imóveis integradas no todo da empresa ou, pelo menos, integradas na transmissão de um dos seus estabelecimentos, o que não sucedeu in casu.

6.1 Não acompanhamos esta interpretação do preceito, antes entendemos que a razão está com a decisão recorrida.

Vejamos, pois, o regime legal aplicável.

Nos termos do n.º 1 do artº 270º do CIRE estão isentas de imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis as seguintes transmissões de bens imóveis, integradas em qualquer plano de insolvência, de pagamentos ou de recuperação:

- a) As que se destinem à constituição de nova sociedade ou sociedades e à realização do seu capital;
- b) As que se destinem à realização do aumento do capital da sociedade devedora;

c) As que decorram da dação em cumprimento de bens da empresa e da cessão de bens aos credores.

Por sua vez dispõe o n.º 2 do mesmo preceito que *«estão igualmente isentos de imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis os atos de venda, permuta ou cessão da empresa ou de estabelecimentos desta integrados no âmbito de planos de insolvência, de pagamentos ou de recuperação ou praticados no âmbito da liquidação da massa insolvente»*.

A redacção deste número 2 não é clara, antes ambígua, dando causa a divergências interpretativas, nomeadamente como a que é suscitada nos presentes autos, ou seja saber se apenas beneficiam de isenção de IMT os actos de venda, permuta ou cessão que têm por objecto a empresa ou estabelecimentos desta, ou, tal como se decidiu em primeira instância, também podem considerar-se abrangidas pela isenção as vendas de elementos do activo das empresas, desde que integradas no âmbito de plano de insolvência ou de pagamentos ou praticados no âmbito da liquidação da massa insolvente.

Este Supremo Tribunal Administrativo já se pronunciou por várias vezes sobre a questão da interpretação deste normativo e no sentido propugnado pela decisão recorrida.

Como ficou dito no Acórdão 949/11 de 30.05.2012, «o n.º 2 do artigo 270.º do CIRE, cuja redacção não é clara no que respeita ao âmbito da isenção de IMT aí consignada, deve ser interpretado em conformidade com a alínea c) do n.º 3 do artigo 9.º da Lei n.º 39/2003, de 22 de Agosto, pois que entre dois sentidos da lei, ambos com apoio - pelo menos mínimo - na respectiva letra, deve o intérprete optar por aquele que o compatibilize com o texto constitucional (interpretação conforme à Constituição), em detrimento da interpretação que o vicie de inconstitucionalidade. (...) Como tal, deve entender-se estarem isentas de IMT não apenas as vendas da empresa ou estabelecimentos desta, enquanto universalidades de bens, mas também as vendas de elementos do seu activo, desde que integradas no âmbito de plano de insolvência ou de pagamentos ou praticados no âmbito da liquidação da massa insolvente.

Também nos acórdãos desta Secção de 17 de Dezembro de 2014, recursos 1085/13 e de 11 de Novembro de 2015, recurso 968/13 ⁽¹⁾, proferidos em casos similares ao dos presentes autos, se sublinhou que a aquisição de um imóvel, alegadamente, até o único bem que integrava a massa insolvente, na venda realizada no processo de insolvência na fase de liquidação da massa insolvente, não pode, pois, deixar de estar isenta de IMT, ao abrigo do disposto no n.º 2 do artº 270º do Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas.

Concordamos com esta jurisprudência cuja fundamentação jurídica tem plena aplicação também no caso vertente.

Com efeito a questão suscitada é, sobretudo, uma questão de interpretação da lei fiscal, havendo que fazer apelo à *ratio legis* e tendo sempre presente que a captação do sentido de uma norma não pode fazer-se de uma forma isolada.

Ora, como se evidenciou no já referido acórdão 1085/13, haverá que ter em conta o fim que o legislador pretende alcançar com a concessão de tal isenção, - *«fomentar e apoiar a venda rápida dos bens que integram a massa insolvente por óbvias razões de interesse dos credores, mas, também do interesse público de retoma do normal funcionamento do mundo empresarial em que cada processo de insolvência se apresenta como elemento perturbador»*, dando incentivos fiscais a quem adquirir os bens imóveis que integram a massa insolvente e que serão vendidos em fase de liquidação.

Não havendo que diferenciar, para tal fim, as situações em que se esteja a vender globalmente a empresa com todo o seu activo e o seu passivo, das situações em que se esteja a vender um ou mais dos estabelecimentos comerciais que a integravam, ou em que se estejam a vender bens imóveis que integravam o seu activo.

O objectivo que preside à teleologia da norma será igualmente prosseguido quando a aquisição tem por objecto elementos do activo da empresa, não se tomando necessário que o objecto seja a empresa ou estabelecimentos desta integrados no âmbito de plano de insolvência.

Não há, pois, qualquer razão válida para proceder a uma interpretação mais restritiva no que se refere à isenção de IMT prevista no artº 270º, n.º 2 do CIRE.

Acresce que, como também se deixou dito no supra citado Acórdão 949/11, o n.º 3 do artº 9º da Lei de autorização legislativa n.º 39/2003, dispunha, no que se refere às isenções de Sisa (hoje IMT) que: *«Fica, finalmente, o Governo autorizado a isentar de imposto municipal de sisa as seguintes transmissões de bens imóveis, integradas em qualquer plano de insolvência ou de pagamentos ou realizadas no âmbito da liquidação da massa insolvente: c) (...) da venda, permuta ou cessão da empresa, estabelecimento ou elementos dos seus activos (...)»*.

Ora, embora o argumento literal também pudesse apontar para uma solução diversa, «uma interpretação conforme à CRP impõe que se considere que a isenção em causa se aplica também às vendas e permutas dos elementos do activo de empresas enquadradas no âmbito de um plano de insolvência ou de pagamento, ou praticados no âmbito da liquidação da massa insolvente, uma vez que é para essa solução que aponta a lei de autorização legislativa que autorizou o Governo a legislar sobre esta matéria, pelo que uma interpretação diversa seria inconstitucional, uma vez que, nesse caso, teria o Governo legislado em desrespeito pelo “sentido e extensão” da autorização legislativa.»

Daí que se conclua, reiterando tal jurisprudência, que a isenção de IMT prevista pelo n.º 2 do art.º 270.º do CIRE aplica-se, não apenas às vendas ou permutas de empresas ou estabelecimentos enquanto universalidade de bens, mas também vendas e permutas de imóveis (enquanto elementos do seu activo), desde que enquadradas no âmbito de um plano de insolvência ou de pagamento, ou praticados no âmbito da liquidação da massa insolvente.

A decisão recorrida, que assim entendeu, não padece, pois, do erro de julgamento que lhe é imputado pela Fazenda Pública.

7. Decisão:

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

Lisboa, 18 de Novembro de 2015. — *Pedro Delgado* (relator) — *Fonseca Carvalho* — *Isabel Marques da Silva*.

(¹) Ainda não publicado na base de dados da www.dgsi.pt.

Acórdão de 18 de Novembro de 2015.

Assunto:

IMT. Valor patrimonial tributário. Actualização oficiosa.

Sumário:

O disposto na alínea b) do n.º 3 do artigo 13.º do CIMI não confere ao chefe de finanças a possibilidade ou o dever legal de proceder à actualização do VPT dos imóveis constantes das matrizes, em decorrência das inovações (alteração dos artigos 40.º, 41.º, 43.º e 44.º e aditamento do artigo 40.º-A, todos do CIMI) introduzidas pela Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro (OE 2007).

Processo n.º 676/15-30.

Recorrente: A..., S. A.

Recorrido: Fazenda Pública.

Relator: Ex.^{mo} Sr. Cons. Dr. Casimiro Gonçalves.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

RELATÓRIO

1.1. A....., S.A., recorre da sentença que, proferida pelo Tribunal Administrativo e Fiscal de Viseu, em 19/5/2014, julgou procedente a impugnação judicial que deduzira contra o indeferimento da reclamação graciosa e contra o acto de liquidação adicional n.º 1997522 de Imposto Municipal sobre as Transmissões, no montante de 33.821,45 Euros, que tinha dado origem àquela reclamação graciosa.

1.2. Termina as alegações formulando as conclusões seguintes:

a) A Recorrente adquiriu em 28 de Dezembro de 2007, por compra à sociedade B....., S.A. e pelo preço acordado de € 3.200.000,00, o prédio misto sito na Rua ou, limite, freguesia de, concelho de Tondela, descrito na Conservatória do Registo Predial de Tondela sob o n.º 363, e inscrito na matriz urbana sob o art.º 1272 e na matriz rústica sob o art.º 6719.

b) Na data da escritura foi liquidado IMT no montante de € 201.073,60, sendo a base tributável o valor de aquisição, uma vez que o valor tributário, ainda não apurado nos termos do CIMI, era inferior;

c) O Prédio viria a ser avaliado nos termos do CIMI como consequência não da aquisição do mesmo pela Recorrente mas da aquisição que a sociedade B..... - vendedora à Recorrente - tinha feito em 28 de Dezembro de 2004. Este procedimento não foi terminado antes da aquisição do Prédio pela Recorrente, que somente em 1 de Julho de 2008 teve conhecimento do resultado da avaliação, através de notificação que recebeu da Administração Fiscal;

d) Foi fixado o VPT do prédio urbano em € 3.613.700,00, resultante da soma dos valores parciais de cada uma das divisões com utilização independente, sendo que este resultado, notificado à Recorrente, assumia cariz definitivo, uma vez que se tratava de uma segunda avaliação, requerida pela B....., S.A.;

e) Uma vez que esta avaliação se reportava à data da aquisição do imóvel pela B....., S.A. (ou seja, a 28-12-2004), e que o respetivo resultado, atendendo às normas legais então vigentes, não se mostrava criticável, a Recorrente absteve-se de impugnar judicialmente o ato de fixação de VPT do prédio;

f) Todavia, com base no referido VPT, a Administração Fiscal, em Agosto de 2008, procedeu à liquidação adicional de IMT respeitante à respetiva aquisição pela Recorrente, do que resultou um Imposto superior a pagar pela Recorrente - justificativo da liquidação adicional;

g) Ora, a Recorrente não ignora o direito da Administração Fiscal de corrigir uma liquidação de imposto em virtude da atualização do VPT do imóvel, reportada à data da verificação do facto tributário, porém, em 1 de Julho de 2007, entraram em vigor as normas previstas nos art.ºs 73º e 77º da Lei 53-A/2006 (Orçamento de Estado para 2007) - pelas quais se procedeu ao aditamento do art.º 40º-A e à alteração da redação dos art.ºs 40º e 44º do CIMI. Com as referidas alterações, o legislador previu que o VPT dos imóveis com idade entre 9 a 15 anos fosse apurado com aplicação do coeficiente de vetustez de 0,85, em detrimento dos coeficientes anteriormente aplicáveis - de 0,95 para os imóveis com 9 e 10 anos, e de 0,90 para os imóveis entre 11 a 15;

h) O legislador estabeleceu ainda novos parâmetros para determinação da área do imóvel relevante para o cálculo do VPT, mediante a aplicação de um coeficiente de ajustamento;

i) Ambas as alterações legislativas ocorreram após o início do procedimento de avaliação decorrente da primeira transmissão na vigência do CIMI, mas antes da aquisição do imóvel pela Recorrente. Dessa forma, muito embora essas alterações não pudessem ser relevadas no procedimento de avaliação impulsionado pela aquisição do imóvel pela B....., S.A., (porque reportada a Dezembro de 2004), deveriam, no entanto, ter justificado uma atualização posterior do VPT aí apurado;

j) O Chefe de Finanças competente, nos termos da alínea b) do n.º 3 do art.º 13º do CIMI, tem o dever de proceder à atualização oficiosa do VPT dos prédios quando tal seja legalmente determinado. No caso, nenhuma atualização foi efetuada pelo Chefe de Finanças de Tondela, ainda que o registo matricial houvesse de ser atualizado com referência a 31 de Dezembro de 2007 (n.º 4 do art.º 12º do CIMI) e tal dever de atualização se tenha constituído logo em 1 de Julho de 2007, data da entrada em vigor da alteração legislativa;

k) Até à data, não se refletiu no VPT do Prédio a alteração dos coeficientes de vetustez e a previsão de um coeficiente de ajustamento de áreas (ambos estabelecidos pela Lei 53-A/2006), que na prática determinariam uma redução do VPT do imóvel, apurado na avaliação efetuada e reportada a 2004, de 3.613,741.72 para € 3.102.330,00 no que à parte urbana do Prédio respeita. (Cfr. Doc. 11 já junto);

l) Assim se verifica, pois, uma omissão procedimental ilícita que afeta a legalidade do ato de liquidação em causa, porquanto, caso tivesse sido praticada a atualização omitida, o valor do ato de liquidação adicional não corresponderia ao valor do ato ora impugnado;

m) Ao invés de uma liquidação adicional de € 33.821,45 (correspondente à diferença entre a coleta determinada pela aplicação da taxa de 6,5% ao VPT atualizado do imóvel (€ 234.895,05) e a coleta inicial paga (€ 201.073,60), teríamos uma liquidação adicional de apenas € 577,85;

n) Parte do imposto que a Administração Tributária exige através do ato impugnado não é, assim, exigível;

o) A Recorrente não poderia sindicá-la omissão procedimental - que resultou em erro da liquidação posterior - através da impugnação direta do original ato que fixou o VPT reportado a 2004, uma vez que tal omissão não se verificou no âmbito do procedimento tributário de avaliação do imóvel, mas sim em momento temporal subsequente à data a que tal avaliação se reportava;

p) O nosso sistema jurídico, assegurando a “tutela plena, efetiva e em tempo útil dos direitos e interesses protegidos em matéria tributária” (cfr. art.º 96º do C.P.P.T.), privilegia a impugnação unitária dos atos tributários (cfr. art.º 54º do C.P.P.T.).

q) Assim, não se encontrando previsto um meio processual próprio para questionar a legalidade das omissões de atos estipulados na lei, terá de se entender que a Recorrente o poderia fazer em sede de Reclamação Graciosa e, bem assim, também através da Impugnação Judicial, tanto mais que nos termos do art.º 99º do C.P.P.T., o legislador previu que a Impugnação judicial poderia ter por fundamento “qualquer ilegalidade, designadamente (...) preterição de formalidades legais”;

r) A obrigação do Chefe de Finanças atualizar o VPT do imóvel decorre diretamente da conjugação das normas previstas nos art.ºs 73º e 77º da Lei 53-A/2006 e do n.º 3 do art.º 13º do CIMI, sendo esta a única interpretação que encontra tradução na letra da lei e é esta também a conclusão imposta pelo elemento teleológico da interpretação normativa;

s) Na verdade, nos termos do n.º 3 do art.º 104º da Constituição, “a tributação do património (na qual terá de se incluir o imposto do selo pela transmissão de bens imóveis) deve contribuir para

a igualdade entre os cidadãos” (desígnio que decorreria sempre do art.º 13º), sendo que os órgãos da Administração, designadamente os da Administração Fiscal, devem agir para com os administrados no respeito pelos princípios da justiça e igualdade;

t) Não seria, pois, admissível que o legislador procurasse tratar situações análogas de forma diferente;

u) Com efeito, apenas a consagração de um dever oficioso de atualização do VPT impede a desigualdade de tratamento (quer em sede de Imposto do Selo, quer em sede de IMT) entre contribuintes que adquirem imóveis após 1 de Julho de 2007, nomeadamente entre os que os adquirem na sequência de uma primeira transmissão na vigência do CIMI (que, por força da necessária avaliação do prédio, são tributados pelo respetivo VPT atualizado, nos termos do art.º 27º do DL 287/2003), e aqueles que, como a Recorrente, os adquirem na sequência de transmissão posterior àquela (que são assim tributados por um VPT desatualizado e que já não corresponde à base tributável pretendida pelo legislador);

v) Não se vislumbram razões, pois, que possam impedir a oficiosidade da atualização do VPT, nem que, por conseguinte, impeçam a qualificação da omissão de atualização como uma ilegalidade invalidante do ato tributário;

w) De facto, se por um lado a oficiosidade da atualização se mostra favorável à desburocratização da atividade administrativa, por outro assegura que todos os contribuintes sejam tributados de forma equivalente, pela base tributável que o legislador considerou adequada, atendendo ao princípio da capacidade contributiva;

x) Nestes termos, sempre será inconstitucional a norma prevista na alínea b) do n.º 3 do art.º 13º do CIMI, a aplicar pelo Tribunal, quando interpretada no sentido de o Chefe de Finanças não ter o dever oficioso de promover a atualização do VPT de um prédio na sequência de alteração legislativa que afete, no caso, os respetivos índices de vetustez e ajustamento de áreas,

y) Na medida em que a mesma, por determinar um tratamento desigual dos contribuintes colocados em situações análogas, viola as normas estabelecidas no n.º 2 do art.º 266º, art.º 33º e n.º 3 do art.º 104º da Constituição da República Portuguesa e desrespeita os princípios da justiça, igualdade e capacidade contributiva;

Termina pedindo a procedência do recurso e que, em consequência, seja anulado o impugnado ato tributário de liquidação adicional de IMT.

1.3. Não foram apresentadas contra-alegações.

1.4. O Ministério Público emite Parecer nos termos seguintes, além do mais:

«(...)

O VPT tido em conta na determinação do IMT sindicado resultou de procedimento avaliação desencadeado pela apresentação da declaração Modelo 1, em 22 de Maio de 2005, pela sociedade B....., SA em virtude de 1.ª transmissão do prédio na vigência do CIMI, nos termos do artigo 15.º do DL 287/2003, de 12 de Novembro.

A citada sociedade comercial requereu 2.ª avaliação do imóvel, sendo certo que o resultado desta avaliação já foi notificado à, ora, recorrente, em 1 de Julho de 2008, por, entretanto, ter adquirido a propriedade do imóvel.

Essa notificação ocorreu em plena vigência das alterações ao CIMI introduzidas pela Lei 53-A/2006 (LOE2007).

O certo é que a impugnante/recorrente não sindicou o VPT fixado nesse procedimento de avaliação, nos termos do disposto no artigo 134.º do CPPT, pelo que faz caso decidido ou resolvido, não podendo ser, agora, sindicado em sede de impugnação judicial do acto de liquidação adicional do IMI.

Ao contrário do que sustenta a recorrente não vislumbramos norma que, ao abrigo do disposto no artigo 13.º/3/ b) do CIMI, impusesse à AT o dever de proceder à actualização oficioso do VPT em virtude das alterações operadas pela Lei 53-A/2006.

De facto, tais alterações entraram em vigor em 1 de Julho de 2007, pelo que não poderiam ser aplicadas ao procedimento de avaliação do imóvel, uma vez que, nos termos do disposto no artigo 37.º/4 do CIMI, a avaliação reporta-se à data do pedido de inscrição ou actualização do prédio na matriz, no caso 22 de Maio de 2005, aplicando-se a legislação em vigor nessa data.

Aliás, diga-se que a recorrente, podendo fazê-lo, não sindicou tal posição, aquando da notificação da decisão de fixação do VPT, em 2.ª avaliação.

Portanto, parece certo que as inovações introduzidas pela Lei 53-A/2006 apenas se aplicam aos pedidos de inscrição na matriz/actualização, formalizados através da apresentação da Declaração Modelo 1 formulados após 1 de Julho de 2007.

Por outro lado, nos termos do disposto no artigo 130.º/4 do CIMI, na redacção então em vigor, o VPT obtido com base em avaliação directa só pode ser objecto de alteração com fundamento em desactualização por meio de avaliação decorridos 3 anos sobre a data do encerramento da matriz em que tenha sido inscrito o resultado daquela avaliação.

Parece, assim, certo que a AT não tinha o dever legal de proceder à actualização do VPT, por via das inovações introduzidas pela Lei 53-A/2006.

Não se percebe como é que a norma do artigo 13.º/3/ b) do CIMI, interpretada, como fez a sentença recorrida, no sentido de que a AT não tem o dever officioso de promover a actualização do VPT de um prédio na sequência de alteração legislativa que altera os índices de vetustez e ajustamento de áreas pelo facto dessa alteração entrar em vigor em 1 de Julho de 2007 e a legislação a ter em conta só poder ser a da data do pedido de inscrição na matriz/actualização, nos termos do disposto no artigo 37.º/4 do CIMI, no caso, 22 de Maio de 2005, pode violar as normas do artigo 266.º/2, 13.º/3 e 104.º da CRP e os princípios da justiça, igualdade e capacidade contributiva.

Na verdade, trata-se de uma interpretação feita em consonância com as regras que regulam o início da vigência da lei/aplicação da lei no tempo (artigos 5.º e 12.º do CC e 12.º da LGT) e que em nada contende, em nosso entendimento, com os normativos e princípios constitucionais referidos pela recorrente.

De facto, tais inovações, introduzidas pela Lei 53-A/2006, apenas se aplicarão a todas as avaliações decorrentes de pedidos de inscrição ou actualização do prédio na matriz formulados, através da declaração Modelo 1, a partir de 1 de Julho de 2009.

A decisão recorrida não merece, assim, censura.

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

1.5. Corridos os vistos legais, cabe decidir.

FUNDAMENTOS

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

1. A Impugnante é dona e legítima proprietária do prédio misto sito na Rua ou, limite, freguesia de, concelho de Tondela, descrito na Conservatória do Registo Predial de Tondela sob o n.º 363 e inscrito na matriz predial urbana sob o artigo 1272 e na matriz rústica sob o artigo 6719. - cfr. doc. 3 junto com a petição inicial.

2. O prédio identificado no ponto 1 foi adquirido pela sociedade B....., S.A. em 28.12.2004.

3. Em 22.02.2005, a sociedade B....., S.A. apresentou a declaração Mod. 1 do IMI, tendo declarado, como motivo de entrega da declaração, a 1.ª transmissão na vigência do IMI.

4. Em 28.12.2006, pelo preço global de 3.200.000,00 €, a Impugnante adquiriu à sociedade B....., S.A. o referido imóvel. - cfr. doc. 5 junto com a petição inicial.

5. O prédio foi objeto de 1.ª avaliação, notificada à sociedade B....., S.A. em 02.05.2007.

6. Não concordando com o valor patrimonial tributário atribuído, a sociedade B....., S.A. requereu, em 31.05.2007 a 2.ª avaliação do imóvel.

7. O prédio foi objeto de 2.ª avaliação, tendo sido fixado o valor patrimonial tributário de 3.613.700,00 € - cfr. doc. 6 junto com a petição inicial.

8. A Impugnante foi notificada do resultado da 2.ª avaliação em 01.07.2008, não tendo impugnado o valor atribuído ao prédio.

Em 08.08.2008 foi emitida a liquidação adicional de IMT n.º 1997522, no montante de 33.821,45 €. - cfr. doc. 2 junto com a petição inicial.

9. A Impugnante deduziu reclamação graciosa da referida liquidação que foi autuada sob o n.º 2704200904000200. - cfr. processo de reclamação graciosa apenso.

10. Por despacho de 06.05.2009, do Sr. Chefe de Finanças de Tondela, foi a reclamação totalmente indeferida. - cfr. fls. 98 do processo de reclamação graciosa apenso.

3.1. Enunciando como única questão a decidir a de saber “se a liquidação impugnada padece do vício de violação de lei” (pelo incumprimento do dever de atualização officiosa do valor patrimonial tributário, decorrente das alterações legislativas de 2007), a sentença recorrida respondeu negativamente, considerando, no essencial, o seguinte:

- Apesar de a Lei n.º 53-A/2006 (OE2007) ter alterado os arts. 40.º e 44.º do CIMI e ter aditado a este código o art. 40.º-A, não deixou de estabelecer no seu art. 19º que «O disposto nos artigos 40.º, 41.º, 43º e 44.º do Código do IMI, com a redacção introduzida pela presente lei, bem como no artigo 40.º-A, aditado ao Código do IMI pela presente lei, apenas é aplicável a partir de 01 de Julho de 2007».

- O procedimento de avaliação foi motivado pela compra do imóvel (em 28/12/2004) por parte da sociedade B....., S.A.

E tendo sido esta a 1ª transmissão na vigência do CIMI, então, dado o disposto no n.º 4 do art. 37.º do CIMI e dado que a avaliação se reporta à data do pedido de inscrição do prédio na matriz que, no caso, ocorreu em 22/02/2005 (o momento a que a avaliação se há-de reportar não é o do acto de transmissão do imóvel mas o da data de apresentação da declaração Mod. 1), é de concluir que quaisquer alterações que ocorram após aquela data não são consideradas para efeitos de determinação do valor patrimonial.

- Além disso, a impugnante foi notificada do resultado da 2ª avaliação, não tendo questionado judicialmente o VPT atribuído ao prédio, pelo que o mesmo se tornou definitivo (nos termos do art. 134.º do CPPT, os actos de fixação de valores patrimoniais podem ser impugnados autonomamente, com

fundamento em qualquer ilegalidade), pelo que constituindo os actos de avaliação directa actos desta-cáveis, os respectivos vícios apenas poderão ser arguidos em impugnação do próprio acto de avaliação e não do acto de liquidação que seja praticado com base naquele.

- A estatuição constante da alínea b) do n.º 3 do art. 13.º do CIMI, no sentido de que o Chefe de Finanças procede, oficiosamente, à actualização do valor patrimonial tributário dos prédios, em resultado de novas avaliações ou quando tal for legalmente determinado, apenas seria aplicável relativamente aos pedidos de inscrição na matriz formulados em data posterior à entrada em vigor da Lei n.º 53.º-A/2006, visto que as alterações introduzidas no CIMI por esta Lei apenas entraram em vigor em 1/7/2007, sendo que a avaliação questionada nos presentes autos se reporta à data do pedido de inscrição do prédio na matriz (22/2/2005) e, por outro lado, a aquisição do imóvel pela impugnante (em 28/12/2007) não tem qualquer efeito na medida em que não originou um novo acto de avaliação. E esta interpretação não afronta a Constituição, na medida em que o dever que impende sobre o Chefe de Finanças não interfere com o início da vigência da lei.

3.2. Discordando do assim decidido, a recorrente continua a sustentar que a AT deveria, por força do disposto na alínea b) do n.º 3 do art. 13.º do CIMI, ter procedido à actualização oficiosa do VPT do prédio na sequência das alterações introduzidas pela Lei 53-A/2006 (OE 2007) aos arts. 40.º e 44.º e aditamento do art. 40.º-A, que determinaram a fixação de um diferente coeficiente de vetustez e, bem assim, de novos parâmetros para determinação da área do imóvel relevante para o cálculo do VPT, mediante a aplicação de um coeficiente de ajustamento, o que determinaria a liquidação de um imposto inferior ao liquidado.

Isto porque, na tese da recorrente, as alterações legislativas ocorreram após o início do procedimento de avaliação decorrente da 1ª transmissão na vigência do CIMI, mas antes de ela (recorrente) ter adquirido o imóvel, pelo que embora essas alterações não pudessem ser relevadas no procedimento de avaliação impulsionado aquando da 1ª aquisição do imóvel (porque reportada a Dezembro de 2004) pela B....., S.A., deveriam, no entanto, ter justificado uma atualização posterior do VPT aí apurado, tendo em conta o dever de o Chefe do Serviço de Finanças proceder oficiosamente a tal actualização (al. b) do n.º 3 do citado art. 13º do CIMI).

E não tendo sido feita tal actualização do VPT ocorreu «uma omissão procedimental ilícita que afeta a legalidade do ato de liquidação em causa».

3.3. A questão a decidir reconduz-se, portanto, à de saber se, por força das alterações introduzidas no CIMI pela Lei 53-A/2006, de 29/12 (OE 2007) incumbia ao Chefe de Finanças proceder, oficiosamente, à actualização do valor patrimonial do prédio em causa nos autos.

Vejamos.

4.1. O art. 77º da Lei n.º 53-A/2006, de 29/12 (OE 2007), procedeu à alteração dos arts. 33.º, 39.º, 40.º, 41.º, 43.º, 44.º, 62.º e 112.º do CIMI, referentes, respectivamente, à iniciativa da avaliação (1ª avaliação), ao valor base dos prédios edificados, aos tipos de áreas dos prédios edificados, ao coeficiente de afectação, ao coeficiente de qualidade e conforto, ao coeficiente de vetustez, às competências da CNAPU e às taxas do imposto.

E o art. 78º da mesma Lei aditou ao CIMI o art. 40º-A, respeitante ao coeficiente de ajustamento de áreas.

Porém, com referência a estas alterações, logo no artigo seguinte (79º) da Lei se estabelece que o disposto nos arts. 40.º, 41.º, 43.º e 44.º do CIMI, com a nova redacção introduzida, bem como o disposto no aditado art. 40.º-A, apenas é aplicável a partir de 1 de Julho de 2007.

Por seu lado, na alínea b) do n.º 3 do art. 13º do CIMI, dispõe-se que o chefe de finanças competente procede, oficiosamente, à actualização do valor patrimonial tributário dos prédios, em resultado de novas avaliações ou quando tal for legalmente determinado.

Ora é na conjugação destes preceitos legais que a recorrente pretende fazer assentar a alegada obrigação de o Chefe de Finanças proceder oficiosamente à correcção do valor patrimonial tributário constante da matriz. E por isso é que, no caso, embora esteja em causa impugnação da liquidação de IMT, relevam também as apontadas normas do CIMI, pois que à liquidação é imputada ilegalidade decorrente da não actualização oficiosa do VPT do imóvel, reportada à data da verificação do facto tributário.

Sendo que, não obstante o art. 80.º da citada Lei 53-A/2006 ter também alterado os arts. 6.º, 8.º, 9.º, 10.º, 15.º e 17.º do Código do IMT, essas alterações não relevam para a questão aqui em apreço.

4.2. A recorrente carece, porém, de razão legal.

Como ela própria reconhece, o VPT que relevou para a determinação do IMT cuja liquidação vem impugnada resultou de procedimento avaliação desencadeado, nos termos do art. 15º (avaliação de prédios já inscritos na matriz) do DL 287/2003, de 12/11, pela apresentação, em 22/5/2005, da declaração Modelo 1, pela sociedade B....., S.A., em virtude de uma 1ª transmissão do respectivo prédio na vigência do CIMI.

Tanto que, tendo sido citada essa sociedade comercial requereu 2.ª avaliação do imóvel, sendo certo que o resultado desta avaliação veio a ser já notificado à recorrente, em 1/7/2008 (por, entretanto,

ter adquirido a propriedade do imóvel) e como aponta o MP, não obstante esta notificação ter ocorrido já na vigência das alterações introduzidas no CIMI pela Lei 53-A/2006, a impugnante/recorrente não impugnou, nos termos do art. 134º do CPPT, o VPT fixado nesse procedimento de avaliação, operando-se caso decidido ou resolvido quanto a tal matéria, a qual não poderia ser agora sindicada em sede de impugnação judicial do acto de liquidação adicional do IMT. Sendo que, como bem aponta Jorge Lopes de Sousa, «[T]êm legitimidade para impugnar as avaliações os que possam ser lesados por elas, designadamente os titulares de direitos reais sobre os bens avaliados sobre que incidam tributos.»⁽¹⁾

De todo o modo, também não se descortina norma legal que, ao abrigo do disposto na alínea b) do n.º 3 do art. 13.º do CIMI, impusesse à AT o dever de proceder à actualização oficiosa do VPT em virtude das alterações operadas pela Lei 53-A/2006, nomeadamente em termos de estas se reflectirem na liquidação de IMT impugnada.

Como se pondera no recente acórdão desta Secção do STA, de 11/11/2015, no proc. n.º 268/15 (reportando a impugnação judicial deduzida pela aqui recorrente contra a liquidação de IMI do ano de 2007 do mesmo prédio) e a cuja fundamentação aderimos e passamos a seguir, daquele normativo ressaltam duas formas de actualização do valor patrimonial tributário dos imóveis: a avaliação segundo as normas do CIMI (e que constituirá o regime geral/regra) e a actualização quando seja legalmente determinado (regime especial resultante de determinação expressa do legislador).

Ora, por um lado, fora dos casos previstos no n.º 1 do art. 37º do CIMI, a promoção para actualização oficiosa do VPT de um prédio urbano, por parte do Chefe de Finanças, só é legalmente permitida, em regra, nos casos em que a realidade física não corresponda ou não coincida com a realidade inscrita/descrita na matriz e, por outro lado, tendo as alterações decorrentes da entrada em vigor da Lei 53-A/2006, entrado em vigor em 1/7/2007 (cfr. o art. 79º dessa Lei), e uma vez que as inovações (lei nova) apenas se aplicarão aos pedidos de inscrição (e/ou actualização) na matriz, formulados após 1/7/2007, por via da declaração mod. 1, então essas mesmas alterações não poderiam ser aplicadas ao procedimento de avaliação do imóvel em causa nos autos, dado que, reportando-se a avaliação à data do pedido de inscrição ou actualização do prédio na matriz, essa data relevante é a de 22/5/2005 (cfr. o n.º 4 do art. 37º do CIMI), impondo-se, portanto a aplicação da lei então em vigor. Mas apesar de relativamente aos pedidos de inscrição/actualização da matriz formulados até 1/7/2007 e às consequentes avaliações relevarem, no que respeita à determinação, por via da avaliação directa, do VPT dos prédios urbanos, as alterações introduzidas pela Lei 53-A/2006, destas não resulta que o legislador haja pretendido a reavaliação dos prédios que já anteriormente tivessem sido avaliados, tanto que logo delimitou, em termos de tempo e de forma, o início de vigência das normas objecto das alterações, não fazendo coincidir esse momento com o da entrada em vigor das restantes normas do Orçamento de Estado para o ano de 2007.

Acresce que, de acordo com o estatuído nos n.ºs 4 e 5 do art. 130º do CIMI [na redacção então em vigor⁽²⁾], o VPT obtido com base em avaliação directa só poderia ser objecto de alteração, com fundamento em desactualização, por meio de avaliação, decorridos 3 anos sobre a data do encerramento da matriz em que tenha sido inscrito o resultado daquela avaliação directa.

Em suma, só com fundamento em qualquer alteração da realidade, poderia o Chefe de Finanças determinar procedimentos para aferir de novo VPT correspondente, não tendo, portanto, nesta base, a possibilidade ou o dever legal de proceder à actualização do VPT dos imóveis constantes das matrizes, por via das inovações introduzidas pela mencionada Lei 53-A/2006, de 29/12.

E essa impossibilidade legal tanto releva para efeitos de IMI, como para efeitos do IMT decorrente da transmissão operada em 28/12/2006 para a recorrente.

4.3. E não procede, igualmente, a alegação de inconstitucionalidade (por violação dos princípios constitucionais da justiça, da igualdade e da capacidade contributiva, à luz do disposto nos arts. 13º, 33º, 104º, n.º 3, e 266º, n.º 2, todos da CRP) da alínea b) do n.º 3 do art. 13º do CIMI, quando interpretada no sentido de o Chefe de Finanças não ter o dever oficioso de promover a actualização do VPT de um prédio na sequência de alteração legislativa que afecte, no caso, os respectivos índices de vetustez e ajustamento de áreas.

Na verdade, por um lado, a situação da recorrente não se equipara à dos contribuintes tributados em relação a prédios cujas avaliações ocorreram já no âmbito da lei (e, portanto, das novas regras) e, por outro lado, a circunstância de o resultado da 2ª avaliação só ter ficado consolidado em 2008, também não coloca a recorrente em situação de desigualdade perante os demais contribuintes cujas avaliações se consolidaram nos anos de 2005 em diante (ao invés, ficou em igualdade de circunstâncias com esses contribuintes cujos prédios foram então avaliados). E em qualquer dos casos, tendo a declaração Mod. 1 relativa ao prédio em causa sido apresentada em Fevereiro de 2005 pela anterior proprietária, só a partir dessa data se iniciaria o procedimento para a avaliação directa, pelo que, ainda que o procedimento terminasse nesse mesmo ano de 2005, só a partir de 2008 é que a Lei autorizaria a actualização do valor patrimonial nos termos das disposições legais indicadas, e que não relevaria, portanto, para efeitos da presente liquidação de IMT relativo à aquisição operada em 28/12/2007.

Trata-se, como aponta o MP, de uma interpretação em consonância com as regras que regulam o início da vigência da lei/aplicação da lei no tempo (arts. 5.º e 12.º do CCivil e 12.º da LGT) e que não contende com os referenciados normativos e princípios constitucionais invocados pela recorrente.

Improcedem, portanto, todas as Conclusões do recurso.

DECISÃO

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

Custas pela recorrente.

Lisboa, 18 de Novembro de 2015 — *Casimiro Gonçalves* (relator) — *Francisco Rothes* — *Aragão Seia*.

(¹) *Jorge Lopes de Sousa, Código de Procedimento e de Processo Tributário Anotado e Comentado, Vol. III, 6.ª ed., Lisboa, Areas Editora, 2011, p. 438 (anotação 9 ao artigo 134.º).*

(²) «4 - O valor patrimonial tributário resultante de avaliação direta só pode ser objeto de alteração com o fundamento previsto na alínea a) do n.º 3 (valor patrimonial tributário considerado desactualizado) por meio de avaliação decorridos três anos sobre a data do pedido, da promoção oficiosa da inscrição ou da atualização do prédio na matriz.

5 - O chefe do serviço de finanças competente pode, a todo o tempo, promover a rectificação de qualquer incorrecção nas inscrições matriciais, salvo as que impliquem alteração do valor patrimonial tributário resultante de avaliação directa com o fundamento previsto na alínea a) do n.º 3, caso em que tal rectificação só pode efectuar-se decorrido o prazo referido no número anterior.»

Acórdão de 18 de Novembro de 2015.

Sumário:

- I — O acto tributário, enquanto acto divisível, tanto por natureza como por definição legal, é susceptível de anulação parcial.*
- II — O critério para determinar se o acto deve ser total ou parcialmente anulado passa por aferir se a ilegalidade afecta o acto tributário no seu todo, caso em que o acto deve ser integralmente anulado, ou apenas o afecta em parte, caso em que se justifica a anulação parcial.*
- III — Julgada incompatível com o direito comunitário a norma contida no n.º 2 do artigo 43.º do CIRS, na medida em que prevê, somente para os residentes em Portugal, a limitação da tributação a 50% das mais-valias realizadas, é ilegal o acto de liquidação que desconsiderou essa limitação relativamente a um não residente.*
- IV — Restringindo-se a ilegalidade a esse excesso de tributação, o acto deve ser anulado apenas parcialmente num caso em que a matéria colectável era constituída exclusivamente pela mais-valia imobiliária, com a aplicação de uma taxa fixa de imposto.*

Processo n.º 699/15-30.

Recorrente: A...

Recorrido: Fazenda Pública.

Relatora: Ex.^{ma} Sr.^a Cons.^a Dr.^a Dulce Neto.

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

1. A....., com os demais sinais dos autos, recorre da sentença proferida pelo Tribunal Administrativo e Fiscal de Leiria que julgou procedente a impugnação judicial que deduziu contra o acto de liquidação de IRS referente ao ano de 2007 e respectivos juros compensatórios, no montante de € 8.418,17, e que, em consequência, determinou a anulação parcial dessa liquidação na parte que excede a tributação de 50% das mais-valias realizadas.

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

A. O âmbito do presente recurso, circunscreve-se, apenas, à questão da anulação parcial do acto impugnado;

B. O Tribunal *a quo* incorreu em erro de julgamento, dado que deveria ter decretado a anulação total do acto impugnado;

C. Ao decretar-se a anulação parcial do acto impugnado preteriu-se a estrutura basilar do contencioso tributário;

D. Concretamente, o contencioso de mera anulação;

E. E bem assim, o princípio de separação de poderes constitucionalmente consagrado;

F. O contencioso tributário no âmbito do processo de impugnação judicial, caracteriza-se por ser um contencioso de mera anulação.

G. O Meritíssimo Juiz a quo, não podia substituir-se à Administração Tributária e condenar a Administração a proferir novo acto tributário;

H. O qual, se encontra no âmbito das competências da Administração Tributária;

I. No âmbito do processo de impugnação judicial, o Tribunal tem de limitar-se a aferir se o acto impugnado padece ou não do vício de violação de lei;

J. Uma vez verificado esse vício, tem de limitar-se a anular o acto tributário impugnado;

K. Assentando a liquidação impugnada em pressupostos de erro sobre os pressupostos de direito, mormente, violação do artigo 56º do TCE quando aplicado no sentido de conferir tratamento desigual a não residentes, impunha-se a respectiva anulação;

L. E anulação total;

M. Compete à Administração Tributária, enquanto entidade constitucionalmente incumbida da prossecução do interesse público, aquilatar da necessidade e decidir da prática ou não dos actos administrativos que tal prossecução exige;

N. Existindo acto lesivo para os particulares, e sendo este anulado por ilegal, é à Administração e, apenas a ela, que cabe decidir, praticar ou não, novo acto com a fundamentação que ao Tribunal se afigura como a correcta;

O. O Juiz a quo, deveria ter decretado a anulabilidade total do acto impugnado, por enfermar de vício de violação de lei;

P. Ulteriormente a Administração Tributária, no uso dos seus poderes vinculados, poderá emitir novo acto tributário;

Q. Apenas se a caducidade do direito de liquidação a tal não obstar.

R. A posição defendida pela Impugnante, ora Recorrente, é a que se coaduna na íntegra, com a doutrina no âmbito do Aresto proferido pelo Supremo Tribunal Administrativo, no processo n.º 0533/12, de 10 de Outubro de 2012, o qual versa sobre questão em tudo igual à dos autos e no qual se decretou, e bem, a anulação total do acto impugnado;

S. A Meritíssima Juiz a quo deveria, ter decretado, a anulação total do acto impugnado, não o tendo feito incorre em erro de julgamento, devendo por isso, a sentença recorrida ser revogada.

Termos em que deve o presente recurso ser julgado procedente, por provado, e, em consequência, ser revogada a decisão recorrida, por padecer de erro de julgamento e, proferida nova decisão de mérito, favorável à Recorrente, que declare a anulação total do acto tributário recorrido.

1.2. Não foram apresentadas contra-alegações.

1.3. O Exmo. Procurador-Geral-Adjunto junto do STA emitiu douto parecer no sentido de que a sentença devia ser mantida na ordem jurídica, argumentando o seguinte:

«3. A questão que a Recorrente coloca consiste em saber se a sentença recorrida incorreu em erro de julgamento por ter determinado apenas a anulação “na parte que exceda a tributação de mais-valias obtidas em 50%” e “a devolução do valor pago indevidamente pela impugnante, acrescido dos juros indemnizatórios”.

A recorrente considera, apoiando-se na doutrina do acórdão do STA de 10/10/2012, recurso n.º 0533/12, num caso em tudo similar ao dos presentes autos, que a invalidez decorrente da violação do direito comunitário afecta a totalidade do acto tributário, pelo que se impunha a sua anulação na totalidade. [...]

Atente-se que neste caso está apenas em causa a tributação de rendimentos resultantes de mais-valias e a redução da matéria tributável, sobre a qual incide sempre a mesma taxa, independentemente do seu valor (artigo 72º, n.º1, do CIRS). E assim sendo há apenas que “subtrair” à tributação a parte dos rendimentos que não estão abrangidos pela norma de incidência.

A jurisprudência do STA é pacífica e reiterada no sentido de que o acto tributário, enquanto acto divisível, tanto por natureza como por definição legal, é susceptível de anulação parcial (cfr acórdão do Pleno da secção de contencioso tributário do STA de 10/04/2013 - rec. n.º 0398/12 - e demais jurisprudência ali citada). E de acordo com essa jurisprudência, “o critério jurisprudencial para determinar se o acto deve ser total ou parcialmente anulado passa, pois, por determinar se a ilegalidade afecta o acto tributário no seu todo, caso em que o acto deve ser integralmente anulado, ou apenas em parte, caso em que se justifica a anulação parcial” - aresto supra citado.

Mas se assim é não podemos aceitar, com o devido respeito, a doutrina do acórdão de 10/10/2012 (recurso n.º 0533/12) invocado pela Recorrente. Neste aresto considerou-se que (e passamos a citar) «No caso dos autos, porém, estamos perante um único fundamento de anulação, sendo certo que a ilegalidade é total. Sendo assim, não pode alegar-se, como se fez na decisão recorrida, que o ato é

divisível, apenas porque no entender do Mm^o Juiz havia que aplica a taxa a 50% das mais-valias e não à sua totalidade. Anulada a liquidação caberá à Fazenda Pública efetuar nova liquidação, aplicando ou não o n.º 2 do artº 43º do CIRS e podendo eventualmente a recorrente impugnar essa nova liquidação».

Desde logo pode-se questionar em que termos a “nova liquidação” da AT pode inovar em relação ao acto impugnado que não seja reduzir a matéria tributável das mais-valias apuradas em 50%, tal como resulta do nº2 do artigo 43º do CIRS e é imposto pela doutrina do TJUE. Com efeito, se a razão subjacente da desconformidade daquela norma com o direito comunitário é o favorecimento dos residentes, então há que pôr termo a esse regime de favorecimento, o que passa pela sua extinção ou pela extensão desse regime aos não residentes. E daí que enquanto a norma não seja revogada o seu regime deve ser aplicado igualmente aos não residentes, já que segundo a interpretação do TJUE não há fundamento para se verificar tal discriminação de tratamento. E assim sendo, a ilegalidade do acto tributário impugnado radica no facto de ter abrangido a totalidade das mais-valias e não apenas 50% do valor apurado como ocorre com os actos tributários em que sejam sujeitos passivos contribuintes residentes. E foi com esse propósito e fundamento que a Recorrente impugnou o acto tributário.

Não se nos afigura assim correcto concluir que “a ilegalidade é total”, uma vez que a desconformidade é apenas parcial. E afectando apenas em parte o acto tributário há apenas que determinar a anulação dessa parte, tal como se decidiu na sentença recorrida.»

1.4. Colhidos os vistos dos Exm^{os} Juizes Conselheiros Adjuntos, cumpre decidir em conferência.

1. A sentença recorrida deu por assente a seguinte factualidade:

1. A....., nascida em 2/9/1976, natural de - República Federal da Alemanha, residente em Dr., República Federal da Alemanha, com o NIF, tem como representante fiscal B..... (cf. cópia do Bilhete de identidade constante de fls. 41 dos autos em suporte de papel e print do sistema de gestão e registo dos contribuintes constante do PEF).

2. Em 31/7/2002, no Consulado Geral de Portugal em Düsseldorf, A....., natural de - República Federal da Alemanha, residente em, República Federal da Alemanha, constituiu seu procurador C....., residente na Rua, a quem conferiu os poderes “(...) para vender pelo preço e condições que entender, o terreno rústico, inscrito na matriz predial da freguesia de, concelho de” (cf. cópia da procuração a fls. 38 dos autos em suporte de papel).

3. Em 28/1/2005, no Consulado Geral de Portugal em Düsseldorf, A....., natural de - República Federal da Alemanha, residente em, República Federal da Alemanha, constituiu seu procurador C....., em, a quem conferiu os poderes “(...) para assinar contratos de promessa de compra e venda e venda do prédio urbano, fracção autónoma designada pela letra / destinado a habitação T-um, situado em, ou, freguesia e concelho de, descrito na Conservatória do Registo Predial de Albufeira sob o n.º 6471 e matriz predial urbana da freguesia de sob o n.º 12345 (...)” (cf. Procuração a fls. 39 e 40 dos autos em suporte de papel).

4. Em 12/3/2007, no cartório notarial sito em Alverca do Ribatejo foi celebrada a escritura de compra e venda constante de fls. 43 a 47 dos autos em suporte de papel, cujo conteúdo aqui se dá por integralmente reproduzido, através da qual D..... na qualidade de procurador de E..... e A..... vendeu pelo preço de EUR 100.000, a fracção autónoma designada pela letra I, correspondente ao 1º andar, apartamento n.º 8 destinado a habitação T-um, situado em, ou, freguesia e concelho de, lote catorze descrito na Conservatória do Registo Predial de Albufeira sob o n.º 6471 e matriz predial urbana da freguesia de sob o n.º 12345.

5. Em 11/11/2009 foi emitida a liquidação de IRS constante de fls. 7 dos autos em suporte de papel, cujo conteúdo aqui se dá por integralmente reproduzido em nome da impugnante no valor de EUR 8.163,21 relativo única e exclusivamente a rendimentos decorrentes de mais-valias derivadas da venda do imóvel descrita em 4 ao que acresce o valor de EUR 254,96 relativo a juros compensatórios, com data limite de pagamento de 23/12/2009.

6. Em 17/12/2009 a impugnante procedeu ao pagamento da liquidação impugnada (print a fls. 1 do PAT).

7. Em 22/1/2010, a presente impugnação deu entrada no TAF de Leiria (cf. carimbo a fls.1 dos autos em suporte de papel).

3. A presente impugnação judicial tem por objecto o acto de liquidação de IRS que incidiu, única e exclusivamente, sobre rendimentos decorrentes de mais-valias realizadas no ano de 2007 por um não residente em Portugal (a Impugnante) e que a Administração Tributária oficiosamente tributou pela totalidade do valor apurado, à luz do disposto no artigo 43º, n.º 1, do CIRS.

Segundo a Impugnante, a liquidação é ilegal por violação do artigo 56º do Tratado que instituiu a Comunidade Europeia, tendo em conta que, nos termos do n.º 2 do referido artigo 43º, essa tributação apenas pode incidir, tal como acontece com os residentes, sobre 50% das mais-valias realizadas.

A sentença recorrida, dando por verificada essa ilegalidade, julgou a impugnação procedente e anulou a liquidação na parte que excede a tributação das mais-valias em 50% do seu valor, determinado à Administração Tributária que proceda à emissão de liquidação reduzida a 50% do valor que

liquidara, bem como à devolução à impugnante de 50% do valor pago indevidamente, acrescido dos juros indemnizatórios determinados na lei.

A Impugnante, ora Recorrente, defende, todavia, que, sob pena de subversão do contencioso de mera anulação e do princípio de separação de poderes constitucionalmente consagrado, a liquidação carecia de ser anulada na íntegra, face à constatada ilegalidade consubstanciada na violação do artigo 56º do TCE, e que era vedado ao tribunal ordenar à Administração Tributária que proceda «à emissão da liquidação reduzida em 50% do valor liquidado e proceda à devolução à impugnante de 50% do valor pago indevidamente, acrescido dos juros indemnizatórios devidos...» na medida em que é a esta que incumbe, na prossecução do interesse público, aferir e decidir da necessidade de praticar os actos administrativos da sua competência. Neste conspecto, advoga que a decisão recorrida incorreu em erro de julgamento, e pede a sua revogação, bem como que seja proferida nova decisão de mérito que declare a anulação total da liquidação impugnada.

A questão que a ora Recorrente coloca à apreciação deste Tribunal é, pois, a de saber se a sentença incorreu em erro de julgamento por não ter determinado a anulação total da liquidação impugnada. Vejamos.

Importa recordar que a ilegalidade que a Recorrente aponta à liquidação, e que foi reconhecida na sentença, reside na circunstância de, no seu caso, e por ser não residente, as mais-valias que realizou haverem sido tributadas pela totalidade do seu valor, nos termos do artigo 43º, n.º 1, do CIRS, enquanto que, no caso dos residentes, a tributação das mais-valias incide apenas sobre 50% do valor realizado, de acordo com o que dispunha, à data dos factos, o n.º 2 desse artigo 43º. Com efeito, é a esta discrepância de tratamento entre residentes e não residentes que se opõe o princípio contido no artigo 56º do TCE, como a impugnante fez notar na impugnação e que, como bem se fez notar na sentença, constitui jurisprudência assente do TJCE.

Desta jurisprudência flui, em suma, que a redução prevista no n.º 2 do artigo 43º do CIRS não pode deixar de se aplicar, em igualdade de circunstâncias, à tributação das mais-valias realizadas por não residentes, sob pena de violação da referida norma do direito comunitário.

Todavia, nem a lei nem os princípios que regem o contencioso de anulação impõem que um acto tributário de liquidação inquinado por vício de violação de lei tenha que ser forçosamente anulado *in totum*. E, no caso vertente, ao contrário do que sustenta a Recorrente, impunha-se que essa anulação fosse parcial, atingindo apenas a parte que se mostrava violadora da lei, tal como, ante questão similar, ficou bem explicitado no acórdão proferido pelo STA em 30/04/2013, no processo n.º 01374/12, cuja fundamentação sufragamos sem reservas, e que, por isso, nos limitaremos aqui a transcrever:

«Constitui jurisprudência pacífica deste Supremo Tribunal, ainda muito recentemente afirmada pelo Pleno desta Secção de Contencioso Tributário do STA (cfr. o Acórdão do Pleno de 10 de Abril de 2013, proferido no recurso n.º 298/12) que «(...) o acto tributário, enquanto acto divisível, tanto por natureza como por definição legal, é susceptível de anulação parcial. É esta, aliás, a posição consensual da doutrina e da jurisprudência da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, a qual, para além de apelar a essa divisibilidade (Cfr., entre outros, os acórdãos proferidos em 9/07/1997, no processo n.º 5874; em 22/09/1999, no processo n.º 24101; em 16/05/2001, no processo n.º 25532; em 26/03/2003, no processo n.º 1973/02; em 27/09/2005, no processo n.º 287/05; e em 12/01/2011, no processo n.º 583/10.), apela, também, à natureza de plena jurisdição da sentença de anulação parcial do acto, invocando razões ligadas aos princípios processuais da economia processual (para que da sentença ou acórdão do tribunal saia logo uma definição da situação que não careça de qualquer nova pronúncia da administração tributária) e ligadas ao próprio âmbito do contencioso de mera anulação (no qual os limites à plena jurisdição só serão de aceitar em relação àqueles aspectos da acção administrativa em que a plena jurisdição implique para o juiz tributário, enquanto juiz administrativo, a prática de actos que afrontem o núcleo essencial da função administrativa) (Cfr. o Prof. Saldanha Sanches, in *Fiscalidade*, 7/8, Julho -Outubro de 2001, págs. 63 e segs., e o Prof. Casalta Nabais, in *Direito Fiscal*, 2ª ed., pág. 397.).

Deste modo, se o juiz reconhecer que o acto tributário está inquinado de ilegalidade que só em parte o invalida, deve anulá-lo apenas nessa parte, deixando-o subsistir no segmento em que nenhuma ilegalidade o fira.»

Assim, o critério jurisprudencial para determinar se o acto deve ser total ou parcialmente anulado passa por determinar se a ilegalidade afecta o acto tributário no seu todo, caso em que o acto deve ser integralmente anulado ou apenas em parte, caso em que se justifica a anulação parcial.

Ora, a norma julgada incompatível com o direito comunitário pelo então Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias por Acórdão de 26 de Outubro de 2006 (processo C-345/05) foi a do n.º 2 do artigo 43.º do Código do IRS, porquanto prevê uma limitação da tributação a 50% das mais valias realizadas apenas para os residentes em Portugal, e não para os não residentes, constituindo, por isso, uma restrição aos movimentos de capitais, proibida pelo artigo 56. CE (cfr. o n.º 40 do referido Acórdão), norma esta que, em violação do direito comunitário, da jurisprudência do Tribunal de Justiça e da deste Supremo Tribunal que se lhe seguiu, a Administração tributária desconsiderou na liquidação efectuada aos ora recorrentes

- tributando em 100% a mais-valia imobiliária realizada - e que, por isso mesmo, feriu de ilegalidade o acto de liquidação, na medida do excesso julgado incompatível com o direito comunitário.

É que, no caso dos autos, a matéria colectável é constituída exclusivamente pela mais-valia imobiliária e a taxa aplicável é fixa (25%), daí que a anulação parcial da liquidação consubstancia-se numa operação meramente aritmética de subtracção à base tributável de 50% da mais-valia apurada.

Como bem se consignou na sentença recorrida, a ilegalidade do acto tributário de liquidação efectuado aos Impugnantes respeita exclusivamente à não aplicação aos Impugnantes da limitação da tributação a 50% das mais-valias realizadas, por aqueles serem sujeitos passivos não residentes em território nacional, e assim sendo, encontrando-se restringida àquele ponto a ilegalidade do acto de liquidação, a decisão a proferir nos presentes autos não pode ir além da que deriva da desconsideração do disposto no artigo 43º, n.º 2 do CIRS na parte em que limita aos residentes a consideração apenas de 50% do saldo das mais-valias.».

Por conseguinte, em situação similar, como é a dos presentes autos, bem andou o Mmº Juiz do Tribunal “a quo” ao proceder à anulação da liquidação impugnada apenas na parte que excede a tributação de 50% das mais-valias obtidas.

Deve, de resto, observar-se que também não assiste razão à Recorrente quando afirma, designadamente nas conclusões G., H., M. e N., das alegações do recurso, que ao ordenar que a Administração Tributária procedesse à emissão de liquidação reduzida a 50% do valor que liquidara, o tribunal recorrido está a invadir a área de actuação da competência da Administração Tributária, mormente no que toca à decisão de proceder, ou não, à liquidação de tributos. É que, ao anular parcialmente a liquidação nos termos que definiu, o tribunal *a quo* deixou incólume a parte da liquidação que respeita à tributação de 50% das mais-valias, que, por conseguinte, produz todos os seus efeitos de *per si*. O que quer dizer que a Administração Tributária não tem que tomar qualquer nova decisão quanto a liquidar, ou não, o tributo, mas terá, naturalmente, de proceder ao acerto de contas a que alude a parte final da vertente decisória da sentença. E é neste contexto que se insere aquela injunção.

Resta, pois, concluir que a sentença recorrida não padece dos vícios de que é acusada e, ao anular a liquidação apenas na parte que excede a tributação de 50% das mais-valias apuradas, julgou como é de direito, devendo, por isso, manter-se na ordem jurídica.

4. Face ao exposto, acordam os juízes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em negar provimento ao recurso e confirmar a sentença recorrida.

Custas pela Recorrente.

Lisboa, 18 de Novembro de 2015. — *Dulce Neto* (relatora) — *Francisco Rothes* — *Ana Paula Lobo*.

Acórdão de 18 de Novembro de 2015.

Assunto:

TRIU. RGTAL. Impugnação. Reclamação prévia necessária.

Sumário:

A norma constante do n.º 5 do artigo 16.º do Regime Geral das Taxas das Autarquias Locais (RGTAL), prescrevendo que a impugnação judicial das taxas para as autarquias locais depende da necessária e prévia dedução da reclamação prevista no n.º 2 do mesmo artigo, não viola os parâmetros constitucionais protectores dos princípios da confiança, da segurança, da tutela jurisdicional plena e efectiva e da garantia do acesso aos tribunais.

Processo n.º 729/15-30.

Recorrente: A..., S. A.

Recorrido: Município de Lisboa.

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

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

A....., SA, inconformada, recorreu da sentença do Tribunal Tributário de Lisboa (TTL) datada de 11 de Março de 2015, que julgou verificada a excepção dilatória de inimpugnabilidade dos

actos tributários de liquidação e cobrança de taxas urbanísticas, objecto de impugnação por esta, contra o Município de Lisboa.

Alegou, tendo concluído como se segue:

1ª. Na douda sentença recorrida decidiu-se que, “de acordo com o n.º 5 da norma supra citada [art. 16º do Regime Geral das Taxas das Autarquias Locais (Lei n.º 53-E/2006 de 29/12)] verifica-se a insusceptibilidade de impugnação judicial autónoma em matéria de taxas cobradas pelas Autarquias Locais - cfr. texto n.ºs. 1 a 10;

2ª. Esta decisão é manifestamente improcedente e inconstitucional enfermando de diversos erros de julgamento e violou frontalmente o disposto nos arts. 2º, 9º, 13º, 18º, 20º, 204º, 212º, 266º e 268º/4 da CRP nos arts. 99º e segs. do CPPT no art. 9º do C. Civil e no art. 16º do RGTAL - cfr. texto n.ºs. 1 a 10;

3ª. Como decorre expressis et apertis verbis do teor literal do ad. 16º/1 do Regime Geral das Taxas das Autarquias Locais (doravante RGTAL) aprovado pela Lei 53-E/2006, de 29 de Dezembro, “os sujeitos passivos das taxas para as autarquias locais podem reclamar ou impugnar a respectiva liquidação” (v. art. 9º do C. Civil e art. 11º da LGT) cabendo ao sujeito passivo a faculdade de optar pelo exercício de um ou outro dos referidos meios impugnatórios alternativos (cfr. arts. 20º, 212º e 268º/4 e 5 da CRP), pelo que:

a) Optando o contribuinte pela impugnação judicial do acto de liquidação (art. 16º/1 do RGTAL) está sujeito ao processo e prazos estabelecidos nos arts. 99º e segs. do CPPT;

b) Optando o sujeito passivo por deduzir reclamação (v. art. 16º/2 do RGTAL) a lei confere-lhe a possibilidade de impugnar judicialmente o indeferimento tácito ou expresso da reclamação (v. n.ºs. 2 a 4) que, neste caso específico constitui pressuposto necessário de tal impugnação (v. n.º 5);

c) As normas dos n.ºs. 2 a 5 do art. 16º do RGTAL constituem assim um significativo alargamento das garantias dos contribuintes pois permitem que o indeferimento tácito ou expresso da reclamação deduzida pelo contribuinte seja impugnado no prazo de 60 dias (v. art. 1 6º/4), quando tal prazo seria apenas de 15 dias caso lhe fosse aplicável o regime geral constante do art. 102º/2 do CPPT — cfr. texto n.ºs. 1 e 2;

4ª. O art. 16º do RGTAL sempre será inaplicável in casu pois os actos tributários sub iudice respeitam à liquidação de impostos ou contribuições especiais e não de qualquer taxa (v. Ac. STA de 1994.05.11, Proc. 1731, Ap. DR, Acs. 2º Sec. STA, 1994)— cfr. texto n.º 3;

5ª. Mesmo que se considere que o legislador consagrou regimes contraditórios e perplexos - o que só em mera hipótese se admite - estabelecendo no art. 16º/1 do RGTAL que aqueles meios são alternativos - “podem reclamar ou impugnar” - e no art. 16º/5 que a reclamação seria afinal sempre obrigatória temos de concluir que a ora recorrente “não pode pura e simplesmente ser prejudicada por eventual erro do legislador” (v. Ac. RL de 2004.07.08, Proc. 5294/2004-7; cfr. no mesmo sentido, Ac. STA de 2005.12.14, Proc. 479/05, ambos in www.dgsi.pt), sendo manifesta a admissibilidade do presente meio processual (v. arts. 20º e 268º/4 da CRP) - cfr. texto n.ºs. 4 e 5;

6ª. A interpretação e aplicação do art. 16º/5 do RGTAL, com o sentido e dimensão normativa que lhe foi atribuído pela douda sentença recorrida, é manifestamente inconstitucional por violação dos princípios do Estado de Direito Democrático, confiança, segurança e da tutela jurisdicional plena e efectiva e da garantia do acesso aos Tribunais (arts. 2º, 9º, 18º, 20º, 266º e 268º/4 da CRP) - cfr. texto n.ºs. 6 a 10.

Contra-alegou o recorrido, tendo concluído:

1ª O art. 16.º do RGTAL é perfeitamente claro, quanto ao alcance e função do seu n.º 5, o qual não contém qualquer contradição, face ao restante teor da norma, que pretende disciplinar, no âmbito da liquidação de taxas municipais, os correlativos meios de reacção, bem como as respectivas formas e prazos;

2ª Perante liquidações de taxas municipais, impõe-se o disposto no RGTAL, lei especial para aquelas, face ao CPPT, que se assume como lei geral e cuja aplicabilidade assume teor subsidiário, desnecessário no caso concreto, atenta a previsão, clara, do 16.º do RGTAL;

3ª Da interpretação integral do art. 16.º do CPPT resulta que a reclamação graciosa prévia é necessária, relativamente à (eventual) posterior impugnação judicial, constituindo aquela uma condição de admissibilidade desta e, logo, de impugnabilidade da liquidação de taxas municipais, inexistindo qualquer contradição e tratando-se, inclusivamente, da reintrodução pelo legislador de um regime que havia já vigorado na Lei das Finanças Locais, quanto à liquidação de taxas municipais;

4ª A douda Sentença recorrida é conforme, com a doutrina e a jurisprudência, no sentido do aludido requisito de admissibilidade da impugnação judicial e da aplicação, genérica, do 16.º do RGTAL, relativamente às liquidações de taxas municipais (cfr., os doutos Acórdãos do STA, de 12/01/2012, Proc. 0751/10, de 09/10/2013, Proc. 0452/13, ou de 17/12/2014, Proc. 01611/13);

5ª A opção legislativa, de reintrodução da reclamação graciosa, prévia e necessária, no âmbito do contencioso da liquidação de taxas municipais, no art. 16.º do RGTAL, não é inconstitucional, não impedindo a impugnação de tais atos, como afirma a Recorrente;

6ª A impugnação da liquidação de taxas municipais é disciplinada no RGTAL, no qual o legislador pretendeu instituir um regime próprio, especial face ao definido no CPPT e que não configura qualquer limitação aos direitos constitucionais dos sujeitos passivos daquelas taxas, antes constituindo a disciplina do exercício dos mesmos, concretizada pelo legislador no pleno uso dos poderes que lhe são confiados, *ab initio* pela própria CRP, não ocorrendo pois, qualquer violação da Lei Fundamental e, nomeadamente, dos seus arts. 20.º, 266.º ou 268.º/4.

Nestes termos e nos demais de Direito se conclui, invocando o douto suprimento de V.Ex'as, pela manutenção da douta Sentença recorrida, assim se fazendo a devida e, já costumada, JUSTIÇA.

O Ministério Público, notificado pronunciou-se pela procedência do recurso, e baixa dos autos à 1ª instância para apreciação das questões colocadas pela impugnante.

No essencial, entende que a impugnação judicial da liquidação de taxa de realização de infraestruturas urbanísticas notificada à Recorrente em 2008, não dependia de prévia impugnação administrativa dirigida ao órgão autárquico, pois no seu entender o disposto no n.º 5 do artº 16º do RGTAL, não é de aplicar ao caso mas sim o regime previsto no CPPT para o qual remete o artº 117, n.º 3 do Regime Jurídico da Urbanização e Edificação.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

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

I. A Impugnante, A....., SA., tomou conhecimento, na pessoa do seu representante, por carta que lhe foi dirigida pela Chefe de Divisão da Divisão de Equipamentos Públicos e Licenciamentos Especiais do Departamento de Projetos Estratégicos — Direção Municipal de Gestão Urbanística da Câmara Municipal de Lisboa, datada de 07/0502008, do deferimento do seu pedido de licenciamento de obra da Agência Europeia de segurança Marítima e do Observatório Europeu da droga e Toxicod dependência, a realizar na Av Ribeiro das Naus — Proc. n.º 1141/EDI/2006 — cfr. fls. 12 dos autos - Doc. 1 à petição inicial.

II. Relativamente ao processo n.º 1141/EDI/2006 foi emitido pela Câmara Municipal de Lisboa o recibo de cobrança n.º 190000747691, em nome da impugnante relativamente a “Taxa Realização Infraest. Urbanist.” no montante de € 889.144,83, que foi pago por cheque em 24/07/2008 — cfr. fls. 12 dos autos - Doc. 2 à petição inicial.

III. A presente impugnação foi deduzida em 169/10/2008 — cfr. fls. 2 dos autos.

Dos autos não resulta provado que tenha sido deduzida qualquer reclamação.

Nada mais se deu como provado.

Há agora que apreciar o recurso que nos vem dirigido.

A questão que se coloca no presente recurso passa por saber se a impugnação judicial da liquidação da Taxa de Realização de Infraestruturas Urbanísticas emitida pela Câmara Municipal de Lisboa, encontra-se, ou não, condicionada pela prévia reclamação para o órgão que efectuou a liquidação.

Que as taxas deste tipo cobradas pelos Municípios devem ser qualificadas como uma verdadeira Taxa e não como um imposto ou contribuição especial, já há muito se pronunciou o Tribunal Constitucional, podendo ver-se, por todos, o acórdão datado de 11/10/2005, proc. n.º 958/07, não havendo, por isso, que discutir agora a natureza jurídica de tal Taxa (também já há muito este STA se pronunciou no mesmo sentido, cfr. entre outros, acórdão datado de 18/06/2008, recurso n.º 0296/08).

Assim, vejamos o que dispõem as normas legais com pertinência para o caso concreto.

Disponha à data da emissão da liquidação da taxa em questão o artigo 116º do DL n.º 555/99, de 16/12, sob a epígrafe “Taxa pela realização, manutenção e reforço de infra-estruturas urbanísticas”:

1 - A emissão dos alvarás de licença e de autorização de utilização e a admissão de comunicação prévia previstas no presente diploma estão sujeitas ao pagamento das taxas a que se refere a alínea b) do artigo 6.º do Decreto-Lei n.º 53-E/2006, de 29 de Janeiro.

2 - A emissão do alvará de licença e a admissão de comunicação prévia de loteamento estão sujeitas ao pagamento das taxas a que se refere a alínea a) do artigo 6.º do Decreto-Lei n.º 53-E/2006, de 29 de Janeiro.

3 - A emissão do alvará de licença e a admissão de comunicação prévia de obras de construção ou ampliação em área não abrangida por operação de loteamento ou alvará de obras de urbanização estão igualmente sujeitas ao pagamento da taxa referida no número anterior.

4 - A emissão do alvará de licença parcial a que se refere o n.º 6 do artigo 23.º está também sujeita ao pagamento da taxa referida no n.º 1, não havendo lugar à liquidação da mesma aquando da emissão do alvará definitivo.

5 - Os projectos de regulamento municipal da taxa pela realização, manutenção e reforço de infra-estruturas urbanísticas devem ser acompanhados da fundamentação do cálculo das taxas previstas, tendo em conta, designadamente, os seguintes elementos:

a) Programa plurianual de investimentos municipais na execução, manutenção e reforço das infra-estruturas gerais, que pode ser definido por áreas geográficas diferenciadas;

b) Diferenciação das taxas aplicáveis em função dos usos e tipologias das edificações e, eventualmente, da respectiva localização e correspondentes infra-estruturas locais.

6 - O disposto nos números anteriores aplica-se igualmente às operações urbanísticas objecto de comunicação prévia.

Também com interesse, dispunha o artigo 117º, do mesmo diploma legal, sob a epígrafe “Liquidação das taxas”:

1 - O presidente da câmara municipal, com o deferimento do pedido de licenciamento, procede à liquidação das taxas, em conformidade com o regulamento aprovado pela assembleia municipal.

2 - O pagamento das taxas referidas nos n.ºs 2 a 4 do artigo anterior pode, por deliberação da câmara municipal, com faculdade de delegação no presidente e de subdelegação deste nos vereadores ou nos dirigentes dos serviços municipais, ser fracionado até ao termo do prazo de execução fixado no alvará, desde que seja prestada caução nos termos do artigo 54.º

3 - Da liquidação das taxas cabe reclamação graciosa ou impugnação judicial, nos termos e com os efeitos previstos no Código de Procedimento e de Processo Tributário.

4 - A exigência, pela câmara municipal ou por qualquer dos seus membros, de mais-valias não previstas na lei ou de quaisquer contrapartidas, compensações ou donativos confere ao titular da licença ou comunicação prévia para a realização de operação urbanística, quando dê cumprimento àquelas exigências, o direito a reaver as quantias indevidamente pagas ou, nos casos em que as contrapartidas, compensações ou donativos sejam realizados em espécie, o direito à respetiva devolução e à indemnização a que houver lugar.

5 - Nos casos de autoliquidação previstos no presente diploma, as câmaras municipais devem obrigatoriamente disponibilizar os regulamentos e demais elementos necessários à sua efetivação, podendo os requerentes usar do expediente previsto no n.º 3 do artigo 113.º

Por sua vez, dispunha à data o artigo 16º da Lei n.º 53-E/2006 de 29/12, sob a epígrafe “Garantias”:

1 - Os sujeitos passivos das taxas para as autarquias locais podem reclamar ou impugnar a respectiva liquidação.

2 - A reclamação é deduzida perante o órgão que efectuou a liquidação da taxa no prazo de 30 dias a contar da notificação da liquidação.

3 - A reclamação presume-se indeferida para efeitos de impugnação judicial se não for decidida no prazo de 60 dias.

4 - Do indeferimento tácito ou expresso cabe impugnação judicial para o tribunal administrativo e fiscal da área do município ou da junta de freguesia, no prazo de 60 dias a contar do indeferimento.

5 - A impugnação judicial depende da prévia dedução da reclamação prevista no n.º 2 do presente artigo.

A incidência objectiva e subjectiva desta TRIU encontra-se expressamente prevista nos artigos 6º, n.º 1, alínea a) e 7º do RGTAL (Lei n.º 53-E/2006) e artigo 116º do RJUE, anteriormente citados.

Nestes dois diplomas legais prevê-se expressamente que a TRIU liquidada possa ser impugnada por via de meios gratuitos e contenciosos, reclamação graciosa e impugnação judicial, previstos no CPPT, sendo que os prazos e modos para o fazer se encontram estabelecidos no RGTAL.

Se por regra o meio impugnatório da reclamação graciosa se assume como um meio impugnatório meramente facultativo para que se abra a via contenciosa, no caso das taxas liquidadas pelas autarquias locais o legislador impôs expressamente a necessidade de lançar mão deste meio impugnatório administrativo prévio para que seja aberta ao interessado a via contenciosa da impugnação judicial, cfr. artigo 16º, n.º 5 do RGTAL.

Sendo que, ao contrário do alegado pela recorrente, este Tribunal já se pronunciou diversas vezes pela conformidade de tal opção legislativa aos parâmetros constitucionais protectores dos princípios da confiança, da segurança, da tutela jurisdicional plena e efectiva e da garantia do acesso aos tribunais, cfr. acórdãos datados de 09/10/2013, rec. n.º 0452/13, de 17/12/2014, rec. n.º 01611/13, de 28/01/2015, rec. n.º 0206/13 e de 25/06/2015, rec. n.º 045/14, não se vislumbrando, além do mais, que haja qualquer erro legislativo na elaboração das normas do artigo 16º, n.º 1 do RGTAL, ou até do artigo 117º, n.º 3 do RJUE, uma vez que a redacção do n.º 5 daquele artigo 16º é cristalina, não permitindo dúvidas quanto à sua interpretação, sendo certo, também, que já por diversas vezes o legislador teve oportunidade de alterar a redacção de tais preceitos legais e não o fez.

Improcede, assim, o recurso que nos vinha dirigido.

Face ao exposto, os juízes desta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo acordam, em conferência, em negar provimento ao recurso.

Custas pela Recorrente.

D.n.

Lisboa, 18 de Novembro de 2015. — *Aragão Seia* (relator) — *Casimiro Gonçalves* — *Francisco Rothes*.

Acórdão de 18 de Novembro de 2015.**Assunto:**

Oposição – Notificação da Coima por Carta Registada Simples.

Sumário:

- I — A situação tributária deve entender-se como a posição que em determinado momento o cidadão na sua qualidade de obrigado tributário mantém com o Fisco e o ordenamento Fiscal em vigor. Neste entendimento relacional e tendo em conta também o disposto nos artigos 30 e 31 da LGT pode a situação tributária considerar-se como o conjunto das relações jurídicas, compreendendo o conjunto de direitos e deveres do obrigado tributário englobando ainda toda a situação de facto a ele respeitante e regulada pelo direito fiscal designadamente o seu património, rendimentos, benefícios fiscais, despesas, deduções e garantias.*
- II — A decisão de aplicação de coima não afecta a situação tributária dada a sua natureza punitiva.*
- III — A notificação da aplicação da coima nos termos do artigo 70 do RGIT basta-se com a emissão de carta registada simples.*

Processo n.º 754/14-30.

Recorrentes: Fazenda Pública e Ministério Público.

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

Relator: Ex.^{mo} Sr. Cons. Dr. Fonseca Carvalho.

Acordam os juízes da Secção do Contencioso tributário do Supremo Tribunal administrativo:Relatório

Não se conformando com a sentença do TAF de Coimbra que julgou procedente a oposição à execução fiscal instaurada pela Fazenda Pública contra A..... para pagamento da quantia de € 6447,58 proveniente de coimas e custas vieram o Mº Pº e a Fazenda Pública dela interpor recurso para a Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo.

O Mº Pº formulou as seguintes conclusões:

A Para julgar procedente a oposição consignou-se na sentença que a decisão de aplicação da coima é susceptível de alterar a situação tributária do arguido pois se ele não proceder ao pagamento voluntário da coima e custas sujeita-se a uma execução fiscal e através da decisão fica constituído na obrigação do pagamento de um tributo – a taxa de justiça.

B Na situação vertente as decisões de aplicação de coima e as custas exequendas não foram notificadas através de carta registada com aviso de recepção, nem existe nos autos evidência de a mesma ter sido efectivamente realizada por via postal. A recorrente nega o respectivo recebimento e a AT não demonstra que este efectivamente ocorreu. Apenas se pretende fazer valer da presunção de recebimento que decorre da falta de devolução das cartas registadas reforçada pela informação da confirmação da entrega constante do sítio dos CTT.

C Porém para além de as condenações se traduzirem apenas em coima e custas não incluindo qualquer taxa de justiça ou tributo

D Também a decisão de aplicação de coima se não insere no conceito de acto que altere a situação tributária do contribuinte pois o direito das contra-ordenações é um direito sancionatório.

E Bastando assim que a notificação se processasse através de simples carta registada nos termos do artigo 38/3 do CPPT

F Acresce que a oponente se limita dizer que não recepcionou as notificações mas o certo é que as cartas foram expedidas e entregues na morada que ela própria indica e onde aceitou ter recebido anteriores notificações e ter sido citada para a execução fiscal.

G Tendo a notificação de presumir-se face à previsão do artigo 39 n.º 1 do CPPT.

H Pelo que se impõe concluir que a sentença recorrida errou na determinação da norma aplicável à notificação.

I Devendo ser substituída por outra que considere a oponente notificada das decisões por simples carta registada julgando-se por isso a oposição improcedente.

A Fazenda Pública concluiu desta forma as suas alegações de recurso:

A A mª juiz do Tribunal “a quo” considerou que as decisões de condenação em coima devem ser notificadas através de carta registada com aviso de recepção nos termos do artigo 38/1 do CPPT por se tratarem de decisões susceptíveis de alterar a situação tributária do arguido.

B E concluindo que a AT não demonstrou que a oponente recebeu as notificações para pagamento voluntário das dívidas exequendas e que estão verificados os pressupostos legais de que depende a presunção de recebimento, uma vez que as presunções legais apenas são operantes quando observados na sua íntegra os formalismos de que a lei as faz depender julgou procedente a oposição.

C Determina o artigo 70 n.º 2 do RGIT que as notificações em processo de contra ordenação serão efectuadas de acordo com as regras previstas no CPPT.

D Na decisão recorrida deu-se como provado que o processo de execução fiscal n.º 3050201001017110 foi instaurado contra a oponente para cobrança de dívidas provenientes de coimas e custas fixadas em processo de contra ordenação e que para notificação destas coimas e custas foram remetidas à oponente cartas sob registo postal simples que de acordo com o resultado das pesquisas de objectos extraídos do sítio dos CTT foram entregues em 22 02 2010.

E Estando demonstrado que para notificação das decisões que fixaram as coimas e custas no processo de execução fiscal atrás referido foram remetidas as cartas registadas supra referidas e que foram entregues verifica-se que o que cumpre apreciar se resume a aferir se tais decisões serão de notificar através de carta registada simples ou com aviso de recepção.

F Porque as decisões de contra ordenação e as coimas nelas fixadas não são susceptíveis de alterar a situação tributária do arguido as notificações não têm de seguir o regime do n.º 1 do artigo 38 do CPPT.

G O processo contra ordennacional tem em vista sancionar uma conduta comissiva ou omissiva do arguido e não definir a sua situação tributária.

H E o mesmo se diga da condenação em custas cuja finalidade é apenas a de garantir o reembolso das despesas efectuadas pelo Tribunal.

I Por isso a notificação basta-se com o simples envio de carta registada ao arguido.

J E tendo sido entregue tal carta a notificação tem de presumir-se efectuada no 3º dia útil posterior ao registo.

Deve dar-se provimento ao recurso revogar-se a sentença recorrida e julgar-se a oposição improcedente.

Não houve contra alegações.

O Mº Pº neste Supremo Tribunal teve vista no processo.

Colhidos os vistos cumpre decidir.

Fundamentação

De facto

O Tribunal a quo deu como provados os seguintes factos que as partes não questionam:

1 Por decisão de folhas 57/58 proferida no processo de contra ordenação n.º 3050200906058485 a oponente foi condenada na coima de € 1052,95 e custas de €51 por entrega fora de prazo de imposto retido na fonte referente ao período de 2005/12.

2 Para notificação da decisão referida na alínea antecedente foi remetida à oponente a carta de folhas 59 sob registo postal simples com o n.º RC 4165254845PT folhas 60.

3 De acordo com o resultado da pesquisa de objectos de folhas 61 a carta referida na alínea antecedente foi entregue no dia 22 02 2010.

4 Por decisão de folhas 65/66 proferida no processo de contra-ordenação n.º 3050200906058523 a oponente foi condenada na coima de € 518,48 e custas de €51 por entrega fora de prazo de imposto retido na fonte referente ai período de 2006/08.

5 Para notificação da decisão referida na alínea antecedente foi remetida à oponente a carta de folhas 67 sob registo postal simples com o n.º RC 416524770 PT folhas 68.

6 De acordo com o resultado da pesquisa de objectos de folhas 69 a carta referida na alínea antecedente foi entregue no dia 22 02 2010.

7 Por decisão de folhas 73/74 proferida no processo de contra ordenação n.º 3050200906058566 a oponente foi condenada na coima de € 524,27 e custas de €51 por entrega fora de prazo de imposto retido na fonte referente ao período de 2006/11.

8 Para notificação da decisão referida na alínea antecedente foi remetida à oponente a carta de folhas 75 sob registo postal simples com o n.º RC 4165254783 PT folhas 76.

9 De acordo com o resultado da pesquisa de objectos de folhas 77 a carta referida na alínea antecedente foi entregue no dia 22 02 2010.

10 Por decisão de folhas 81 proferida no processo de contra ordenação n.º 3050200906058582 a oponente foi condenada na coima de € 1599,37 e custas de €51 por entrega fora de prazo de imposto retido na fonte referente ao período de 2007/12.

11 Para notificação da decisão referida na alínea antecedente foi remetida à oponente a carta de folhas 82 sob registo postal simples com o n.º RC 416524797 PT folhas 83.

12 De acordo com o resultado da pesquisa de objectos de folhas 84 a carta referida na alínea antecedente foi entregue no dia 22 02 2010.

13 Por decisão de folhas 88 proferida no processo de contra ordenação n.º 3050200906058590 a oponente foi condenada na coima de € 602,52 e custas de €51 por entrega fora de prazo de imposto retido na fonte.

14 Para notificação da decisão referida na alínea antecedente foi remetida à oponente a carta de folhas 89 sob registo postal simples com o n.º RC 4165254806 PT folhas 90.

15 De acordo com o resultado da pesquisa de objectos de folhas 91 a carta referida na alínea antecedente foi entregue no dia 22 02 2010.

16 Por decisão de folhas 94/95 proferida no processo de contra ordenação n.º 3050200906058698 a oponente foi condenada na coima de € 533,40 e custas de €51 por entrega fora de prazo de imposto retido na fonte referente ao período de 2008/7.

17 Para notificação da decisão referida na alínea antecedente foi remetida à oponente a carta de folhas 96 sob registo postal simples com o n.º RC 4165254810 PT folhas 97.

18 De acordo com o resultado da pesquisa de objectos de folhas 98 a carta referida na alínea antecedente foi entregue no dia 22 02 2010.

19 Por decisão de folhas 102/103 proferida no processo de contra ordenação n.º 3050200906058787 a oponente foi condenada na coima de € 642,10 e custas de €51 por entrega fora de prazo de imposto retido na fonte referente ao período de 2005/10.

20 Para notificação da decisão referida na alínea antecedente foi remetida à oponente a carta de folhas 104 sob registo postal simples com o n.º RC 41652548423PT folhas 105.

21 De acordo com o resultado da pesquisa de objectos de folhas 106 a carta referida na alínea antecedente foi entregue no dia 22 02 2010.

22 Por decisão de folhas 110/111 proferida no processo de contra ordenação n.º 3050200906058795 a oponente foi condenada na coima de € 475,98 e custas de €51 por entrega fora de prazo de imposto retido na fonte referente ao período de 2005/06.

23 Para notificação da decisão referida na alínea antecedente foi remetida à oponente a carta de folhas 112 sob registo postal simples com o n.º RC 4165254837PT folhas 113.

24 De acordo com o resultado da pesquisa de objectos de folhas 114 a carta referida na alínea antecedente foi entregue no dia 22 02 2010.

25 Com base nas certidões de dívida de folhas 28 a 32 do apenso foi instaurada à oponente a execução fiscal n.º 3050201001017110 para cobrança das dívidas provenientes das coimas fixadas nos processos de contra-ordenação supra identificados.

De direito

Perante a factualidade dada como provada a mº juiz do tribunal “a quo” julgou a oposição procedente com o fundamento de que as dívidas em cobrança não eram exigíveis já que as notificações que lhe foram feitas para pagamento voluntário das dívidas exequendas têm de considerar-se ineficazes por não terem obedecido ao preceituado no artigo 38/1 do CPPT uma vez que a exigência do pagamento dessas dívidas e designadamente das custas afectava a sua situação tributária.

O Mº Pº e a Fazenda Pública não se conformam com o decidido e afirmam que a sentença enferma de erro de julgamento por errada interpretação e aplicação de direito na medida em que não está em causa a liquidação ou imposição de qualquer tributo ou imposição de natureza tributária que de alguma forma alterem a situação tributária do executado.

Assim não sendo exigível a notificação para pagamento voluntário dessas coimas através de carta registada com aviso de recepção e tendo o Tribunal dado como provado que a notificação das decisões de aplicação das coimas se fez através de carta registada simples, cartas que foram expedidas e entregues na morada do executado, a notificação dessas decisões deve ter-se por perfeita pelo que a sentença que assim não decidiu não se pode manter.

E com razão.

As decisões de aplicação de coimas por contra ordenações tributárias como é o caso são reguladas no RGIT.

Efectivamente muito embora o artigo 3º do RGIT prescreva que quanto às contra ordenações e seu processamento é aplicável subsidiariamente o regime geral do ilícito de mera ordenação social vertido no Decreto-lei n.º 433/83 com as alterações dos Decretos-lei n.º 356/89 de 17/10 e n.º 244/95 de 27 10, o qual constitui a lei-quadro das contra-ordenações, o artigo 70 do RGIT prescreve contudo que às notificações em processo de contra ordenação se aplicam as disposições correspondentes do CPPT. E o n.º 2 do artigo 79 do RGIT especifica o formalismo a que a notificação da decisão de aplicação o da coima tem de obedecer:

Estando por força do RGIT afastado quanto à notificação da aplicação da coima o regime subsidiário do Dec-lei 433/83 há que analisar se as decisões de aplicação de coima e as custas correspondentes são susceptíveis de alterar a situação tributária do executado.

Embora a lei não defina concretamente o que entende por situação tributária entendemos que a mesma não pode deixar de considerar-se como a posição que em determinado momento o cidadão na sua qualidade de obrigado tributário mantém com o Fisco e o ordenamento Fiscal em vigor. Neste

entendimento relacional e tendo em conta também o disposto nos artigos 30 e 31 da LGT pode a situação tributária considerar-se como o conjunto das relações jurídicas, compreendendo o conjunto de direitos e deveres do obrigado tributário englobando ainda toda a situação de facto a ele respeitante e regulada pelo direito fiscal designadamente o seu património, rendimentos, benefícios fiscais, despesas, deduções e garantias.

Neste entendimento a coima, decorrente embora da prática de uma infracção tributária, dado o seu carácter sancionatório não altera a situação tributária do executado devendo ver-se até como um elemento estabilizador dessa mesma situação.

Não sendo susceptível de alterar a situação tributária da executada a coima não tinha que ser notificada através de carta registada com aviso de recepção nos termos do artigo 38/1 do CPPT bastando ser efectuada como foi por carta registada nos termos do artigo 38/3 do CPPT.

Estando provado no processo que para notificação das decisões referidas foram remetidas à oponente as cartas sob registo postal simples e que foram entregues na morada da executada as notificações têm *ex vi* do n.º 1 do artigo 39 do CPPT presumir-se como feitas no 3º dia útil posterior ao do registo.

Por isso não tendo a oponente elidido essa presunção as decisões de aplicação das coimas são exigíveis pelo que o fundamento de oposição não pode proceder.

Decisão

Face ao exposto acordam os juízes da Secção do Contencioso Tributário em julgar procedentes os recursos interpostos pelo Mº Pº e Fazenda Pública, revogar a decisão recorrida e em substituição julgar a oposição improcedente.

Custas pela recorrida.

Lisboa, 18 de Novembro de 2015. — *Fonseca Carvalho* (relator) — *Isabel Marques da Silva* — *Pedro Delgado*.

Acórdão de 18 de Novembro de 2015.

Assunto:

Custas. Isenção. Plano de Especial de Revitalização.

Sumário:

- I — Em sede de oposição à execução fiscal, beneficia da isenção de custas prevista na alínea u) do n.º 1 do artigo 4.º do Regulamento das Custas Processuais a sociedade oponente que esteja sujeita a um Plano Especial de Revitalização (PER).*
- II — O PER, que tem como finalidade permitir aos devedores que se encontrem em situação económica difícil ou situação de insolvência iminente, mas que sejam passíveis de recuperação, negociar com os seus credores e obter um acordo judicialmente homologado e eficaz para com todos os seus credores, constitui um processo de recuperação de empresa para os efeitos previsto no referido preceito legal.*

Processo n.º 918/15-30.

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

Recorrido: Fazenda Pública.

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

Recurso jurisdicional de despacho proferido no processo de oposição à execução fiscal com o n.º 1234/15.9BEBRG

1. RELATÓRIO

1.1 A sociedade denominada “A....., Lda.” (a seguir Oponente ou Recorrente) recorre para este Supremo Tribunal Administrativo do despacho por que o Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga, considerando que aquela sociedade não beneficiava de isenção de custas na oposição à execução fiscal que deduziu, lhe ordenou que comprovasse nos autos a concessão de protecção jurídica (na modalidade de dispensa do pagamento de custas) ou o pagamento da taxa de justiça, sob pena de não recebimento da oposição.

1.2 Com o requerimento de interposição do recurso, apresentou a Recorrente as respectivas alegações, que resumiu em conclusões do seguinte teor ⁽¹⁾:

«1- Em 11 de Maio foi a Recorrente notificada da decisão proferida pelo Tribunal a quo de indeferimento do pedido de isenção de custas na qual alega que o conceito de Plano Especial de Revitalização, previsto nos artigos 17.º-A a 17.º-I do CIRE, não se integra na situação de “(...) processo de recuperação de empresa (...)” consagrado no artigo 4.º, n.º 1, u) do Regulamento das Custas Processuais.

2- Pelo que o presente recurso versa exclusivamente sobre matéria de direito nos termos das disposições conjugadas dos artigos 280.º, n.º 1, in fine do CPPT e 26.º, b) do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais, mormente no que respeita à interpretação da norma contida no artigo 4.º, n.º 1, u) do Regulamento das Custas Processuais e a sua aplicabilidade ao Processo Especial de Revitalização. Isto posto,

3- Veio a Recorrente apresentar oposição à execução alegando, como questão prévia, a isenção do pagamento de custas judiciais, com fundamento no artigo 4.º, n.º 1, alínea u) do Regulamento das Custas Processuais

4- Ora, por despacho notificado à Recorrente em 11 de Maio de 2015, veio o Digníssimo Juiz do Tribunal a quo indeferir o pedido da Recorrente, alegando que o processo de revitalização consubstancia “(...) situação não abrangida pela isenção descrita (...)”.

5- Ora, não pode a Recorrente conformar-se com tal entendimento pois que, ocorre manifesto erro na interpretação da norma aplicável, porquanto, confunde o Tribunal a quo conceitos e condições, ao considerar erradamente que o processo de revitalização não se enquadra na situação de “recuperação da empresa”.

6- Senão vejamos, o processo especial de revitalização destina-se a permitir ao devedor estabelecer negociações com os respectivos credores de modo a concluir com estes acordo conducente à sua revitalização e recuperação.

7- Ora, está o devedor em implementação dos planos acordados impondo-se o pagamento de verbas avultadas para regularização, pelo que, as taxas de justiça devidas pelas intervenções processuais da Recorrente nos processos em que é demandada constituem uma despesa para o qual os cofres da empresa não estavam preparados.

8- A agravar, a Recorrente encontra-se impedida de efectuar outros pagamentos, que não sejam os expressamente previstos no plano, sob pena de violar o princípio da igualdade dos credores (cf. artigo 194.º do CIRE).

9- Não obstante, certo é que, contrariamente ao alegado pelo Tribunal a quo, o Plano de Revitalização mais não é do que um plano de recuperação (vide neste sentido art 17.º-A, n.º 1 do CIRE)

10- Sendo que, mantêm-se à data os pressupostos que determinaram a apresentação da Recorrente ao processo especial de revitalização, permanecendo pois em “situação económica difícil”.

11- Aliás, este mesmo direito – a litigar com isenção de custas – foi já determinado no âmbito de outros processos judiciais (cf. sentença proferida pelo 2.º Juízo Cível do Tribunal Judicial de Gondomar no âmbito do processo n.º 3573/12.ITBGDM a propósito de uma acção executiva) e defendido nos Tribunais Superiores (vide Acórdão do Tribunal da Relação do Porto datado de 23-03-2015 e disponível em www.dgsi.pt).

12- Acresce ainda que, vem o Tribunal a quo a alegar que a Recorrente não pode beneficiar de isenção de custas afirmando que “(...) tanto mais que na revitalização as custas ficam a cargo da devedora (...)”.

13- Ora, sucede que, também no âmbito do processo de insolvência, as custas do processo ficam a cargo da insolvente (vide artigo 304.º do CIRE), não obstante beneficiar de isenção de custas nos restantes processos, pelo que, também a analogia interpretativa efectuada pelo Tribunal a quo padece de erro. Ademais,

14- O despacho proferido pelo Tribunal a quo além de violar a norma prevista no artigo 4.º, n.º 1, alínea u), viola a Lei Fundamental, põe em causa o acesso ao direito pela Recorrente, direito constitucionalmente protegido pelo artigo 20.º, n.º 1 da Constituição da República Portuguesa.

15- Certo é que, persiste, e não pode ser ignorada a necessidade de a sociedade Recorrente estar isenta de custas processuais, por não deter capacidade financeira para garantir e suportar esse mesmo custo, pelo que, andou mal o Tribunal a quo ao concluir que tratando-se de processo especial de revitalização, não estava abrangida pela isenção de custas.

16- Face ao exposto, deve o despacho proferido ser revogado por violação do artigo 4.º, n.º 1, alínea u) do RCP e do artigo 20.º, n.º 1 da Constituição da República, o que se requer.

Nestes termos e nos demais de direito aplicáveis que V/Exas. mui doutamente suprirão, deverá ser revogado o despacho proferido, sendo o mesmo substituído por despacho que declare a isenção de custas da ora recorrente, assim se fazendo, como se crê que fará, a costumada Justiça!».

1.3 O recurso foi admitido a subir imediatamente, em separado e com efeito devolutivo.

1.4 Não foram apresentadas contra alegações.

1.5 Instruído o recurso com as peças processuais tidas por relevantes, foi remetido a este Supremo Tribunal Administrativo.

1.6 Recebidos os autos neste Supremo Tribunal Administrativo, foi dada vista ao Ministério Público e o Procurador-Geral Adjunto, que enunciou a questão a dirimir como sendo a de «saber se o processo especial de revitalização é ou não um plano de recuperação de empresa» emitiu parecer no sentido de que seja concedido provimento ao recurso, com a seguinte fundamentação:

«[...] O processo especial de revitalização, introduzido no CIRE pela Lei n.º 16/2012, de 20 de Abril, destina-se a permitir ao devedor que se encontre em situação económica difícil ou em situação de insolvência meramente iminente, mas que ainda seja susceptível de recuperação, estabelecer negociações com os respectivos credores, de modo a concluir com estes acordo conducente à sua revitalização, de acordo com o previsto nos artigos 17.º-A a 17.º-I do CIRE.

Da análise do regime legal consagrado, resulta estarmos perante um processo de negociação entre credores e devedor, mediado e participado pelo administrador judicial provisório nomeado (cfr. n.º 9 do art. 17.º-D) e, apesar da preponderância atribuída aos credores, concluídas as negociações o plano carece de homologação judicial (art. 17.º-F, n.ºs 1 e 2 do CIRE), altura em que o juiz deve aferir da conformidade legal das medidas aprovadas.

A propósito do regime de insolvência consagrado no CIRE, Catarina Serra, in o “Regime Português da Insolvência”, 5.ª edição, revista e actualizada à luz da Lei n.º 16/2012, de 20 de Abril, e do DL. n.º 178/2012, de 3 de Agosto, na pág. 21, tece as seguintes considerações:

“No Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas (CIRE), aprovado pelo DL. n.º 53/2004, de 18 de Março foi-se mais longe e, numa fase inicial, eliminou-se o primado da recuperação. Por este motivo, ainda em Projecto, o CIRE suscitou críticas cerradas. Mas não ficaram por aqui as novidades. Além disto, eliminou-se o próprio processo de recuperação. Conforme resulta, ainda hoje (i.e., depois de todas as alterações legislativas), claramente do n.º 1 do art. 1.º a recuperação de empresas insolventes é apenas uma das finalidades do processo de insolvência, em alternativa à liquidação...”

E mais adiante, pág. 33: “A grande novidade do CIRE é a supressão da dicotomia recuperação/falência [cfr. ponto 7. do Relatório do Diploma Preambular que aprovou o CIRE (DL. n.º 53/2004, de 18 de Março)]. O processo de insolvência é agora um processo único. Caracteriza-se por uma tramitação supletiva baseada na liquidação do património do devedor, existindo a possibilidade de os credores aprovarem um plano de insolvência (cfr. arts. 192.º e segs.), com o fim de prover à realização da liquidação em moldes distintos ou de recuperar a empresa. Mais precisamente, a lei define o processo de insolvência como um processo de execução universal **com a finalidade de liquidação do património do devedor insolvente e a repartição do produto obtido pelos credores**, mas admite que a satisfação dos credores venha a realizar-se por (outras) formas previstas **num plano de insolvência**, que pode, nomeadamente, passar pela **recuperação da empresa** compreendida na massa insolvente (cfr. art. 1.º n.º 1). Em suma, o processo de insolvência é um processo de liquidação e o plano de insolvência é o único mecanismo que pode ter como fim a recuperação da empresa insolvente [cfr. art. 1.º, n.º 1, e art. 195.º, n.º 2, alínea b)].”

E como se deixou exarado no acórdão do STJ de 25/03/2014 (processo n.º 6148/12.1TBRRG, disponível no site www.dgsi.pt) “sucede que depois da Reforma de 2012 [efectuada pela Lei n.º 16/2012, de 20 de Abril], o CIRE mudou de paradigma, tendo agora, como desiderato principal, a recuperação, a revitalização da empresa em estado de pré-insolvência, relegando para segundo plano o que antes era o objectivo precípua do diploma – a liquidação como meio de sanear a economia de empresas que não geravam riqueza. Com o advento de nova realidade económica, em tempo de crise global e por imposição da Troika, assumida pelo Estado Português – o CIRE – a lei insolvencial vigente, coloca a tónica na recuperação sendo essa a ratio do diploma”.

Dos comentários supra expostos, que retratam o actual figurino do processo de insolvência e o processo especial de revitalização nele enxertado, afigura-se-nos não subsistir dúvidas que este último é manifestamente um processo de recuperação de empresa. E assim sendo, entendemos que a alínea u) do n.º 1 do artigo 4.º do Regulamento das Custas Processuais deve ser interpretado no sentido de abranger na sua previsão as sociedades que estejam abrangidas por um processo de revitalização, como é o caso da Recorrente, por estarmos perante um processo de recuperação de empresa».

1.7 Colheram-se os vistos dos Conselheiros adjuntos.

1.8 A questão que cumpre apreciar e decidir é a de saber se a decisão recorrida, que considerou que a ora Recorrente não beneficiava de isenção de custas, fez correcto julgamento, o que, como procuraremos demonstrar, passa por saber se a sociedade que esteja em situação de revitalização ao abrigo do disposto nos arts. 17.º-A a 17.º-I do Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas (CIRE) goza, ou não, da isenção de custas prevista no art. 4.º, n.º 1, alínea u), do Regulamento das Custas Processuais (RCP).

2. FUNDAMENTAÇÃO

2.1 DE FACTO

Com interesse para a decisão os autos revelam o seguinte circunstancialismo processual:

a) Em 19 de Novembro de 2014, a sociedade denominada “A....., Lda.” deduziu oposição à execução fiscal que contra ela foi instaurada sob o n.º 3476201301016474, sendo que na petição inicial, como “questão prévia”, invocou estar isenta de custas, ao abrigo da alínea u) do n.º 1 do art. 4.º do RCP em virtude de estar sujeita a um plano de revitalização, aprovado pela maioria dos seus credores e homologado por sentença judicial, tudo no âmbito do processo especial de revitalização que corre termos pelo 5.º Juízo Cível do Tribunal Judicial de Guimarães sob o n.º 746/13.3TBGMR (cfr. fls. 4 a 15);

b) Em 24 de Abril de 2015, a Oponente apresentou requerimento no qual, afirmando ter sido notificada para juntar aos autos decisão favorável do pedido de protecção jurídica ou comprovativo do pagamento da taxa de justiça e invocando estar sujeita a plano de revitalização aprovado pelos credores e homologado judicialmente, pediu ao Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga que, reconhecendo-lhe a isenção de custas prevista na alínea u) do n.º 1 do art. 4.º do RCP, ordenasse a prossecução dos autos (cfr. fls. 51 a 53, que correspondem a fls. 65 a 71 do processo de oposição à execução fiscal);

c) Em 6 de Maio de 2015, o Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga, em resposta a essa requerimento, proferiu despacho do seguinte teor:

«Pedido de isenção de custas - cfr. fls. 65 a 71

Nos termos da alínea u) do n.º 1 do art. 4.º do RCP, estão isentas de custas, entre outras, as sociedades comerciais que estejam em situação de insolvência ou em processo de recuperação de empresa.

Ora a oponente encontra-se em processo de revitalização, situação não abrangida pela isenção descrita. Na verdade, a revitalização é um expediente distinto da insolvência e mesmo da recuperação de empresa, tanto mais que na revitalização as custas ficam a cargo da devedora (cfr. art. 17.º-F, n.º 7 do CIRE).

Temos, portanto, do que se vem a expor inexistirem razões para aplicar a isenção de custas, prevista na alínea u) do n.º 1 do art. 4.º do RCP, aos casos em que a parte esteja em situação de revitalização, quer antes quer após a aprovação e homologação do respectivo plano.

Nesta conformidade, indefere-se o requerido.

Notifique o presente despacho, devendo a oponente no prazo de 10 dias juntar aos autos decisão favorável do pedido de protecção jurídica ou, então, o comprovativo do pagamento da taxa de justiça, sob pena de, não o fazendo, não ser recebida a presente oposição» (cfr. fls. 58);

d) A Oponente encontra-se em processo de revitalização (cfr. despacho de fls. 58).

2.2 DE DIREITO

2.2.1 A QUESTÃO A APRECIAR E DECIDIR

A sociedade denominada “A....., Lda.” deduziu oposição a uma execução fiscal que foi instaurada contra ela e não apresentou comprovativo do pagamento da taxa de justiça, alegando na petição inicial que beneficiava da isenção de custas prevista na alínea u) do n.º 1 do art. 4.º do RCP.

Ulteriormente, alegando ter sido notificada para juntar aos autos decisão favorável do pedido de protecção jurídica ou comprovativo do pagamento da taxa de justiça e invocando estar sujeita a plano de revitalização aprovado pelos credores e homologado judicialmente, pediu ao Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga que, reconhecendo-lhe a isenção de custas prevista na alínea u) do n.º 1 do art. 4.º do RCP, ordenasse a prossecução dos autos.

Em face do indeferimento desse requerimento por despacho que lhe fixou o *«prazo de 10 dias [para] juntar aos autos decisão favorável do pedido de protecção jurídica ou, então, o comprovativo do pagamento da taxa de justiça, sob pena de, não o fazendo, não ser recebida a presente oposição»*, interpôs o presente recurso, que subiu a este Supremo Tribunal Administrativo imediatamente e em separado.

Em síntese, sustenta a Recorrente que, ao contrário do que considerou o Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga, a revitalização constitui uma modalidade de recuperação da empresa, motivo por que não há razão para considerar que não pode beneficiar da isenção de custas previstas na referida alínea u) do n.º 1 do art. 4.º do RCP.

Daí termos enunciado a questão a apreciar e decidir nos termos que deixámos expressos em 1.8.

2.2.2 A REVITALIZAÇÃO COMO MODALIDADE DE RECUPERAÇÃO DA EMPRESA E ISENÇÃO DE CUSTAS DO art. 4.º, n.º 1, alínea U), DO RCP

2.2.2.1 O Processo Especial de Revitalização (PER) foi instituído pelos arts. 17.º-A a 17.º-I, aditados pela Lei n.º 16/2012, de 20 de Abril, ao CIRE, que foi aprovado pelo Decreto-Lei n.º 53/2004, de 18 de Maio.

Essas alterações introduzidas no CIRE pela Lei n.º 16/2012, em ordem à instituição do PER, resultam de uma opção, que foi claramente assumida, no sentido de privilegiar e fomentar a recuperação, como decorre da Exposição de Motivos da Proposta de Lei n.º 39/XII⁽²⁾, que esteve na sua origem, e onde se aponta como principal objectivo dessas alterações o de *«reorientar o Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas para a promoção da recuperação, privilegiando-se sempre que possível*

a manutenção do devedor no giro comercial, relegando-se para segundo plano a liquidação do seu património sempre que se mostre viável a sua recuperação» (3).

No mesmo sentido, apontam a doutrina e a jurisprudência, nomeadamente as indicadas pelo Procurador-Geral Adjunto no parecer que acima deixámos transcrito em 1.6.

Assim, podemos dizer que o legislador inseriu no processo especial de insolvência e recuperação de empresas um processo especialíssimo de revitalização, em ordem a prosseguir a finalidade de recuperar os devedores que se encontrem em situação económica difícil ou na iminência de ficar insolventes, mas que sejam economicamente recuperáveis. Com esta alteração, o processo de insolvência CIRE, originariamente totalmente orientado para a liquidação, passou a ter como desiderato principal a recuperação, a revitalização do devedor. É o que resulta do confronto da redacção original do art. 1.º com a que lhe foi dada pela Lei 16/2002 do art. 1.º (4).

2.2.2.2 Não tendo o legislador constitucional previsto que a justiça seja tendencialmente gratuita, a regra é a de que todos os processos judiciais estão sujeitos a custas (cfr. art. 1.º, n.º 1, do RCP), sem prejuízo da possibilidade de o seu devedor ser delas dispensado ao abrigo do apoio judiciário concedido pelo regime da protecção jurídica, na modalidade de dispensa de custas (cfr. art. 16.º, alínea a), da Lei n.º 34/2004, de 29 de Julho), prevista como modo de concretizar o comando constitucional de que «[a] todos é assegurado o acesso ao direito e aos tribunais para defesa dos seus direitos e interesses legalmente protegidos, não podendo a justiça ser denegada por insuficiência de meios económicos» (cfr. art. 20.º, n.º 1, da Constituição da República Portuguesa).

No entanto, a lei prevê algumas isenções de custas. Interessa-nos agora considerar a prevista na alínea u) do n.º 1 do art. 4.º do RCP, que dispõe: «1. Estão isentos de custas: [...] u) As sociedades civis ou comerciais, as cooperativas e os estabelecimentos individuais de responsabilidade limitada que estejam em situação de insolvência ou em processo de recuperação de empresa, nos termos da lei, salvo no que respeita às acções que tenham por objecto litígios relativos ao direito do trabalho. [...]».

É ao abrigo desta norma que a Recorrente sustenta estar isenta de custas na presente oposição à execução fiscal, uma vez que, como o Juiz do Tribunal a quo deu como assente, a mesma «encontra-se em processo de revitalização».

Considerou o Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga que a isenção prevista na citada alínea u) do n.º 1 do art. 4.º do RCP não abrange as sociedades comerciais que estejam em processo de revitalização, uma vez que esta norma se refere apenas às sociedades comerciais que estejam em situação de insolvência ou em processo de recuperação de empresa, sendo que «a revitalização é um expediente distinto da insolvência e mesmo da recuperação de empresa, tanto mais que na revitalização as custas ficam a cargo da devedora (cfr. art. 17.º-F, n.º 7, do CIRE)».

Como resulta do que deixámos dito, a revitalização mais não é do que uma fase do processo de insolvência, destinada a propiciar a recuperação dos devedores em situação económica difícil ou insolvência iminente a sua recuperação mediante acordo com os seus credores sem que seja decretada a sua insolvência.

Afigura-se-nos, pois, que não há razão para que não se aplique a referida isenção às sociedades comerciais sujeitas a um PER, tanto mais que, hoje, será esse o meio judicial para a sua recuperação, sendo certo que o CIRE não contempla processo denominado de recuperação de empresa, contrariamente ao que sucedia no Código dos Processos Especiais de Recuperação da Empresa e de Falência, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 132/93, de 23 de Abril (5).

Por outro lado, salvo o devido respeito e como bem realçou a Recorrente, do art. 17.º-F, n.º 7, do CIRE (segundo o qual compete ao devedor o pagamento das custas devidas pela homologação judicial do plano de recuperação), não pode retirar-se argumento algum em favor da tese da decisão recorrida. Na verdade, também as custas do processo de insolvência ficam a cargo da sociedade declarada insolvente (cfr. art. 304.º do CIRE), o que não impede a sociedade que esteja em “situação de insolvência” de beneficiar da isenção prevista na alínea u) do n.º 1 do art. 4.º do RCP. Na verdade, uma coisa são as custas do processo de insolvência e outra é a isenção concedida à sociedade em “situação de insolvência” nos litígios judiciais em que seja parte.

Afigura-se-nos, pois, que a prossecução da oposição à execução fiscal não pode ficar dependente do pagamento da taxa de justiça ou da comprovação do deferimento do pedido de apoio judiciário. Por esse motivo, o recurso será provido.

2.2.3 CONCLUSÕES

Preparando a decisão, formulamos as seguintes conclusões:

I - Em sede de oposição à execução fiscal, beneficia da isenção de custas prevista na alínea u) do n.º 1 do art. 4.º do Regulamento das Custas Processuais a sociedade oponente que esteja sujeita a um Plano Especial de Revitalização (PER).

II - O PER, que tem como finalidade permitir aos devedores que se encontrem em situação económica difícil ou situação de insolvência iminente, mas que sejam passíveis de recuperação, negociar com os seus credores e obter um acordo judicialmente homologado e eficaz para com todos os seus credores, constitui um processo de recuperação de empresa para os efeitos previsto no referido preceito legal.

3. DECISÃO

Face ao exposto, os juizes da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo acordam, em conferência, conceder provimento ao recurso, revogar a decisão recorrida e ordenar a prossecução dos autos, se a tal nada mais obstar.

Sem custas.

Lisboa, 18 de Novembro de 2015. — *Francisco Rothes* (relator) — *Aragão Seia* — *Casimiro Gonçalves*.

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

(²) Disponível em

http://www.dgpj.mj.pt/sections/noticias/codigo-da-insolvencia-e/downloadFile/file/PPL_39_XII_6Alteracao_CIRE.pdf.

(³) Cfr. o segundo parágrafo da referida exposição de motivos.

(⁴) O art. 1.º do CIRE, na sua redacção original, dizia: «O processo de insolvência é um processo de execução universal que tem como finalidade a liquidação do património de um devedor insolvente e a repartição do produto obtido pelos credores, ou a satisfação destes pela forma prevista num plano de insolvência, que nomeadamente se baseie na recuperação da empresa compreendida na massa insolvente».

E hoje, na redacção da Lei n.º 16/2012, de 20 de Abril, diz: «1. O processo de insolvência é um processo de execução universal que tem como finalidade a satisfação dos credores pela forma prevista num plano de insolvência, baseado, nomeadamente, na recuperação da empresa compreendida na massa insolvente, ou, quando tal não se afigure possível, na liquidação do património do devedor insolvente e a repartição do produto obtido pelos credores. 2. Estando em situação económica difícil, ou em situação de insolvência meramente iminente, o devedor pode requerer ao tribunal a instauração de processo especial de revitalização, de acordo com o previsto nos artigos 17.º-A a 17.º-I.»

(⁵) Alterado pelos Decretos-Leis n.ºs 157/97, de 24 de Junho, 315/98, de 20 de Outubro, 323/2001, de 17 de Dezembro, e 38/2003, de 8 de Março.

Acórdão de 18 de Novembro de 2015.

Assunto:

Portagem. Contra-ordenação fiscal. Aplicação da Lei n.º 50/2015, de 8 de Junho.

Sumário:

I — Justifica-se a admissão do recurso jurisdicional ao abrigo do n.º 2 do artigo 73.º do RGCO – para melhoria da aplicação do direito e promoção da uniformidade da jurisprudência – da decisão final que julgou verificada nulidade insuprível da decisão de aplicação da coima por esta não conter o cúmulo material das coimas aplicadas às infracções em concurso e a descrição das operações que contribuíram para a sua fixação, porquanto tal decisão se afigura desconforme à jurisprudência deste STA em casos semelhantes.

II — Estando em causa nos presentes autos decisões de aplicação de coimas por não pagamento ou pagamento viciado de taxas de portagem em infra-estruturas rodoviárias, p.p. pela Lei n.º 25/2006, de 30 de Junho, e, sendo do conhecimento público que esta lei foi objecto de recente alteração pela Lei n.º 50/2015, de 8 de Junho, concluindo-se que esta Lei se repercute necessária e inelutavelmente nas decisões de aplicação de coimas questionadas nos autos – por imposição constitucional e legal do princípio da aplicação retroactiva da lei nova mais favorável – haverá que oficiosamente ordenar a baixa dos autos à autoridade administrativa para que esta reveja ou renove as decisões de aplicação da coima em conformidade com o disposto na Lei n.º 50/2015, de 8 de Junho.

Processo n.º 939/15-30.

Recorrentes: Ministério Público e Fazenda Pública.

Recorrido: A.....

Relatora: Ex.^{ma} Sr.^a Cons.^a Dr.^a Dulce Neto.

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

1. A FAZENDA PÚBLICA e o MINISTÉRIO PÚBLICO recorrem para o Supremo Tribunal Administrativo da decisão proferida pelo Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto que, no âmbito de

recurso judicial apresentado pelo arguido A..... da decisão que lhe aplicou uma coima por falta de pagamento de taxa de portagem em infra-estruturas rodoviárias, anulou essa decisão de aplicação de coima e determinou a remessa dos autos à autoridade administrativa para que procedesse à apensação de todos os processos de contra-ordenação instaurados contra o arguido e realizasse o cúmulo material das coimas aplicadas.

1.1. O Ministério Público rematou as suas alegações de recurso com o seguinte quadro conclusivo:

1. No processo de contra-ordenação tributária, por força do disposto no art. 3º b) e 81º do RGIT remetidos os autos ao tribunal competente e apresentados ao juiz pelo MºPº, nos termos do art. 62º do RGCO, o juiz ou não aceita o recurso nos termos do art. 63º do RGCO, ou o decide, em conformidade com o art. 64º do RGCO.

2. Nos termos do art. 25º do CPP – aplicável por força do art. 3º b) do RGIT e 41º n.º 1 do RGCO – há conexão de processos quando o mesmo agente tiver cometido várias contra-ordenações e para todas elas organiza-se um só processo ou procede-se à apensação de todos no caso de terem sido instaurados vários - art. 29º 1 e 2 do CPP.

3. A falta de apensação dos processos de contra-ordenação pela autoridade administrativa não integra qualquer das nulidades elencadas nos artigos 118º e 119º do CPP porque estas, com excepção do emprego da forma de processo especial fora dos casos previstos na lei, não são aplicáveis ao processo de contra-ordenação.

4. Assim, face ao teor do art. 118º n.º 1 e 2 do CPP, porque não está expressamente cominada a falta de apensação como nulidade, o acto é irregular.

5. Uma vez que os autos comprovam a existência de uma situação de conexão subjectiva de processos, que estão todos na fase do julgamento, nada impede que se proceda agora à sua apensação, nos termos dos artigos 24º n.º 2 e 25º do CPP, àquele que respeitar à contra-ordenação determinante da competência por conexão nos termos do art. 29º n.º 2 do CPP proferindo-se depois o despacho previsto no art. 64º do RGCO.

6. Esta parece ser a melhor solução a dar ao caso sendo certo que será ela a única que pode até beneficiar o recorrente. Pelo facto do Tribunal estar vinculado ao princípio da proibição da *reformatio in pejus* previsto no art. 72º-A do RGCO pelo que não poderá aplicar uma coima superior à aplicada pela autoridade administrativa.

7. O mesmo pode não ocorrer se for mantida a anulação da decisão recorrida pois a autoridade administrativa, na determinação da medida da coima nos termos do art. 7º da Lei 25/2006 de 30 de Junho, pode não voltar a aplicar uma coima de valor superior.

8. Uma vez que no âmbito do RGIT vigora o regime do cúmulo material das penas, a pena única é a que resultar da soma de todas as coimas concretas.

9. Uma vez que foi aplicada em cada processo uma coima, o tribunal mais não tem do que proceder à soma de todas elas para aplicar uma coima única, não havendo lugar à aplicação, no caso, do regime previsto nos artigos 77º e 78º do CP, para o cúmulo jurídico das penas.

10. A decisão recorrida, ao anular a decisão que aplicou e ao determinar a remessa dos autos à autoridade administrativa para apensação dos processos e aplicação de uma coima única, violou por erro de interpretação o disposto nos artigos 63º e 64º do RGCO, 3ª b) e 81º do RGIT e, 24º n.º 2, 25º e 29º do CPP.

11. O presente recurso é admissível nos termos do art. 73º n.º 2 do RGCO, por tal se afigurar manifestamente necessário à melhoria da aplicação do direito e a promoção da uniformização das decisões judiciais e das autoridades administrativas.

1.2. Por seu turno, a Fazenda Pública rematou as suas alegações de recurso com as seguintes conclusões:

A. Vem o presente recurso interposto da sentença que decidiu pela existência de uma questão prévia que obsta ao conhecimento mérito da causa e, em consequência, decidiu anular “*a decisão de aplicação de coima, por violação do disposto no art. 25º do RGIT e 29º do CPP*” e ordenar “*a remessa destes autos à Autoridade Administrativa, para que proceda à apensação dos processos e realização do cúmulo material das coimas concretamente aplicadas*”, o qual se circunscreve à questão de direito da anulação da decisão administrativa, apreciada pelo douto Tribunal *a quo*.

B. Para assim decidir considerou o Tribunal *a quo*, em síntese que, “*impunha-se, por conseguinte, à entidade administrativa proceder à apensação dos processos, organizando um único processo para efeitos de aplicação de uma coima única, nos termos do disposto no art. 25º do RGIT*”, concluindo que a omissão destes procedimentos e operações determinam a anulação da decisão administrativa.

C. Quanto à legitimidade da Fazenda Pública para interpor o presente recurso, importa ter em conta que, com a proposta de Lei n.º 496/2012, de 10 de Outubro de 2012, de aprovação do Orçamento do Estado para 2013, foi alterada a redacção do art. 83º do RGIT, passando o representante da Fazenda Pública, por força do n.º 1 da referida norma, a ter legitimidade para interpor recurso da decisão proferida pelo tribunal, ampliando-se, deste modo, a sua possibilidade de intervenção no processo de contra-ordenação, que antes se limitava à produção de prova, nos termos do art. 81º, n.º 2 do RGIT.

D. Deste modo, e tendo em conta a unidade do sistema jurídico e a aplicação subsidiária do RGCO neste âmbito, por força do art. 3º, alínea b), do RGIT, com a alteração legislativa ocorrida, a Fazenda Pública tem também legitimidade para recorrer nos recursos de processos de contraordenação tributária, ao abrigo do n.º 2 do art. 73º do RGCO.

E. Quanto ao efeito do presente recurso, entende a Fazenda Pública que, no regime previsto nos artigos 83º e 84º, ambos do R.G.I.T., complementado pelo R.G.C.O., mormente os artigos 70º, 73º, 74º, 75º, 79º, 88º e 89º, de aplicação subsidiária, não é possível a execução das coimas e sanções acessórias antes do trânsito em julgado ou de se ter tornado definitiva a decisão administrativa que as aplicar, sendo esta a única interpretação que assegura a constitucionalidade material deste art. 84º do R.G.I.T., nos casos em que o recurso é interposto de decisão condenatória, assim não sendo necessária a prestação de garantia para que o mesmo recurso goze de efeito suspensivo da decisão recorrida - conforme se doutrinou no Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, de 15-11-2011, processo n.º 04847/11; e na esteira do entendimento dos Conselheiros Jorge Lopes de Sousa e Simas Santos em “Regime Geral das Infracções Tributárias anotado”, 4ª edição, 2010, em anotação ao art. 84º, página 582 e seguintes.

F. Neste sentido, não deverá ser considerada executível a decisão judicial proferida nestes autos, que decidiu pela anulação da decisão administrativa e que determina que a Autoridade Administrativa proceda à apensação dos processos do(a) arguido(a)/recorrente, face à pendência do presente recurso, sob pena de se afectar o efeito útil do mesmo.

G. Quanto à anulação da decisão administrativa determinada pelo douto Tribunal a quo, entende a Fazenda Pública, salvo melhor opinião, que não pode proceder o argumento expendido na dita decisão a quo, não se conformando a Fazenda Pública com a mesma e considerando que tal decisão judicial padece de erro de direito, urgindo assim, a promoção da uniformização da jurisprudência face ao inerente perigo de repetição e desigualdade na aplicação entre os diversos tribunais tributários de 1ª instância, tudo nos termos do disposto no art. 83º do RGIT, em conformidade com o art. 73º, n.º 2 do RGCO, aplicável por força da alínea b) do art. 3º do RGIT - cfr. Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 07-11-2012, proc.0704/12; Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 17-01-2007, proc. 01124/06 (in www.dgsi.pt).

H. Considerou o douto Tribunal *a quo* estar verificado um vício da decisão de aplicação da coima, determinada pelo Chefe do Serviço de Finanças competente, que obsta ao conhecimento do mérito, unicamente por não ter procedido à apensação dos processos de contraordenação que correm contra o(a) mesmo(a) arguido(a) e que estejam na mesma fase, nos termos do art. 25º do RGIT, procedendo de seguida à fixação de uma coima única.

I. As nulidades insupríveis a ocorrer no âmbito do processo de contraordenação tributário, são taxativas e têm a sua previsão no art. 63º do RGIT, o qual, salvo melhor opinião, não abarca o regime do cúmulo material, a aplicar em caso de concurso de contraordenações.

J. Os “requisitos legais” [cfr. art. 63º, n.º 1, alínea d)], da decisão de aplicação das coimas que possam estar em falta e que se reportam à fase administrativa do processo de contra-ordenação tributário, são os constantes do art. 79º do RGIT, os quais foram integralmente respeitados pela entidade administrativa competente na decisão de aplicação de coima constante nestes autos.

K. A falta de aplicação do regime do concurso, previsto no art. 25º, não constitui um requisito legal da decisão, susceptível de configurar uma nulidade conducente à anulação da decisão.

L. A relevância da sua falta, o que não se concede, como se desenvolverá, sempre seria uma mera nulidade dependente de arguição dos interessados, na fase administrativa, conforme estabelece o art. 120º do Código de Processo Penal - CPP, aplicável por força do preceituado na alínea b) do art. 3º do RGIT e do n.º 1 do art. 41º do RGCO, entendendo-se, contudo, pelos motivos explanados, que se está perante uma mera irregularidade a arguir pelos interessados, a contar da notificação para apresentação de defesa (cfr. art. 70º e 76º do RGIT), fazendo-se assim a aplicação do invocado art. 123º do CPP, com as necessárias adaptações ao processo de contraordenação tributário, porquanto,

M. É competência exclusiva da autoridade administrativa, a apreciação e decisão pela existência ou não do concurso de infracções e subsequente aplicação do art. 25º do RGIT, na fase administrativa, pressupondo, a montante, a verificação do elemento de conexão entre os processos nos termos do art. 36º do RGCO, o que consubstancia um acto exclusivamente administrativo, face ao disposto no art. 33º do RGCO, aplicável ex vi art. 3º, alínea b), do RGIT.

N. A imposição judicial de análise e tramitação conjunta de processos na fase administrativa, consubstancia a violação do princípio da separação de poderes, limitando a actuação da administração fiscal, o seu conhecimento e apreciação dos processos que são da sua competência, no sentido em que, o Tribunal “*não pode ofender a autonomia do poder administrativo (o núcleo essencial da sua discricionariedade), enquanto medida definida pela lei daquilo que são os poderes próprios de apreciação ou decisão conferidos aos órgãos da Administração*”, porquanto, “*os poderes dos tribunais administrativos abarcam apenas as vinculações da Administração por normas e princípios jurídicos, ficando de fora da sua esfera de sindicabilidade o ajuizar sobre a conveniência e oportunidade da actuação da Administração, mormente o controlo actuação ao abrigo de regras técnicas ou as escolhas/opções*”

feitas pela mesma na e para a prossecução do interesse público, salvo ofensa dos princípios jurídicos enunciados no art. 266º, n.º 2 da CRP.” - conforme Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte de 01-10-2010, proc. n.º 00514/08.4BEPNF, in www.dgsi.pt.

O. Não há nenhuma omissão legal que justifique e fundamente a aplicação subsidiária dos artigos 24º, 25º e 29º do CPP, na fase administrativa, conforme consta da douta decisão a quo, atento o disposto no art. 36º do RGCO.

P. A douta sentença, ao fazer apelo ao Acórdão deste Venerando Supremo Tribunal, de 30-03-2011, processo n.º 0757/10, bem como ao Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte de 15-02-2013, processo n.º 01097/08.OBEVIS, desconsidera a relevante alteração legislativa ocorrida com a Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro, que aprovou o Orçamento do Estado para 2011, e que veio repor a regra do cúmulo material, em detrimento do regime do cúmulo jurídico, sem prejuízo, claro está, da aplicação do regime abstractamente mais favorável ao contribuinte, no caso de actos praticados ainda na vigência da lei anterior, o que claramente não é o caso, pelo que os invocados Acórdãos assentam integralmente em pressupostos diversos face ao actual regime legal.

Q. *In casu*, seria ilegal a aplicação do cúmulo jurídico, dado que todos os factos em apreço, são posteriores à alteração ocorrida na norma do art. 25º do RGIT, com a Lei do Orçamento para 2011 (Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro).

R. Conforme o douto entendimento dos Conselheiros Jorge Lopes de Sousa e Simas Santos em “Regime Geral das Infracções Tributárias anotado”, 4ª edição, 2010, em anotação ao art. 25º, página 291, “no regime do cúmulo material, a coima única a aplicar é a soma das coimas aplicadas a cada uma das contraordenações, não havendo lugar a qualquer redução”, salvaguardando claramente que, “estando a regra do cúmulo material expressamente estabelecida na redacção inicial deste art. 25º do Regime Geral das Infracções Tributárias e na introduzida Lei do Orçamento para 2011 não há lacuna de regulamentação sobre a forma de efectuar o cúmulo das coimas, pelo que não há suporte para fazer apelo ao RGCO, pois este diploma, como legislação subsidiária que é [art. 30, alínea b) do RGIT], apenas é de aplicação em matérias em que o RGIT não contenha normas próprias.”

S. Não há nenhuma omissão legal que justifique e fundamente a aplicação subsidiária do RGCO, quanto ao regime do concurso, através do qual se aplicaria subsidiariamente o CPP, ao contrário do douto entendimento vertido na decisão a quo, desde logo, porque neste âmbito, o legislador optou no RGCO por manter a aplicação de um regime de cúmulo jurídico, vertido no seu art. 19º, distanciando-se assim de forma clara e deliberada no actual regime jurídico aplicável às contraordenações tributárias.

T. Não pode igualmente a autoridade administrativa tributária aferir a existência de eventual contraordenação continuada, cujo preceituado nos artigos 30º e 79º do Código Penal, subsidiariamente aplicável nos termos do art. 32º do RGCO, não têm aplicação face à actual redacção do art. 25º do RGIT, seguindo-se neste âmbito, de perto, as decisões do Tribunal Central Administrativo Sul de 27-11-2007, processo n.º 01804/07 e de 23-09-2008, proc. n.º 01767/07, ambas consultáveis in www.dgsi.pt.

U. Conforme refere o Professor Doutor Germano Marques da Silva, in “Direito Penal Português”, Parte Geral II - Teoria do Crime, Verbo, 1998, pág. 315 e seguintes, “o crime continuado constitui realmente uma pluralidade de crimes, apenas unificados para efeitos de punição e parece-nos ser esta a construção que convém à face da lei portuguesa...” (pág. 319).

V. Em caso de concurso, o actual regime limita-se sempre ao do cúmulo material, valendo a máxima, “*quot delicta tot poenae*”, sendo que a cada infracção é imputada a coima correspondente, ou seja, as sanções são aritmeticamente somadas, depois de se ter procedido à determinação individualizada de cada uma.

W. Neste âmbito, releva a decisão do Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de 19/06/2007, proc. n.º 01768/07 (in www.dgsi.pt), no sentido em que “no actual RGIT não há lugar ao concurso de infracções com a cominação de uma coima única” e que “deixou de existir a principal característica que enforma o regime do concurso de crimes – a aplicação de uma pena única em cúmulo jurídico – desta forma se perdendo o principal interesse no concurso, a não ser de índole de eventual economia processual”.

X. Importa ainda ter em conta, para compreensão dos regimes em apreço, a análise do Professor Doutor Taipa de Carvalho, in “Direito Penal Parte Geral - Questões Fundamentais”, Publicações Universidade Católica, Porto, 2003, pág. 172, que se transcreve: “Também não parece aceitável o regime do cúmulo jurídico estabelecido, no art. 19º, para o concurso de contra-ordenações. As razões subjacentes ao regime do cúmulo jurídico, no caso de concurso de crimes (CP, art. 7º), não procedem no caso das coimas. Essas razões são, especialmente, as seguintes: a um determinado aumento de duração da pena de prisão corresponderá um aumento muito maior do sofrimento que é conatural a esta pena de privação da liberdade (...); sendo conatural à pena de prisão um efeito de dessocialização (...). Mas, como nenhuma destas razões se verifica em relação à aplicação de coimas, é meu entendimento que, aqui, deveria vigorar o regime do cúmulo material, em que a coima final seria igual à soma das coimas concretamente aplicadas ao conjunto das contraordenações praticadas.”

Y. Não existe no RGIT, nem no RGCO, norma legal que preveja a apensação de processos de contraordenação; todavia, o artigo 36º do RGCO, aplicável subsidiariamente ao RGIT, prevê a “competência por conexão” em caso de concurso efectivo de contraordenações.

Z. E o art. 25º do RGIT, sendo de aplicação na fase administrativa, pressupõe necessariamente a apreciação e decisão sobre a conexão entre os processos a que se aplicará o regime do cúmulo material, por conjugação do disposto no art. 36º do RGCO e 25º do RGIT, inclusivamente, se os processos administrativos se encontram na mesma fase e se são da mesma competência territorial.

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

BB. Sucede que, não houve nenhuma apensação de processos do(a) arguido(a)/recorrente, pela autoridade tributária, tendo sido este processo de contraordenação tramitado autonomamente.

CC. Com todo o respeito que nos merece a fundamentação expendida pelo douto Tribunal *a quo*, entende a Fazenda Pública que a decisão que determina a anulação da decisão da coima aplicada, por falta de apensação dos processos do mesmo contribuinte e por falta da fixação de uma coima única, é ilegal por falta de previsão legal.

DD. Face a todo o exposto, entende a Fazenda Pública, com a ressalva do devido respeito, que é muito, que a dita sentença sob recurso enferma de erro na aplicação do direito, fazendo errônea interpretação e aplicação do disposto nas normas legais aplicáveis, mais concretamente as que regem a aplicação do cúmulo material às contraordenações em concurso, concretamente os artigos 25º, 63º e 79º, todos do RGIT e ainda o artigo 36º do RGCO, norma esta por sua vez aplicável ao abrigo do disposto na alínea b) do art. 3º do RGIT, atendendo a que, a autoridade administrativa competente não procedeu à apensação de quaisquer processos de contraordenação do(a) arguido(a)/recorrente, o que não constitui um vício que possa afectar o valor da decisão administrativa, que deva ser conhecido officiosamente (cfr. artigos 120º a 123º do CPP, aplicáveis por força do preceituado na alínea b) do art. 3º do RGIT e do n.º 1 do art. 41º do RGCO), atendendo ao actual regime em vigor do cúmulo material, aplicável aos processos de contraordenação tributária.

1.3. Não foram apresentadas contra-alegações.

1.4. O Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto junto do STA emitiu douto e desenvolvido parecer, a fls. 78 e segs., sustentando, desde logo, a possibilidade legal da sua intervenção em sede de recurso jurisdicional, já que o facto de o Ministério Público junto do Tribunal “a quo” ter recorrido da decisão proferida em 1ª instância não inviabiliza essa intervenção face «*ao disposto no artigo 416º, n.º 1, do Código de Processo Penal, aplicável subsidiariamente, nos termos das disposições conjugadas dos artigos 74º, n.º 4, do Regime Geral das Contra-Ordenações e da alínea b) do artigo 3º do RGIT*», após o que expôs as razões que o levaram a rematar o seu parecer da seguinte forma:

5. Concluindo:

a) *A falta de apensação de vários processos de contra-ordenação pendentes contra a mesma arguida no serviço de finanças ao abrigo do disposto no artigo 25º do CPP não integra invalidade susceptível de constituir fundamento para a anulação da decisão administrativa de aplicação de coima, uma vez que tal omissão não é sancionada com nulidade no CPP, nem constitui falta de qualquer dos requisitos legais da decisão previstos no artigo 79º do RGIT;*

b) *Verificando-se a interposição de vários recursos de decisão de aplicação de coima em diversos processos de contra-ordenação instaurados contra a mesma arguida, nada obsta a que o tribunal proceda à sua apensação a fim de serem apreciados conjuntamente;*

c) *A decisão recorrida ao determinar a anulação da decisão de aplicação de coima incorreu em erro de julgamento, por errônea interpretação e aplicação do disposto no artigo 25º do CPP, e arts. 63º e 79º do RGIT, motivo pelo qual deve ser revogada, determinando-se a baixa dos autos à 1ª instância, a fim de ser apreciada a oportunidade da apensação de outros processos de contra-ordenação, que corram termos no mesmo tribunal contra a mesma arguida e tendo por objecto infracção da mesma natureza, e serem apreciadas as questões suscitadas pela arguida.».*

1.5 Colhidos os vistos legais, cumpre apreciar e decidir.

2. Como questão prévia importa decidir da admissibilidade destes dois recursos jurisdicionais interpostos ao abrigo do disposto no n.º 2 do art. 73º do Regime Geral do Ilícito de Mera Ordenação Social (RGIMOS) subsidiariamente aplicável – para melhoria da aplicação do direito ou promoção da uniformidade da jurisprudência –, porquanto o valor da causa é inferior ao da alçada [art. 83º, n.º 1, do RGIT] e o STA não se encontra vinculado pela decisão de admissão do recurso proferida pelo Tribunal “a quo”

Invoca a Fazenda Pública a necessidade de «*promoção da uniformização da jurisprudência face ao inerente perigo de repetição e desigualdade na aplicação entre os diversos tribunais tributários de 1ª instância*». E também o Ministério Público se pronuncia no sentido da admissão do recurso, em

razão da melhoria da aplicação do direito e da promoção da uniformização das decisões judiciais e das autoridades administrativas.

E assim é, dado que a decisão recorrida se mostra desconforme ao que vem sendo decidido por esta Secção do STA em recursos de contra-ordenação tributários por não pagamento de Imposto Único de Circulação - cfr. os Acórdãos de 17 de Junho de 2015, no rec. n.º 369/15, de 9 de Setembro de 2015, no rec. n.º 70/15, e de 7 de Outubro de 2015, no rec. n.º 645/14.

Estamos, pois, perante questão controversa, idêntica à que vem sendo suscitada noutros processos semelhantes, o que justifica que seja apreciada, a título excepcional, por um novo grau de jurisdição, com vista à promoção da uniformidade de jurisprudência, nomeadamente para ajuizar se aquele entendimento jurisprudencial é igualmente válido quando em causa estejam, como nos autos, coimas por falta de pagamento ou pagamento viciado de taxas de portagem em infra-estruturas rodoviárias.

Pelo exposto, e em suma, são de admitir os dois recursos.

2.1. Tal como se deixou salientado no Acórdão desta Secção do STA proferido em 14/10/2015, no proc. n.º 0766/15, há que começar a apreciação dos recursos pelo conhecimento de uma questão – prévia e de conhecimento oficioso – relativa às consequências legais da entrada em vigor da Lei n.º 50/2015, de 8 de Junho.

Não existindo razão para divergir do ali decidido, e atendendo ao disposto no n.º 3 do art. 8.º do Código Civil, limitar-nos-emos a aderir à fundamentação expendida nesse aresto, tanto mais que a factualidade relevante é em tudo semelhante, respeitando a decisões de aplicação de coima por infracção prevista e punida pela Lei n.º 25/2006, de 30 de Junho, a qual foi objecto de alteração pela Lei n.º 50/2015, de 8 de Junho, a qual, além do mais, aprovou um regime excepcional de regularização de dívidas resultantes do não pagamento de taxas de portagem e coimas associadas por utilização de infra-estrutura rodoviária.

«(...) importa como questão prévia e de conhecimento oficioso ajuizar das consequências da entrada em vigor da nova lei nos recursos de decisões de aplicação de coimas por contra-ordenações daquela natureza pendentes nos tribunais tributários, porquanto a questão de aplicação no tempo de lei mais favorável constitui uma questão prévia de conhecimento oficioso, que prejudica, imediatamente, a apreciação das restantes questões objecto do recurso, dado que a apreciação da situação dos autos, à luz da nova Lei poderá envolver a repetição do que tiver sido anteriormente processado (cfr. artigo 608.º, n.º 2, do CPC, aplicável “ex vi” artigo 4.º do CPP, aplicável “ex vi” artigo 41.º do Decreto-Lei n.º 433/83, aplicável “ex vi” artigo 3.º, alínea b), do RGIT, aplicável “ex vi” artigo 18.º da Lei n.º 25/2006, de 30 de Junho), prejudicando o conhecimento do mérito do recurso.

Isto porque, em matéria penal, como em matéria contra-ordenacional, vigora por imperativo constitucional e legal a regra da aplicação retroactiva da lei mais favorável – cfr. artigos 29.º, n.º 4 da CRP, 2.º, n.º 4 do Código Penal e 3.º, n.º 2 do Decreto-Lei n.º 433/82, aplicável “ex vi” artigo 3.º, alínea b) do RGI, aplicável “ex vi” artigo 18.º da Lei n.º 26/2006, de 30 de Junho) – daí que o facto de em causa nos autos estarem contra-ordenações praticadas em data anterior à da entrada em vigor da Lei nova não constitui obstáculo a essa aplicação se esta lei se revelar mais favorável.

E é precisamente isso que sucede.

Em primeiro lugar, porque o artigo 7.º da Lei n.º 50/2015, de 8 de Junho, ao dar nova redacção ao n.º 1 do artigo 7.º da Lei n.º 25/2006, procedeu à alteração dos limites mínimo e máximo das coimas aplicáveis às contra-ordenações previstas naquela lei no sentido da sua redução, pois que estas passaram a ser sancionadas com coima de valor mínimo correspondente a 7,5 vezes o valor da respectiva taxa de portagem, mas nunca inferior a €25 e de valor máximo correspondente ao quádruplo do valor mínimo da coima, com respeito pelos limites máximos previstos no Regime Geral das Infracções Tributárias, ao invés de serem sancionadas com coima de valor mínimo correspondente a 10 vezes o valor da respectiva taxa de portagem, mas nunca inferior a (euro) 25, e de valor máximo correspondente ao quádruplo do valor mínimo da coima, com respeito pelos limites máximos previstos no Regime Geral das Infracções Tributárias. Ora, tendo sido reduzidos os limites mínimo e máximo das coimas aplicáveis às contra-ordenações em causa, impõe-se necessariamente nova graduação da coima aplicada, que os tenha agora em conta, o que necessariamente implica uma nova decisão administrativa de aplicação da coima.

Em segundo lugar porque o artigo 7.º da Lei n.º 50/2015, de 8 de Junho, ao aditar ao artigo 7.º da Lei n.º 25/2006 os seus (novos) números 4 e 5, procedeu à unificação legal das infracções previstas naquela lei praticadas pelo mesmo agente, no mesmo dia, através da utilização do mesmo veículo e que ocorram na mesma infra-estrutura rodoviária, entendendo-se como tal as ocorridas em estrada cuja exploração está concessionada ou subconcessionada à mesma entidade, determinando que esta contra-ordenação única seja sancionada com coima cujo valor mínimo a que se refere o n.º 1 o correspondente ao cúmulo das taxas de portagem. Ora, esta unificação legal a que procedeu a lei nova, porque prescinde da averiguação das circunstâncias de que depende a contra-ordenação continuada, pode revelar-se, em concreto, mais favorável ao agente, daí que, verificados os respectivos pressupostos legais haverá que proceder à respectiva unificação da conduta delituosa e aplicar-lhe a cominação

legalmente estabelecida, nos novos limites fixados pela nova lei, o que também necessariamente implica uma nova decisão administrativa de aplicação da coima.

Em terceiro lugar, porque a Lei n.º 51/2015 aprovou um regime excepcional de regularização de dívidas resultantes do não pagamento de taxas de portagem e coimas associadas, por utilização de infra-estrutura rodoviária efetuada até ao último dia do segundo mês anterior ao da sua publicação – que consta dos seus artigos 1.º a 6.º -, no qual se prevê que o pagamento pelo agente da infracção da taxa de portagem e custos administrativos efectuado até 60 dias a contar da entrada em vigor da lei, determina, além do mais, a atenuação da coima associada ao incumprimento do dever de pagamento, atenuação especial esta que há-de efectuar-se ope legis e em termos diversos e mais favoráveis que os que decorrem das regras gerais sobre a atenuação especial da coima (cfr. o artigo 3.º da Lei n.º 51/2015 com o artigo 18.º, n.º 3 do Decreto-Lei n.º 433/82, aplicável subsidiariamente).

Finalmente, porque o mesmo regime excepcional, aprovado por aquela lei, prevê a redução legal das coimas não aplicadas ou não pagas (...) cuja regularização ocorreu antes da entrada em vigor da Lei n.º 51/2015, que venham a ser pagas até 60 dias a contar da entrada em vigor da lei (artigo 4.º, n.ºs 2 e 3 da Lei n.º 51/2015), havendo, obviamente, que apurar, neste caso como no anterior, se houve ou não adesão do agente da infracção ao regime excepcional e, em caso afirmativo, proceder à atenuação/redução das coimas em causa nos termos legais, o que implica também novas decisões de aplicação das coimas.

Pelas razões expostas, as decisões administrativas de aplicação das coimas sindicadas nos presentes autos não podem manter-se - desde logo, porque há que graduar as coimas aplicadas dentro dos novos limites legais e eventualmente retirar as legais consequências do pagamento ao abrigo do regime excepcional das taxas de portagem e/ou das coimas -, o que apenas poderá ser feito de modo adequado e eficiente pelos próprios Serviços, que não pelos Tribunais, a quem não cabe substituir-se à Administração nas decisões de aplicação coimas, antes escrutinar, se para tal solicitados, se tais decisões são conformes à Lei e ao Direito.

As decisões de aplicação de coimas que estão na origem dos presentes autos foram tomadas em momento anterior ao da entrada em vigor da nova Lei, mas esta repercute-se inelutavelmente nelas, como supra demonstrado, impedindo que possam subsistir nos termos em que foram proferidas.

Impõe-se, em consequência, a baixa dos autos à Autoridade Administrativa para que esta tenha a oportunidade de as rever ou renovar, em conformidade com o novo quadro legal, o que se determina.»

Em idêntico sentido, vejam-se, ainda, os Acórdãos desta Secção proferidos em 21/10/2015, nos procs. nsº 0719/15, 01043/15, 0983/15, 0833/15, 1059/15, em 28/10/2015, nos procs. n.ºs 0949/15, 01059/15, 0270/17, 0272/15, 0252/15 e em 11/11/2015, nos procs. n.ºs 01188/15, 0932/15 e 1247/15.

Por conseguinte, os recursos logram provimento pela mera procedência de questão prévia de conhecimento oficioso, ficando, por consequência, prejudicado o conhecimento das questões que neles haviam sido colocadas pelos Recorrentes.

3. Termos em que se acorda em conceder provimento aos recursos por força da procedência de questão prévia de conhecimento oficioso, e, em consequência, revogar a decisão recorrida e determinar a baixa dos autos à autoridade administrativa para que reveja ou renove a decisão de aplicação da coima em conformidade com a Lei n.º 50/2015, de 8 de Junho, nos termos supra expostos.

Sem custas.

Lisboa, 18 de Novembro de 2015. — Dulce Neto (relatora) — Francisco Rothes — Ana Paula Lobo.

Acórdão de 18 de Novembro de 2015.

Assunto:

Propinas. Oposição à execução fiscal. Competência do tribunal Tributário.

Sumário:

I — A propina devida a estabelecimento público de ensino constitui uma taxa que é coercivamente cobrada através de processo de execução fiscal, da competência dos serviços da administração tributária, em conformidade com o disposto nos arts. 10º, n.º 1, alínea f), 148º, n.º 1, alínea a), 149º, e 151º, todos do CPPT.

II — Sendo a execução fiscal um processo judicial que fica na dependência do tribunal tributário logo que (e apesar de) instaurada no serviço de finanças, não pode concluir-se que o tribunal tributário não é competente para a apreciação da oposição que o executado dirige a essa execução, até porque do disposto nos artigos 151º e 152º do CPPT resulta que quando a execução corre nos serviços de finanças a respectiva oposição tem de ser deduzida perante o tribunal tributário, só sendo admissível a sua apresentação nos tribunais comuns quando a execução foi instaurada e corre termos nesses tribunais.

Processo n.º 984/15-30.
 Recorrente: Ministério Público.
 Recorrida: Fazenda Pública e Outro.
 Relator: Exm.º Sr. Cons.º Dr. Casimiro Gonçalves.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

RELATÓRIO

1.1. O Ministério Público recorre da sentença que, proferida no Tribunal Administrativo e Fiscal de Leiria, em 30/3/2015, julgou improcedente a oposição que A....., com os demais sinais dos autos, deduziu à execução fiscal n.º 3603201201086286, contra si instaurada e pendente no Serviço de Finanças de Leiria 2, para cobrança de quantia proveniente de propinas liquidadas pela Universidade de Coimbra.

1.2. Termina as alegações formulando as conclusões seguintes:

1. A criação de taxas e a respectiva cobrança, tal como sucede com os impostos, estão sujeitos ao princípio da legalidade, de acordo com o preceituado no art. 8º n.º 2 a) da LGT;

2. Nem todas as taxas cabem na previsão do art. 148º n.º 1 a) do CPPT, desde logo, as devidas a pessoas colectivas de direito privado, como sejam as universidades privadas, não obstante o bem público por elas prestado, vigorando ainda nesse caso o art. 3º do DL 241/93, de 8/7;

3. Aquele art. 148º distingue, em separado, nos seus n.ºs 1 a) e 2 a), a competência para a execução de tributos e demais contribuições financeiras a favor do Estado, e de outras prestações devidas ao Estado e a outras pessoas colectivas de direito público, respectivamente, pelo que não prevendo, o mencionado artigo, de modo expresso, a cobrança de taxas devidas a estas últimas pessoas nesse n.º 1, apenas através do n.º 2 tal seria possível;

4. Desse modo, a alínea a), do n.º 1 do citado artigo, ao não prever a cobrança de taxas devidas a “outras pessoas colectivas de direito público”, diferentes do Estado, deverá ser interpretada no sentido de compreender apenas as taxas devidas à administração directa do Estado, isto é, à pessoa colectiva de direito público do Estado, entendido na sua acepção restrita, a de Estado Administração, segundo o qual “O Estado é apenas a pessoa colectiva de direito público interno que no seio da comunidade... tem o Governo por órgão”.

5. O que, mas, está de acordo com o estatuído no art. 3º n.ºs 2 e 3 da LGT, que classificando como tributos as “taxas” e demais contribuições financeiras, mas agora a favor de entidades públicas, o respectivo regime legal geral depende de lei especial;

6. Daí que, mesmo nos casos de taxas cobradas por entidades públicas, assentes na prestação concreta de um serviço público, ou na utilização de um bem do domínio público, necessitam, para a respectiva execução através do processo de execução fiscal, nos termos do CPPT, de uma fonte legislativa própria, como sucedeu, por exemplo e respectivamente, nos arts. 7º n.º 3 e 11º da Portaria n.º 215/2012, de 17/7, com a taxa de segurança alimentar e nos arts. 20º n.º 2 e 23º n.º 2, do DL 216/2009, de 4/9, com as taxas descritas no seu art. 18º-A, relativas ao uso privativo dos bens do domínio público;

7. Igualmente outros exemplos se podem mencionar em que a competência, através do processo de execução fiscal, foi atribuída pelo legislador em normas legais específicas, não obstante a natureza de “taxas” dos créditos exequendos. E independentemente da natureza, da pessoa colectiva de direito público ou não, do credor e do serviço público pelo mesmo prestado;

8. Não existindo lei habilitante que autorize a cobrança da quantia exequenda, que fixe a entidade/pessoa competente para promover a execução ou que atribua competência ao processo de execução fiscal, tal implica a ilegalidade de todo o procedimento em virtude da incompetência da AT e deste TAF, em razão da matéria, para tal cobrança;

9. A situação em apreço apenas poderia integrar, em abstracto, a previsão do art. 148º n.º 2 a) do CPPT, por considerarmos estar face a outras pessoas colectivas de direito público que devam ser pagas por força de acto administrativo, sendo para tal necessário que estivéssemos perante “processo de execução fiscal nos casos e termos expressamente previstos na lei”, conforme se prevê em tal norma;

10. Parece, mas, ter sido esse o entendimento veiculado no Ofício-Circulado n.º 60093/2012-30/11 da DSGCT, ao estatuir que só “as prestações pecuniárias devidas a instituições de ensino superior público, e estabelecidas por acto administrativo, podem ser objecto de cobrança coerciva declinando-se, aí,

não só, a aplicação da alínea a), do n.º 1 do art. 148º do CPPT, como a competência da Administração Tributária para a execução das devidas às universidades privadas;

11. Não existindo lei especial que abranja tal solução, sendo as Leis 113/97, de 16 de Setembro e 37/2003 de 22 de Agosto, totalmente omissas quanto a tal matéria, teria de se recorrer ao disposto no artigo 155º n.º 1 do CPA, de acordo com o qual “quando, por força de um acto administrativo devam ser pagas a uma pessoa colectiva pública, ou por ordem desta, prestações pecuniárias, seguir-se-á, na falta de pagamento voluntário no prazo fixado, o processo de execução fiscal regulado no Código do Processo Tributário”;

12. Não sufragamos esse entendimento pois a criação das propinas, enquanto taxas, foram criadas pelas leis supra mencionadas e desse modo têm na sua génese um acto legislativo, sendo a exigência da UC no momento da inscrição, do valor da propina, um acto de cobrança;

13. Acresce que a fixação dos valores respectivos, bem como as respectivas condições, são oriundas de um acto regulamentar, que por definição é geral e abstracto, por contraposição ao acto administrativo, que é individual e concreto, ou seja, é por definição uma estatuição autoritária relativa a um caso concreto, praticado por um órgão da administração no uso de poderes administrativos e que visa produzir efeitos jurídicos externos, positivos ou negativos.

14. A solução encontrada na decisão recorrida implicará, na cobrança de propinas, entre as universidades privadas e públicas, uma diferenciação desproporcional de regimes jurídicos aplicáveis, com base num mesmo facto jurídico/tributário com a mesma natureza, origem, finalidade e destinatário, com consequências diferentes, mormente, ao nível dos institutos da prescrição e da respectiva interrupção e suspensão, só pelo facto do credor se tratar de uma entidade pública ou privada, quando a igualdade entre universidades públicas e privadas, na sua criação e actividade, é um princípio legalmente consagrado, nomeadamente, no art. 39º da Lei n.º 62/2007, de 10/9, a reclamar, por isso, uma clarificação e opção legislativa;

15. Em face do que fica exposto, entendemos que a douta sentença recorrida violou o artigo 148º do CPPT, 155º do CPA, 8º n.º 2 a) da LGT e 21º n.º 1 e 212º n.º 3 da CRP, pelo que deve ser revogada e substituída por outra que considere incompetente a Administração Tributária/Serviço de Finanças e este Tribunal, em razão da matéria, para cobrança da dívida exequenda.

1.3. Não foram apresentadas contra-alegações.

1.4. O Ministério Público não emitiu Parecer.

1.5. Corridos os vistos legais, cabe decidir.

FUNDAMENTOS

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

A) No ano lectivo de 2004/2005, o Oponente matriculou-se na Universidade de Coimbra no curso de Engenharia Mecânica - por confissão, artigo 1º da p.i.;

B) Em 24/09/2012, foi elaborado pela Universidade de Coimbra, o instrumento constante a fls. 10 dos Autos, denominado “Certidão de Dívida” e cujos termos se dão por integralmente reproduzidos, referindo o seguinte: «(...)

Entidade Exequente
Universidade de Coimbra
Morada: Paço das Escolas
3004-531 Coimbra
NIF: 501617582

..... *Reitor da Universidade de Coimbra e legal representante da exequente, em cumprimento da deliberação do Conselho de Gestão da Universidade de Coimbra, tomada em reunião de 16/03/2012, nos termos do disposto no artigo 51º dos Estatutos da Universidade de Coimbra, homologados pelo Despacho n.º 43/2008, do Ministro da Ciência, Tecnologia e Ensino Superior, publicado na 2.ª série do Diário da República, n.º 168, de 1 de Setembro de 2008, certifica que o aluno abaixo identificado frequentou o curso de Engenharia Mecânica, no ano lectivo de 2003/2004, e que, tendo o tributo sido liquidado no acto da inscrição de cujo montante foi notificado naquele acto bem como dos respectivos prazos para o pagamento, não efectuou o pagamento voluntário da dívida que abaixo se discrimina, no prazo devido para o efeito, que terminou em 24 de Setembro de 2012.*

Certifica ainda, para efeitos de instauração de processo de execução fiscal para cobrança da referida dívida de que o devedor é executado, os outros elementos abaixo descritos.

Executado – A..... - SF 3603 – Leiria 2
R., - – Leiria
2415-576 Leiria
NIF

Nº Processo – 501001110_200405

Data de emissão - 24-09-2012

N.º Certidão de Dívida - 2012/30811

NATUREZA DA DÍVIDA - Propinas do ano lectivo 2004/2005

Descrição da dívida exequenda: TOTAL DA QUANTIA EXEQUENDA: 1188,35

(...);

C) Em 03/10/2012, foi instaurado em nome do Oponente no Serviço de Finanças de Leiria 2 o processo de execução fiscal n.º 3603201201086286, no valor de 1.188,35 €, referente a propinas - cfr. fls. 32 do Processo Administrativo apenso aos Autos;

D) Em data não determinada, mas antes de 11/12/2012, o Serviço de Finanças de Leiria 2 remeteu para o Oponente a citação referente ao PEF n.º 3603201201086286 - por confissão, artigo 12º da p.i. conjugado com o teor da informação de fls. 13 dos Autos;

E) A p.i. foi apresentada em 11/12/2012 junto do Serviço de Finanças de Leiria 2 – cfr. fls. 3 dos Autos.

3.1. Dado que o Ministério Público suscitara a incompetência, em razão da matéria, do Tribunal Tributário para conhecimento da matéria versada na presente oposição à execução fiscal, a sentença recorrida logo começou por apreciar tal questão, julgando-a improcedente, por entender que as propinas têm a natureza de tributos (taxas) e, por isso, a respectiva cobrança executiva está abrangida pela alínea a) do n.º 1 do art. 148º do CPPT.

E em seguida, posto que o oponente invocara como fundamentos da oposição a prescrição da dívida exequenda (art. 48º da LGT e alínea d) do n.º 1 do art. 204º do CPPT) e a falta de notificação da liquidação no prazo de caducidade (art. 45º da LGT e alínea e) do n.º 1 do art. 204º do CPPT), a sentença passou a apreciar tais fundamentos, julgando-os, porém, improcedentes e julgando, consequentemente, também improcedente a oposição.

Do assim decidido discorda o recorrente Ministério Público, continuando a sustentar o entendimento de que o Tribunal Administrativo e Fiscal e os Serviços de Finanças são incompetentes, em razão da matéria, para a cobrança de propinas pela Universidade de Coimbra, embora não conteste que esta constitui um estabelecimento público de ensino superior.

Esta questão (competência) é, portanto a questão a dirimir.

Vejamos

3.2. Antes de mais, importa referir que, tal como, aliás, invoca o MP, fundando-se o recurso na violação das regras de competência em razão da matéria sempre seria admissível por força do disposto na alínea a) do n.º 2 do art. 629º do Código de Processo Civil, aplicável subsidiariamente. Independentemente, portanto, do valor processual e de ser superior ou inferior à alçada do Tribunal.

3.3. Quanto ao mérito, trata-se de questão que foi já abordada e apreciada nos acórdãos desta Secção de Contencioso Tributário do STA, prolatados em 11/3/2015 e 28/10/2015, nos procs. n.ºs 01153/14 e 0604/15, respectivamente e nos quais se concluiu pela competência do Tribunal Tributário para conhecer de oposição a execução fiscal instaurada no Serviço de Finanças para cobrança coerciva de dívida proveniente de propinas.

Concordamos com a doutrina ali expendida, a qual é transponível para o presente caso – sendo, aliás, as alegações substancialmente idênticas - e se encontra alicerçada nas razões jurídicas aí sumariadas da seguinte forma:

«I - As propinas assumem a natureza jurídica de taxas dado que a prestação pecuniária, sem carácter sancionatório, que constituiem pressupõe uma contraprestação específica, a cargo da Universidade em benefício do estudante.

II - Tendo sido instaurada uma execução fiscal para cobrança coactiva do montante exequendo, sempre os Tribunais tributários seriam competentes para conhecer da oposição deduzida contra essa execução, sob pena de se negar ao executado o direito de se opor a tal execução, sendo certo que, os tribunais comuns nunca seriam competentes para conhecer de uma oposição deduzida contra uma execução fiscal que é um processo judicial, na dependência do juiz do Tribunal Tributário, ainda que a maior parte dos seus trâmites sejam praticados pela administração tributária – artº 49º, n.º 1 do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais e 151º do Código de Procedimento e Processo Tributário.

III - Nos termos do disposto no artº 148º, n.º 1, a) do Código de Procedimento e Processo Tributário, o processo de execução fiscal abrange a cobrança coerciva de «Tributos, incluindo impostos aduaneiros, especiais e extrafiscais, taxas, (...), entre outros demais, a legitimar a cobrança coerciva das propinas mediante processo de execução fiscal.»

Ora, como se salienta no citado aresto de 28/10/2015 (proc. n.º 0604/15) «(...) sendo inquestionável que a propina devida a estabelecimento público de ensino constitui uma taxa à luz da tipologia consagrada no art. 4º da LGT [como se deixou bem evidenciado no acórdão prolatado pelo STA em julgamento ampliado realizado no dia 22/04/2015, no âmbito do proc. n.º 1957/13], sendo, por consequência, inevitável a sua cobrança através de processo de execução fiscal, da competência dos serviços da administração tributária [em conformidade com o disposto nos arts. 10º, n.º 1, alínea f), 148º, n.º 1, alínea a), 149º e 151º, todos do CPPT], é inconcebível a tese sustentada pelo Recorrente, não só porque sendo a execução fiscal um processo judicial se deve entender que fica na dependência do tribunal tributário logo que é instaurada no serviço de finanças (embora a intervenção do juiz fique reservada para as situações previstas no n.º 2 do art. 151º do CPPT), não havendo, assim, como

advogar que o tribunal tributário não é competente para a apreciação da oposição que o executado dirigiu a essa execução, como, também, porque do disposto nos arts. 151º e 152º do CPPT resulta, de forma clara, que quando a execução corre nos serviços de finanças a respectiva oposição tem de ser deduzida perante o tribunal tributário, só sendo admissível a sua apresentação nos tribunais comuns quando a execução à qual é dirigida também corra nesses tribunais.»

E dado que, como supra se deixou dito, concordamos com esta fundamentação, só podemos concluir pela improcedência do recurso.

DECISÃO

Nestes termos, acorda-se em, negando provimento ao recurso, confirmar a sentença recorrida. Sem custas, dado que quem recorre é o Ministério Público.

Lisboa, 18 de Novembro de 2015. — *Casimiro Gonçalves* (relator) — *Francisco Rothes* — *Araújo Seia*.

Acórdão de 18 de Novembro de 2015.

Assunto:

IMT. Isenção. Insolvência. Venda de activos.

Sumário:

A isenção de IMT prevista pelo n.º 2 do art.º 270.º do CIRE aplica-se, não apenas às vendas ou permutas de empresas ou estabelecimentos enquanto universalidade de bens, mas também vendas e permutas de imóveis (enquanto elementos do seu activo), desde que enquadradas no âmbito de um plano de insolvência ou de pagamento, ou praticados no âmbito da liquidação da massa insolvente.

Processo n.º 1067/15-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: A....., Lda.

Relator: Exmº. Sr. Consº. Dr. Pedro Delgado.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo

1 – A Fazenda Pública recorre para este Supremo Tribunal da decisão do TAF de Aveiro que julgou procedente a impugnação judicial deduzida pela A....., Ld.^a, melhor identificada nos autos, contra a liquidação adicional de Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis (IMT), no valor de € 17.800,00.

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

«A. Vem o presente recurso interposto da douda sentença que julgou procedente a impugnação judicial deduzida contra a liquidação de IMT titulada pelo documento n.º 160014078446035, com data de declaração de 2014/04/24, na importância total de € 17.800,00, determinando a anulação da liquidação do IMT com a conseqüente devolução da quantia paga.

B. Ressalvado o de respeito, a douda sentença sob recurso padece de erro de julgamento quanto à matéria de direito, traduzido numa errada interpretação e aplicação do direito, em concreto do artigo 270º, n.º 2 do CIRE, pelo que, deve ser revogada.

C. Porquanto a transmissão dos imóveis em causa nos autos não está isenta de IMT ao abrigo do disposto no artigo 270º, n.º 2 do CIRE, posto que, não teve por objeto a universalidade da empresa ou estabelecimento.

D. Com efeito, no caso vertente, cf. pontos 1), 2) e 3) dos factos provados, verifica-se que o que a impugnante adquiriu foi o prédio urbano inscrito na matriz sob o artigo 971 da freguesia de e o prédio rústico inscrito na matriz sob o artigo 962 da mesma freguesia, e não a empresa (insolvente) nem tão-pouco um dos seus estabelecimentos, daí que, com o devido respeito, em face da letra da lei, não foram preenchidos pela adquirente os pressupostos de que depende a aplicação daquela isenção de IMT.

E. Ora, perante o teor literal da norma, apenas podem estar isentas de IMT as transmissões de bens imóveis integradas no todo da empresa ou, pelo menos, integradas na transmissão de um dos seus estabelecimentos, o que não sucedeu in casu.

F. Neste contexto, denote-se que o artigo 270º, n.º 2 do CIRE faz referência aos atos de venda, permuta ou cessão da empresa, realidade esta que, estando em causa preceitos do CIRE, há de corresponder à definição constante do seu artigo 5º, onde se estabelece que «Para efeitos deste Código, considera-se empresa toda a organização de capital e de trabalho destinada ao exercício de qualquer atividade económica».

G. Outrossim, tenha-se em atenção que enquanto para efeitos de isenção de Imposto do Selo (verba 1.1. da Tabela Geral do Imposto do Selo) prevista na alínea e) do artigo 269º do CIRE, os atos de venda, permuta ou cessão de elementos do ativo da empresa se encontram abrangidos pela disposição legal, de modo diferente, para efeitos da isenção prevista no artigo 270º, n.º 2 do CIRE, só podem estar isentas de IMT as transmissões de bens imóveis que integrem a universalidade da empresa ou estabelecimento, não cabendo na previsão legal a transmissão isolada de bens imóveis da empresa, ainda que pertencentes ao ativo da empresa.

H. Assim, entendemos que é no confronto com este quadro normativo que se deve aferir se a isenção de IMT constante no n.º 2 do artigo 270º do CIRE se aplica à concreta situação em apreço.

Perante o exposto, afigura-se-nos, salvo sempre o devido respeito, que a douta sentença ora recorrida violou o artigo 270º, n.º 2 do CIRE, devendo por isso ser revogada.»

2 – Não foram apresentadas contra alegações.

3 – O Exmº Procurador-Geral Adjunto remete para o parecer emitido na 1ª instância pelo Ministério Público, a fls. 47 e 48 dos autos, concluindo que o recurso deve improceder.

4 - Colhidos os vistos legais, cabe decidir.

5 – O Tribunal Administrativo e Fiscal da Aveiro fixou a seguinte matéria de facto:

1 — Por escritura celebrada em 24.04.2014 no Cartório Notarial de Matosinhos a impugnante declarou ter adquirido dois imóveis, um inscrito na matriz predial rústica sob o artº 962 e outro inscrito sob a matriz predial urbana sob o artº 971, cfr. fls. 14 a 27 destes autos e que aqui se dão por reproduzidas.

2 — Os imóveis identificados em 1), foram adquiridos à Massa Insolvente da sociedade B....., SA, conforme escritura constante destes autos de fls. 14 a 24.

3 — A B....., SA, foi declarada insolvente por sentença proferida em 02.02.2013 no 3º Juízo do Tribunal do Comércio de Vila Nova de Gaia, cfr. fls. 14 destes autos.

4 — Em 24.04.2014 a ora impugnante procedeu ao pagamento do IMT decorrente da aquisição dos imóveis identificados em 1), cfr. fls. 28 a 30 destes autos e que aqui se dão por reproduzidas.

5 — A ora impugnante apresentou reclamação graciosa contra a liquidação do IMT identificada em 4), cfr. fls. 3 a 7 do PA e que aqui se dão por reproduzidas.

6 — A reclamação graciosa foi indeferida por despacho proferido em 24.09.2014 nos termos constantes de fls. 40 a 43, 55 a 57 do PA e que aqui se dão por integralmente reproduzidas.

7 — A petição inicial foi apresentada em 10.10.2014, cfr. fls. 5 e 6 destes autos.

6. Da análise do segmento decisório da sentença e dos fundamentos invocados pela Fazenda Pública para pedir a sua alteração, podemos concluir que a questão objecto do recurso consiste em saber se padece de erro de julgamento a sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Aveiro que julgou procedente a impugnação da liquidação de IMT deduzida pela recorrida A....., Ld.ª por ter considerado que a mesma beneficia de isenção de IMT, prevista no artº 270º, n.º 2 do CIRE, relativamente à aquisição dos imóveis descritos no ponto 1 do probatório, considerando que tais imóveis foram adquiridos no âmbito do processo de insolvência da sociedade da sociedade B....., SA.

A sentença do TAF de Aveiro, perante a questão que lhe era proposta e que se prendia com a interpretação do n.º 2 do artº 270º do CIRE, no que respeita ao âmbito da isenção aí consignada, concluiu, sufragando a jurisprudência deste Supremo Tribunal Administrativo - *Acórdão 1085/13 de 17.12.2014 (in www.dgsi.pt)* - que deve entender-se estarem isentas de IMT não apenas as vendas da empresa ou estabelecimentos desta, enquanto universalidades de bens, mas também as vendas de elementos seu activo, desde que integradas no âmbito de plano de insolvência ou de pagamentos ou praticados no âmbito da liquidação da massa insolvente.

Não conformada vem a Fazenda Pública interpor o presente recurso.

A base da sua argumentação assenta nas seguintes proposições:

- O reconhecimento do benefício previsto no artº 270º, n.º 2 CIRE deriva de os bens imóveis transmitidos se integrarem na universalidade da empresa ou estabelecimento vendidos, sendo assim, essencial à aplicação da isenção de IMT que a transmissão abranja a totalidade da empresa ou estabelecimento;

- Perante o teor literal da norma, apenas podem estar isentas de IMT as transmissões de bens imóveis integradas no todo da empresa ou, pelo menos, integradas na transmissão de um dos seus estabelecimentos, o que não sucedeu in casu.

6.1 Não acompanhamos esta interpretação do preceito, antes entendemos que a razão está com a decisão recorrida.

Vejamos, pois, o regime legal aplicável.

Nos termos do n.º 1 do artº 270º do CIRE estão isentas de imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis as seguintes transmissões de bens imóveis, integradas em qualquer plano de insolvência, de pagamentos ou de recuperação:

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

Por sua vez dispõe o n.º 2 do mesmo preceito que *«estão igualmente isentos de imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis os atos de venda, permuta ou cessão da empresa ou de estabelecimentos desta integrados no âmbito de planos de insolvência, de pagamentos ou de recuperação ou praticados no âmbito da liquidação da massa insolvente»*.

A redacção deste número 2 não é clara, antes ambígua, dando causa a divergências interpretativas, nomeadamente como a que é suscitada nos presentes autos, ou seja saber se apenas beneficiam de isenção de IMT os actos de venda, permuta ou cessão que têm por objecto a empresa ou estabelecimentos desta, ou, tal como se decidiu em primeira instância, também podem considerar-se abrangidas pela isenção as vendas de elementos do activo das empresas, desde que integradas no âmbito de plano de insolvência ou de pagamentos ou praticados no âmbito da liquidação da massa insolvente.

Este Supremo Tribunal Administrativo já se pronunciou por várias vezes sobre a questão da interpretação deste normativo e no sentido propugnado pela decisão recorrida.

Como ficou dito no Acórdão 949/11 de 30.05.2012, «o n.º 2 do artigo 270.º do CIRE, cuja redacção não é clara no que respeita ao âmbito da isenção de IMT aí consignada, deve ser interpretado em conformidade com a alínea c) do n.º 3 do artigo 9.º da Lei n.º 39/2003, de 22 de Agosto, pois que entre dois sentidos da lei, ambos com apoio - pelo menos mínimo - na respectiva letra, deve o intérprete optar por aquele que o compatibilize com o texto constitucional (interpretação conforme à Constituição), em detrimento da interpretação que o vicie de inconstitucionalidade. (...) Como tal, deve entender-se estarem isentas de IMT não apenas as vendas da empresa ou estabelecimentos desta, enquanto universalidades de bens, mas também as vendas de elementos do seu activo, desde que integradas no âmbito de plano de insolvência ou de pagamentos ou praticados no âmbito da liquidação da massa insolvente.

Também nos acórdãos desta Secção de 17 de Dezembro de 2014, recursos 1085/13 e de 11 de Novembro de 2015, recurso 968/13¹, proferidos em casos similares ao dos presentes autos, se sublinhou que a aquisição de um imóvel, alegadamente, até o único bem que integrava a massa insolvente, na venda realizada no processo de insolvência na fase de liquidação da massa insolvente, não pode, pois, deixar de estar isento do IMT, ao abrigo do disposto no n.º 2 do artº 270º do Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas.

Concordamos com esta jurisprudência cuja fundamentação jurídica tem plena aplicação também no caso vertente.

Com efeito a questão suscitada é, sobretudo, uma questão de interpretação da lei fiscal, havendo que fazer apelo à *ratio legis* e tendo sempre presente que a captação do sentido de uma norma não pode fazer-se de uma forma isolada.

Ora, como se evidenciou no já referido acórdão 1085/13, haverá que ter em conta o fim que o legislador pretende alcançar com a concessão de tal isenção, - *«fomentar e apoiar a venda rápida dos bens que integram a massa insolvente por óbvias razões de interesse dos credores, mas, também do interesse público de retoma do normal funcionamento do mundo empresarial em que cada processo de insolvência se apresenta como elemento perturbador»*, dando incentivos fiscais a quem adquirir os bens imóveis que integram a massa insolvente e que serão vendidos em fase de liquidação.

Não havendo que diferenciar, para tal fim, as situações em que se esteja a vender globalmente a empresa com todo o seu activo e o seu passivo, das situações em que se esteja a vender um ou mais dos estabelecimentos comerciais que a integravam, ou em que se estejam a vender bens imóveis que integravam o seu activo.

O objectivo que preside à teleologia da norma será igualmente prosseguido quando a aquisição tem por objecto elementos do activo da empresa, não se tomando necessário que o objecto seja a empresa ou estabelecimentos desta integrados no âmbito de plano de insolvência.

Por isso mesmo não procede também a argumentação da recorrente quando invoca o exemplo da isenção de Imposto de Selo a que alude o artº 269º alínea e) do CIRE.

Não há qualquer razão válida para proceder a uma interpretação mais restritiva no que se refere à isenção de IMT prevista no artº 270º, n.º 2 do CIRE.

Acresce que, como também se deixou dito no supra citado Acórdão 949/11, o n.º 3 do artº 9º da Lei de autorização legislativa n.º 39/2003, dispunha, no que se refere às isenções de Sisa (hoje IMT) que: *«Fica, finalmente, o Governo autorizado a isentar de imposto municipal de sisa as seguintes transmissões de bens imóveis, integradas em qualquer plano de insolvência ou de pagamentos ou realizadas no âmbito da liquidação da massa insolvente: c) (...) da venda, permuta ou cessão da empresa, estabelecimento ou elementos dos seus activos (...)»*.

Ora, embora o argumento literal também pudesse apontar para uma solução diversa, «uma interpretação conforme à CRP impõe que se considere que a isenção em causa se aplica também às vendas e permutas dos elementos do activo de empresas enquadradas no âmbito de um plano de insolvência ou de pagamento, ou praticados no âmbito da liquidação da massa insolvente, uma vez que é para essa solução que aponta a lei de autorização legislativa que autorizou o Governo a legislar sobre esta matéria, pelo que uma interpretação diversa seria inconstitucional, uma vez que, nesse caso, teria o Governo legislado em desrespeito pelo “sentido e extensão” da autorização legislativa.»

Daí que se conclua, reiterando tal jurisprudência, que a isenção de IMT prevista pelo n.º 2 do art.º 270.º do CIRE aplica-se, não apenas às vendas ou permutas de empresas ou estabelecimentos enquanto universalidade de bens, mas também vendas e permutas de imóveis (enquanto elementos do seu activo), desde que enquadradas no âmbito de um plano de insolvência ou de pagamento, ou praticados no âmbito da liquidação da massa insolvente.

A decisão recorrida, que assim entendeu, não padece, pois, do erro de julgamento que lhe é imputado pela Fazenda Pública.

7. Decisão:

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

Lisboa, 18 de Novembro de 2015. — *Pedro Delgado* (relator) — *Fonseca Carvalho* — *Isabel Marques da Silva*.

¹ Ainda não publicado na base de dados da www.dgsi.pt.

Acórdão de 18 de Novembro de 2015.

Assunto:

Execução de Julgado. Recurso jurisdicional. Competência.

Sumário:

- I — Constituindo a execução de julgados um meio processual comum à jurisdição administrativa e tributária, os recursos interpostos no âmbito desse meio processual estão sujeitos às regras previstas no CPTA (cfr. os artigos 146.º e 279.º n.º 2 do CPPT).*
- II — Sendo aplicável o disposto nos artigos 150.º e 151.º do CPTA, a competência do STA só se verifica desde que se mostrem preenchidos os requisitos seguintes: (i) o fundamento do recurso consista apenas na violação de lei substantiva ou processual; (ii) o valor da causa seja superior a 3.000.000 de Euros ou seja indeterminável; (iii) as partes suscitem nas alegações apenas questões de direito; (iv) incida sobre uma decisão de mérito; (v) o processo não verse sobre questões de funcionalismo público ou de segurança social.*

Processo n.º 1502/14-30.

Recorrentes: A... e outra.

Recorrido: Fazenda Pública.

Relator: Ex.^{mo} Sr. Cons. Dr. Casimiro Gonçalves.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

RELATÓRIO

1.1. A..... e B....., com os demais sinais dos autos, recorrem da sentença que, proferida no Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga, nos autos de execução de julgados que ali correu termos sob o n.º 1398/13.6BEBRG, julgou apenas parcialmente procedente tal execução (em que os exequentes haviam também pedido uma indemnização no montante de 203.546,62 Euros, por prestação de garantia indevida), condenando a Administração Tributária no pagamento de indemnização no montante de 95.582,84 Euros.

1.2. Terminam as alegações formulando as conclusões seguintes:

1ª - O presente recurso é limitado à decisão proferida pelo Tribunal a quo, quanto à limitação do valor do prejuízo sofrido com a prestação da garantia bancária, para suspensão da execução fiscal, enquanto se decidia a legalidade da dívida exequenda.

2ª - Decidiu o Tribunal a quo, *pela aplicação ao valor garantido de € 2.389.571,00, pelo período temporal correspondente, 20-03-2006 a 26-09-2012 da taxa de juros civis/indemnizatórios de 4%, obtendo assim o valor máximo no montante de € 95.582,84, inferior ao peticionado de € 203.546,62.*

3ª - Com tal raciocínio, verificou-se um decaimento no montante de 107.963,78 €, o que não se consente, por ser ilegal, por violação dos arts. 53º e 43º, ambos da Lei Geral Tributária.

4ª - Como resulta dos factos dados como provados, na sequência da decisão proferida nos autos de impugnação, foi anulada a liquidação n.º 2005-5003111798, no valor de € 1.833.666,28, resultando do respetivo documento de correcção a liquidação n.º 2012-244955812 no valor de € 0,00 (Alínea B factos provados).

5ª - Para suspensão do respetivo processo relativo à liquidação mencionada, entre a data da constituição da garantia 20-03-2006 e a data do seu cancelamento em 26-09-2012 os ora Recorrentes, despenderam o montante de € 203.546,62. (Alínea E, dos factos provados).

6ª - Tendo a Garantia Bancária vigorado, no período de 20-03-2006 a 26-09-2012, corresponde a 2173 dias.

7ª - Destarte, aplicando a taxa de juros indemnizatórios de 4% a 2173 dias conclui-se que o valor dos juros indemnizatórios correspondentes é de € 569.045,23 (€ 2.389.571,00 x 0,04/365 dias x 2173 dias).

8ª - Constatando-se assim que os custos da Garantia correspondentes à liquidação que foi anulada, é manifestamente inferior ao limite máximo previsto no referido art. 53º n.º 3 da L.G.T.

9ª - Ou seja, tendo sido peticionado o valor de € 203.546,62, como custos efetivos da Garantia Bancária, e sendo o limite previsto no art. 53º n.º 3 no valor de € 569.045,23, terão os ora recorrentes de ser ressarcidos dos custos que tiveram de suportar com a prestação da Garantia, nos termos do art. 53º da Lei Geral Tributária.

Terminam pedindo o provimento do recurso e que a sentença recorrida seja revogada e substituída por outra que julgue procedente o pedido de condenação da AT no pagamento da pedida quantia de 203.546,62 €, a título de reparação integral do prejuízo sofrido com a prestação da garantia, nos termos do art. 53º da LGT.

1.3. Não foram apresentadas contra-alegações.

1.4. Tendo o recurso sido interposto para o TCA Norte, aquele Tribunal veio, por decisão da respectiva Relatora de 17/10/2014 (fls. 134/1138), a declarar-se incompetente, em razão da hierarquia, para dele conhecer, por versar apenas matéria de direito, declarando, conseqüentemente, a competência deste STA.

1.5. O MP emite Parecer nos termos seguintes:

«O meio processual acessório de execução dos julgados é regulado pelas normas sobre o processo nos tribunais administrativos (art. 146º n.º 1 CPPT).

Os recursos dos actos jurisdicionais sobre meios processuais acessórios comuns à jurisdição administrativa e tributária são regulados pelas normas sobre processo nos tribunais administrativos (art. 279º n.º 2 CPPT).

Aos processos executivos instaurados após a entrada em vigor do CPTA em 1.01.2004 aplicam-se as novas disposições do CPTA (art. 5º n.º 4 e 7º Lei n.º 15/2002, 22 Fevereiro).

O meio processual acessório da execução de julgados não é um processo judicial tributário que exija a intervenção imperativa do Ministério Público (art. 101º n.º 1 alínea f) LGT; arts. 14º n.º 2 e 97º n.º 1 alínea j) CPPT).

2. Neste contexto:

a) a eventual intervenção do Ministério Público pressupõe prévia notificação (art. 146º n.º 1 CPTA).

b) no caso concreto o Ministério Público não emite pronúncia sobre o mérito do recurso jurisdicional, considerando que não estão em causa direitos fundamentais dos cidadãos, interesses públicos especialmente relevantes ou algum dos bens e valores referidos no art. 9º n.º 2 CPTA (art.146º n.º 1 *in fine* CPTA).»

1.6. Corridos os vistos legais, cabe decidir.

FUNDAMENTOS

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

A) No processo de impugnação judicial n.º 476/07.5BEBRG foi “*julgada procedente a impugnação judicial, se anula parcialmente o ato de liquidação n.º 2005-5003111798, na parte impugnada (rendimentos da categoria G), relativo ao IRS de 2001*” – fls. 167/183 do processo apenso;

B) Na sequência da decisão foi anulada a liquidação n.º 2005-5003111798, no valor de € 1.833.666,28, resultando do respetivo documento de correcção a liquidação n.º 2012-244955812 no valor de € 0,00 - documento de fls. 51/56;

C) Instaurada a execução fiscal n.º 3476200501078305, foram os exequentes notificados para prestar garantia – doc. de fls. 29;

D) O que fizeram através da garantia bancária n.º 00325327, emitida em 20-03-2006 no valor de € 2.389.571,00 – doc. de fls. 31;

E) Entre a data da constituição da garantia identificada em D), 20-03-2006 e a data do seu cancelamento em 26-09-2012 os Exequentes despenderam o montante de € 203.546,62 a título de comissões e impostos – doc. de fls. 34/35.

3.1. Invocando o disposto nos arts. 146º, 175º e 176º do CPPT, os recorrentes intentaram a presente execução de julgados pedindo a condenação da AT no pagamento da quantia de 203.546,62 Euros, a título de indemnização por garantia indevidamente prestada, nos termos do disposto no art. 53º da LGT.

Isto porque prestaram a garantia bancária n.º 325327, no montante de 2.389.571,00 Euros com vista à suspensão do processo de execução fiscal n.º 3476200501078305, do Serviço de Finanças de Guimarães 2, sendo que, todavia, a liquidação subjacente à dívida ali em cobrança coerciva (isto é, a liquidação oficiosa n.º 2005.5003111798, datada de 12/8/2005, relativa a IRS de 2001 e respectivos juros compensatórios, no montante global de 1.833.666,28 Euros) veio, por decisão judicial transitada em julgado, a ser anulada na parte em que tinha sido impugnada judicialmente (na parte respeitante aos rendimentos da categoria G).

A sentença recorrida, reproduzindo a fundamentação do acórdão do STA, proferido em 24/11/10, no proc. n.º 1103/09, julgou apenas parcialmente procedente o pedido formulado na execução de julgados, por entender que, não obstante a idoneidade deste meio processual autónomo utilizado pelos exequentes e não obstante os exequentes terem direito a ser ressarcidos pelo valor correspondente aos encargos decorrentes da indevida prestação de garantia, relativamente aos montantes que a AT está obrigada a desembolsar, se impõe o limite máximo previsto no n.º 3 do art. 53º da LGT. Pelo que, no caso, por aplicação ao valor garantido 2.389.571,00 Euros pelo período temporal correspondente, 20/03/2006 a 26/09/2012, da taxa legal de juros civis/indemnizatórios de 4%, tal máximo se traduz no valor de 95.582,84 Euros, inferior, portanto, ao peticionado montante de 203.546,62 Euros. E só nessa medida (95.582,84 Euros) podendo proceder o pedido.

Porém, os recorrentes discordam da sentença, imputando-lhe erro de julgamento na parte em que limita o valor do prejuízo sofrido com a prestação da garantia bancária, alegando que, por terem despendido o montante global de 203.546,62 Euros e tendo a garantia vigorado durante o período de 2.173 dias (desde 20/3/2006 a 26/9/2012), então, aplicando a taxa de juros indemnizatórios de 4% a 2173 dias o valor do limite dos juros indemnizatórios correspondentes seria o de 569.045,23 Euros (2.389.571,00 x 0,04/365 dias x 2.173 dias), pelo que, os custos ora peticionados (203.546,62 Euros) a título de custos com a prestação da garantia aqui em causa, são manifestamente inferiores ao que, no caso, corresponderia ao limite máximo (569.045,23 Euros) previsto no n.º 3 do art. 53º da LGT.

E a esta questão se resumiria a questão a decidir, não fora a circunstância de antes se impor a apreciação de uma outra: a da competência, em razão da hierarquia, do STA, para conhecer do recurso.

3.2. Aliás, no caso, a apreciação da (in)competência em razão da hierarquia abrangerá, desde logo e em primeiro lugar (antes da valoração constante da decisão do TCAN sobre se o recurso versa matéria de facto ou versa exclusivamente matéria de direito) a apreciação da competência do STA para conhecimento dos recursos jurisdicionais interpostos (per saltum) de decisões proferidas em 1ª instância no âmbito de meios processuais comuns à jurisdição administrativa e tributária – como é o caso do meio processual acessório de execução de julgados.

E dado que, como se viu, os recorrentes interpuseram o recurso para o TCA Norte, não têm as partes que ser agora notificadas para se pronunciarem sobre a questão da competência [como acima se referiu, só por decisão da Exma. Relatora, de 17/10/2014 (fls. 134/1138), é que o TCAN se declarou incompetente, em razão da hierarquia, para conhecer do recurso, por versar apenas matéria de direito].

Ora, o presente recurso é interposto da sentença proferida no meio processual acessório de execução de julgados que correu termos no TAF de Braga sob o n.º 1398/13.6BEBRG.

E constituindo a execução de julgados um meio processual comum à jurisdição administrativa e tributária, os recursos interpostos no âmbito desse meio processual estão sujeitos às regras previstas no CPTA, como resulta do estatuído nos arts. 146º e 279º n.º 2 do CPPT. (¹)

Neste contexto, importa ter em conta, por ser aplicável, o disposto nos arts. 150º e 151º do CPTA, pelo que a competência do STA só se verifica desde que se mostrem preenchidos os requisitos seguintes: (i) o fundamento do recurso consista apenas na violação de lei substantiva ou processual; (ii) o valor da causa seja superior a 3.000.000 de Euros ou seja indeterminável; (iii) as partes suscitem nas alegações apenas questões de direito; (iv) incida sobre uma decisão de mérito; (v) o processo não verse sobre questões de funcionalismo público ou de segurança social [cfr., entre outros, os acs. desta Secção do STA, de 15/1/2014, proc. n.º 1495/12; de 12/2/2014, proc. n.º 1847/13; de 9/7/2014, procs. n.º 165/14 e n.º 1007/12; de 10/9/2014, procs. n.º 1267/13 e n.º 604/14; de 10/9/2014, proc. n.º 486/14; de 27/5/2015, proc. n.º 213/13. Cfr., igualmente, Mário Aroso de Almeida e Carlos Alberto Fernandes Cadilha (²)].

3.3. No caso, o valor da acção corresponde ao de 203.546,62 Euros (cfr. a p.i. e a sentença recorrida).

Pelo que, assim sendo, e visto o disposto no citado n.º 1 do art. 151º do CPTA, se verifica uma circunstância que, desde logo [e independentemente da vertente da (in)competência proclamada na decisão do TCA Norte, que se limitou a apreciar se o recurso versa exclusivamente matéria de direito], exclui que o recurso possa caracterizar-se como uma revista a dirigir, per saltum, ao STA e impondo-se, conseqüentemente, observar o disposto no n.º 3 do mesmo art. 151º do CPTA, segundo o qual «Se, remetido o processo ao Supremo Tribunal Administrativo, o relator entender que as questões suscitadas ultrapassam o âmbito da revista, determina, mediante decisão definitiva, que o processo baixe ao Tribunal Central Administrativo, para que o recurso aí seja julgado como apelação, com aplicação do disposto no artigo 149º».

Concluimos, portanto, pela incompetência, em razão da hierarquia, desta Secção do STA para conhecer do presente recurso, sendo competente para o seu conhecimento a Secção do Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo, a tanto não obstando o facto de já existir no processo decisão do TCA Norte sobre a questão da competência hierárquica (competência apreciada apenas, como se referiu, reportada ao fundamento de que o recurso versa exclusivamente matéria de direito). Ou seja, a decisão do TCAN (fls. 134 a 138) não se pronunciou sobre a questão ora apreciada e, ainda que o tivesse feito, tal não seria impeditivo da presente decisão em sentido divergente, sendo que, nessas situações, prevalece a decisão do Tribunal de hierarquia superior, como estabelece o n.º 2 do artigo 5º do ETAF e sendo, ainda, que a infracção das regras da competência em razão da hierarquia determina a incompetência absoluta do Tribunal, que é de conhecimento oficioso e pode ser arguida ou suscitada até ao trânsito em julgado da decisão final (cfr. n.ºs. 1 e 2 do art. 16º do CPPT).

Na verdade, o recurso de revista previsto e regulado nesse art. 150º é um “recurso de revista excepcional”, cuja interposição depende dos requisitos específicos e próprios ali indicados, a tal não obstando o disposto nos arts. 26º e 38º do ETAF, pois que, sendo certo que a repartição de competências entre o STA e os Tribunais Centrais Administrativos, em regra, se efectua nos termos daqueles preceitos, nada obsta a que outros preceitos, contidos em diploma legal com igual posição hierárquica, regulem de modo que conduza a resultado diverso (como sucede, v.g., no art. 151º do CPTA, quando aplicável no contencioso tributário por remissão do n.º 2 do art. 279º do CPPT).

Do exposto resulta que o presente recurso jurisdicional deve baixar ao TCA Norte para aí ser julgado como apelação, não sendo o STA o tribunal competente, em razão da hierarquia, para dele conhecer.

DECISÃO

Nestes termos acorda-se em declarar este Supremo Tribunal Administrativo incompetente para conhecer do presente recurso e visto o disposto no art. 14º do CPTA ordenar a baixa dos autos ao competente Tribunal Central Administrativo Norte (Secção do Contencioso Tributário), para onde o processo será oportunamente remetido, a fim de que o recurso aí seja julgado como apelação (nº 3 do art. 151º do CPTA).

Sem custas.

Lisboa, 18 de Novembro de 2015. — *Casimiro Gonçalves* (relator) — *Francisco Rothes* — *Aragão Seia*.

(¹) *Sobre esta matéria, cfr. Jorge Lopes de Sousa, Código de Procedimento e de Processo Tributário, Anotado e Comentado, Vol. II, 6.ª edição, Áreas Editora, 2011, anotações 9 e ss. ao artigo 146.º, p. 520, bem como o Vol. IV, anotações 37 e ss. ao artigo 279.º, pp. 389 e ss.*

(²) *Comentário ao Código de Processo nos Tribunais Administrativo, 3.ª ed., Almedina, 2010, anotação 1 ao artigo 151º, p. 999.*

Acórdão de 18 de Novembro de 2015.

Assunto:

Revisão do acto tributário. Reclamação administrativa. Autoliquidação de contribuições para a caixa sindical de previdência (artigo 129.º do Decreto-Lei n.º 45266, de 23 de Setembro).

Sumário:

- I — A revisão do acto tributário com fundamento em erro imputável aos serviços deve ser efectuada pela Administração tributária por sua própria iniciativa, mas, como se conclui do n.º 7 do artigo 78.º da L.G.T., o contribuinte pode pedir que seja cumprido esse dever, dentro dos limites temporais em que Administração tributária o pode exercer.*
- II — O alcance do n.º 2 do artigo 78.º da LGT, ao estabelecer que, para efeitos de admissibilidade de revisão do acto tributário, se consideram imputáveis à administração tributária os erros na autoliquidação, foi o de alargar as possibilidades de revisão nestas situações de autoliquidação, em relação às que existiam no domínio do CPT, solução esta que está em sintonia com a directriz primordial da autorização legislativa em que se baseou o Governo para aprovar a LGT, que era de reforço das garantias dos contribuintes;*
- III — As dívidas por contribuições à Segurança Social assumem natureza tributária, sendo-lhes aplicável a LGT (artigos 1.º e 3.º da LGT);*
- IV — Mesmo depois do decurso dos prazos de reclamação administrativa, designadamente do prazo para reclamar a restituição ou reembolso de contribuições indevidamente pagas à caixa sindical de previdência, previsto no artigo 129.º do Decreto-Lei n.º 45266, de 23 de Setembro, a Administração tem o dever de efectuar a revisão de actos tributários ilegais, nas condições e com os limites temporais referidos no artigo 78.º da L.G.T.*

Processo n.º 1509/13-30.

Recorrente: Instituto da Segurança Social, I. P.

Recorrido: A..., S. A.

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

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 – Vem o **Instituto da Segurança Social** recorrer da decisão do Tribunal Tributário de Lisboa que julgou procedente a impugnação deduzida pela **A....., S.A.** melhor identificada nos autos, contra a decisão de indeferimento do pedido de revisão oficiosa de actos de autoliquidação de contribuições para a segurança social relativas aos períodos de Dezembro de 2005 a Novembro de 2008.

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

«I. Veio a impugnante, ora recorrida, solicitar a revogação da decisão proferida pela Caixa de Previdência do Pessoal a 08.06.2011, adiante Caixa de Previdência, que indeferiu o requerimento, apresentado pela impugnante a 15.01.2010, de revisão oficiosa de um conjunto de actos de autoliquidação de contribuições para aquela Caixa, referentes ao período de Dezembro de 2005 a Novembro de 2008, bem como a condenação do impugnado no reconhecimento do direito da impugnante à devolução do valor de € 2.453.639,29, indevidamente suportado a título de contribuições da entidade empregadora, e do valor de € 1.291.397,61, indevidamente retido aos trabalhadores e posteriormente entregue à Caixa de Previdência;

II. Por sentença de 12.06.2013, julgou o douto tribunal a quo procedente a impugnação intentada, anulando o acto impugnado e condenando o ora recorrente a reembolsar à recorrida a quantia de €3.304.531,73, com fundamento em que i) a Lei Geral Tributária, adiante LGT, reúne de forma sistemática e autónoma as normas sobre a relação jurídico-tributária comuns aos diversos tributos, entre os quais se devem incluir as contribuições para a Segurança Social, enunciando os direitos e garantias gerais dos contribuintes, donde, por força do disposto nos artigos 1.º e 78.º desse diploma, a revisão oficiosa ali prevista é aplicável às contribuições em apreço; ii) o facto de a ora recorrida não poder requerer a devolução das contribuições em consequência da caducidade da reclamação prevista no artigo 129.º do Decreto n.º 45266, de 23 de Setembro de 1963, não põe em causa que o ora recorrente efectue essa devolução na sequência da revisão oficiosa da liquidação requerida pelo sujeito passivo, sob pena de violação dos princípios constitucionais da justiça, da igualdade e da legalidade;

III. Decisão com a qual não pode o recorrente conformar-se;

IV. O dissenso que opõe as partes reporta-se portanto unicamente à questão de direito de saber se, existindo autoliquidações de contribuições para a Segurança Social ilegais ou indevidas, como reconhecidamente é o caso, as mesmas devem ser objecto do procedimento de revisão oficiosa previsto no artigo 78.º da LGT, ou se, pelo contrário, se lhes deve aplicar o disposto no artigo 129.º do Decreto n.º 45266, em vigor à data dos factos, ainda que entretanto revogado pelo Código dos Regimes Contributivos do Sistema Previdencial de Segurança Social, adiante Código Contributivo;

V. Ainda que com um regime jurídico e uma forma de gestão distintas, as instituições de previdência e, in casu, a Caixa de Previdência, encontravam-se sujeitas às disposições da Lei de Bases da

Segurança Social e à legislação dela decorrente, como estabeleceram sucessivamente o artigo 79.º da Lei n.º 28/84, de 14 de Agosto, e os artigos 114.º da Lei n.º 17/2000, de 8 de Agosto, e 126.º da Lei n.º 32/2002, de 20 de Dezembro, e como resulta actualmente do artigo 106.º da Lei n.º 4/2007, de 16 de Janeiro, actual Lei de Bases;

VI. À situação em análise é assim aplicável, no entender do recorrente, o disposto no citado Decreto n.º 45266, diploma que regulamentava a estrutura, funcionamento e esquemas de benefícios das caixas sindicais de previdência nas três espécies fundamentais que podiam revestir; cujos artigos 128.º e 129.º estabeleciam, respectivamente, que “1. As contribuições indevidamente pagas a uma caixa sindical de previdência serão restituídas a pedido dos interessados na medida em que não sejam devidas a outra caixa sindical (...) 3. Para os fins deste artigo, só se consideram indevidas as contribuições ou/o pagamento não tenha resultado de aplicação directa da lei ou despacho não anulado contenciosamente”, e que “O direito de reclamar o reembolso ou a restituição das contribuições extingue-se pelo prazo de um ano, a contar da data (...) do pagamento das contribuições, no caso do artigo 128.º»;

VII. Resulta dos princípios gerais do Direito, nomeadamente do princípio da especialidade, que a lei geral não derroga lei especial, excepto se outra for a intenção inequívoca do legislador (n.º 3 do artigo 7.º do Código Civil);

VIII. Como salienta Abílio Neto, na fixação dessa intenção, dada a palavra “inequívoca”, deve o intérprete ser particularmente exigente e, segundo Menezes Cordeiro, a existência de intenção inequívoca do legislador deve assentar em referência expressa na própria lei ou pelo menos num conjunto de vectores tão incisivos que a ela equivalham, pelo que, quando se pretenda, através de urna lei geral, revogar leis especiais, designadamente quando se vise firmar um regime genérico e homogéneo, há que dizê-lo, recorrendo à revogação expressa ou, no mínimo, a uma menção revogatória clara;

IX. A LGT define os princípios e regras gerais que regem o direito fiscal português, pelo que se trata de uma lei de aplicação geral que não pode derrogar uma lei especial de aplicação à Segurança Social pois, apesar de a doutrina e a jurisprudência qualificarem as contribuições para a Segurança Social como tributos, estas reconhecidamente têm especificidades relativamente aos demais, sendo por isso objecto de legislação própria;

X. No actual Código Contributivo, o legislador optou por manter o regime jurídico anterior, estabelecendo que o disposto no Código é aplicável, com as necessárias adaptações, às instituições de previdência criadas anteriormente à entrada em vigor do Decreto-Lei n.º 549/77, de 31 de Dezembro e prevendo nos artigos 267.º e seguintes o regime aplicável à restituição de contribuições e quotizações indevidamente pagas, que são aquelas cujo pagamento não resulte da lei, designadamente no âmbito da taxa contributiva (cfr. artigo 267.º n.º 2), com manutenção do prazo de um ano para apresentação do requerimento, ainda que com uma mitigação, de conteúdo favorável ao requerente, na medida em que o prazo já não se conta a partir da data de pagamento, mas a partir da data em que o requerente teve conhecimento de que o pagamento foi indevido (cfr. artigo 271.º, n.º 2);

XI. A expressa aplicação às instituições de previdência criadas antes da entrada em vigor do Decreto-Lei n.º 549/77, e a expressa manutenção do regime outrora previsto no Decreto de 1963, contribuem, na opinião do recorrente, para o afastamento da tese sufragada na douta sentença recorrida pois, se o legislador pretendia aplicar às contribuições para a Segurança Social o procedimento de revisão oficiosa previsto na LGT, permanece sem explicação a razão pela qual insistiu na consagração, no Código Contributivo, do procedimento de restituição, sendo certo que um e outro têm os mesmos fundamentos e se destinam ao mesmo fim;

XII. A consagração de um prazo de caducidade para o exercício de um direito não é rara no ordenamento jurídico, e não se deve estranhar que no âmbito do direito da Segurança Social essa caducidade opere de forma distinta à que opera no ordenamento fiscal;

XIII. Como se salientou no Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça n.º 8/2010, o sistema fiscal do Estado e o sistema da Segurança Social constituem em si realidades diferentes, não só do ponto de vista político, económico ou jurídico, mas também do ponto de vista psicológico e social, muito mais amplo aquele que este, e ambos organizados, evidentemente, a seu modo;

XIV. É assim de admitir que no caso de restituição de contribuições para a Segurança Social indevidamente pagas, o legislador quis ser mais severo para o contribuinte;

XV. Considerando que estão em causa contribuições para a Segurança Social, nunca poderá perder – se de vista a sua singularidade;

XVI. Devendo em consequência, revogar-se a douta sentença recorrida, substituindo-se por outra decisão que considere aplicável ao caso em apreço não a disposição geral prevista no artigo 78.º da LGT, mas o disposto nos artigos 128.º e 129.º do Decreto n.º 45266, concluindo-se que, quando a ora recorrida veio requerer a restituição das contribuições indevidamente pagas, havia há muito decorrido o prazo de caducidade de um ano previsto na lei para o efeito, bem andando o acto impugnado quando decidiu como decidiu.

2 – Por sua vez a recorrida, A....., S.A. apresentou as suas contra alegações, concluindo da seguinte forma:

A. A 8 de junho de 2011 foi a ora recorrida notificada do indeferimento do seu pedido de promoção da revisão oficiosa de um conjunto de actos tributários de autoliquidação de contribuições para a referida Caixa, referentes aos períodos de Dezembro de 2005 a Novembro de 2008 e relativos a trabalhadores em situação de pré-reforma.

B. Decisão que a ora recorrida impugnou, tendo, para o efeito, apresentado a competente impugnação judicial, solicitando a sua revogação, fundamentando o seu pedido na ilegalidade dos actos de autoliquidação cuja promoção da revisão oficiosa se peticionou derivada da incorrecção dos montantes contributivos entregues, decorrente de erro manifesto na aplicação das taxas contributivas legais relativas aos pré-reformados por desconhecimento da Requerente quanto à realidade da carreira contributiva de alguns beneficiários.

C. Por sentença de 12/06/2013, o Tribunal Tributário de Lisboa entendeu que estavam reunidos os requisitos de aplicação do disposto no art.º 78.º da LGT, reconhecendo o direito da impugnante à revisão oficiosa dos actos de autoliquidação em causa com a consequente restituição do montante indevidamente entregue.

D. Não se conformando com esta decisão, vem a impugnada, ora recorrente, apresentar recurso da mesma, invocando a inaplicabilidade da LGT e da revisão oficiosa às contribuições indevidamente pagas à segurança social e a caducidade do direito de reclamação das mesmas conforme previsto no artigo 129.º do Decreto n.º 45266.

E. Ora, salvo o devido respeito, entende a recorrida que não existe qualquer fundamento ao recurso apresentado e que andou bem o tribunal a quo, na douda decisão recorrida.

F. A questão a decidir no presente recurso resume-se pois à questão de saber se “existindo autoliquidações ilegais, as mesmas devem ou não ser objecto da revisão oficiosa prevista no art.º 78.º da LGT ou se, pelo contrário, o facto de no art.º n.º 129.º do Decreto 45266, de 23 de Setembro se dispor que o direito de reclamar o reembolso ou a restituição das contribuições extingue-se pelo prazo de um ano, a contar (...) da data do pagamento das contribuições, no caso do artigo 128.º impede essa possibilidade”.

G. Sobre essa questão, entende a recorrida que apesar de existir um regime jurídico específico para eventual aplicação a situações de reembolsos de contribuições pagas à Segurança Social — constante dos artigos 128.º e 129.º do Decreto n.º 45.266, de 23 de Setembro de 1963 - tal não afasta a possibilidade de aplicação de outro regime de carácter geral, no caso a revisão oficiosa prevista no art.º 78.º da LGT, a qual pode e deve ser aplicada ao presente caso.

H. Com efeito, conforme decidiu o Supremo Tribunal Administrativo em Acórdão proferido em 6 de Outubro de 2005, no âmbito do processo n.º 0653/05 ou em Acórdão de 21 de Janeiro de 2009, proferido no âmbito do processo n.º 688/08, “o referido regime especial apenas pode subsistir como regime especial de revisão oficiosa que não afasta a possibilidade de ela ser realizada nos termos previstos naquele art. 78.º [da lei Geral Tributária], quer por iniciativa da administração tributária quer a pedido do contribuinte”.

I. Do mesmo modo, a hipotética caducidade do direito da ora Impugnante peticionar a devolução das quantias pagas indevidamente não obstará à possibilidade desta requerer a revisão.

J. Sendo que a Caixa de Previdência não pode, validamente, invocar a caducidade do direito de um particular para o não cumprimento de um seu dever, no caso o de proceder à revisão oficiosa da tributação.

K. **“Ou seja, a existência de um prazo de caducidade para o requerimento do sujeito passivo, como resulta previsto no art.º 129.º do Decreto n.º 45.266, de 26 de Setembro não é [...] incompatível com a aplicação do disposto no art.º 78.º da LGT”** (negrito e sublinhado nosso)

L. Demonstrado o erro na autoliquidação das contribuições por si efectuadas, bem como a imputabilidade do mesmo aos serviços, isto é, verificando-se os pressupostos da revisão, a administração tributária não poderá deixar de proceder à mesma, por imposição dos princípios da justiça e do respeito pelos direitos e interesses legítimos dos cidadãos, que devem nortear a actividade administrativa.

M. Reconhecendo o direito da Impugnante, ora recorrida, à revisão oficiosa dos actos de autoliquidação em causa, com a consequente restituição do montante indevidamente entregue.

N. Devendo em consequência ser negado provimento ao recurso e confirmada a douda sentença recorrida nos seus precisos termos.

3 – O Ministério Público neste Supremo Tribunal Administrativo emitiu fundamentado parecer que, na parte relevante, se transcreve:

«2. A questão suscitada no recurso, como ali é referido, consiste em saber se, estando em causa autoliquidações de contribuições para a segurança social, por erro na taxa de autoliquidação, estas contribuições podem ser objecto do procedimento de revisão oficiosa previsto no artigo 78º da Lei Geral Tributária, por iniciativa do IGFSS, sob impulso do contribuinte.

De acordo com a matéria de facto assente em 1ª instância, estão em causa autoliquidações referentes aos períodos de Dezembro de 2005 a Novembro de 2008, cuja revisão oficiosa foi suscitada por requerimento apresentado em 15/01/2010.

Não oferece qualquer dúvida que a natureza jurídica das contribuições para a Segurança Social devidas pelas entidades patronais tem sido, uniformemente, qualificada pela Jurisprudência do STA como sendo tributária, por se entender que tais contribuições mais não são do que “prestações exigidas unilateralmente pelo Estado, com carácter imperativo mas não sancionatório, que se destinam ao financiamento do sistema da Segurança Social”, o qual se encontra constitucionalmente consagrado como um direito fundamental - art. 63.º da CRP — cfr. acórdãos da 2.ª Secção do STA de 4/5/94 (rec. 17.958) e de 29/5/96 (rec. 18.986).

Por seu lado o Tribunal Constitucional adoptou igual entendimento no sentido de que “as contribuições para a segurança social que têm como sujeito passivo a entidade patronal - e são essas as únicas que aqui importa considerar - quer sejam havidas como verdadeiros impostos, quer sejam consideradas como uma figura contributiva de outra natureza, é seguro que sempre deverão estar sujeitas aos mesmos requisitos a que aqueles se acham constitucionalmente obrigados” — acórdão n.º 183/96 do TC.

Seja considerando as contribuições para a segurança social como impostos ou receitas parafiscais, certo é que as mesmas constituem tributos cuja disciplina está sujeita à Lei Geral Tributária, como se depreende dos artigos 1º e 3º desde diploma legal.

Por outro lado a Lei Geral Tributária, embora não seja uma lei de valor reforçado, na sua aplicação às relações jurídico-tributárias, prevalece, como lei geral, sobre os demais diplomas legais, como se depreende do disposto no seu artigo 2º - cfr. neste sentido Diogo Leite de Campos e outros (Lei Geral Tributária anotada e Comentada, 4ª edição, pág. 65).

Importa, assim, perceber se as normas invocadas pela Segurança Social consagram uma disciplina especial que derogue nessa parte a disciplina prevista na Lei Geral Tributária.

Disponham os artigos 128º e 129º do Dec.- Lei n.º 45.266, de 23 de Setembro:

Art. 128.º — 1. As contribuições indevidamente pagas a uma caixa sindical de previdência serão restituídas a pedido dos interessados na medida em que não sejam devidas a outra caixa sindical.

2. A restituição será feita às entidades patronais e aos beneficiários pela parte proporcional das respectivas contribuições, depois de deduzido o valor de todos os benefícios que na sua base tenham sido concedidos.

3. Para os fins deste artigo, só se consideram indevidas as ‘contribuições cujo pagamento não tenha resultado de aplicação directa de lei ou despacho não anulado contenciosamente.

Art. 129.º O direito de reclamar o reembolso ou a restituição das contribuições extingue-se pelo prazo de um ano, a contar da data da morte, no caso do n.º 2 do artigo 127º, e da data do pagamento das contribuições, no caso do artigo 128.º

Resulta dos transcritos normativos que o direito de reclamar o reembolso ou a restituição das contribuições indevidamente pagas se extingue com o decurso do prazo de um ano, a contar da data do seu pagamento.

Ora, o que tais normativos prevêm é um prazo específico de reclamação administrativa, que como regra especial afasta a aplicação de norma geral que consagre outro prazo de reclamação (designadamente o disposto no art. 131º do CPPT).

Por sua vez, o art. 78º da LGT dispõe, no que aqui interessa:

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

Como igualmente referem Diogo Leite Campos, Benjamim Rodrigues e Jorge de Sousa, em Lei Geral Tributária comentada e anotada, 4.ª edição, nota 3 ao artigo 78.º, p. 705, «o regime do art. 78º, quando o pedido de revisão é formulado para além dos prazos de impugnação administrativa e contenciosa, reconduz-se a um meio de restituição do indevidamente pago, com revogação e cessação para o futuro dos efeitos do acto de liquidação, e não um meio anulatório, com efeito de destruição retroactiva dos efeitos do acto».

Acrescentam aqueles autores: «A esta luz, o meio procedimental de revisão do acto tributário não pode ser considerado como um meio excepcional para reagir contra as consequências de um acto de liquidação, mas sim como um meio alternativo dos meios impugnatórios administrativos e contenciosos (quando for usado em momento em que aqueles ainda podem ser utilizados) ou complementar deles (quando já estiverem esgotados os prazos para utilização dos meios impugnatórios do acto de liquidação)».

E concluem: «trata-se de um regime reforçadamente garantístico, quando comparado com o regime de impugnação de actos administrativos, mas esse reforço encontra explicação na natureza fortemente agressiva da esfera jurídica dos particulares que têm os actos de liquidação de tributos».

Partindo, assim, do pressuposto de que estamos perante “um meio alternativo dos meios impugnatórios administrativos e contenciosos... ou complementar deles”, afigura-se-nos que nada impede a sua aplicação em sede de impugnação do pagamento de contribuições à segurança social, desde que reunidos os respectivos requisitos legais e sem prejuízo da prescrição dessas contribuições.

Com efeito, só o decurso do prazo de prescrição das contribuições é que preclui o direito à restituição do indevido. Ora, no caso concreto dos autos, tendo o pedido sido apresentado em 15/01/2010 e sendo o prazo de prescrição de cinco anos (art. 49º da Lei n.º 32/2002, de 20 de Dezembro), conclui-se que ainda não se encontrava esgotado o referido prazo.

Por outro lado o erro na autoliquidação considera-se imputável aos serviços — nº2 do artigo 78º da Lei Geral Tributária.

Entendemos, assim, que se mostra admissível o recurso à revisão do acto tributário, ao abrigo do disposto no artigo 78º da Lei Geral Tributária, para efeitos de apreciação do erro na autoliquidação de contribuições para a segurança social por parte da entidade patronal, no prazo de quatro anos, ainda que sob impulso do contribuinte.

Atento que as autoliquidações dizem respeito ao período de Dezembro de 2005 a Novembro de 2008 e o requerimento da Recorrida foi apresentado em 15/01/2010, mostra-se respeitado o prazo de 4 anos previsto no nº1 do artigo 78º da Lei Geral Tributária, que fundamenta a actuação da Segurança Social.

Em face do exposto, entendemos que a sentença recorrida não padece do vício que lhe foi assacado pela Recorrente, motivo pelo qual deve ser confirmada e o recurso ser julgado improcedente.»

4 – Colhidos os vistos legais, cabe decidir.

5 – Em sede factual apurou-se em primeira instância a seguinte matéria de facto:

1. Em 15 de Janeiro de 2010 a ora Impugnante apresentou junto da Comissão Administrativa da Caixa de Previdência do Pessoal dos (doravante Comissão Administrativa) um pedido de promoção da revisão oficiosa de um conjunto actos tributários de autoliquidação de contribuições para a referida Caixa, referentes aos períodos de Dezembro de 2005 a Novembro de 2008 e relativos a trabalhadores em situação de pré-reforma e identificados nas respectivas folhas resumo, cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido (cf. requerimento a fls. 125 a 145 e actos de autoliquidação a fls. 30 a 124 dos autos e requerimento a 1 a 19 do PAT).

2. O pedido de promoção da revisão oficiosa referido no ponto anterior teve por fundamento a ilegalidade dos actos de autoliquidação em causa por incorrecção dos montantes contributivos entregues à Caixa de Previdência, decorrente de erro manifesto na aplicação das taxas contributivas legais relativas aos pré-reformados por desconhecimento da Impugnante quanto à realidade da carreira contributiva de alguns beneficiários e que segundo ali alegado se traduziu na aplicação incorrecta por parte da Impugnante das taxas legais na determinação relativas a trabalhadores em situação de pré-reforma de que resultou o pagamento indevido de EUR 2.453.639,29 a título de contribuições da entidade empregadora e de EUR 1.291.397,61 a título de contribuições dos trabalhadores (ct requerimento a fls. 125 a 145 e dos autos e requerimento a 1 a 19 do PAT).

3. Em 3 de Março de 2010 foi produzida pelos serviços da Caixa de Previdência do Pessoal dos uma comunicação interna, tendo por assunto “Correcção das taxas da pré-reforma. Ponto de situação”, com o seguinte teor (cf. comunicação e folha resumo anexa, a fls. 20 a 21 do PAT):

A A..... apresentou em 15 de Janeiro pp dois requerimentos de revisão oficiosa relativamente aos actos de autoliquidação de contribuições de pré-reforma para esta Instituição.

De acordo com os requerimentos apresentas e conferidos os ficheiros que acompanhavam os requerimentos, apurou-se o seguinte:

- por aplicação incorrecta das taxas 7% do trabalhador + 14.6% da A..... (acrescido de 1% para o Fundo Especial), a A..... entregou contribuições indevidas, de Dezembro/05 a Novembro/08, no valor 3.745.036.90 €. este ficheiro está conferido e está correcto.

- por aplicação incorrecta das taxas de 3% do trabalhador + 7% da A..... (acrescido de 1% para o Fundo Especial), de Dezembro/05 a Abril/09, a A..... enviou um ficheiro que foi devolvido por conter algumas incorrecções. O ficheiro de substituição está conferido e confirma-se que a A..... não entregou 440.505,17€, alterando-se assim o valor indicado inicialmente pela A..... e que era de 290.382.25 €.

- junta-se em anexo uma folha-resumo dos ficheiros em análise, reconhecendo-se que a A..... entregou indevidamente 3.304.531.73 €.

(...)

4. Em 10 de Março de 2010 foi emitido o officio n.º 396 pelos serviços da Caixa Previdência do Pessoal dos dirigido ao Secretário de Estado da Segurança Social, tendo por assunto “A..... — Requerimentos de revisão oficiosa de actos tributários de autoliquidação de contribuições / Taxas de pré-reforma”, com o seguinte teor (ct comunicação e folha resumo anexa, a fls. 20 a 21 do PAT):

(...)

Foram recepcionados pela Caixa de Previdência do Pessoal dos, em 15 de Janeiro do corrente, dois requerimentos de revisão oficiosa emanados pela, ambos relativos a actos tributários de autoliquidação de contribuições para a Segurança Social, abrangendo um conjunto de beneficiários em situação de pré-reforma. Segundo a A....., estará em causa uma aplicação errónea das taxas contributivas legais inerentes à referida condição de pré-reforma, bem como as consequências daí resultantes para a Empresa e para os Beneficiários em questão.

Relativamente a qualquer um dos requerimentos de revisão oficiosa, esta Caixa de Previdência levou a cabo todas as diligências que lhe competem, no sentido de conferir tanto os montantes a débito e a crédito, como os prazos envolvidos. Estando já exaustivamente auditados os valores e prazos em questão e tendo em conta:

a) Que esta Caixa de Previdência não dispõe de um Gabinete Jurídico especializado que possa lidar adequadamente com os diversos meandros jurídicos desta questão e

b) Os montantes até agora apurados,

Vimos por este meio elevar ambos os processos à Vossa consideração e deliberação superior, estando de imediato disponíveis para todo e qualquer esclarecimento que se prefigure como necessário.

(...)

5. Pelos serviços da Caixa Previdência do Pessoal dos foi produzido e enviado com o ofício referido no ponto anterior um CD contendo ‘ficheiro de revisão oficiosa de taxas de pré-reforma da PT’, cujo conteúdo aqui se dá por integralmente reproduzido (cf. CD a fls. 24-A do PAT).

6. Em 8 de Junho de 2011 os serviços da ora Impugnante tomaram conhecimento do indeferimento do seu pedido através do ofício n.º 1199 datado de 7 de Junho de 2011 dos serviços da Caixa de Previdência do Pessoal dos, tendo por assunto “requerimento de revisão oficiosa de actos tributários de auto-liquidação de contribuições de pré-reforma”, do qual consta o seguinte (cf. ofício a fls. 146 a 147 dos autos e 31 a 32 e 38 a 39 e A/R assinado que acompanhou o mesmo a fls. 33-A todas do PAT):

(...)

Submetida a pretensão da requerente à apreciação da Direcção Geral da Segurança Social, com intervenção da Secretaria de Estado da Segurança Social, veio a mesma, em parecer fundamentado, do seu Director Geral, esclarecer os critérios subjacentes ao pedido de reembolso das contribuições, eventualmente, pagas indevidamente.

Alicerçados naquele parecer e atendendo a que:

a) A requerente reclama o reembolso das quantias indevidamente pagas, durante o período de Dezembro de 2005 a Novembro de 2008;

b) O requerimento da requerente deu entrada na CPP..... no dia 15 de Janeiro de 2009;

c) O reembolso de qualquer contribuição indevidamente paga, teria de ser requerido no prazo de um ano, a conta da data do seu pagamento, de acordo com o estabelecido no artigo 129.º do Decreto n.º 45266, de 23 de Setembro de 1963, em vigor à data do requerimento, que dispõe: “o direito de reclamar a restituição das contribuições extingue-se pelo prazo de um ano a contar da data do pagamento das contribuições”;

d) Quando a requerente formulou o pedido de reembolso tinha decorrido o prazo de um ano, legalmente fixado para o exercício do direito de requerer o reembolso, com o que fica prejudicada, por inutilidade, a possibilidade de aferir se existem contribuições indevidamente pagas;

e) Existindo um regime jurídico específico para a eventual aplicação a situações de reembolsos de contribuições indevidamente pagas à Segurança Social, fica afastada a possibilidade de aplicação de outro regime de carácter geral.

Consequentemente, e sem necessidade de outras apreciações, indefere-se a pretensão da requerente.

7. Em 7 de Julho de 2011 a ora Impugnante requereu junto da Comissão Administrativa “nos termos e para os efeitos previstos nos artigos 24.º, n.º 1, 36.º, n.ºs 1 e 2 e 37.º, n.ºs 1 e 2 do Código de Procedimento e de Processo Tributário” que lhe fosse dado conhecimento do teor do parecer do Director-Geral mencionado no ofício referido no ponto anterior, assim como dos meios de defesa ao seu dispor e prazo para reagir contra a decisão de indeferimento ali referida, aqui se dando por integralmente reproduzido o teor do seu requerimento (cf. requerimento a fls. 149 a 154 dos autos e 33 a 37 do PAT).

8. Em 14 de Julho de 2011 os serviços da ora Impugnante receberam através do ofício n.º 1345 datado de 13 de Julho de 2011 da Caixa de Previdência do Pessoal dos o texto do parecer que fundamentou o indeferimento da sua pretensão, por sua vez constante do ofício n.º 2935 de 17/05/2011 da Direcção-Geral da Segurança Social, com o seguinte teor (cf. ofícios respectivamente a fls. 157, 159 a 163 dos autos e 40, 26 a 30 do PAT):

(...)

Em cumprimento da solicitação feita a esta Direcção-Geral, transmite-se o seguinte:

A A..... vem pedir a restituição de contribuições indevidamente pagas relativas a um trabalhador seus, no período compreendido entre Junho de 2000 e Junho de 2009.

Argumenta para tanto que, tendo a empresa celebrado com trabalhadores seus diversos acordos de pré-reforma, passou a entregar declarações de remunerações e a pagar contribuições e quotizações, naqueles períodos, em detrimento do disposto no artigo 9.º do Decreto-Lei n.º 261/91, de 25 de Julho, cujas normas foram repriminadas pelo Decreto-Lei n.º 87/2004, de 17 de Abril, e que sofreram alteração introduzida pelo Decreto-Lei n.º 187/2007, de 10 de Maio.

Nos termos do Código do Trabalho, configura a situação de pré-reforma a suspensão ou redução da prestação de trabalho para trabalhadores com idade igual ou superior a 55 anos de idade, situação esta que se pode manter até à data em que se verifiquem cumpridas as condições de atribuição de pensão de velhice.

Por seu turno, o regime jurídico da protecção social dos trabalhadores em situação de pré-reforma nos períodos abrangidos pelo pedido encontrava-se definido nos artigos 8º, 9º, 12º e 15º do Decreto-Lei n.º 261/91, de 25 de Julho.

Nos termos deste regime, a taxa contributiva aplicável nestas situações é determinada consoante a carreira contributiva do trabalhador seja, ou não, igual ou superior a 37 anos (cf. artigo 9.º), após entrega do acordo de pré-reforma nos serviços de segurança social.

1. Assim, importará verificar em primeiro lugar se os acordos de pré-reforma foram entregues no serviço competente da Caixa de Previdência e, na afirmativa, quando foi efectuada essa comunicação.

É que, só após a entrega do acordo de pré-reforma - e a conseqüente verificação do cumprimento das condições pelos serviços de segurança social - se pode tornar aplicável o disposto no Decreto-Lei n.º 261/91 referido, atento também o facto de que a determinação da taxa contributiva aplicável a cada caso ser da competência do serviço de segurança social, visto que apenas os serviços se encontram em condições de aferir o tempo de carreira contributiva dos trabalhadores na segurança social.

2. Levanta-se depois a questão da taxa contributiva aplicável às situações concretas.

Quanto a este assunto, e para uma correcta aplicação da legislação em causa, identificam-se as regras do regime de protecção social nas situações de pré-reforma, por forma que os serviços possam verificar as situações que em concreto fundamentam o pedido de restituição de contribuições indevidamente pagas.

O Decreto-Lei n.º 261/91 determina, no seu artigo 9º, relativo ao regime contributivo, o seguinte:

“1 - As entidades empregadoras e os trabalhadores estão sujeitos a contribuições para a segurança social, que incidem sobre o valor da remuneração que serviu de base ao cálculo da prestação de pré-reforma do mês a que respeitam.

2 - As contribuições referidas no número anterior são aplicadas as normas relativas ao pagamento das contribuições devidas por remunerações, de acordo com as seguintes taxas:

a) 7% e 3%, a pagar, respectivamente, pela entidade empregadora e pelo trabalhador, no caso de este ter completado 37 anos de período contributivo,

b) 14,6% e 7%, a pagar, respectivamente, pela entidade empregadora e pelo trabalhador, nos restantes casos.”

Ora, resultando da situação de pré-reforma o enquadramento específico no regime geral de segurança social dos trabalhadores por conta de outrem, a consideração da carreira contributiva do trabalhador, para efeitos de determinação da taxa contributiva aplicável, nos termos do n.º 2 do artigo 9.º identificado, deverá ter em conta exclusivamente os períodos registados na carreira contributiva na segurança social.

Ou seja, relativamente a cada trabalhador poderá verificar-se a existência de períodos de actividade que sejam relevantes para atribuição de pensão mas não são relevantes para verificar a carreira contributiva do mesmo na segurança social. É o caso, por exemplo, da prestação de serviço militar obrigatório, por um lado, ou de carreira contributiva (tempo de serviço) noutros regimes de protecção social, nacionais ou estrangeiros.

Importará assim, face à alegação da empresa interessada, verificar qual a efectiva carreira com contribuições na segurança social de cada um dos trabalhadores em causa à data em que foi entregue cada acordo de pré-reforma, pois só desta forma se torna possível aferir da correcção do fundamento invocado.

3. Verificadas as condições, e caso se mantenha válido o fundamento para o pedido de restituição de contribuições, importa então avaliar o pedido em si.

É o serviço competente de aplicação do regime de segurança social que determina a taxa aplicável a cada caso concreto, o que é efectuado com base no documento apresentado e na informação constante do sistema. De facto, dos termos do acordo resulta a definição do âmbito material a que o trabalhador

passa a ter direito, e com base na verificação do período de contribuições na segurança social - carreira contributiva - resulta a definição da taxa contributiva que a empresa deverá aplicar.

Assim, não tendo sido correctamente avaliados os pressupostos para a aplicação da taxa contributiva devida, e tendo por esse motivo a entidade empregadora sido obrigada a pagar contribuições com base em taxa superior à legalmente prevista, encontram-se preenchidas todas as condições previstas na lei para a restituição das contribuições agora pedida.

Em matéria de Segurança Social, o regime jurídico relativo à restituição de contribuições indevidamente pagas relativamente às situações concretamente em apreço encontra-se previsto nos artigos 128.º e 129.º do Decreto n.º 45.266, de 23 de Setembro de 1963.

Determina o artigo 128.º referido o seguinte:

“1. As contribuições indevidamente pagas a uma caixa sindical de previdência serão restituídas a pedido dos interessados na medida em que não sejam devidas a outra caixa sindical

2. A restituição será feita às entidades patronais e aos beneficiários pela parte proporcional das respectivas contribuições, depois de deduzido o valor de todos os benefícios que na sua base tenham sido concedidos.

3. Para os fins deste artigo, só se consideram indevidas as contribuições cujo pagamento não tenha resultado de aplicação directa de lei ou despacho não anulado contenciosamente.”

Nos termos do artigo 129.º do mesmo diploma, o direito de reclamar a restituição das contribuições extingue-se pelo prazo de um ano, a contar da data do pagamento das contribuições.

Sendo certo que o requerimento de restituição de contribuições deu entrada na Caixa de Previdência em Novembro de 2009 importará assim averiguar, caso seja verificado o direito a restituição, se relativamente a cada um dos trabalhadores abrangidos (e a data do pagamento da última contribuição em seu nome), está, ou não, ultrapassado o prazo de 1 ano sobre a data do pagamento das contribuições.

(...)

9. Em 7 de Setembro de 2011 a PI da presente impugnação judicial deu entrada no tribunal de Lisboa (cf. comprovativo de entrega de documento e carimbo apostado a fls. 2 dos autos).

6. Do objecto do recurso

Da análise do segmento decisório da sentença e dos fundamentos invocados pela entidade recorrente para pedir a sua alteração, podemos concluir que a questão objecto do recurso consiste em saber se padece de erro de julgamento a sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Lisboa que julgou procedente a impugnação deduzida pela A....., SA, no entendimento de que, estando em causa autoliquidações de contribuições para a segurança social por erro na taxa de autoliquidação, estas contribuições podem ser objecto do procedimento de revisão oficiosa previsto no artigo 78º da Lei Geral Tributária, por iniciativa do IGFSS, sob impulso do contribuinte, e que a isso não obsta a existência de um prazo de caducidade para o requerimento do sujeito passivo, como o que resulta previsto no artº 129º do Decreto n.º 45.266 e, mais tarde, no artº 271º, n.º 2 do Código dos Regimes Contributivos.

A sentença do Tribunal Tributário de Lisboa perante a questão que lhe era proposta, de saber se existindo autoliquidações ilegais de contribuições para Comissão Administrativa da Caixa de Previdência do Pessoal dos, a que veio a suceder Instituto da Segurança Social, IP, as mesmas podiam ser objecto da revisão oficiosa prevista no art. 78.º da LGT e se a tal obstava o disposto no 129.º do Decreto n.º 45.266, de 23 de Setembro de 1963, concluiu que «por força do disposto no artigo 1º e no próprio art. 78.º da LGT, que se refere à revisão dos “actos tributários”, nos quais têm necessariamente de se incluir as contribuições para a segurança social, a revisão oficiosa ali prevista é aplicável às contribuições em apreço».

Mais ponderou a sentença recorrida que «a existência de um prazo de caducidade para o requerimento do sujeito passivo, como resulta previsto no art. 129.º do Decreto n.º 45.266 e mais tarde, no art. 271.º, n.º 2, Código dos Regimes Contributivos, aprovado pela Lei n.º 110/2009, de 16 de Setembro (entrado em vigor a 1 de Janeiro de 2011 e aplicável com as necessárias adaptações, às instituições de previdência criadas anteriormente à entrada em vigor do Decreto-Lei n.º 549/77, de 31 de Dezembro, nos termos do artigo 2.º da Lei 110/2009) não é, sob pena de violação dos princípios constitucionais da justiça, da igualdade e da legalidade (...), incompatível com a aplicação do disposto no art. 78.º da LGT no que diz respeito à revisão oficiosa, ainda que a mesma seja accionada pelo próprio contribuinte».

Não formado vem o **Instituto da Segurança Social** interpor o presente recurso.

A base da sua argumentação assenta nas seguintes proposições:

- À situação em análise é aplicável o disposto no citado Decreto n.º 45266, diploma que regulamentava a estrutura, funcionamento e esquemas de benefícios das caixas sindicais de previdência nas três espécies fundamentais que podiam revestir, cujos artigos 128.º e 129.º estabeleciam, respectivamente, que “1. As contribuições indevidamente pagas a uma caixa sindical de previdência serão restituídas a pedido dos interessados na medida em que não sejam devidas a outra caixa sindical (...) 3. Para os

fins deste artigo, só se consideram indevidas as contribuições ou/o pagamento não tenha resultado de aplicação directa da lei ou despacho não anulado contenciosamente”, e que “O direito de reclamar o reembolso ou a restituição das contribuições extingue-se pelo prazo de um ano, a contar da data (...) do pagamento das contribuições, no caso do artigo 128.º»;

- Resulta dos princípios gerais do Direito, nomeadamente do princípio da especialidade, que a lei geral não derroga lei especial, excepto se outra for a intenção inequívoca do legislador (n.º 3 do artigo 7.º do Código Civil);

- A LGT define os princípios e regras gerais que regem o direito fiscal português, pelo que se trata de uma lei de aplicação geral que não pode derrogar uma lei especial de aplicação à Segurança Social pois, apesar de a doutrina e a jurisprudência qualificarem as contribuições para a Segurança Social como tributos, estas reconhecidamente têm especificidades relativamente aos demais, sendo por isso objecto de legislação própria;

6.1 Apreciando e decidindo

Do pedido de revisão do acto tributário e respectivos pressupostos

A nosso ver o recorrente não faz, do artº 78º n.º da LGT, a melhor interpretação, pois não tem em conta a intenção subjacente ao n.º 2 do referido preceito que foi a de alargar as possibilidades de revisão nestas situações de autoliquidação, em relação às que existiam no domínio da CPT, solução esta que está em sintonia com a directriz primordial da autorização legislativa em que se baseou o Governo para aprovar a LGT, que era a de reforço das garantias dos contribuintes.

Vejamos, pois.

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

A revisão do acto tributário, como vem afirmando de modo pacífico e constante a doutrina e a jurisprudência desta Secção, constitui um meio administrativo de correcção de erros de actos de liquidação de tributos, que é admitido como um meio alternativo dos meios impugnatórios administrativos e contenciosos (quando for usado em momento em que aqueles ainda podem ser utilizados) ou complementar deles (quando já estiverem esgotados os prazos para utilização dos meios impugnatórios do acto de liquidação) e tem em vista possibilitar sanar injustiças de tributação tanto a favor do contribuinte como a favor da administração - cf. neste sentido, entre outros, Acórdãos da Secção de Contencioso Tributário de 12.07.2006, recurso 402/06, de 20.11.2007, recurso 536/07, de 06.10.2005, recurso 653/05, de 22.03.2011, recurso 1009/11 e de 29.10.2014, recurso 1540/13, todos in www.dgsi.pt e na doutrina Lei Geral Tributária Anotada, Diogo Leite Campos, Benjamim Silva Rodrigues e Jorge Lopes de Sousa, 4ª edição, Encontro da Escrita, pag. 702 e segs,

A revisão é sempre efectuada pela entidade que praticou o acto (art. 78.º, n.º 1, da L.G.T.) e pode ser efectuada por iniciativa do contribuinte ou por iniciativa da administração tributária.

Constitui este meio procedimental um reconhecimento no âmbito do direito tributário do dever de revogar de actos ilegais.

O dever de a Administração concretizar a revisão de actos tributários, a favor do contribuinte, quando detectar uma situação desse tipo por sua iniciativa ou do contribuinte, existe em relação a todos os tributos, pois os princípios da justiça, da igualdade e da legalidade, que a administração tributária tem de observar na globalidade da sua actividade (artº 266.º, n.º 2, da C.R.P. e 55.º da L.G.T.), impõem que sejam officiosamente corrigidos todos os erros das liquidações que tenham conduzido à arrecadação de tributo em montante superior ao que seria devido à face da lei. (Neste sentido, podem ver-se, entre outros, os acórdãos do S.T.A. de 11-5-2005, recurso 319/05, de 06.10.2005, recurso 653/05, e de 12.07.2006, recurso 402/06).

Assim é hoje pacificamente aceite pela jurisprudência e pela doutrina que, mesmo quando officiosa, a revisão do acto tributário pode ser impulsionada por pedido do contribuinte, no prazo de quatro anos que a lei confere à Administração Fiscal para o fazer, caso se verifiquem os respectivos pressupostos legais.

Sobre a interpretação que a Secção de Contencioso Tributário faz do regime de revisão do acto tributário e do disposto no artº 78º da LGT e nomeadamente sobre a possibilidade de pedir a revisão officiosa do acto tributário para além dos prazos de reclamação administrativa, cumpre salientar o que ficou dito no supra citado Acórdão 536/07, cuja fundamentação jurídica acompanhamos.

Como se refere naquele aresto, «(...) é de notar que na autorização legislativa em que se baseou a aprovação da LGT pelo Governo se indicava como princípio primacial a assegurar o «reforço das garantias dos contribuintes» (artº 1º, n.º 2, da Lei n.º 41/98, de 4 de Agosto), pelo que, estando estas garantias incluídas na reserva relativa de competência legislativa da Assembleia da República [arts. 103º, n.º 2, e 165º, n.º 1, alínea i), da CRP], é de concluir com segurança que qualquer norma

da LGT que, na sua redacção inicial, concretize uma redução dessas garantias será organicamente inconstitucional.

“É a esta luz que se tem de interpretar o artº 78º da LGT que estabelece o regime da revisão dos actos tributários. (...) “Embora este artº 78º da LGT, no que concerne a revisão do acto tributário por iniciativa do contribuinte, se refira apenas à que tem lugar dentro do «prazo de reclamação administrativa», no seu n.º 6 (nº 7 na redacção actualmente vigente) faz-se referência a **«pedido do contribuinte»**, para a realização da revisão oficiosa, o que revela que esta, apesar da impropriedade da designação como «oficiosa», pode ter subjacente também a iniciativa do contribuinte. Idêntica referência é feita no n.º 1 do artº 49º da LGT, que fala em «pedido de revisão oficiosa».

“Esta possibilidade de a revisão «oficiosa», que deve ser da iniciativa da administração tributária, ser suscitada por um pedido do contribuinte veio a ser confirmada pela alínea a) do n.º 4 do artº 86º do C.P.P.T., que refere a apresentação de «pedido de revisão oficiosa da liquidação do tributo, com fundamento em erro imputável aos serviços».

“É, assim, inequívoco que se admite, a par da denominada revisão do acto tributário por iniciativa do contribuinte (dentro do prazo de reclamação), que se faça, também na sequência de pedido seu, a «revisão oficiosa» (que a Administração deve realizar por sua iniciativa).

“Por outro lado, a alínea d) do n.º 2 do artº 95º da L.G.T. refere os actos de indeferimento de pedidos de revisão entre os actos potencialmente lesivos, que são susceptíveis de serem impugnados contenciosamente. Não se faz, aqui qualquer distinção entre actos de indeferimento praticados na sequência de pedido do contribuinte efectuado no prazo da reclamação administrativa ou para além dele, pelo que a impugnabilidade contenciosa a actos de indeferimento de pedidos de revisão praticados em qualquer das situações, o que, aliás, é corolário do princípio constitucional da impugnabilidade contenciosa de todos os actos que lesem direitos ou interesses legítimos dos administrados (artº 268º, n.º 4, da C.R.P.).

“Também à face da LGT, não é indiferente para o contribuinte impugnar ou não os actos de liquidação dentro dos respectivos prazos, pois em caso de anulação em processo impugnatório, judicial ou administrativo, pode ser invocada qualquer ilegalidade e, no caso de erro imputável aos serviços, há direito a juros indemnizatórios (artº 43º, n.º 1, da LGT), enquanto nos casos de revisão oficiosa da liquidação (quando não é feita a pedido do contribuinte, no prazo da reclamação administrativa, situação que é equiparável à de reclamação graciosa) apenas há direito a juros indemnizatórios nos termos do artº 43º, n.º 3, da LGT e a anulação apenas pode ter por fundamento erro imputável aos serviços e duplicação de colecta (artº 78º, nºs 1 e 6, da LGT). “Assim, é de concluir que, o facto de ter transcorrido o prazo de reclamação graciosa e de impugnação judicial do acto de liquidação, não impedia a impugnante de pedir a revisão oficiosa e impugnar contenciosamente o acto de indeferimento desta (Cfr., entre outros, os Acórdão do STA de 12/2/2001, rec n.º 26233/2001; 19/2/2003, rec. n.º 1461/02; 9/4/2003, rec n.º 422/03; e de 2/2/2005, rec n.º 1171/04.). (...).

“Exposto este regime da revisão do acto tributário e impugnação das decisões proferidas (ou omitidas) no seu âmbito, chega-se à conclusão que não obsta à possibilidade de impugnação contenciosa a falta da reclamação prevista no artº 151º do CPT e, depois, no artº 131º do CPPT.

“Na verdade, essa reclamação era necessária para a impugnação judicial do acto de autoliquidação, com o regime geral da impugnação de actos anuláveis e com aos efeitos retroactivos próprios dos meios anulatórios.

“Porém, a sua falta não obsta (como também não obsta a impugnação judicial dos actos que podem ser impugnados contenciosamente por via directa), a que possa ser pedida a revisão oficiosa, com os efeitos próprios desta, limitados à cessação dos efeitos do acto, traduzida na restituição do que foi recebido pela administração tributária e que não deveria ter sido pago, à face do regime substantivo aplicável (eventualmente acrescida de juros indemnizatórios nos termos do n.º 3 do artº 43º da LGT, sem natureza retroactiva)”.

Acresce dizer, regressando ao Acórdão que temos vindo a seguir, que “o n.º 2 do referido artº 78º, ao estabelecer que «sem prejuízo dos ónus legais de reclamação ou impugnação pelo contribuinte, considera-se imputável aos serviços, para efeitos do número anterior, o erro na autoliquidação», poderia sugerir uma interpretação no sentido de, nos casos de autoliquidação, sem reclamação ou impugnação prévia não poder haver revisão. (É incompreensível a referência feita no início deste n.º 2 ao «**ónus** legais de reclamação ou impugnação», parecendo mesmo que se trata de um lapsus, pois o que seria compreensível e adequado seria referirem-se os «**direitos** legais de reclamação e impugnação», que, naturalmente, como sucede relativamente a qualquer outra liquidação, não são prejudicados pelo facto de haver possibilidade de revisão do acto tributário.)

“Porém, pelo que se disse sobre o sentido da autorização legislativa em que se baseou a aprovação da LGT pelo Governo, assente que à face do CPT era possível a revisão oficiosa nos casos de autoliquidação quando não tivesse sido apresentada reclamação graciosa e estivesse expirado o

prazo para a apresentar, se aquele n.º 2 pudesse ser interpretado com o sentido de impedir a revisão oficiosa quando não tivesse havido nem pudesse haver já reclamação graciosa, estar-se-ia perante uma situação em que a LGT diminuiria as garantias dos contribuintes, o que implicaria a inconstitucionalidade orgânica daquela norma, por ser uma iniciativa legislativa contrária à lei de autorização (artº 112º, n.º 2, da CRP).

“No entanto, a interpretação referida não é forçosa, pois, embora a redacção do n.º 2 do artº 78º seja infeliz, pela falta de clareza, o seu perceptível alcance, ao ficcionar que todos os erros na autoliquidação, **para efeitos do n.º 1**, se consideram imputáveis aos serviços, é o de admitir a possibilidade de revisão oficiosa em todos os casos.

“Na verdade, a imputação de todos os erros da autoliquidação à administração tributária é uma ficção que está em manifesta dissonância com a realidade, pois, sendo o contribuinte quem faz a autoliquidação, o que é normal é que os erros lhe sejam imputáveis a ele próprio, que a fez, e não à administração tributária, que não a fez. “Apenas se entrevê a possibilidade de erros na autoliquidação serem imputáveis à administração tributária nos casos em que esta procedeu a correcções ou em que o contribuinte incorreu em erros seguindo instruções que aquela lhe forneceu. “Por outro lado, esta ficção de que todos os erros da autoliquidação são imputáveis à administração tributária vale apenas **«para efeitos do número anterior»**, que estabelece as condições de admissibilidade da revisão oficiosa, fazendo depender a revisão por iniciativa da administração tributária da existência de erro imputável aos serviços. Isto é, esta ficção não vale para outros efeitos, designadamente para determinar direito a juros indemnizatórios.

“Por isso, é de concluir que o objectivo que se teve em vista com o n.º 2, foi **alargar** as situações em que é admissível a revisão em casos de autoliquidação, permitindo-a **sempre** (e não apenas nos caso em que tivesse havido correcção dos elementos evidenciados pela declaração, como sucedia no regime do artº 94º, n.º 2, do CPT), inclusivamente quando o erro é imputável ao contribuinte, que passou a ficcionar-se como imputável à administração tributária.

Concordando com a fundamentação desta jurisprudência ⁽¹⁾ entendemos que deve a mesma ser reiterada e aplicada no caso vertente, havendo de concluir-se que se mostram reunidos os requisitos legais para que a Impugnante pudesse pedir a revisão oficiosa, nos termos do artº 78º da LGT e dentro do prazo legal em que a Administração a podia efectuar.

Com efeito, no caso em apreço estão em causa contribuições para Comissão Administrativa da Caixa de Previdência do Pessoal dos, a que veio a suceder Instituto da Segurança Social, IP.

Como é sabido a natureza jurídica das contribuições para a Segurança Social devidas pelas entidades patronais tem sido doutrinária e jurisprudencialmente qualificada como tributária, sendo tais contribuições consideradas como impostos, ou pelo menos como equiparadas a impostos ⁽²⁾.

Como refere Casalta Nabais (ob. citada, pag. 663) trata-se de uma acepção que vem sendo admitida um pouco por toda a parte e que, no nosso regime jurídico, tem manifestações importantes traduzidas no seguinte: «1) na integração das contribuições para a segurança social no nível de fiscalidade ou carga fiscal, nomeadamente para efeitos da sua comparação internacional; 2) na equiparação das contribuições para a segurança social aos impostos, ao menos para efeitos jurídico-constitucionais, que o mesmo é dizer em sede da constituição fiscal; 3) na aplicação às contribuições para a segurança social das normas do procedimento e processo tributários e do regime das infracções tributárias (v. o art. 1.º do CPPT e os arts. 1.º, n.º 1, alínea d) e 106.º e 107.º do RGIT)»

Também a jurisprudência do Tribunal Constitucional tem considerado as contribuições para a Segurança Social como impostos, desde a Constituição de 1976, e como tal sujeitas ao princípio da legalidade tributária (cfr., entre outros, os Acórdãos n.ºs 183/96 e 621/99, publicados, respectivamente, no Diário da República, II Série, de 23/05/1996 e 23/02/2000).

E no mesmo sentido se tem pronunciado a jurisprudência desta secção, de que destacamos, os Acórdãos de 16.06.1999, recurso 23889 e de 23.05.2007, recurso 63/07, e o Acórdão do Pleno da Secção de 26.02.2014, recurso 1481/13, todos in www.dgsi.pt.

Temos, pois, por seguro que, em termos doutrinários e jurisprudenciais, as contribuições para a Segurança Social são consideradas, à luz do actual quadro legislativo, como impostos (pese embora com algumas peculiaridades).

E, assim sendo, assumem natureza tributária, sendo-lhes aplicável a LGT (arts. 1º e 3º da LGT).

Por outro lado resulta do probatório, e foi consignado na sentença recorrida, que a entidade impugnada e ora recorrente aceita que as autoliquidações em causa são ilegais (cf. artº 35.º da contestação e pontos 3 e 4 da fundamentação de facto), e que a impugnante entregou indevidamente a quantia de EUR 3.304.531,73, circunstância que se ficou a dever a um erro no apuramento das taxas aplicáveis nos termos do disposto no n.º 2 do art. 9º, do Decreto-Lei n.º 261/91, de 25/07, por sua vez motivado pelo desconhecimento da realidade contributiva de alguns dos beneficiários do esquema prestacional e contributivo da Caixa de Previdência.

Ora como vimos o n.º 2 do artº 78º da LGT prevê um alargamento situações em que é admissível a revisão em casos de autoliquidação, permitindo-a sempre, inclusivamente quando o erro é imputável ao contribuinte, que passou a ficcionar-se como imputável à administração tributária.

Por outro lado, e tendo em conta que as autoliquidações dizem respeito ao período de Dezembro de 2005 a Novembro de 2008 e o requerimento da Recorrida foi apresentado em 15/01/2010, mostra-se respeitado o prazo de 4 anos previsto no nº1 do artigo 78º da Lei Geral Tributária,

Neste particular aspecto recorrente sustenta que não será aplicável o a disposição geral prevista no artigo 78.º da LGT, mas o disposto nos artigos 128.º e 129.º do Decreto n.º 45266, que estabelece um prazo de caducidade de um ano para o exercício do direito de reclamar o reembolso ou a restituição das contribuições indevidamente pagas a uma caixa sindical de previdência, argumentando com a pretensa especialidade deste regime legal em relação à LGT.

Mas não lhe assiste razão.

É certo que, nos termos do disposto nos arts. 129º do DL n.º 45266, de 23 de Setembro de 1963, o direito de reclamar o reembolso ou a restituição das contribuições se extingue pelo prazo de um ano, a contar da data da morte, no caso do n.º 2 do artigo 127º, e da data do pagamento das contribuições, no caso do artigo 128.º (as contribuições indevidamente pagas a uma caixa sindical de previdência).

Porém, como bem nota o Exmº Magistrado do Ministério Público no seu parecer, o que tais normativos prevêem é um prazo específico de reclamação administrativa, que como regra especial afasta a aplicação de norma geral que consagre outro prazo de reclamação (designadamente o disposto no art. 131º do CPPT).

Esse prazo específico de reclamação administrativa não contende assim, com o prazo para dedução do pedido de revisão do acto tributário previsto no artº 78º da LGT o qual constitui um meio alternativo dos meios impugnatórios administrativos e contenciosos (quando for usado em momento em que aqueles ainda podem ser utilizados) ou complementar deles (quando já estiverem esgotados os prazos para utilização dos meios impugnatórios do acto de liquidação) e tem em vista possibilitar sanar injustiças de tributação tanto a favor do contribuinte como a favor da administração.

De facto não está apenas em causa o direito do contribuinte solicitar o reembolso das contribuições pagas indevidamente, mas o dever de revogar actos ilegais, constituindo a revisão do acto tributário um meio complementar dos meios impugnatórios administrativos tendo em vista a correcção de erros de actos de liquidação de tributos.

Por isso não há qualquer relação de especialidade entre o regime previsto nos arts. 128 e 129 do DL n.º 45266 e o regime de revisão do acto tributário previsto no artº 78º da LGT.

É que a Lei Geral Tributária, pela sua própria natureza, tem subjacente uma intenção legislativa de aplicabilidade à generalidade das relações tributárias e prevalece, como lei geral, sobre os demais diplomas legais, como se depreende do disposto no seu artigo 2º ⁽¹⁾.

Assim, em face de tudo o exposto, forçoso é concluir que, apesar de não ter sido deduzida reclamação administrativa no prazo do artº 129º do DL n.º 45266, no caso estavam reunidos todos os requisitos legais para que a Impugnante pudesse pedir a revisão do acto tributário, dentro do prazo legal em que a Administração a podia efectuar.

A sentença recorrida, que assim decidiu não incorre no erro de julgamento que lhe é imputado pela recorrente, pelo que improcederá o recurso.

7. Decisão:

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

Custas pela recorrente (tendo em atenção o valor da causa fixado a fls. 274).

Lisboa, 18 de Novembro de 2015. — *Pedro Delgado* (relator) — *Casimiro Gonçalves* — *Dulce Neto*.

⁽¹⁾ *Que foi seguida por muitos outros arestos desta Secção, nomeadamente os que abaixo se citam, sem pretensões de exaustão: de 29.10.2014, recurso 1540/13, de 29.05.2013, recurso 140/13, de 12.09.2012, recurso 476/12, de 14.06.2012, recurso 259/12, de 14.03.2012, recurso 1007/11, de 14.12.2011, recurso 366/11, de 20.11.2007, recurso 536/07, de 2-2-2005, recurso n.º 1171/04, todos in www.dgsi.pt.*

⁽²⁾ *Neste sentido, e sobre a natureza das contribuições para a Segurança Social vide, Casalta Nabais, Direito Fiscal, 6.ª edição, Almedina, pags. 662 e segs., Nazaré da Costa Cabral, Contribuições para a Segurança Social - Natureza de Regime e de Técnicas e Perspectivas de Evolução num Contexto de Incerteza, Cadernos do IDEFE, n.º 12, ed. Almedina, J.J.Teixeira Ribeiro, anotações ao Acórdão de 24 de Janeiro de 1996, revista de Legislação e Jurisprudência, 1 de Junho de 1996, Ano 129.º, n.º 3863, e Nuno Sá Gomes, Manual de Direito Fiscal, vol. I, ed. Rei dos Livros, p. 322.*

⁽³⁾ *Neste sentido Acórdão desta secção de 6.10.2005, recurso 653/05 e Lei Geral Tributária Anotada, Diogo Leite Campos, Benjamim Silva Rodrigues e Jorge Lopes de Sousa, 4ª edição, Encontro da Escrita, p. 65.*

Acórdão de 25 de Novembro de 2015.**Assunto:**

Inconstitucionalidade. Competência dos Tribunais Administrativos e Fiscais. Conhecimento oficioso.

Sumário:

Nos feitos submetidos a julgamento não podem os tribunais aplicar normas que infringam o disposto na Constituição ou os princípios nela consignados, sendo que o juiz, ao desaplicar norma que tenha por inconstitucional, não se apropria de qualquer competência atribuída ao Tribunal Constitucional.

Processo n.º 103/15-30.

Recorrente: Câmara Municipal da Guarda.

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

Relator: Ex.^{mo} Sr. Cons. Dr. Casimiro Gonçalves.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

RELATÓRIO

1.1. Câmara Municipal da Guarda recorre da sentença que, proferida pelo Tribunal Administrativo e Fiscal de Castelo Branco, julgou procedente a impugnação judicial que A....., Lda. deduziu contra o acto de liquidação da taxa pela realização de infra-estruturas urbanísticas referente à emissão de alvará de loteamento, no montante de 26.129.610\$00.

1.2. Termina as alegações formulando as conclusões seguintes:

A) A competência em razão da matéria afere-se pelo pedido formulado e pela natureza da relação jurídica que serve de fundamento a esse pedido, tal como a configura a impugnante.

B) A ilegalidade dos regulamentos consiste sempre na infidelidade deles relativamente à fonte legal.

C) Se estiver em causa a incompatibilidade dessas normas com a Constituição, a análise e decisão desta matéria cabe ao Tribunal Constitucional e não aos tribunais administrativos ou aos fiscais, conforme resulta conjugadamente dos arts. 281.º, n.º 1, da CRP e 72.º, n.º 2 do CPTA.

D) A apreciação da inconstitucionalidade de normas constantes de diplomas legais que traduzem opções políticas constitui também, nos termos das mesmas disposições legais, matéria excluída da competência dos tribunais administrativos ou dos tribunais fiscais.

E) O Tribunal Administrativo e Fiscal de Castelo Branco é incompetente em razão da matéria para conhecer e declarar a inconstitucionalidade do Regulamento de Tabelas de Taxas e Licenças em questão nos presente autos, uma vez que esses Tribunais carecem de tal competência por a mesma estar reservada exclusivamente ao Tribunal Constitucional (art. 281.º da CRP e 72.º do CPTA).

F) Consequentemente, pelas razões expostas e com o mais que Vossas Excelências se dignarão doutamente suprir, deve ser revogada a dita sentença recorrida substituindo-se por outra que julgue improcedente a impugnação, absolvendo a entidade aqui recorrente.

1.3. A recorrida A....., Lda. apresentou contra-alegações que concluiu da forma seguinte:

1) O tribunal recorrido limitou-se, nos termos do artigo 204.º da CRP, a não aplicar o regulamento de tabela de taxas e licenças, que previa a liquidação e cobrança da taxa impugnada nos autos, por entender que o mesmo era inconstitucional por violar o artigo 115.º n.º 7, hoje 112.º n.º 7, da CRP à data vigente;

2) E ao fazê-lo conheceu de uma das ilegalidades que foi imputada ao ato de liquidação da taxa - aplicação de um regulamento que é inconstitucional;

3) Com isso não usurpou a competência do tribunal constitucional que, a final, por efeito da fiscalização concreta, haverá de julgar o recurso de inconstitucionalidade.

1.4. Tendo o recurso sido interposto para o TCA Sul, aquele Tribunal veio, por decisão da respectiva Relatora de 31/12/2014 (fls. 309/314), a declarar-se incompetente, em razão da hierarquia, para dele conhecer, por versar apenas matéria de direito, declarando, consequentemente, a competência deste STA.

1.5. O MP emite Parecer nos termos seguintes:

«A recorrente acima identificada vem sindicar a sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Castelo Branco, exarada a fls. 242/250, em 28 de Abril de 2014.

A sentença recorrida julgou procedente impugnação judicial deduzida contra o acto de liquidação, da autoria da CM da Guarda, da TRIU/1996, no entendimento de que o Regulamento de Tabelas de Taxas e

Licenças da CMG, ao abrigo do qual foi liquidado o tributo, é formalmente inconstitucional, por não mencionar a lei que o legitima, o que acarreta a anulabilidade do acto de liquidação por vício de violação de lei.

A recorrente termina as suas alegações com as conclusões de fls. 277/278, que, como é sabido, salvo questões de conhecimento officioso e desde que dos autos constem todos os elementos necessários à sua integração, delimitam o objecto do recurso, nos termos do estatuído nos artigos 635.º/4 e 639.º/1 do CPC, e que aqui se dão por inteiramente reproduzidas.

A recorrida não contra-alegou, nos termos de fls. 284/285 que aqui, também, se dão por inteiramente reproduzidos para todos os efeitos legais.

A questão controvertida traduz-se em saber se o TAFCB tinha competência material para apreciar a conformidade constitucional do RTTL da CMG, tendo em vista a resolução da causa que lhe foi apresentada.

Resulta assente (nem a recorrente contesta) que o Regulamento de Tabelas de Taxas e Licenças do Município da Guarda não menciona a Lei que o legitima.

A ausência desse elemento formal constitucionalmente necessário (anterior artigo 115.º, actual artigo 112.º/7 da CRP) determina a sua inconstitucionalidade formal (Constituição da República Portuguesa, anotada, 4.ª edição revista, II volume, página 77, J. J. Gomes Canotilho e Vital Moreira).

Temos como ponto assente que o tribunal recorrido (aliás, todos os tribunais) tem clara competência (e o dever) para apreciar a questão da constitucionalidade da norma regulamentar em questão, nos termos do disposto no artigo 204.º da CRP.

Como sustentam Jorge Canotilho e Vital Moreira (Obra citada, páginas 519/520), “Um corolário lógico de todas estas dimensões do dever de exame de actos normativos eventualmente aplicáveis nos feitos submetidos a julgamento é o da **garantia de uma decisão judicial em conformidade com a constituição** no caso concreto («feito»). A garantia desta decisão judicial pode obter-se através de vários esquemas processuais, mas, no direito constitucional português ela pressupõe que o juízo da causa examine e conheça a questão de inconstitucionalidade e decida o caso em consonância com o juízo por ele feito sobre essa questão. A resposta do juiz à questão da inconstitucionalidade pode não ser a última resposta vinculativa, pois haverá que ter em conta a possibilidade de recurso quanto a essa questão para tribunais superiores ou para o Tribunal Constitucional (Cfr. notas art. 280.º). No modelo de fiscalização judicial consagrado na constituição, o juiz (todos os juizes) são «juizes constitucionais» porque lhes pertence um duplo direito-dever; (i) o **direito de decisão** no caso concreto, como eventual **direito de desaplicação** de normas relevantes na hipótese de uma decisão de acolhimento da inconstitucionalidade dessas normas. O único direito que lhes é subtraído pela constituição é o direito de **declaração da inconstitucionalidade em termos abstractos com força obrigatória geral** (Cfr. anotações aos arts. 278.º, 279.º, 281.º, 282.º e 283.º. Em síntese, este preceito significa que a função que os tribunais - todos e cada um deles têm o poder e o dever de confrontar com a constituição normas infra constitucionais que sejam chamados a aplicar, tendo de recusar-se a aplicar essas normas se não forem compatíveis com ela. É esta, aliás, uma das características essenciais do sistema de controlo difuso ou desconcentrado da constitucionalidade, característica que vem desde a Constituição de 1011.

O juízo de constitucionalidade está em princípio dependente de uma causa (um «**feito submetido a julgamento**»), não existe uma acção ou um recurso directo de inconstitucionalidade, pelo que a questão de constitucionalidade só pode surgir a **título incidental - incidente de constitucionalidade** - a propósito de uma outra questão submetida ao tribunal (questão cível, penal, laboral, administrativa, fiscal, etc.). Por outro lado, porém, a questão de constitucionalidade não tem que ser suscitada pelas partes no processo, podendo e devendo ser **oficiosamente** levantada pelo juiz. Geralmente, o juízo de inconstitucionalidade releva apenas para o **caso concreto** em juízo não afectando a posição da norma na ordem jurídica. A **fiscalização judicial difusa da constitucionalidade** é necessariamente uma **fiscalização concreta** (cf. epígrafe do art. 280.º)”.
 Com se vê, o tribunal recorrido não poderia deixar de apreciar, mesmo officiosamente, a conformidade constitucional da norma regulamentar com base na qual foi liquidado o tributo (TRIU) e, concluindo pela sua desconformidade constitucional não poderia deixar de a desaplicar. A partir daí, inexistindo norma de incidência que legitime a liquidação do tributo, não poderia o tribunal recorrido deixar de anular o acto tributário por vício de violação de lei.

A sentença recorrida não merece, assim, censura

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

1.6. Corridos os vistos legais, cabe decidir.

FUNDAMENTOS

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

A) A impugnante requereu a aprovação do loteamento do prédio denominado “.....”, descrito na matriz urbana sob os artigos 904, 688 e 711 da Freguesia de, Concelho da Guarda [cf. acordo das partes e fls. 87 a 89 dos autos].

B) A Câmara Municipal da Guarda em 06/06/1994 e a Assembleia Municipal em 01/07/1994 aprovaram a alteração à Tabela de Taxas e Licenças da Câmara Municipal da Guarda, constante de

fls. 179 a 194 dos autos, cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido [cf. fls. 175 a 176 e fls. 175 a 178 dos autos].

C) Por edital de 05/07/1994 foi tornado público a aprovação da alteração à Tabela de Taxas e Licenças da Câmara Municipal da Guarda a que se refere a alínea anterior, constando do mesmo que o “documento está afixado na Secretaria da Câmara Municipal para consulta e entra em vigor no dia 26 de Julho de 1994” [cf. 196 dos autos].

D) Em 8/05/1995 a Câmara Municipal da Guarda deliberou “emitir o alvará de loteamento contra o pagamento das taxas de urbanização e com as condições dos pareceres técnicos” [cf. fls. 92 a 94 dos autos].

E) Através de ofício n.º 4122 da Câmara Municipal da Guarda, datado de 8/06/1995, sob o assunto “Alvará de Loteamento em Urbanização de com obras de urbanização”, foi a impugnante notificada para proceder ao pagamento de “taxas de urbanização no valor de 26.129.610\$00” [cf. fls. 95 dos autos].

F) Por requerimento apresentado em 05/03/1996 junto da Câmara Municipal da Guarda, a ora impugnante solicitou a emissão do Alvará de Loteamento sem ter de pagar as taxas de urbanização [cf. fls. 47-48].

G) Em 12-04-1996 a impugnante depositou na Caixa Geral de Depósitos, à ordem da Câmara Municipal da Guarda, a quantia de 100.000\$00 relativa às taxas devidas pela concessão de Alvará de loteamento incluindo obras de urbanização [cf. fls. 29 dos autos].

H) Em 22/04/1996 foi indeferido o pedido de emissão de Alvará de Loteamento com fundamento em que não se encontravam pagas as taxas de urbanização [cf. fls. 96 dos autos].

I) Por requerimento apresentado em 29/04/1996, a ora impugnante solicitou “que seja emitido o Alvará de Loteamento e sejam liquidadas as taxas devidas, tendo em conta o montante já depositado na C.G.D à ordem desse Câmara Municipal” [cf. fls. 96 dos autos].

J) Em 20/05/1996 a Câmara Municipal deliberou emitir o Alvará de Loteamento [cf. fls. 35 dos autos].

K) Através do ofício n.º 3813, de 27/05/1996, a impugnante foi notificada da decisão que antecede [cf. fls. 34 dos autos].

L) Em 12/06/1996, foi emitido, em nome da impugnante, o Alvará de Loteamento n.º 11/1996, referente ao licenciamento do loteamento e obras de urbanização incidentes sobre o prédio sito em Urbanização de, da Freguesia de da Guarda, descrito na Conservatória do Registo Predial da Guarda, sob o n.º 1451, 485, 486 e inscrito na matriz urbana, sob o art. 904, 688, 711 da respectiva freguesia [cf. fls. 87 a 89 dos autos].

M) Em 8/07/1996 a impugnante pagou a quantia de 26.129.610\$00 a título de taxa pelo loteamento urbano [cf. fls. 16 dos autos].

3.1. Como acima se referiu, o recurso foi interposto para o TCA Sul, tendo ali sido declarada a respectiva incompetência, em razão da hierarquia, para conhecer do recurso, considerando competente o STA, dado estar em causa apenas matéria de direito.

E porque também aqui se entende que, na perspectiva considerada pelo TCAS, o recurso tem por exclusivo objecto matéria de direito (n.º 1 do art. 280º do CPPT) pois as partes não contestam os factos constantes do probatório, divergindo apenas quanto à interpretação das regras jurídicas aplicáveis, importa apreciá-lo, sendo que a questão a decidir se resume à de saber se o Tribunal recorrido tinha competência material para apreciar a conformidade constitucional do RTTL da CMG, tendo em vista a resolução da causa que lhe foi apresentada.

Na verdade, a procedência desta impugnação judicial [deduzida contra o acto de liquidação, por parte da Câmara Municipal da Guarda, da taxa pela realização de infra-estruturas urbanísticas (TRIU)] assentou no entendimento, por parte da sentença recorrida, de que o Regulamento de Tabelas de Taxas e Licenças da Câmara Municipal da Guarda (RTTLCMG), ao abrigo do qual foi liquidada tal taxa, é formalmente inconstitucional, por não mencionar a lei que o legitima, o que acarreta a anulabilidade do acto de liquidação por vício de violação de lei.

Mas a recorrente (CM da Guarda) discorda do assim decidido, sustentando que o Tribunal recorrido não tinha competência material para apreciar a conformidade constitucional do RTTLCMG, tendo em vista a resolução da causa que lhe foi apresentada.

Esta é, portanto, a questão a decidir.

Vejamos.

3.2. Sob a epígrafe «Apreciação da inconstitucionalidade» o art. 204º da CRP dispõe: «*Nos feitos submetidos a julgamento não podem os tribunais aplicar normas que infrinjam o disposto na Constituição ou os princípios nela consignados.*»

Daqui decorre, portanto, que o juiz «desaplica» a norma que entenda ser inconstitucional (aplicando, então, o direito que remanesça como se a norma desaplicada não existisse), ao passo que o Tribunal Constitucional «declara» a norma inconstitucional. Ou seja, estando a actividade do Tribunal circunscrita à fiscalização concreta, só lhe cumpre formular juízo de inconstitucionalidade de norma cuja aplicação ao caso concreto deva recusar, já que a fiscalização abstracta compete em exclusivo ao Tribunal Constitucional, devendo, contudo, a inconstitucionalidade suscitar-se antes de esgotado

o poder jurisdicional sobre a matéria a que essa mesma questão de inconstitucionalidade respeita (só se declara, aliás, a inconstitucionalidade de normas, e não já a inconstitucionalidade de actos; quanto a estes, o que pode relevar é a ilegalidade que decorra de inconstitucionalidade: e essa ilegalidade só será de conhecimento oficioso caso consubstancie nulidade que atinja o núcleo dos direitos essenciais; se se reconduzir a mera anulabilidade, já a ilegalidade não poderá ser conhecida oficiosamente).

Em suma, o juiz, desaplicando norma que tenha por inconstitucional, não se apropria de qualquer competência atribuída ao Tribunal Constitucional.

Tem sido, aliás, jurisprudência uniforme deste Supremo Tribunal, que as questões respeitantes a violação de princípios e parâmetros constitucionais devem ser obrigatoriamente conhecidas pelo juiz logo que delas haja notícia no processo, quer as mesmas sejam trazidas aos autos pelas partes na fase inicial do processo, petição inicial, quer na fase final, alegações prévias à sentença (cfr., entre outros, os acs. de 14/5/2014, proc. n.º 0195/13, de 4/12/2012, no proc. n.º 01476/02 e de 4/10/2000, no proc. n.º 045986).

No caso concreto, como refere o MP, resulta assente que o RTTL do Município da Guarda não menciona a Lei que o legitima, pelo que a ausência desse elemento formal constitucionalmente necessário [cfr. o anterior art. 115.º (actual art. 112.º/7) da CRP] determina a sua inconstitucionalidade formal, (1) sendo que o tribunal recorrido tem competência para apreciar a questão da constitucionalidade da norma regulamentar em questão (cfr. o citado art. 204º da CRP).

Como ponderam Gomes Canotilho e Vital Moreira, (2) “Um corolário lógico de todas estas dimensões do dever de exame de actos normativos eventualmente aplicáveis nos feitos submetidos a julgamentos é o da *garantia de uma decisão judicial em conformidade com a constituição* no caso concreto («feito»). A garantia desta decisão judicial pode obter-se através de vários esquemas processuais, mas, no direito constitucional português, ela pressupõe que o juiz da causa examine e conheça a **questão de inconstitucionalidade** e decida o caso em consonância com o juízo por ele feito sobre esta questão. A resposta do juiz à questão da inconstitucionalidade pode não ser a última resposta vinculativa, pois haverá que ter em conta a possibilidade de recurso quanto a essa questão para tribunais superiores ou para o Tribunal Constitucional (cfr. notas ao art. 280º). No modelo de fiscalização judicial consagrado na constituição, o juiz (todos os juizes) são «juizes constitucionais» porque lhes pertence um duplo direito-dever: (i) o *direito de exame* da questão da inconstitucionalidade; (i) o *direito de decisão* no caso concreto, com o eventual direito de desaplicação de normas relevantes na hipótese de uma decisão de acolhimento da inconstitucionalidade dessas normas. O único direito que lhes é subtraído pela constituição é o *direito de declaração da inconstitucionalidade em termos abstractos e com força obrigatória geral* (cfr. anotações aos arts. 278º, 279º, 281º e 282º e 283º). Em síntese, este preceito significa que a função jurisdicional integra também a **fiscalização da constitucionalidade** e que os tribunais - todos e cada um deles - têm o poder e o dever de confrontar com a constituição as normas infraconstitucionais que sejam chamados a aplicar, tendo de recusar-se a aplicar essas normas se não forem compatíveis com ela. É esta, aliás, uma das características essenciais do sistema de *controlo difuso ou desconcentrado* da constitucionalidade, característica que vem desde a Constituição de 1911.»

IV. O juízo de constitucionalidade está em princípio dependente de uma causa (um «**feito submetido a julgamento**»); não existe uma acção ou um recurso directo de inconstitucionalidade, pelo que a questão de constitucionalidade só pode surgir a *título incidental* – **incidente de constitucionalidade** –, a propósito de uma outra questão submetida ao tribunal (questão cível, penal, laboral, administrativa, fiscal, etc.). Por outro lado, porém, a questão da constitucionalidade não tem que ser suscitada pelas partes no processo, podendo e devendo ser *oficiosamente* levantada pelo juiz. Geralmente o juízo de inconstitucionalidade releva apenas para o *caso concreto* em juízo, não afectando a posição da norma na ordem jurídica. A **fiscalização judicial difusa da constitucionalidade** é necessariamente uma *fiscalização concreta* (cfr. epígrafe do art. 280º).”

3.3. Em suma, o tribunal recorrido não poderia deixar de apreciar (para efeitos de aplicar ou desaplicar a norma em causa) mesmo oficiosamente, a conformidade constitucional da norma regulamentar com base na qual foi liquidado o tributo (TRIU).

E concluindo pela sua desconformidade constitucional também não poderia deixar de a desaplicar, aplicando, então, o direito remanescente como se a norma desaplicada não existisse: ou seja, inexistindo norma de incidência que legitimasse a liquidação do tributo, não poderia deixar de anular o acto tributário por vício de violação de lei.

Improcedem, portanto, todas as Conclusões do recurso.

DECISÃO

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

Lisboa, 25 de Novembro de 2015. — *Casimiro Gonçalves* (relator) — *Ascensão Lopes* — *Aragão Seia*.

(1) Cfr. Gomes Canotilho e Vital Moreira, *Constituição da República Portuguesa*, anotada, 4.ª ed. revista, II vol., p. 77.

(2) Ob. cit. pp. 519/520.

Acórdão de 25 de Novembro de 2015.**Assunto:**

Nulidade da sentença. Falta de fundamentação. Omissão de pronúncia. Taxa pela concessão de licença para instalação de publicidade. Taxa por ampliação de posto de combustível.

Sumário:

- I — A nulidade da sentença, por falta de fundamentação de facto ou de direito (artigo 125.º do CPPT e alínea b) do n.º 1 do artigo 615.º do CPC), só abrange a falta absoluta de motivação da decisão.*
- II — O MP intervém nos recursos jurisdicionais para se pronunciar sobre o mérito do recurso.*
- III — Se o STA não dispõe de base factual para decidir o recurso jurisdicional interposto, deve ordenar-se a ampliação e especificação da matéria de facto pertinente ao julgamento da causa.*

Processo n.º 162/15-30.

Recorrente: A..., S. A.

Recorrido: B..., S. A.

Relator: Ex.^{mo} Sr. Cons. Dr. Casimiro Gonçalves.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

RELATÓRIO

1.1. A....., S.A., com os demais sinais dos autos, recorre da sentença que, proferida pelo Tribunal Tributário de Lisboa, julgou procedente a impugnação judicial que B..... S.A. deduziu contra a liquidação (i) da taxa pela instalação de publicidade no posto de abastecimento combustível sito na EN 226, ao km 45+850, no montante de 795,06 € e (ii) da taxa pela legalização do número de mangueiras existentes no referido posto, no montante de 1.362,30 €.

1.2. Termina as alegações formulando as conclusões seguintes:

I - O presente recurso tem por objecto a douda sentença recorrida na parte em que julgou procedente a impugnação, por falta de competência absoluta da Recorrente, e, em consequência, anulou o acto de liquidação de taxa cobrada pela ampliação do posto de abastecimento de combustíveis, localizado junto à EN226, km 45+850, em Moimenta da Beira, praticado pelo Director da então Delegação Regional de Viseu, no valor de € 1.362,30.

II - Da argumentação invocada pelo tribunal *a quo* para fundamentar a decisão não é possível extrair nenhum argumento de facto ou de direito que justifique a anulação do acto de liquidação de taxa cobrada pela ampliação do PAC, na medida em que esse douto tribunal apenas refere que “*concluindo pela prevalência do novo regime [leia-se a Lei n.º 97/88, de 17/08] e pela incompetência da A....., SA para a liquidação das taxas de licenciamento, concedo provimento ao pedido e julgo prejudicadas as demais questões.*”

Em face do exposto, e sem necessidade de mais considerações e nos termos dos normativos aplicáveis, julgo procedente a impugnação”.

III - Em nenhuma parte da sentença é feita qualquer menção que seja à prova produzida ou qual foi o meio de prova que levou à conclusão a que se chega, o que conduz a uma clara infundamentação dessa sentença, assim como a omissões tangentes à prova produzida, concluindo-se pela nulidade daquela.

IV - Segundo o artigo 205º n.º 1 da CRP, as decisões dos tribunais que não sejam de mero expediente são fundamentadas na forma prevista na lei.

V - A fundamentação cumpre uma dupla função: de carácter objectivo - pacificação social, legitimidade e autocontrolo das decisões, e de carácter subjectivo - garantia do direito ao recurso e controlo da correcção material e formal das decisões pelos seus destinatários.

VI - Para cumprir a exigência constitucional, a fundamentação deve ser expressa, clara, coerente e suficiente, isto é, não deve ser deixada ao destinatário a descoberta das razões da decisão, os motivos não podem ser obscuros ou de difícil compreensão, nem padecer de vícios lógicos, a fundamentação deve ser adequada à importância e circunstância da decisão.

VII - A fundamentação da decisão deve, pois, permitir o exercício esclarecido do direito ao recurso e assegurar a transparência e a reflexão decisória, convencendo e não apenas impondo.

VIII - Sempre se dirá que uma decisão vale o que valerem os seus fundamentos, fundamentos esses que se destinam precisamente a convencer que a decisão é justa.

IX - Este dever de fundamentação para as decisões judiciais em geral encontra-se previsto e fundamentado no artigo 154.º do CPC, aplicável *ex vi* do artigo 2.º, alínea e) do CPPT, onde se prescreve:

“1. As decisões proferidas sobre qualquer pedido controvertido ou sobre alguma dívida suscitada no processo são sempre fundamentadas. 2. A justificação não pode consistir na simples adesão aos fundamentos alegados no requerimento ou na oposição...”.

X - A fundamentação da sentença tem regulamentação específica no artigo 607º do Código de Processo Civil, que dispõe que: “2. A sentença começa por identificar as partes e o objecto do litígio, enunciando de seguida as questões que ao tribunal cumpre solucionar. 3. Seguem-se os fundamentos, devendo o juiz discriminar os factos que considera provados e indicar, interpretar e aplicar as normas jurídicas correspondentes, concluindo pela decisão final. 4. Na fundamentação da sentença, o juiz declara quais os factos que julga provados, analisando criticamente as provas, indicando as ilações tiradas dos factos instrumentais e especificando os demais fundamentos que foram decisivos para a sua convicção; o juiz toma ainda em consideração os factos que estão admitidos por acordo, provados por documentos ou por confissão reduzida a escrito, compatibilizando toda a matéria de facto adquirida e extraindo dos factos apurados as presunções impostas pela lei ou por regras de experiência”.

XI - Ora o referido no n.º 4 deste artigo não se verificou em parte alguma da sentença, resultando num claro vazio de fundamentação.

XII - A sentença em recurso limita-se a mencionar que a A..... não tem competência para liquidar taxas pelas actividades que licencia, sem explicitar quais as concretas razões de facto e de direito que lhe permitem chegar a essa conclusão, razão pela qual é nula nos termos dos artigos 123.º, n.º 2 e 125.º, n.º 1 do CPPT e do artigo 615.º, n.º 1 alínea b) do CPC aplicável *ex vi* do artigo 2.º, al e) do CPPT.

Sem conceder,

XIII - O tribunal *a quo* considera que, segundo a jurisprudência do STA, designadamente o acórdão proferido no proc. 0232/13, de 26 de Junho de 2013, com a publicação da Lei n.º 97/88, de 17 de Agosto, a Recorrente deixou de ter competência para liquidar e cobrar taxas quer pela afixação de publicidade, quer pelo estabelecimento e ampliação de PAC’S.

XIV - A questão em análise no acórdão n.º 0232/13, de 26 de Junho de 2013, não diz respeito à competência da A..... para licenciar as obras de instalação e ampliação de postos de abastecimento e consequentemente cobrar as respectivas taxas, mas tão somente à competência da Recorrente para licenciar e consequentemente liquidar taxas de publicidade.

XV - A argumentação de facto e de direito utilizada para sustentar a decisão proferida no acórdão n.º 0232/13, de 26 de Junho de 2013 não é aplicável ao licenciamento pelos estabelecimento e ampliação de postos de abastecimento de combustíveis, uma vez que, segundo o Supremo Tribunal Administrativo, a incompetência da A..... para liquidar as taxas pela afixação de publicidade decorre da publicação e entrada em vigor da Lei n.º 97/88, de 17 de Agosto, vulgarmente conhecida como “*lei da publicidade*” que confere à câmara municipal territorialmente competente a competência para licenciar essa actividade, limitando a intervenção da Recorrente à emissão de um parecer.

XVI - A Lei n.º 97/88, de 17 de Agosto somente regula a afixação e inscrição de mensagens de publicidade e propaganda; não regulamenta o licenciamento de postos de abastecimento de combustíveis ou de qualquer outra actividade, razão pela qual a jurisprudência do STA em matéria de liquidação de taxas de publicidade, designadamente a resultante do acórdão proferido no proc.º 0232/13, de 26/06/13, não é extensível à liquidação de taxas pelo estabelecimento e pela ampliação de postos de abastecimento.

XVII - Ao aplicar o acórdão proferido no acórdão n.º 0232/13, de 26 de Junho de 2013 à cobrança de taxas pelos estabelecimento e ampliação de postos de abastecimento, o Tribunal *a quo* fez uma errada interpretação do antedito acórdão, bem como, entre outros, dos artigos 1.º, 3.º, 10.º, n.º 1, alínea c) e 15.º, n.º 1, alínea l) todos do Decreto-Lei n.º 13/71, de 23 de Janeiro, na sua redacção vigente, bem como os artigos 1.º, 8.º e 10.º do Despacho SEOP 37-XII/92, de 22 de Dezembro de 1992.

XVIII - A alínea c) do n.º 1 do artigo 10.º do Decreto-Lei n.º 13/71, de 23 de Janeiro e as respectivas normas aprovadas pelo Despacho SEOP 37-XII/92, de 22 de Dezembro atribuíam à então Junta Autónoma de Estradas competência para licenciar o estabelecimento de postos de abastecimento de combustíveis ou as obras neles a realizar, licença essa que se encontrava sujeita ao pagamento da taxa prevista na alínea k) do n.º 1 do artigo 15.º do mencionado Decreto-Lei n.º 13/71.

XIX - A totalidade da legislação mencionada pela Recorrida/Impugnante para sustentar a alegada incompetência da A..... é relativa ao sector da energia, e portanto não é aplicável à actividade da A....., enquanto entidade gestora dos bens que integram o domínio público rodoviário do Estado relativamente aos quais lhe foram conferidas por lei as competências necessárias para zelar pela manutenção permanente das condições de infra-estruturação e conservação e de salvaguarda do estatuto da estrada que permitam a livre e segura circulação, definida, entre outros, no Estatuto das Estradas Nacionais, no Decreto-Lei n.º 13/71, de 23 de Janeiro e Decreto-Lei n.º 13/94, de 15 de Janeiro.

XX - Estes diplomas têm como objetivo essencial regular o regime de uso privativo do domínio público rodoviário do Estado, estabelecendo as situações que carecem de licenciamento, aprovação e autorização, pelo que jamais poderão ser considerados revogados parcial e tacitamente, pelas disposições legais invocadas pela Recorrida, porquanto é princípio geral de direito que *lei geral não revoga lei especial, excepto se outra for a intenção inequívoca do legislador* (cfr. artigo 7.º, n.º 2 do CC).

XXI - Não ocorrendo qualquer revogação expressa das disposições legais que atribuem inequivocamente à A..... a competência para licenciar a instalação de postos de abastecimento e respetivas obras de ampliação, designadamente da alínea c) do artigo 10.º do Decreto-Lei n.º 13/71, de 23 de Janeiro, esta mantém aquela competência nas estradas sob sua jurisdição.

XXII - A licença concedida nos termos do artigo 10º, alínea c) do DL 13/71 está sujeita ao pagamento prévio da taxa fixada na alínea l) do n.º 1 do artigo 15.º do citado diploma legal, na redação que lhe foi dada pelo Decreto-Lei n.º 25/2004, de 24 de Janeiro, sendo que a atualização operada por esse último diploma legal, através do qual se mantém expressamente as taxas a pagar pela licença concedida pela A..... para o estabelecimento ou ampliação dos postos de combustíveis, traduz a inequívoca intenção do legislador em manter a mencionada habilitação legal concedida pelo DL n.º 13/71.

XXIII - Desde 1949, as obras de instalação e ampliação de postos de abastecimento de combustíveis estão condicionadas à emissão prévia de dois actos permissivos distintos - um a conceder pela JAE, outro a conceder pelo então Ministro do Comércio e Indústria, hoje DRE.

XXIV - Por força do DL 267/2002, as DRE têm competência para o licenciamento e fiscalização das condições de segurança dos postos de abastecimento inerentes à sua exploração, actos esses que não se confundem com as competências da A..... em sede de licenciamento dos PAC's, e fiscalização das condições de segurança das estradas sob sua jurisdição.

XXV - O âmbito da intervenção da A..... não pode ser confundido com o de outras entidades que têm missões e atribuições distintas, sendo jurisprudência unânime e pacífica nesta matéria que *o licenciamento pela A..... dos postos de abastecimento, bem como das obras a realizar neles, visa garantir a protecção das vias e dos que as utilizam em todos os seus aspectos, em que é preponderante a segurança do trânsito e da segurança em geral face à perigosidade própria do armazenamento e manipulação dos combustíveis para os veículos automóveis*. (v. entre outros, Acórdão proferido pelo STA, no processo n.º 0250/04).

XXVI - Não tendo a lei unificado os regimes de licenciamento por parte da A..... e DRE, ambos os regimes são perfeitamente conciliáveis, razão pela qual, neste quadro legal, resulta claro que a A..... tem competência para licenciar a instalação de postos de combustíveis e obras neles a realizar nas estradas sob sua jurisdição e, consequentemente liquidar e cobrar as respetivas taxas legais enquanto entidade a quem está confiada a gestão/administração dos bens do domínio público rodoviário do Estado.

XXVII - Para efeitos de aplicação das taxas a que se refere a alínea l) do n.º 1 do artigo 15.º do DL n.º 13/71, na redação que lhe foi dada pelo DL n.º 25/2004, o conceito de bomba abastecedora corresponde ao conceito de mangueira, por ser aquele que mais se adequa à realidade subjacente ao licenciamento pela A....., licenciamento esse que tem em conta o número de mangueiras através das quais se abastecem os veículos automóveis, sendo este o factor económico da tributação porque emergente da verificação e prevenção das condições de segurança da estrada e dos que a utilizam.

XXVIII - O conceito de mangueira é o que melhor se compagina com a necessidade de prevenir as condições de segurança e circulação nas estradas, tributando o risco rodoviário acrescido que resulta do maior número de saídas de combustível licenciadas (v. Acórdãos proferidos pelo STA nos processos n.º 0263/09 e 0327/09), pois, um maior número de bombas abastecedoras (ou mangueiras) resultará numa maior procura, atenta a capacidade de abastecimento e a inerente celeridade na prestação do serviço.

Termina pedindo o provimento do recurso, por se verificar a invocada nulidade da sentença, e que, em consequência, se determine que os autos voltem à primeira instância para reforma da mesma, ou, caso assim não se entenda, que a sentença recorrida seja revogada, com as legais consequências.

Consigna, ainda, que na hipótese de o TCA Sul se declarar incompetente, em razão da hierarquia, por considerar que o presente recurso se fundamenta exclusivamente em matéria de direito (cfr. art 280.º n.º 1 do CPPT), por mera cautela, desde já requer, ao abrigo do n.º 2 do art.º 18.º do CPPT, a remessa do processo para o tribunal competente.

1.3. A recorrida B....., S.A. apresentou contra-alegações, que concluiu da forma seguinte:

A. A Recorrente ao não recorrer do segmento decisório que anula o acto de liquidação de taxa cobrada pela instalação de publicidade demonstra que: i) concorda com toda a argumentação aduzida pela ora Recorrida em sede de Petição Inicial e em sede de Alegações, bem como com o sentido decisório da sentença ora recorrida proferido pelo Tribunal *a quo*, ii) sufraga a inexistência de competência da A..... para proceder ao licenciamento da instalação da publicidade nos postos de abastecimento de combustível, iii) por consequência reconhece que o ato de liquidação daquela taxa não é devido, por ilegal, iv) considera que a competência para proceder ao licenciamento de postos de abastecimento de

combustível - e bem assim da instalação de publicidade - é da competência das direcções regionais do Ministério da Economia, ou das Câmaras Municipais, consoante os postos estejam, ou não localizados nas redes viárias nacional ou regional.

B. A *ratio* subjacente à sentença ora Recorrida é, em nosso entendimento, a de que o Douto Tribunal *a quo* considerou como prejudicial a análise da competência da Recorrente para liquidar taxa publicitária face à análise da competência para liquidar taxa pela instalação das mangueiras, o que fez com que, ao chegar a conclusão de que a A..... era incompetente para liquidar a taxa publicitária tenha concluído, também, pela incompetência para liquidar uma taxa pela instalação das mangueiras.

C. A sentença ora reclamada não padece de qualquer vício que determine a sua revogação pelo Douto Tribunal Central Administrativo do Sul.

D. A sentença ora reclamada cumpriu com quanto exigido pelo disposto no n.º 2 do artigo 123.º do CPPT.

E. Tendo como pressuposto a questão da prejudicialidade - acima explicitada - jamais poderá a ora sentença ser nula por alegada inexistência de fundamentação de facto - uma vez que como se viu se cumpriu com quanto exigido - e de direito - uma vez que indicou, interpretou, e aplicou as normas que servem de suporte à decisão -, e porque “*Como vem entendendo o STA só se verifica tal nulidade quando ocorra falta absoluta de fundamentação*” - cfr. Jorge Lopes de Sousa, ob. Cit. Página 357 - o que não é de todo o caso como se demonstrou.

F. Não padece a Sentença ora recorrida de erro de julgamento da matéria de direito uma vez que na invocação que o Tribunal a quo faz do mencionado Acórdão do STA não é dito que o conteúdo do mesmo diz respeito à questão da instalação das mangueiras, sendo, antes sim, invocado com o intuito de retirar a conclusão de que não tendo a A..... competência para liquidar a taxa de publicidade pela instalação de publicidade, por não ser a entidade licenciadora no âmbito do procedimento de licenciamento do próprio posto de abastecimento - que é da autoria das Câmaras Municipais - não faz, pois, sentido que tenha competência para proceder à liquidação da instalação de mangueiras, uma vez que não é a entidade licenciadora, pelo que a primeira conclusão é prejudicial quanto à análise da segunda questão

G. A competência para proceder ao licenciamento da construção, exploração, alteração da capacidade renovação de licença e outras alterações que de qualquer forma afectem as condições de segurança das instalações é das câmaras municipais ou das direcções regionais do Ministério da Economia, e não das A.....

H. Não assiste à A..... competência para cobrar taxas pela instalação de mangueiras visto que, a serem devidas - o que, em todo o caso se não, sempre seriam da competência do Director Regional do Ministério da Economia e não da A.....

I. Pelo que o acto em crise nos autos é ilegal, por incompetência por falta de atribuições do seu autor.

J. A sanção para os actos ilegais feridos de incompetência por falta de atribuições é a respectiva nulidade - cfr. o artigo 133º, nº2, alínea b) do Código do Procedimento Administrativo - CPA.

K. Sendo nulo o acto não produz efeitos dado o disposto no artigo 134º do CPA.

L. Não produzindo efeitos, o acto impugnado não pode ser executado coercivamente.

M. Caso se entendesse que a competência para licenciar as obras e os postos de abastecimento de combustíveis não era das câmaras municipais e das direcções Regionais do Ministério da Economia, sempre tal competência seria do Instituto de Infra-Estruturas Rodoviárias, I.P, (“InIR”) criado pelo Decreto-Lei n.º 148/2007, de 27 de Abril e não das A.....

N. Pois que o InIR sucedeu nas competências das então Estradas de Portugal, E.P.E. na supervisão das infra-estruturas rodoviárias o que se afirma de acordo com o disposto nos artigos 12º, alínea d) e 23.º daquele diploma e com o regime jurídico das Estradas de Portugal aprovado pelo Decreto-Lei n.º 347/2007, de 7 de Novembro, designadamente o artigo 4º, bem como com as Bases da Concessão Rodoviária Nacional atribuída à A....., aprovadas pelo Decreto-Lei n.º 380/2007, de 13 de Novembro, e do contrato de concessão aprovado pela Resolução do Conselho de Ministros n.º 174-A/2007, de 23 de Novembro, o que levaria a que o InIR sempre teria sucedido à A..... na competência prevista no artigo 15º do Decreto-Lei n.º 13/71.

O. No entendimento da ora Recorrida para que a introdução de novas mangueiras em postos de abastecimento de combustíveis fundamentasse a liquidação de uma taxa seria preciso, então, que a operação estivesse sujeita a licença. De resto, a norma do Decreto-lei n.º 13/71, de 23 de Janeiro, que a A..... invoca é a do artigo 15.º, n.º 1, e que dispõe e citamos: “*as taxas a pagar por cada autorização ou licença*”.

E, na verdade, nem novas mangueiras nem mangueiras novas precisam de licença.

P. Desde logo, porque esta simples operação não compreende a realização de qualquer obra, consistindo, tão-somente, na simples introdução de novos elementos de abastecimento, usados à vez - e nunca em simultâneo - por cada espécie ou qualidade de combustível a servir aos utentes das áreas de serviço ou simples postos de abastecimento.

Q. No caso dos autos não ocorreu nenhuma ampliação do posto identificado, nem sequer foram instaladas mais bombas abastecedoras de combustível, no que não é contestado pela Recorrente.

R. Considerando que as mangueiras constituem um elemento integrante das bombas de abastecimento, a única conclusão lógica a chegar é a de que o acrescentamento ou substituição de elementos destas, como é precisamente o caso das mangueiras, sempre estariam fora do âmbito do referido licenciamento, por inexistência de obrigação de licenciamento e, conseqüentemente, de norma de incidência objectiva que pudesse originar a obrigação legal de liquidação da taxa.

S. Pelo que, nos termos dos citados artigos 10.º e 15.º, n.º 1, alínea l) do Decreto-Lei n.º 13/71, e nos quadros do princípio da legalidade tributária estabelecidos no artigo 8.º da Lei Geral Tributária (“LGT”), aplicável às taxas por força do artigo 3.º, n.º 2 e 3 da LGT, a ora Recorrida reitera que outra conclusão não há senão a de que a taxa impugnada nos presentes autos é ilegal por violação directa de lei por ausência de norma de incidência tributária, consubstanciada na licença e/ou autorização, sendo, por isso, anulável, nos termos do artigo 135.º do Código do Procedimento Administrativo, aplicável por força dos artigos 1.º e 2.º, alínea c) da LGT e do artigo 2º alínea d) do CPPT e nos termos da alínea a) do artigo 99.º do mesmo CPPT.

T. Pois que o próprio legislador tomou a livre iniciativa de, e por via do Decreto-Lei n.º 87/2014, revogar, para além de outros diplomas, a alínea l) - **e somente esta** - do n.º 1 do artigo 15.º do Decreto-Lei n.º 13/71, com a redacção dada pelo Decreto-Lei n.º 25/2004, com o claro intuito de, salvo melhor entendimento, pôr termo a uma injusta, onerosa, ilegal e inconstitucional tributação, ainda que considere a ora Recorrida, como foi dizendo ao longo do processo, de que inexiste norma de incidência tributária para o caso *sub judice*, na interpretação que faz do quadro jurídico aplicável *in casu*.

Termina pedindo o não provimento do recurso e a confirmação do julgado recorrido.

1.4. A Mma. Juíza do Tribunal Tributário de Lisboa proferiu despacho (fls. 253) no sentido de que não se verifica a invocada nulidade da sentença.

E tendo o recurso sido interposto para o TCA Sul, este Tribunal veio, por acórdão de 08/01/2015 (fls. 273/288), a declarar-se incompetente, em razão da hierarquia, para dele conhecer, por versar apenas matéria de direito, declarando, conseqüentemente, a competência do STA.

1.5. Subidos os autos, o MP emite Parecer nos termos seguintes:

«*Fundamentação*

1. A impugnante suscitou duas questões decidendas:

1ª - Legalidade da liquidação da taxa pela concessão de licença para instalação de publicidade na zona de protecção à estrada nacional (art. 15º n.º 1 alínea j) DL n.º 13/71, 23 janeiro); no domínio da enunciação desta questão foram inscritas três subquestões:

- ilegalidade do acto de liquidação da taxa, por incompetência da A....., SA após o início da vigência da Lei n.º 97/88, 17 agosto.

- ilegalidade do acto de liquidação da taxa, por dupla tributação.

- inconstitucionalidade do DL n.º 25/2004, 24 janeiro (diploma que actualiza as taxas constantes do DL n.º 13/71, 23 janeiro).

2ª - Legalidade da taxa por ampliação de posto de combustível (art. 15º n.º 1 alínea k) DL n.º 13/71, 23 janeiro; actualmente art. 15º n.º 1 alínea l) na redacção do DL n.º 25/2004, 24 janeiro).

2. O tribunal apreciou a 1ª questão, pronunciando-se no sentido da incompetência da A....., SA para a liquidação da taxa pelo licenciamento após o início da vigência da Lei n.º 97/88, 17 agosto.

O tribunal omitiu em absoluto pronúncia sobre a 2ª questão decidenda.

A afirmação de que ficou prejudicado o conhecimento das demais questões deve ser interpretada como circunscrita às subquestões inscritas no domínio da enunciação da 1ª questão decidenda, tal como supra indicadas (cf. III. Fundamentação fls. 182).

Uma interpretação abrangente da declaração de prejudicialidade (extensiva à 2ª questão decidenda) não pode ser adoptada: a clara autonomia das questões decidendas torna a mera declaração formal pelo tribunal de que a solução da primeira prejudica o conhecimento da segunda juridicamente irrelevante, na medida em que a lei comina com nulidade a sentença em que *o juiz deixe de pronunciar-se sobre questões que devesse apreciar*, segundo um julgamento a formular de acordo com um critério substancial; a severidade da cominação é consequência da violação do dever funcional de resolução de todas as questões que as partes tenham submetido à sua apreciação, com excepção daquelas cuja decisão *esteja prejudicada* (mas não *seja declarada prejudicada pelo tribunal*, redacção possível se fosse adoptado um critério puramente formal na determinação da questão prejudicada) pela solução dada a outras (arts. 608º n.º 2 e 615º n.º 1 alínea d) primeira parte CPC vigente).

3. A intervenção do STA na qualidade de tribunal de revista, com poder de cognição circunscrito a matéria de direito, não permite a aplicação da regra da substituição ao tribunal recorrido no conhecimento da questão sobre a qual foi omitida pronúncia, impondo-se a devolução do processo ao tribunal recorrido para reforma da sentença anulada (arts. 615º n.º 1 alínea d) primeira parte, 665º n.º 1, 679º e 684º n.º 2 CPC vigente).

CONCLUSÃO**O recurso merece provimento.**

A sentença impugnada deve ser declarada nula e ordenada a devolução do processo ao tribunal recorrido para reforma da sentença mediante apreciação da questão sobre a qual foi omitida pronúncia»

1.6. As partes foram notificadas do teor do Parecer do MP e nada vieram dizer.

1.7. Corridos os vistos legais, cabe decidir.

FUNDAMENTOS

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

1. A Impugnante B....., S. A., explorava, à data dos factos, um estabelecimento comercial de venda de combustíveis e áreas de serviço, situado em Estrada Nacional 226, ao quilómetro 44+700-D, em Moimenta da Beira – *cf.* consta do PA aqui em anexo.

2. Em 20/10/2009 a Delegação Regional de Viseu da A....., SA., procedeu a uma acção de fiscalização ao posto de abastecimento de combustível localizado na EN 226 Km 45+850 – *cf.* consta do PA aqui em anexo.

3. Por carta datada de 30/03/2011 a Delegação Regional de Viseu A....., SA., dá conta à Impugnante da manutenção da decisão (cartas ref.^a 1361 de 2009/12/09, ref.^a 1841 de 2010/11/22 e ref.^a 1965 de 2010/12/16) e que deve efectuar o pagamento de, cito:

“(…)

- € 1362,30 (...) correspondente ao aumento de uma mangueira abastecedora de acordo a alínea l) do n.º 1 do artigo 15.º do Decreto-Lei 13/71, de 23 de Janeiro, na redacção introduzida pelo Decreto – Lei 25/2004 de 24 de Janeiro e ainda

- € 795,06 (...) correspondente a 14m2 x 56,79 €/m2 nos termos do disposto na alínea j) do n.º 1 do artigo 15.º do Decreto-Lei 13/71, de 23 de Janeiro, na redacção introduzida pelo Decreto – Lei 25/2004 de 24 de Janeiro.

(…)”

Tudo conforme consta do PA aqui em anexo.

4. Por cartas datadas de 14/04/2011 a Impugnante dirige à A..... SA., dando-lhe conta da remessa dos cheques n.ºs 11429 e 11428 s/ o Banco Santander de nos montantes de € 795,06 e € 1.362,30 para liquidação das guias de receita:

a) Documento 11002905 cujo descritivo refere “Autorização de publicidade – DL 13/71 art. 15 n.º 1 act. DL 25/04 de 24 Jan, alínea J) Proc. lic – 4706VIS110504” e o montante é de € 795,06;

b) Documento 11002904 cujo descritivo refere “Licenciamentos - DL 13/71 art. 15 n.º 1 act. DL 25/04 de 24 Jan, alínea l) Proc. lic. – 4693VIS110504” e o montante é de € 1.362,30.

Tudo conforme consta do PA aqui em anexo.

3.1. Considerando que face aos vícios enunciados na petição inicial se impõe, desde logo, apreciar se a competência para liquidar a taxa de publicidade comercial, nos termos da Lei n.º 13/71, cabe à A....., S.A. ou à edilidade (conforme resultava do regime ulterior - Lei n.º 97/88) e que, caso se conclua que prevalece o regime da lei antiga, cumprirá então apreciar se ocorre dupla tributação sobre o mesmo facto jurídico, a sentença recorrida, afirmando que vai apreciar prioritariamente os vícios cuja procedência determine mais estável ou eficaz tutela dos interesses ofendidos, logo erigiu como questão primordial a decidir a respeito à competência para a liquidação da taxa de publicidade por afixação de publicidade na via pública, concluindo que a JAE e os organismos que funcionalmente lhe sucederam nesta matéria (onde se incluí a impugnante), perderam, com a publicação do DL n.º 97/88, de 17/8, a competência para autorizar a afixação de publicidade na zona de protecção das estradas nacionais, fora do espaço da zona da estrada em que detém pleno domínio, competindo-lhe apenas a emissão de parecer obrigatório a pedido da entidade competente para decidir o licenciamento, e que é a Câmara Municipal, pelo que, assim sendo, «concluindo pela prevalência do novo regime e pela incompetência da A....., S.A., para a liquidação das taxas de licenciamento» julgou procedente a impugnação e julgou «prejudicadas as demais questões».

3.2. Do assim decidido discorda a A....., S.A., alegando que:

- Por um lado, a sentença enferma de nulidade (art. 125º do CPPT e art. 615º, n.º 1, b) do CPC), por falta de fundamentação (*cf.* Conclusões I a XII);

- Por outro lado, enferma de erro de julgamento (*cf.* Conclusões XII a XXVIII) porquanto apela ao decidido no ac. deste STA, de 26/6/2013, no proc. n.º 0232/13, apesar de tal aresto só se pronunciar quanto à questão da competência da A..... para licenciar a afixação e inscrição de mensagens publicitárias, mas não se pronunciar (não aludir, sequer) sobre a questão da competência da A..... para licenciar o estabelecimento e ampliação de postos de abastecimento de combustível, ou qualquer outra actividade, na área de respeito das estradas sob sua jurisdição e conseqüente liquidar e cobrar as respectivas taxas.

Sendo que, contudo, a alínea c) do n.º 1 do art. 10º do DL n.º 13/71, de 23/1 e as respectivas normas aprovadas pelo Despacho SEOP 37-XII/92, de 22/12, atribuíam à então Junta Autónoma das Estradas competência para licenciar o estabelecimento de postos de abastecimento de combustíveis ou as obras

neles a realizar. Licença essa sujeita ao pagamento da taxa prevista na alínea a) do n.º 1 do art. 15º do mesmo DL, cujas normas não estão expressa ou tacitamente revogadas. E a actualização operada pelo DL 25/2004, através do qual se mantêm expressamente as taxas a pagar pela licença concedida pela A..... para o estabelecimento ou ampliação de postos de combustíveis, traduz a inequívoca intenção do legislador em manter a mencionada habilitação legal concedida pelo DL n.º 13/71. Acrescendo que, para efeitos de aplicação das taxas a que se refere a alínea i) do n.º 1 do art. 15º do DL n.º 13/71 (na redacção do DL n.º 25/2004) o conceito de bomba abastecedora corresponde ao conceito de mangueira.

Vejamos, pois.

4.1. Quanto à invocada falta de fundamentação:

É sabido que constitui causa de nulidade da sentença, além do mais, «a não especificação dos fundamentos de facto e de direito da decisão» [nº 1 do art. 125º do CPPT; cfr., igualmente, a alínea b) do n.º 1 do art. 615º do Novo CPC – a que correspondia o anterior art. 668º do CPC: é nula a sentença quando não especifique os fundamentos de facto e de direito que justificam a decisão].

Importa, porém, distinguir a falta absoluta de motivação, da motivação deficiente, medíocre ou errada, sendo que o que a lei considera nulidade é a falta absoluta de motivação e sendo que a nulidade da sentença por falta de fundamentação de facto ou de direito só abrange a falta absoluta de motivação da própria decisão e não já a falta de justificação dos respectivos fundamentos: isto é, a nulidade só é operante quando haja total omissão dos fundamentos de facto ou de direito em que assenta a decisão. (¹) A insuficiência ou mediocridade da motivação é espécie diferente, afecta o valor doutrinal da sentença, sujeita-a ao risco de ser revogada ou alterada em recurso, mas não produz nulidade. (²)

Ora, no caso, não pode afirmar-se que, relativamente às questões que a sentença apreciou, haja falta absoluta de motivação da própria decisão, que haja total omissão dos fundamentos de facto ou de direito em que decisão assenta, sendo que também não integra esta nulidade por falta de fundamentação de facto ou de direito a eventual não pronúncia sobre questões de conhecimento oficioso ou suscitadas pelas partes.

Improcede, portanto, esta invocada nulidade da sentença, por falta de fundamentação de facto e/ou de direito.

4.2. No que respeita à nulidade da sentença, por omissão de pronúncia quanto à questão da legalidade da taxa por ampliação de posto de combustível, não poderá tal arguição obter acolhimento.

Desde logo, porque, não se tratando de questão de conhecimento oficioso, é suscitada apenas pelo MP, e não pela recorrente. É que embora nos termos do n.º 1 do art. 121º do CPPT o Ministério Público possa expressamente pronunciar-se sobre as questões de legalidade que são objecto do processo ou suscitar outras que se enquadrem nas suas competências legais, podendo suscitar questões que obstem ao conhecimento do mérito do pedido, promover a regularização da petição e sanação de irregularidades processuais, deduzir excepções e arguir nulidades, (³) aquela norma não tem, no caso, aplicação, pois que em sede de recurso jurisdicional da decisão proferida em 1ª instância, se impõe ao MP, como ao Tribunal, o objecto do recurso definido pelas partes, a não ser que se trate de questões de conhecimento oficioso, o que não é o caso.

E não tendo a nulidade, por omissão de pronúncia sido invocada pela recorrente, nem sendo questão de conhecimento oficioso, não poderá o MP suscitá-la.

4.3. Resta, portanto, apreciar o também invocado erro de julgamento da sentença.

Vejamos.

Em sede de PI da impugnação, a recorrente alegara:

a) - quer a ilegalidade da taxa (liquidada no montante de 795,06 Euros) por concessão de licença para instalação de publicidade num posto de abastecimento de combustível, em zona de protecção à estrada nacional (al. j) do n.º 1 do art. 15º do DL n.º 13/71, de 23/1). [Em relação a esta taxa (de publicidade), a recorrente suscitou três subquestões: (i) a ilegalidade do acto de liquidação da taxa, por incompetência da A....., SA após o início da vigência da Lei n.º 97/88, 17/8; (ii) a ilegalidade do acto de liquidação da taxa, por dupla tributação; (iii) a inconstitucionalidade do DL n.º 25/2004, de 24/1 (diploma que actualiza as taxas constantes do DL n.º 13/71, de 23/1)].

b) - quer a ilegalidade da taxa (liquidada no montante de 1.362,30 Euros) por ampliação de posto de combustível e pelo aumento do número de mangueiras ali existentes (al. k) do n.º 1 do art. 15º do DL n.º 13/71, de 23/1; cfr., actualmente, a alínea l) do n.º 1 do mesmo art. 15º, na redacção do DL n.º 25/2004, de 24/1).

Contudo, como aponta o MP, a sentença recorrida apenas apreciou a questão da taxa de publicidade (concluindo no sentido da incompetência da A....., S.A. para a liquidação da taxa pelo licenciamento de publicidade, após o início da vigência da Lei n.º 97/88, de 17/8), exarando no final o seguinte: «Termos em que, concluindo pela prevalência do novo regime e pela incompetência da A....., S.A., para a liquidação das taxas de licenciamento, concedo provimento ao pedido e julgo prejudicadas as demais questões»

Ora, esta conclusão de que estão prejudicadas as demais questões consubstancia o erro de julgamento invocado pela recorrente.

Com efeito, se o Tribunal entender que a apreciação de uma determinada questão está prejudicada pela solução dada a outra, e assim o declarar expressamente, poderá haver erro de julgamento se for errado o entendimento em que assenta a não apreciação da dita questão, mas não haverá omissão de pronúncia. «Esta só ocorrerá nos casos em que o tribunal, pura e simplesmente, não tome posição sobre qualquer questão sobre a qual devesse tomar posição, inclusivamente não decidindo explicitamente que não pode dela tomar conhecimento. No entanto, mesmo que entenda não dever conhecer de determinada questão, o tribunal deve indicar as razões por que não conhece dela, pois, tratando-se de uma questão suscitada, haverá omissão de pronúncia se nada disser sobre ela.»⁽⁴⁾

No caso, o erro de julgamento resulta desde logo da circunstância de a apreciação desta questão não poder considerar-se prejudicada, dado que, ao invés do que considera a sentença recorrida, a ilegalidade é imputada à liquidação da taxa (no montante de 1.362,30 Euros) relativa à ampliação de posto de combustível e aumento do número de mangueiras ali existentes (al. l) do n.º 1 do art. 15º do DL n.º 13/71, de 23/1, na redacção do DL n.º 25/2004, de 24/1), sendo que a sentença decidiu com base na aplicação das normas que fundamentaram liquidação de uma outra taxa (no montante de 795,06 Euros) relativa à licença para instalação de publicidade nesse mesmo posto de abastecimento de combustível, à luz da alínea j) do n.º 1 do art. 15º do DL n.º 13/71, de 23/1.

E, assim sendo, procede o recurso e visto que o processo não reúne ainda os elementos necessários ao conhecimento desse também alegado fundamento da impugnação, impõe-se a baixa do processo ao Tribunal a quo, para que seja apreciado esse fundamento, se a tanto nada mais obstar.

DECISÃO

Nestes termos, acorda-se em, dando provimento ao recurso, revogar a sentença recorrida e ordenar a baixa dos autos à 1ª instância a fim de aí prosseguirem termos com vista à apreciação das questões cujo conhecimento foi julgado prejudicado, se a tanto nada mais obstar.

Custas pela recorrida, que contra-alegou no recurso.

Lisboa, 25 de Novembro de 2015. — *Casimiro Gonçalves* (relator) — *Francisco Rothes* — *Aragão Seia*.

⁽¹⁾ Cfr., entre outros, o ac. do STA, de 10/5/73, *BMJ* 228, 259 e o ac. do STJ, de 8/4/75, *BMJ* 246, 131.

⁽²⁾ Cfr. Alberto dos Reis, *CPC anotado*, Vol. V, 140.

⁽³⁾ Cfr. os acs. do STA, de 16/5/2012, proc. n.º 0464/11 e de 31/10/2012, proc. n.º 0948/12; bem como Jorge Lopes de Sousa, *Código de Procedimento e de Processo Tributário Anotado e Comentado*, Áreas Editora, 6.ª edição, II volume, anotação 4 ao artigo 121.º, p. 300.

⁽⁴⁾ Jorge Lopes de Sousa, ob. cit. II volume, anotação 10.ª) ao artigo 125.º, p. 363.

Acórdão de 25 de Novembro de 2015.

Assunto:

IMI. Atualização oficiosa. Valor patrimonial tributário.

Sumário:

Ocorrendo falta de elementos factuais relativamente a uma das questões essenciais suscitadas pela impugnante que se mostra decisiva para aquilatar da legalidade da liquidação, impõe-se a ampliação do probatório e subsequente decisão de direito em conformidade.

Processo n.º 171/15-30.

Recorrente: A..., S. A.

Recorrido: Fazenda Pública.

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

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

A....., SA, inconformada, recorreu para este STA da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Viseu (TAF de Viseu) que julgou improcedente a impugnação que havia deduzido

contra o acto de indeferimento da reclamação graciosa e do acto de liquidação adicional de Imposto Municipal sobre Imóveis, que tinha dado origem à referida reclamação graciosa (liquidação de IMI n.º 2008 884496903 referente ao ano de 2008 no montante de 7.498,58).

Alegou, tendo concluído como se segue:

A) A Recorrente é dona e legítima possuidora do prédio misto sito na Rua ou,, freguesia, concelho de Tondela, descrito na Conservatória do Registo Predial de Tondela sob o n.º 363, e inscrito na matriz urbana sob o artº 1272 e na matriz rústica sob o artº 6719;

B) O referido Prédio foi adquirido pela Recorrente em 28 de Dezembro de 2007, por compra à sociedade B....., S.A., que por sua vez o tinha adquirido em 28 de Dezembro de 2004,

C) O preço da compra e venda pela Recorrente foi de € 3.200.000,00, correspondendo € 3.093.440,00 à parte urbana do prédio, e os restantes € 106.570,00 à respetiva parte rústica,

D) À data da aquisição do imóvel pela Recorrente, o mesmo encontrava-se registado na matriz predial urbana pelo valor tributário de € 1.292.247,64 e na matriz predial rústica pelo valor tributário de € 0,35, valores não decorrentes ainda de avaliação efetuada nos termos do CIMI,

E) A sociedade B....., S.A., em consequência da sua aquisição em 28 de Dezembro de 2004, apresentou, em 22 de Fevereiro de 2005, a declaração Mod. 1 do IMI. Este procedimento não ficou concluído antes da data da transmissão do imóvel para a Recorrente;

F) Em 1 de Julho de 2008 a Administração Fiscal notificou a Recorrente do resultado da avaliação efetuada na sequência do pedido da anterior proprietária (que, por consistir numa segunda avaliação, requerida pela B....., S.A., assumia cariz definitivo),

G) O VPT do prédio urbano foi então estabelecido em € 3.613.700,00;

H) A Recorrente não impugnou judicialmente o ato de fixação de VPT do prédio, uma vez que esta avaliação se reportava à data da aquisição do imóvel pela B....., S.A. (ou seja, a 28-12-2004), e que o respetivo resultado, atendendo às normas legais então vigentes, não se mostrava criticável,

I) A Administração Fiscal, com base nesta avaliação do imóvel reportada a 2004, posteriormente atualizada de forma oficiosa nos termos do artigo 138º do CIMI, veio a praticar o ato de liquidação adicional de IMI n.º 2008884496903, referente ao ano de 2008 e no montante de €7.498,58, objeto do presente recurso,

J) Este ato padece de várias ilegalidades, pois o VPT tomado em consideração para a determinação do valor a pagar, atualizado oficiosamente nos termos do artigo 138º do CIMI, não foi anteriormente notificado à Recorrente;

K) Segundo porque a Administração Fiscal, contrariamente às disposições legislativas aplicáveis, não alterou o VPT do imóvel em consonância com o previsto nas alterações legislativas de 2007, procedimento que resultaria numa diminuição do valor absoluto daquele VPT,

L) Com tais comportamentos, a Administração fiscal violou as seguintes normas jurídicas:

Artigo 36º do Código de Procedimento e de Processo Tributário; artigo 268º número 3 da Constituição da República Portuguesa; artigo 138º do Código do IMI conjugado com a portaria n.º 768/2007:

Artigo 40º A e artigos 40º e 44º do CIMI, na redação que lhes foi dada nela Lei 53-A/2006, nomeadamente pelas normas previstas no art.º 73º e 77º da referida Lei;

Artigo 13º número 3 alínea b) do CIMI;

Artigo 104º número 3 da Constituição da República Portuguesa Vejamos,

M) Começamos pela falta de notificação da atualização do VPT feita ao abrigo do art. 138º do CIMI, que serviu de base de cálculo ao ato de liquidação adicional de IMI n.º 2008 884496903, referente ao ano de 2008 e consequente violação do disposto no artigo 36º do CPPT e do n.º 3 do artigo 268º da CRP,

N) Ora, a fixação do VPT, à semelhança da fixação de outros elementos da matriz predial, “tem por objectivo fazer a qualificação jurídica de determinada situação da vida, qualificação essa que funciona como pressuposto de acto definitivo” (Cfr. Ac. T.C.A.S de 27-06-2006, Proc. n.º 1219/06),

O) O ato pelo qual opera a referida fixação do VPT constitui, pois, um “autêntico ato pressuposto, o qual, não só prepara, como verdadeiramente condiciona e influencia o ato final de liquidação” (Cfr. decidido no Ac. T.C.A.S. acima mencionado),

P) Nos termos do artº 36º do CPPT, “os atos em matéria tributável que afectem os direitos e interesses legítimos dos contribuintes só produzem efeitos em relação a estes quando lhe sejam validamente notificados”,

Q) A mesma conclusão resulta, aliás, da própria lei constitucional, que, no n.º 3 do artº 268º, exige a notificação do particular como condição de eficácia dos atos com eficácia externa praticados pela Administração Pública.

R) É notório que a actualização do VPT de um imóvel – porque altera a matéria tributária em sede de IMI – regula um situação individual e concreta em matéria de tributação do património (sendo, pois, um ato administrativo em matéria tributável),

S) O ato de atualização é potencialmente lesivo para o sujeito passivo daquele imposto ou, por outras palavras, “afeta os direitos e interesses legítimos dos contribuintes”, pelo que, não tendo o mesmo sido notificado à Recorrente, o mesmo é, como tal ineficaz,

T) Assim, ao liquidar imposto com base num VPT alterado por ato que não reveste eficácia externa, a Administração Fiscal decidiu em erro sobre os pressupostos da sua atuação,

U) Acresce que, o ato de atualização que não foi notificado à Recorrente padece também de ilegalidade por erro de cálculo

V) Efetivamente, da conjugação das normas previstas no artº 138º do Código do IMI e na portaria n.º 768/2007, não resulta o valor de 1,0375 (utilizado pela Administração Fiscal) como fator de atualização do VPT, mas sim o valor de 0,79, que representaria uma desvalorização do VPT (e, bem assim, uma diminuição do valor do imposto consequentemente liquidado),

W) Debrucemo-nos agora sobre a **omissão do cumprimento do dever de atualização oficiosa do valor patrimonial tributário, decorrente das alterações legislativas de 2007;**

X) Em 1 de Julho de 2007, entraram em vigor as normas previstas no art.º 73º e 77º da Lei 53-A/2006 (Orçamento de Estado para 2007) - pelas quais se procedeu ao aditamento do artº 40º-A e à alteração da redação do artº 40º-A e 44º do CIMI.

Y) Com as referidas alterações, o legislador previu que o VPT dos imóveis com idade entre 9 a 15 anos fosse apurado com aplicação do coeficiente de vetustez de 0,85, em detrimento dos coeficientes anteriormente aplicáveis - de 0,95 para os imóveis com 9 e 10 anos, e de 0,90 para os imóveis entre 11 a 15,

Z) O legislador estabeleceu ainda novos parâmetros para determinação da área do imóvel relevante para o cálculo do VPT, mediante a aplicação de um coeficiente de ajustamento,

AA) Estas alterações legislativas ocorreram, pois, após o início do procedimento de avaliação decorrente da primeira transmissão na vigência do CIMI do imóvel, mas antes da aquisição do mesmo pela Recorrente,

BB) Pelo que se tais alterações não poderiam ser relevadas no procedimento de avaliação impulsionado pela aquisição do imóvel pela B....., S.A. (porque reportada a Dezembro de 2004), deveriam, no entanto, ter justificado uma atualização posterior do VPT aí apurado,

CC) No caso concreto, a aplicação do coeficiente de vetustez estabelecido na lei a partir de 1 de Julho de 2007, bem como do coeficiente de ajustamento de áreas, diminuiria o VPT do imóvel apurado na avaliação efetuada e reportada a 2004,

DD) Desta forma, ainda que a Administração Fiscal entendesse necessária a atualização posterior do VPT do imóvel nos termos do artº 138º do Código do IMI,

EE) Caso o ato de atualização praticado em 2008 (que a Impugnante, pelos motivos expostos, reputa de ineficaz), houvesse tido por base um VPT fixado à luz das alterações estabelecidas pela Lei 53-A/2006, e não, como ocorreu, o VPT fixado na avaliação reportada a 2004,

FF) O valor fixado, a final, como pressuposto da liquidação de IMI em 2008, seria igualmente mais baixo que o adotado pela Administração Fiscal,

GG) E a verdade é que **é obrigação do Chefe de Finanças competente, nos termos da alínea b) do n.º 3 do artº 13º do CIMI, proceder à atualização oficiosa do valor patrimonial tributário dos prédios quando tal seja legalmente determinado,**

HH) No caso e na decorrência das alterações estabelecidas pela Lei 53-A/2006, nenhuma atualização foi efetuada pelo Chefe de Finanças de Tondela, no que se consubstancia uma omissão procedimental ilícita que afeta a legalidade dos atos de liquidação subsequentes,

II) É que, caso tivesse sido praticada a atualização omitida, o valor do ato de liquidação não corresponderia ao valor do ato ora impugnado. Seria cobrável à Recorrente o valor de € 5.956,46, ao invés do montante que lhe foi notificado de €7.498,58,

JJ) Refira-se ainda que o facto de a Recorrente ter sido notificada da 2ª avaliação e nada ter questionado não determinou uma preclusão do seu direito,

KK) Salvo o devido respeito por doura opinião em contrário, não assiste razão à Administração Fiscal no argumento utilizado para fundar tal decisão, uma vez que a omissão que ora se alega - falta de atualização à luz das alterações estabelecidas pela Lei 53-A/2006 - não se verificou no âmbito do procedimento tributário de avaliação do imóvel, mas sim em momento temporal subsequente à data a que tal avaliação se reportava,

LL) Ora, o nosso sistema jurídico, assegurando a “tutela plena, efectiva e em tempo útil dos direitos e interesses protegidos em matéria tributária” (Cfr. artº 96º do C.P.P.T.), privilegia a impugnação unitária dos atos tributários 54º do C.P.P.T.), pelo que não existindo um meio processual próprio, outra não poderá ser a conclusão senão a de que é adequada a Impugnação Judicial,

MM) Tanto mais que, nos termos do artº 99º do C.P.P.T., o legislador previu que a Impugnação Judicial poderia ter por fundamento “qualquer ilegalidade, designadamente (...) preterição de formalidades legais”;

NN) Refira-se ainda que, **a obrigação do Chefe de Finanças atualizar o VPT do imóvel decorre diretamente da conjugação das normas previstas no art.º 73º e 77º da Lei 53-A/2006 e do n.º 3 do artº 13º do CIMI,**

OO) É a letra da lei e é também a conclusão imposta pelo elemento teleológico da interpretação normativa,

PP) Já que, se por um lado, a oficiosidade da atualização se mostra favorável à desburocratização da atividade administrativa, por outro, tendo em consideração que, nos termos do n.º 3 do artº 104º da Constituição, “a tributação do património deve contribuir para a igualdade entre os cidadãos” (desígnio que decorreria sempre do artº 130), assegura também que todos os contribuintes sejam tributados de forma equivalente, pela base tributável que o legislador considerou adequada, atendendo ao princípio da capacidade contributiva,

QQ) Não se vislumbra razões, pois, que possam impedir a oficiosidade da atualização do VPT à luz das alterações legislativas impostas pelo Orçamento de Estado para 2007,

RR) Acresce que,

SS) A Recorrente, para evitar o procedimento de cobrança coercivo, efetuou já o pagamento voluntário da totalidade da primeira prestação do IMI de 2008, inclusive do valor cuja anulação ora se requer, pelo que tem a Impugnante Recorrente direito, desde já se peticionando, à condenação da Fazenda Pública à restituição do imposto indevidamente pago, bem como ao pagamento de juros indemnizatórios,

Nestes e nos mais termos de Direito que V. Exas. Doutamente suprirão, deve o presente recurso ser julgado procedente, por provado e, em consequência:

a) ser anulado o ato de liquidação de IMI n.º 2008884496903;

b) ser condenada a Fazenda Pública à restituição do imposto indevidamente pago pela Impugnante Recorrente;

c) ser condenada a Fazenda Pública, nos termos do art.º 43º da LGT e artº 61º do CPPT ao pagamento de juros indemnizatórios à Impugnante Recorrente.

Só assim se decidindo

SERÁ CUMPRIDO O DIREITO E FEITA JUSTIÇA»

Não foram apresentadas contra-alegações.

O Ministério Público junto deste STA emitiu parecer do seguinte teor: «A....., SA recorre em processo de impugnação, sendo recorrida a A.T.

Do recurso interposto resultam as seguintes questões a decidir, relativamente às quais a recorrente discorda das soluções de direito dadas na sentença recorrida quanto à interpretação e aplicação da lei:

- falta de notificação da atualização do valor patrimonial tributário (VPT), nos termos do art. 138.º do CIMI, e conforme previsto nos artigos 36.º do C.P.P.T. e n.º 3 do 268.º da C.R.P.;

- erro de cálculo na conjugação do previsto no art. 138.º do CIMI com a Portaria 768/07;

- omissão do dever de atualização oficiosa decorrente das alterações introduzidas aos artigos 40º-A. e 44.º do CIMI, na redacção introduzida pelos artigos 73º e 77º da Lei n 53-A/2006, de 29/12, a conjugar com a alínea b) do n.º 3 do art. 13º do CIMI, e o previsto no art. 104.º n.º 3 da CRP, segundo o qual “a tributação do património deve contribuir para a igualdades entre os cidadãos”;

- não preclusão do direito de impugnação, nos termos dos artigos 96.º 54.º e 99.º do C.P.P.T..

Segundo os factos tal como apurados na sentença recorrida (fls. 197 e 198), a impugnante adquiriu em 28-12-2006, pelo preço de € 3.200.000,00, imóvel sobre o qual foi efetuada liquidação adicional em 28-2-09 relativa a 2008.

O valor considerado pela A.T. nesta liquidação - € 3.613.700,00 - foi o fixado na avaliação efetuada na sequência de 1.ª transmissão na vigência do IMI, ocorrida em 28-12-04 e declarada em 22-2-05 pela anterior proprietária, B....., S.A. em 22-2-05.

Esta, notificada da 1.ª avaliação em 2-5-07, veio a requerer em 31-5-07, 2.ª avaliação.

A ora recorrente que a 1-7-08 foi notificada do resultado da avaliação, pelo qual foi fixado o dito valor de € 3.613.700,00, que não impugnou na sequência.

E do valor de IMI liquidado adicionalmente a 28-2-09 veio a apresentar reclamação graciosa e do seu indeferimento a presente impugnação.

A 30-6-09 procedeu ao pagamento do respetivo valor de €7498,58.

Quanto ao direito aplicável:

O valor resultante da avaliação efetuada, sendo reportado à data da 1.ª transmissão na vigência do CIMI - 28/12/2004 -, é o que importava considerar para efeitos de IMI, a partir dessa data e até que ocorresse nova avaliação nomeadamente, por desatualização do inscrito em resultado da avaliação - art. 13º. n.º 4 do C.I.M.I..

Tendo a recorrente sido notificada do valor fixado, a que não reagiu, não se impunha proceder-se a outra notificação, em conformidade com o previsto nos artigos 36.º do C.P.P.T. e no n.º 3 do 268.º da

C.R.P., fundada na atualização prevista no art. 138.º do CIMI, em conjugação com a Portaria n.º 768/2007, que é de 9/7, cuja aplicação nunca defendeu antes da presente impugnação dever ocorrer.

Aliás, a recorrente poderia, segundo o artigo 130.º n.º 3 alínea a) do CIMI “a todo o tempo, reclamar de qualquer incorreção nas inscrições matriciais, nomeadamente com base no fundamento de o valor patrimonial tributário ser considerado desatualizado”, o que não efetuou mesmo após a avaliação ter sido concluída no decurso de 2008.

A doutrina que se tem debruçado sob a génese da atual legislação constante do IMI, refere ter sido quanto aos casos não sujeitos avaliação que eram de aplicar coeficientes de desvalorização e que posteriormente é o método declarativo individual mediante o preenchimento de modelos oficial que assegura a necessária visibilidade e transparência.

Não sendo, assim, caso de proceder à referida atualização, resulta não haver erro de cálculo na liquidação efetuada.

É certo que não consta ainda terem sido aplicadas as regras resultantes da redação introduzida pela Lei n.º 53.º-A/2006, aos artigos 40.º 41.º 43.º e 44.º do CIMI, bem como do artigo 40.º-A aditado ao CIMI pela mesma lei, para produzir efeitos a partir de 1 de Julho de 2007, nos termos do artigo 79º da dita Lei n.º 53.º-A/2006 - e não das invocadas normas constantes dos artigos 73.º e 77.º que dizem respeito, respetivamente, a autorizações legislativas no âmbito dos IEC (impostos especiais de consumo) e aos preceitos do CIMI que pela mesma foram alterados.

E que, quanto à aplicação do artigo 13.º n.º 3 do CIMI, em que se regula os casos em que o chefe de finanças pode proceder oficiosamente à actualização dos elementos da matriz, entre as quais figura a actualização do valor patrimonial tributário (al. b) - “actualização do valor patrimonial tributário dos prédios, em resultado de novas avaliações ou quando tal for legalmente determinado”), não serve para determinar a aplicação das ditas novas regras no caso em apreciação.

Contudo, como a própria recorrente admite, a avaliação reporta-se ao ano de 2004.

E as dúvidas existentes à aplicação das ditas novas regras, no caso da avaliação vir a ser concluída já na sua vigência, não são de resolver em termos de impor ao chefe de serviços de finanças observar as mesmas oficiosamente.

Invocando a recorrente que se impõe uma interpretação da alínea b) do n.º 3 do art. 13º do CIMI que implique a sua aplicação, sob pena de violação do princípio constitucional da igualdade consagrado no artigo 104º n.º 3 da C.R.P., é de admitir que uma tal violação só ocorreria se das normas em causa resultasse uma discriminação entre contribuintes, o que no dito contexto não ocorre.

Com efeito, uma desigualdade de facto só resultaria em face de condições específicas que tivessem impossibilitado o exercício do direito de requerer uma nova avaliação ou a reclamação dos valores matriciais inscritos, o que no caso não resulta pelo menos no que respeita ao IMI de 2008.

A doutrina que se tem debruçado sob a génese da atual legislação constante do IMI, refere ter sido quanto aos casos não sujeitos avaliação que eram de aplicar coeficientes de desvalorização e que posteriormente é o método declarativo individual mediante o preenchimento de modelos oficial que assegura a necessária visibilidade e transparência - assim; nomeadamente, em Estudos de Direito Fiscal, sob a coordenação de Gloria Teixeira, Almedina, 2006, p. 293 e ss. e José Maria Pires, em Lições de Impostos sobre o Património e do Selo, Almedina, 2012, p. 20 e ss..

Apenas é de reconhecer a possibilidade de impugnação da liquidação com base em ilegalidade na avaliação efetuada ou no valor naquela considerada sobre o qual incide a taxa, conforme a jurisprudência do S.T.A. vem admitindo.

Concluindo:

O recurso é de improceder.»

2- FUNDAMENTAÇÃO:

A matéria de facto vertida na decisão do TAF de Viseu a fls.198/199 é a seguinte:

1. A Impugnante é dona e legítima proprietária do prédio misto na Rua ou,, freguesia de, concelho de Tondela, descrito na Conservatória do Registo Predial de Tondela sob o n.º 363 e inscrito na matriz predial urbana sob o artigo 1272 e na matriz rustica sob o artigo 6719 - cfr. doc. 2 junto com a petição inicial.

2. O prédio identificado no ponto 1 foi adquirido pela sociedade B....., SA em 28.12.2004.

3. Em 22.02.2005. a sociedade B....., S.A. apresentou a declaração Mod. 1 do IMI, tendo declarado, como motivo de entrega da declaração, a 1.ª transmissão na vigência do IMI. - cfr. fls. 98 e ss. do processo administrativo apenso.

4. Em 28.12.2006. pelo preço global de 3.200.000,00 €. a Impugnante adquiriu à sociedade B....., S.A. o referido imóvel. — cfr. doc. 4 junto com a petição inicial.

5. O prédio foi objeto de 1.ª avaliação, notificada à sociedade B....., S.A. em 02.05.2007.

6. Não concordando com o valor patrimonial tributário atribuído, a sociedade B....., S.A. requereu em 31.05.2007 a 2.ª avaliação do imóvel.

7. O prédio foi objeto de 2.ª avaliação, tendo sido fixado o valor patrimonial tributário de 3.613.700,00 € - cfr. doc. 5 junto com a petição inicial.

8. A Impugnante foi notificada do resultado da 2.ª avaliação em 01.07.2008, não tendo impugnado o valor atribuído ao prédio.

9. Em 28.02.009 foi emitida a liquidação adicional de IMI n.º 2008 884496903, referente ao ano de 2008, no montante de 7.498,58 € - cfr. doc.1 junto com a petição inicial.

10. A Impugnante deduziu reclamação graciosa da referida liquidação que foi autuada sob o n.º 2704200904000196. - cfr. processo administrativo apenso.

11. Por despacho de 20.04.2009. do Sr. Chefe de Finanças de Tondela, foi a reclamação totalmente indeferida - cfr. fls. 87 do processo administrativo apenso.

12. A Impugnante procedeu ao pagamento da liquidação em 30.06.2009. - cfr. fls. 109 dos autos.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

3- DO DIREITO:

A decisão recorrida julgou improcedente a impugnação depois de considerar, relativamente à questão colocada pela impugnante (*de que a actualização do valor patrimonial tributário, ao abrigo do artº 138º do CIMI estava sujeita a notificação nos termos do disposto no artigo 36º do CPPT*), que esta actualização é efectuada de forma automática porque deriva directamente da própria lei (artº 138º do CIMI) e que não estando em causa qualquer decisão resultante de um procedimento tributário não é aplicável o artº 36º do CPPT pelo que não se impunha a referida notificação. Ainda sobre a mesma actualização considerou, implicitamente, a decisão recorrida que não ocorria erro de cálculo pela consideração do valor de 1,0375 utilizado pela Administração Fiscal como factor de actualização do VPT, em vez do valor de 0,79 como defendido pela impugnante, por resultar do referido artº 138º do CIMI que actualização significa manutenção de valores patrimoniais actualizados, em conformidade com o funcionamento dos mercados que ao abrigo do artº 130º do CIMI assiste à Impugnante a faculdade de pedir a avaliação do imóvel com base em desactualização do VPT decorridos três anos sobre a data do encerramento da matriz. Finalmente considerou que não ocorria o vício de violação de lei pelo incumprimento do dever de actualização oficiosa do valor patrimonial tributário decorrente das alterações legislativas de 2007 uma vez que nos termos do artº 37º n.º 4 do CIMI a avaliação se reporta à data do pedido de inscrição do prédio na matriz que no caso em apreço, ocorreu em 22/02/2005 irrelevando a data da transmissão do imóvel e implicando que quaisquer alterações posteriores à data da apresentação da declaração modelo 1 prevista no artº 37º n.º 4 do CIMI não são consideradas para efeitos de determinação do valor patrimonial. Expressou ainda a sentença sindicada, que a impugnante notificada do valor patrimonial fixado na 2ª avaliação não o questionou. E, considerou, ainda, que ao contrário do alegado não tinha o Sr. Chefe de Finanças o dever de proceder à actualização oficiosa do valor patrimonial tributário nos termos do artº 13º n.º 3 alínea b) do CIMI por este preceito só ser aplicável relativamente aos pedidos de inscrição na matriz formulados em data posterior à entrada em vigor da Lei n.º 53-A/2006 e considerando que a aquisição do imóvel pela impugnante em 28/12/2007 não teve qualquer efeito por não ter gerado um novo acto de avaliação e a que foi efectuada se dever reportar à data de 22/02/2005 supra referida.

DECIDINDO NESTE STA

As questões que cumpre conhecer são as enunciadas no parecer do Sr. Procurador Geral da República supra destacado muito embora a primeira questão suscitada possa ficar prejudicada (como adiante se verá) a qual, recorda-se, consiste em saber se incumbia ao Chefe de Finanças “ex officio”, proceder à actualização do valor patrimonial do prédio referenciado nos autos, ao abrigo das normas introduzidas pelos artigos 73º e 77º da Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro, o que no entendimento configura “uma omissão procedimental ilícita que afecta a legalidade dos actos de liquidação subsequentes”, já que essa obrigação decorre da aplicação daquelas normas. Na óptica da recorrente, só assim é assegurado que todos os contribuintes sejam tributados de forma equivalente.

Vejamos então as questões que merecem prioridade de apreciação:

Falta de notificação da actualização do valor patrimonial tributário (VPT) e erro de cálculo (dessa actualização) na conjugação do previsto no artigo 138º do CIMI com a portaria 768/07

São efectivamente questões suscitadas na petição inicial (designadamente nos articulados 25º a 34º e 58º a 60º) e agora reiteradas nas conclusões das alegações de recurso I), J), M), S), T), U), V), entre outras.

Porém, o probatório nada especifica relativamente à alegada actualização oficiosa do VPT do imóvel em causa nos autos que terá servido de base de cálculo para a liquidação do IMI de 2008 aqui e agora em causa (base esta que a impugnante alega ter sido diferente da considerada para o cálculo do IMI de 2007 por referência ao mesmo imóvel) e, à alegada não notificação desta actualização. Também nada especifica sobre os factores de cálculo utilizados e que a impugnante, ora recorrente reputa de errados.

Ou seja não só a decisão de 1ª instância se debruçou sobre estas questões sem adquirir a necessária base factual, (sendo essencial saber se efectivamente foi efectuada a alegada actualização oficiosa do VPT e os seus resultados) como este STA está impedido legalmente de o fazer.

Nestas circunstâncias, e reiterando que este Tribunal de recurso não dispõe de base factual para decidir o presente recurso jurisdicional no que concerne às duas aludidas questões - uma vez que ele pressupõe uma realidade de facto que não está pré-estabelecida nem aqui pode estabelecer-se por virtude de o STA, como tribunal de revista, carecer de poderes de cognição em sede de facto - torna-se essencial que o tribunal *a quo* amplie a matéria de facto de modo a fixar o quadro factual suficiente para o julgamento da causa.

Termos em que se impõe anular a sentença impugnada, para ser substituída por outra que decida, após ampliação da base factual necessária para a aplicação do direito, de acordo com o que se atrás se apontou, assim se concedendo provimento ao recurso.

Consequentemente **fica prejudicado o conhecimento do acerto da decisão recorrida** quanto à resposta que deu relativamente à questão de dever ou não o Sr. Chefe de Finanças proceder oficiosamente nas circunstâncias concretas do caso, à actualização oficiosa do valor patrimonial do prédio referenciado supra (dever este que seria decorrente das alterações legislativas de 2007 através da Lei n.º 53-A/2006 que alterou diversos artigos do CIMI).

4- DECISÃO:

Pelo exposto, acordam os juízes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em anular a decisão recorrida, a qual deve ser substituída por outra que decida após ampliação da base factual necessária para a aplicação do direito, de acordo com o que acima se apontou, assim se concedendo provimento ao recurso.

Sem custas.

Lisboa, 25 de Novembro de 2015. — *Ascensão Lopes* (relator) — *Ana Paula Lobo* — *Dulce Neto*.

Acórdão de 25 de Novembro de 2015.

Assunto:

Avaliação Indirecta. Impugnação Unitária. Insuficiência da Matéria de Facto.

Sumário:

- I — *De acordo com o princípio da impugnação unitária consagrado no artigo 54.º da LGT, só é possível impugnar directamente o acto de fixação da matéria colectável efectuado por avaliação indirecta se este não der origem a liquidação de imposto (cfr. artigo 86.º, n.º 3, da LGT).*
- II — *A falta de pronúncia sobre as questões de conhecimento oficioso que não tenham sido expressamente suscitadas pelas partes não constitui nulidade da sentença por omissão de pronúncia, mas pode constituir erro de julgamento, caso devessem ter sido julgadas procedentes.*
- III — *O STA, em sede de recurso de decisões dos tribunais tributários de 1.ª instância, não tem poderes em matéria de facto [artigos 26.º, alínea b), e 38.º, alínea a), do ETAF e artigo 280.º, n.º 1, do CPPT], motivo por que, não fornecendo o processo todos os elementos de facto necessários para que seja decidida a questão de direito, impõe-se a anulação da decisão recorrida para ampliação da matéria de facto nos termos do disposto no artigo 682.º, n.º 3, do CPC, aplicável ex vi do artigo 281.º do CPPT.*

Processo: 260/14-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

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

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

Recurso jurisdicional da sentença proferida no processo de impugnação judicial com o n.º 370/08.2BELLE:

1. RELATÓRIO

1.1 A Fazenda Pública recorre para o Supremo Tribunal Administrativo da sentença proferida pelo Tribunal Administrativo e Fiscal de Loulé no processo de impugnação judicial aí deduzido pela

sociedade denominada “A....., Lda.” (a seguir Contribuinte, Impugnante ou Recorrida), que decidiu nos seguintes termos: «*julgo procedente a impugnação judicial*».

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

«a) *A questão decidenda é a inimpugnabilidade do acto aqui sindicado – decisão de fixação da matéria tributável de IRC;*

b) *Trata-se duma questão obstativa de conhecimento de mérito da presente impugnação, relativa à sindicabilidade contenciosa do acto impugnado, cuja apreciação se imporia ao Tribunal “a quo”;*

c) *A impugnante, ora recorrida, não impugnou o acto tributário de liquidação de IRS relativo ao ano de 2003 mas antes questionou o acto de fixação da respectiva matéria tributável;*

d) *No intróito da petição inicial, a ora recorrida diz expressamente que, notificada da decisão de fixação da matéria tributável de IRC, vem deduzir impugnação judicial dessa decisão;*

e) *E peticiona a anulação da decisão de fixação da matéria tributável;*

f) *O Mm.º Juiz proferiu Despacho, a fls. 996 dos autos, notificando as partes para se pronunciarem sobre a eventual inimpugnabilidade do acto em crise nos autos;*

g) *A Fazenda Pública pronunciou-se no sentido de que da petição inicial deduzida pela impugnante não se identifica liquidação ou outro acto que possa ser objecto de impugnação autónoma;*

h) *A douta sentença, desconsiderou a questão prévia da impugnabilidade ou não impugnabilidade do acto em causa na presente impugnação, que é uma questão de conhecimento oficioso e, considerou que a impugnante, ora recorrida, veio impugnar judicialmente a liquidação de IRC do exercício de 2003, no montante de € 902.104,22 (vide Ponto I - Intróito do Relatório), mas*

i) *Dos autos resulta provado que o acto impugnado foi a decisão de fixação da matéria tributável de IRC proferida em sede de pedido de revisão da matéria tributável fixada por métodos indirectos;*

j) *O Tribunal “a quo” decidiu não tomar conhecimento duma questão prévia relativa aos pressupostos processuais do meio processual utilizado, sendo que a inimpugnabilidade do acto de fixação da matéria colectável tem a ver com a idoneidade do meio processual utilizado, ou seja,*

k) *Traduz-se na necessidade de utilizar o meio adequado para obter a protecção jurisdicional que se peticiona;*

l) *Logo, trata-se duma questão de conhecimento oficioso, que incumbia à Mm.ª Juíza, nessa medida, conhecer, e que não conheceu, já que:*

m) *O Tribunal tem o dever de pronúncia sobre questões de conhecimento oficioso não suscitadas pelas partes, nos termos da parte final do n.º 2 do art. 608.º do CPC, constituindo a omissão de tal dever erro de julgamento;*

n) *No caso em apreço, a Mm.ª Juíza deveria se ter pronunciado sobre esta questão prévia, pois, trata-se duma questão relevante para a boa decisão da causa;*

o) *Os actos de avaliação indirecta da matéria tributável inserem-se num procedimento que culmina com a liquidação de um tributo e só o acto final deste é contenciosamente impugnável, nos termos do art. 86.º, n.º 3 da LGT;*

p) *Quando o acto final é um acto de liquidação, é apenas esse o acto contenciosamente impugnável, devendo os vícios de que padece o acto de avaliação indirecta ser arguidos na impugnação contenciosa do acto de liquidação (cfr. n.º 4 do art. 86.º da LGT e diversa Jurisprudência do STA e do TCA);*

q) *No contencioso tributário vigora o princípio da impugnação unitária (cfr. art. 54.º do CPPT), ou seja, por regra, a impugnação contenciosa de qualquer acto praticado no procedimento tributário deve ser efectuada a final, uma vez que é o acto final do procedimento que é lesivo para o contribuinte;*

r) *Assim, o acto final pode ser impugnado com base em qualquer ilegalidade, designadamente, ilegalidade de que padeça acto anterior praticado no procedimento;*

s) *Logo, tendo a presente impugnação sido deduzida contra a decisão que fixou a matéria tributável de IRC, na sequência de procedimento inspectivo, é irrecorrível contenciosamente por não lesiva, sendo a respectiva sindicância efectuada na impugnação contenciosa do acto final de liquidação;*

t) *Acresce que, não estamos aqui perante a excepção prevista no n.º 3 do art. 86.º da LGT, porque houve liquidação de imposto, embora não impugnada nestes autos (Vide Relatório da Inspecção Tributária);*

u) *Daqui ser forçoso concluir que, o acto de fixação da matéria tributável não é susceptível de impugnação autónoma;*

v) *A douta sentença enferma de erro de julgamento, por violação das normas legais dos arts. 86.º n.º 3 da LGT e 54.º do CPPT e dos arts. 615.º n.º 1 alínea d) 1.ª parte do CPC, ex vi aplicável art. 2.º alínea e) e art. 125.º n.º 1 do CPPT.*

Pelo exposto e com mui douto suprimento de V. Exas., deve ser dado provimento ao presente recurso e, em consequência, revogada a sentença recorrida como é de inteira JUSTIÇA».

1.3 A Impugnante contra alegou e formulou conclusões do seguinte teor:

«A) A ora suscitada questão da existência de uma liquidação subsequente ao procedimento inspectivo, movido contra a impugnante, é um facto que não consta do elenco dos factos provados ou não provados, apenas agora, em sede de recurso tendo foi invocada pela Fazenda Pública.

B) A Impugnada, tendo tido oportunidades várias para o fazer nos autos, nunca invocou, designadamente nos momentos processuais adequados (os articulados ou perante o convite do Mm.º Juiz [do Tribunal] a quo para as partes se pronunciarem acerca da eventual inimpugnabilidade do acto tributário sindicado) a existência da liquidação a que ora alude. Está, pois, prejudicado o conhecimento pelo Tribunal deste novo facto, sob pena de violação do disposto no art. 13.º do CPPT, o que sempre seria gerador de nulidade do Acórdão.

C) Mais, e diremos até que mais evidente, este Supremo Tribunal Administrativo está legalmente limitado a apenas conhecer de questões de Direito, não permitindo a lei o conhecimento de questões de facto.

D) Pelo que, para além da inoportunidade de invocação, nesta fase processual, desse novo facto, sempre o STA estaria impedido, por força das limitações legais de todos conhecidas, de conhecer de questões de facto que nem sequer constam do rol de factos provados ou não provados (art. 280.º, n.º 1 do CPPT e art. 26.º, alínea b) do ETAF).

E) Passando ao cerne da questão em análise neste recurso (a eventual inimpugnabilidade do acto impugnado), referir que a construção jurídica propugnada pela Impugnada assenta num facto falso, a existência de uma liquidação subsequente ao procedimento inspectivo de que a “A.....” foi alvo.

F) Falso porque ao acto de fixação da matéria colectável não se seguiu nem se seguirá nunca uma liquidação de um tributo porquanto foram apurados prejuízos e não lucros no período a que respeita a avaliação.

G) A existir intenção da AT em emitir liquidação no seguimento das conclusões do relatório de inspecção, sempre tal teria de constar no referido documento uma vez que teria de ser dada ordem aos serviços competentes para emitir a liquidação adicional. Não existindo tal menção, nenhuma liquidação foi ou será emitida.

H) Não existindo liquidação subsequente o contribuinte não tem de aguardar por qualquer novo acto tributário, já que este (o de fixação da matéria colectável) é definitivo e directamente lesivo, porquanto não permite a dedução de prejuízos nos exercícios subsequentes. Nesse sentido vide a doutrina acima transcrita (“Lei Geral Tributária”, Anotada e Comentada, 4.ª Edição 2012, Editora Encontro da Escrita, páginas 745 e 746, Diogo Leite de Campos, Benjamim Silva Rodrigues e Jorge Lopes de Sousa e “Lições de Procedimento e Processo Tributário”, 3.ª Edição, Coimbra Editora, página 179, Joaquim Freitas da Rocha).

I) Aliás, a contribuinte, previamente ao recurso contencioso do acto, recorreu ao único meio administrativo que tinha ao seu dispor, o pedido de revisão da matéria colectável (art. 91.º da LGT), tendo reagido, posteriormente, contra o indeferimento desse pedido. Nada mais lhe seria exigível sob pena de violação do duplo grau de jurisdição previsto no art. 47.º do CPPT.

J) A não admissibilidade de recurso judicial da decisão de indeferimento do pedido de revisão da matéria colectável colidiria com o direito ao acesso ao direito e aos Tribunais, por ser contrário ao disposto no art. 20.º, n.º 5 da Constituição da República Portuguesa, inconstitucionalidade que desde já se invoca para os devidos e legais efeitos, nomeadamente os que se prevêem no art. 72.º, n.º 2 da Lei 28/1982 de 15 de Novembro. Com tal interpretação a contribuinte ficaria impedida de sindicatá-la judicialmente um acto que lhe é directamente lesivo.

K) Igualmente, pelos mesmos motivos referidos na conclusão anterior, a não admissibilidade de recurso judicial da decisão de indeferimento do pedido de revisão da matéria colectável sempre constituiria ainda uma violação do princípio da tutela jurisdicional efectiva, previsto no art. 268.º, n.º 4 da Constituição da República Portuguesa, inconstitucionalidade que desde já se invoca para os devidos e legais efeitos, nomeadamente os que se prevêem no art. 72.º, n.º 2 da Lei 28/1982 de 15 de Novembro.

Termos em que, por todo o exposto, inexistindo qualquer fundamento de facto ou de Direito que possa pôr em crise o duto acórdão proferido pelo Venerando Tribunal Administrativo e Fiscal de Loulé, deverá o mesmo ser confirmado, mantendo-se, na integra a decisão ali proferida, com o que se fará a pretendida e habitual nesta sede JUSTIÇA!».

1.5 Recebidos os autos neste Supremo Tribunal Administrativo, foi dada vista ao Ministério Público e o Procurador-Geral Adjunto emitiu parecer no sentido de que os autos sejam devolvidos à 1.ª instância, para ampliação da matéria de facto, com a seguinte fundamentação (2):

«[...] Como referem Diogo Leite de Campos, Benjamim Silva Rodrigues e Jorge Lopes de Sousa ¹ [1 Lei Geral Tributária, Anotada e comentada, 4.ª edição, p. 743] “no contencioso tributário vigora o princípio de impugnação unitária, nos termos do qual só há impugnação contenciosa do acto final

do procedimento, que afecta imediatamente a esfera patrimonial do contribuinte, fixando a posição da administração tributária perante este, definindo os seus direitos ou deveres”.

A avaliação indirecta da matéria tributável não é susceptível de impugnação contenciosa directa, salvo quando não der origem a qualquer liquidação (art. 86.º, n.º 3 da LGT).

O acto a impugnar contenciosamente será o acto final do procedimento em que a avaliação indirecta se insere, ou seja, o acto de liquidação.

Contudo, a impugnação do acto de liquidação praticado na sequência de avaliação indirecta depende, nos casos de erro na quantificação ou nos pressupostos da determinação indirecta da matéria tributável, da observância do procedimento gracioso da prévia reclamação, nos termos do disposto no n.º 5 do art. 86.º da LGT, que se materializa no procedimento de revisão a que aludem os arts. 91.º e sgs. do mesmo compêndio normativo e o art. 117.º, n.º 1 do CPPT.

A impugnante, ora recorrida, como resulta do ponto I) do probatório, apresentou oportunamente pedido de revisão da matéria colectável.

No entanto, como se vê do corpo da p.i. e da sua parte final, matéria cuja apreciação, salvo melhor entendimento, cabe nos poderes de cognição deste Supremo Tribunal, a impugnante, ora recorrida, não impugnou o acto de liquidação, antes impugnou a “decisão de fixação da matéria tributável” expressamente alegando que o mesmo não havia dado origem a qualquer liquidação (sublinhado nosso) ² [² Código de Procedimento e de Processo Tributário, Anotado e comentado, 5.ª edição, vol. I, anot. ao art. 16.º, pág. 215 e 6.ª edição, pag. 369.], reafirmando essa pretensão impugnatória no requerimento de fls. 999.

No presente recurso, invocando a inimpugnabilidade do acto sindicado, vem a Fazenda Pública recorrente alegar que houve liquidação de imposto pelo que só este, enquanto acto final do procedimento, era contenciosamente impugnável.

A recorrida, por seu turno, nas suas contra-alegações reitera a inexistência de acto de liquidação praticado na sequência da “decisão de fixação da matéria tributável”.

A inimpugnabilidade do acto impugnado é uma excepção dilatória que obsta ao conhecimento do objecto do processo (art. 89.º, n.º 1, alínea c) do CPTA e art. 578.º do CPC - art. 495.º, na anterior redacção) que, ainda que não suscitada pelas partes, e não o foi na 1.ª instância, é de conhecimento oficioso quer na 1.ª instância quer na instância de recurso.

No caso em apreço, porém, nem a matéria de facto constante do probatório da sentença recorrida nem aquela que por percepção imediata se pode retirar dos documentos adquiridos para o processo possibilitam a apreciação da questão da impugnabilidade ou inimpugnabilidade do acto concretamente impugnado pois dela nada de conclusivo se colhe quanto à questão de saber se foi ou não efectuada liquidação na sequência da avaliação indirecta da matéria tributável e, em caso afirmativo, qual o número e data dessa eventual liquidação e da sua notificação ao contribuinte. A existência ou não de acto de liquidação, matéria sobre o qual recorrente e recorrido divergem, é, salvo melhor entendimento, essencial para se aferir da impugnabilidade do acto impugnado, face ao disposto no art. 86.º, n.º 3 da LGT.

Nesta conformidade, sou de parecer que autos deverão baixar à 1.ª instância a fim de que, apurada que seja aquela factualidade, com a consequente ampliação da matéria facto, seja conhecida a questão da impugnabilidade do acto sindicado, questão essa que de resto o tribunal “a quo” oportunamente suscitou mas sobre a qual expressamente não se pronunciou».

1.6 As questões que cumpre apreciar e decidir é a de saber se a sentença recorrida enferma de erro de julgamento, na medida em que não conheceu da questão da eventual inimpugnabilidade do acto recorrido.

2. FUNDAMENTAÇÃO

2.1 DE FACTO

A sentença recorrida deu como provados os seguintes factos:

«A) Por despacho do Director de Finanças de Faro, datado de 20/01/2006 foi emitida a ordem de serviço para realização de procedimento de inspecção externa à Impugnante, abrangendo o exercício de 2003, a que foi atribuído o número OI200600079 (cfr. fls. 110 dos autos);

B) A inspecção externa a que alude a alínea anterior decorreu entre 01/06/2007 e 05/11/2007 (cfr. fls. 110 dos presentes autos);

C) As Sras. Inspectoras Tributárias procederam à inspecção e elaboraram o projecto de relatório de inspecção (cfr. fls. 126 dos autos).

D) A Impugnante foi notificada do projecto de relatório de inspecção tributária a que alude a alínea anterior (cfr. fls. 126 dos autos);

E) A Impugnante apresentou resposta ao projecto de relatório (cfr. fls. 126 dos autos).

F) Em 22/11/2007 foi elaborado o relatório final, que aqui se dá por integralmente reproduzido (cfr. fls. 107 a 130 dos autos);

G) Por despacho de 22/11/2007, o Director de Finanças de Faro concordou com o relatório apresentado (cfr. fls. 107 dos autos);

H) *A Impugnante foi notificada do relatório final de inspecção tributária a que aludem os números anteriores por carta registada com aviso de recepção datada de 23/11/2007 tendo ainda sido ali informada de que “Fica V. Exa. por este meio notificado nos termos do art. 77.º da LGT e o do art. 62.º do RCPIT, do Relatório de Inspeção Tributária e do teor do despacho que sobre ele recaiu, que se anexa como parte integrante da presente notificação, relativamente ao seguinte:*

Ano/Exercício	Matéria Tributável Fixada
2003	902.104,22 €

(...) “Poderá solicitar a revisão da matéria tributável ou do imposto fixado por métodos indirectos, numa única petição devidamente fundamentada, dirigida ao Director de Finanças da área do domicílio fiscal, a apresentar no prazo de 30 (trinta) dias a contar da assinatura do aviso de recepção que acompanha esta notificação, com a indicação do perito que o represente e, eventualmente, o pedido de nomeação de perito independente nos termos previstos no art. 91.º da LGT” (cfr. fls. 104 dos autos);

I) *A Impugnante apresentou um pedido de revisão da matéria colectável, relativamente ao qual, iniciado o procedimento com a reunião do perito indicado pelo sujeito passivo, do perito da Administração Tributária e do perito independente, não foi possível obter o acordo, tudo como melhor resulta de fl. 135 a 154 e 171 a 172 dos autos;*

J) *Com interesse para a decisão da causa, resulta do laudo do perito independente o seguinte (cfr. fls. 154 a 157 dos autos): “(...) 1. Discrepância entre os valores declarados e a lista de preços: A prática de uma transacção por preço diferente do anunciado poderá indiciar uma situação irregular, merecedora de especial cuidado por parte dos Serviços da Administração Fiscal. No entanto, a prática de tal situação não constitui por si só, evidência de alguma irregularidade, importando averiguar se existem outros factos ou circunstâncias que apontem nesse sentido ou quem pelo contrário, justifiquem a sua ocorrência. Os argumentos aduzidos pelo perito do sujeito passivo parecem razoáveis, face ao contexto do mercado imobiliário: (i) Os preços praticados no mercado imobiliário são frequentemente objecto de negociação entre as partes, não podendo tornar-se como definitivos os preços anunciados em listas disponibilizadas a mediadores. (ii) A retracção no sector imobiliário começou a sentir-se em 2001/2002, tendo-se agravado desde então. Nas circunstâncias, poderá fazer sentido que os valores de referência constantes de listas referentes ao ano de 2002 se mostrem desajustados face ao ano de 2003. Parece igualmente atendível o argumento de que a redução substancial do preço do terreno se insere numa estratégia comercial de captação do cliente, sendo o efeito dessa redução parcialmente compensada pelo aumento do preço de construção. 2. Discrepância entre o valor declarado e o valor de mercado (...) Na opinião do perito independente, a Administração Tributária não apresentou, quer no relatório de inspecção quer na reunião de revisão, quaisquer elementos, estudos ou depoimentos que permitam corroborar que os valores declarados não traduzem o justo valor das operações, não se comprovando existir uma discrepância entre o valor declarado e o valor de mercado dos imóveis transaccionados. Conclusão: Face ao acima exposto, é entendimento do perito independente que não foi demonstrado existirem, anomalias e incorrecções que inviabilizem o apuramento da matéria colectável do sujeito passivo, não justificando os motivos e factos expostos pela Administração Tributária o recurso a métodos de avaliação indirecta” (cfr. fls. 154 a 157 dos autos);*

K) *Em 31/01/2008 o perito nomeado pelo sujeito passivo emitiu o seu parecer e concluiu que “Assim, o perito mantém a posição assumida pelo sujeito passivo no pedido de revisão de matéria colectável, concluindo pela falta de fundamentação na aplicação de métodos indirectos proposta pela Administração Tributária” (cfr. fls. 158 a 165);*

L) *Em 14/02/2008, o perito da Administração Tributária emitiu parecer onde termina dizendo “O valor fixado de lucro tributável de IRC por métodos indirectos foi de € 902.104,22, todavia, sendo o total de correcções efectuadas à matéria tributável de € 904.035,02 (cf. pg. 19 do Relatório) insuficiente para anular o prejuízo declarado para efeitos fiscais de € 1.357.542,21, deverá ser focado lucro nulo por métodos indirectos no exercício de 2003” (cfr. fls. 166 e 167 dos autos);*

M) *Em 18/02/2008, o Director de Finanças de Faro lavrou decisão final, que aqui se dá igualmente por reproduzida e de onde, além do mais, consta o seguinte:*

“Dão-se aqui por integralmente reproduzidos e como fazendo parte integrante da presente decisão todos os documentos que constituem o processo base, designadamente o relatório do exame à escrita e seus anexos, a petição apresentada pelo reclamante, o direito de audição prévia facultado e previsto no art. 60.º da LGT e RCPIT e os laudos elaborados pelos peritos referidos, derivados do debate contraditório já aludido.

O perito indicado pelo contribuinte, (...)

O perito independente, de um modo geral, assume a oposição assumida pelo perito da reclamante, relevando que os motivos e exposição dos factos invocados pelos serviços não fundamentam o recurso a

métodos indirectos. Alega este perito que a discrepância entre os valores declarados e a lista de preços de referência apresentada pela A.T, por si só, não evidencia alguma irregularidade, parecendo-lhe razoáveis os argumentos apresentados pelo perito do sujeito passivo, concluindo por isso, não estarem verificados os pressupostos para a determinação da matéria colectável por aplicação dos métodos indirectos.

O perito da administração tributária, mantém o apoio das conclusões retiradas do relatório do exame à escrita, visto que, os argumentos invocados no laudo do perito indicado pela sociedade, não permitiram estabelecer qualquer acordo

(...)

Ponderados todos os fundamentos invocados e dado que houve erro material na fixação, quando a mesma para efeitos de IRC deveria ter sido € 0.00, concordo com a posição assumida pelo Perito da Administração Tributária e mantenho o rendimento que deveria ter sido fixado e que agora se fixa, para o ano de 2003, no valor de € 0.00 fixado por métodos indirectos” (cfr. fls. 169 e 170 dos autos);

N) *A impugnante foi notificada da decisão a que alude o número anterior por Ofício n.º 1843 datado de 19/02/2008 (cfr. fls. 168 dos autos)*».

2.2 DE FACTO E DE DIREITO

2.2.1 A QUESTÃO A APRECIAR E DECIDIR

A sociedade denominada “A....., Lda.” foi alvo de uma acção de inspecção em que a AT concluiu quer pela desconsideração de diversos custos fiscais declarados, quer pela verificação dos pressupostos para a fixação por métodos indirectos da matéria tributável, que fixou no montante de € 902.104,22.

Aquela sociedade requereu a revisão da matéria tributável, com intervenção de perito independente, e o procedimento de revisão, na ausência de acordo, foi decidido pelo Director Distrital de Faro, tudo nos termos previstos nos arts. 91.º, n.ºs 1 e 4, e art. 92.º, n.º 6, do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT).

Veio então a mesma sociedade apresentar impugnação judicial, identificando como acto impugnado a «*decisão de fixação da matéria tributável de IRC*» e pedindo a final a anulação desse acto, salientando que, apesar de o mesmo não ter dado origem a qualquer liquidação, as alterações por ele introduzidas na matéria tributável repercutir-se-ão na possibilidade de dedução de prejuízos, quer no ano de 2003, quer nos anos subsequentes.

Por despacho proferido previamente à sentença, o Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Loulé entendeu ouvir a Impugnante e o Representante da Fazenda Pública «*sobre a eventual inimpugnabilidade do acto em crise nos autos (decisão de fixação da matéria colectável em IRC, que não o acto de liquidação)*». Ambos vieram pronunciar-se: a Impugnante, no sentido de que nada obsta à impugnação do acto de fixação da matéria tributável para efeitos de IRC, uma vez que a esse acto «*não se seguirá nunca uma liquidação de um tributo porquanto foram apurados prejuízos e não lucros no período a que respeita a avaliação*»; a Representante da Fazenda Pública junto do Tribunal Administrativo e Fiscal de Loulé, afirmando que na petição inicial «*não se identifica nenhuma liquidação ou outro acto que possa ser objecto de impugnação autónoma*».

A Juíza do Tribunal Administrativo e Fiscal de Loulé, no relatório da sentença, logo no primeiro parágrafo, identificou o acto impugnado como «*a liquidação de IRC do exercício de 2003, no montante de € 902.104,22*». Afigura-se-nos, no entanto, que se trata de mero lapso de escrita, pois, não só o valor apontado se refere à matéria tributável fixada, como também, ainda no relatório, indicou como pedido formulado pela Impugnante «*a anulação da decisão de fixação da matéria tributável de IRC de 2003*». Aliás, nada ao longo da sentença permite concluir que o acto que a Juíza do Tribunal Administrativo e Fiscal de Loulé considerou como tendo sido impugnado seja outro senão o de fixação da matéria tributável para efeitos de IRC do ano de 2003. E foi esse acto que, a final, anulou com fundamento em falta de fundamentação da decisão que fixou a matéria tributável no segmento em que desatendeu o parecer do perito independente, em violação do disposto no n.º 7 do art. 92.º da Lei Geral Tributária (LGT).

Note-se, no entanto, que a sentença não abordou a questão da impugnabilidade do acto impugnado, sobre a qual o então Juiz do processo tinha convidado a Impugnante e a Fazenda Pública a pronunciarem-se, nos termos já referidos.

A Fazenda Pública recorre dessa sentença para o Supremo Tribunal Administrativo. Se bem interpretamos as alegações e respectivas conclusões, sustenta que a sentença incorreu em erro de julgamento, na medida em que não se pronunciou sobre a questão da impugnabilidade (susceptibilidade de ser impugnado judicialmente) do acto impugnado, de fixação da matéria tributável para efeitos de IRC, por ter erradamente considerado como acto impugnado a liquidação do imposto. No entanto, sendo esse acto a fixação da matéria tributável para efeitos de IRC do ano de 2003, o mesmo não poderia ser impugnado autonomamente, mas apenas na impugnação judicial da consequente liquidação de imposto. Isto por força do princípio da impugnação unitária consagrado no art. 54.º da LGT, do qual decorre que os vícios de que eventualmente padeça a fixação da matéria tributável fixada por métodos indirectos só podem ser arguidos na impugnação judicial do acto final do procedimento, ou seja, na impugnação judicial da liquidação, como resulta expressamente do n.º 4 do art. 86.º da LGT. Mais alega

que na situação *sub judice* não estamos perante situação subsumível à excepção prevista na parte final do n.º 3 do mesmo preceito legal porque, na sequência da fixação da matéria tributável por métodos indirectos, houve liquidação de imposto. O que significa que o acto de fixação da matéria tributável não era susceptível de impugnação autónoma.

A Impugnante contra alegou, sustentando, em síntese, que não houve liquidação alguma subsequente (e consequente) à fixação da matéria tributável, motivo por que, tendo oportunamente pedido a revisão deste acto ao abrigo do disposto no art. 91.º da LGT, nada a impedia de impugnar judicialmente este acto e, pelo contrário, era este o único meio ao seu dispor para a impugnação judicial que, a não ser admitida, constituiria uma violação do princípio da tutela jurisdicional efectiva, constitucionalmente consagrado no n.º 4 do art. 268.º da Constituição da República Portuguesa (CRP).

Daí termos enunciado a questão a apreciar e decidir como sendo a de saber se a sentença recorrida fez correcto julgamento quando não apreciou a questão da eventual inimpugnabilidade do acto recorrido.

2.2.2 DA INIMPUGNABILIDADE DO ACTO DE FIXAÇÃO DA MATÉRIA TRIBUTÁVEL

2.2.2.1 O REGIME DA IMPUGNAÇÃO UNITÁRIA

Antes do mais, não obstante a Recorrente e a Recorrida estarem de acordo a esse respeito, impõe-se uma breve nota no sentido de relembrar o regime da impugnação unitária vigente no contencioso tributário, consagrado no art. 54.º do CPPT, que dispõe: «*Salvo quando forem imediatamente lesivos dos direitos do contribuinte ou disposição expressa em sentido diferente, não são susceptíveis de impugnação contenciosa os actos interlocutórios do procedimento, sem prejuízo de poder ser invocada na impugnação da decisão final qualquer ilegalidade anteriormente cometida*».

Segundo o denominado princípio da impugnação unitária, «*[n]os procedimentos tributários que conduzem a um acto de liquidação de um tributo, a esfera jurídica dos interessados apenas é atingida por esse acto e, por isso, em regra, será ele e apenas ele o acto lesivo e contenciosamente impugnável*»⁽³⁻⁴⁾.

É essa também a regra relativamente aos actos de avaliação indirecta (que só pode ter lugar nos casos previstos no art. 87.º da LGT), que se inserem num procedimento tendente à liquidação de um tributo: se derem origem a liquidação, só este acto (acto final do procedimento) é impugnável, podendo na impugnação ser invocada qualquer ilegalidade da avaliação (n.º 4 do art. 86.º da LGT); se não derem origem a liquidação, admite-se a sua impugnação directa (n.º 3 do mesmo art. 86.º da LGT). Em qualquer dos casos (*i.e.*, quer o acto de avaliação indirecta seja impugnado directamente, quer o seja na impugnação do acto de liquidação), a impugnação do acto de avaliação indirecta com fundamento em erro na quantificação ou nos pressupostos da determinação indirecta da matéria tributável, tem como condição prévia necessária que o sujeito passivo tenha deduzido reclamação (pedido de revisão), nos termos dos arts. 91.º a 94.º da LGT⁽⁵⁾.

Em face deste regime, e muito sinteticamente, podemos concluir que, no caso, apenas será admissível a impugnação judicial, pelo menos na parte que vem deduzida directamente contra o acto de avaliação indirecta, caso a esta não se tenha seguido, como acto consequente, a liquidação de IRC.

Terá sido em ordem à aplicação do referido regime que o Juiz a quem à data estava distribuído o processo entendeu, previamente à sentença, ouvir a Impugnante e a Fazenda Pública «*sobre a eventual inimpugnabilidade do acto em crise nos autos (decisão de fixação da matéria colectável em IRC, que não o acto de liquidação)*».

2.2.2.2 DAS CONSEQUÊNCIAS DA OMISSÃO DE PRONÚNCIA SOBRE QUESTÕES DE CONHECIMENTO OFICIOSO QUE NÃO TENHAM SIDO SUSCITADAS PELAS PARTES

Apesar desse despacho interlocutório, a sentença não abordou a questão da eventual inimpugnabilidade do acto em razão da sua lesividade imediata. Na verdade, considerando (e bem) que o acto impugnado era o acto de fixação da matéria tributável, a Juíza que proferiu a sentença não deixou referência alguma relativamente àquela questão.

A Recorrente considera que essa omissão, porque o conhecimento da questão se impunha officiosamente ao juiz da causa, constitui erro de julgamento. Mais considera que a Juíza do Tribunal *a quo* considerou erradamente que o acto impugnado era a liquidação, quando não foi esse o acto impugnado.

Começando por esta última imputação, limitar-nos-emos a reiterar o que já acima deixámos dito: é certo que a Juíza do Tribunal Administrativo e Fiscal de Loulé, logo no primeiro parágrafo do relatório da sentença, identificou o acto impugnado como «*a liquidação de IRC do exercício de 2003, no montante de € 902.104,22*»; tratou-se, no entanto e a nosso ver, de manifesto lapso de escrita, pois, não só o valor apontado se refere à matéria tributável fixada, como também, ainda no relatório, indicou como pedido formulado pela Impugnante «*a anulação da decisão de fixação da matéria tributável de IRC de 2003*». Aliás, lida toda a sentença, nada permite concluir que o acto que a Juíza do Tribunal Administrativo e Fiscal de Loulé considerou como tendo sido impugnado seja outro senão o de fixação da matéria tributável para efeitos de IRC do ano de 2003.

Apesar disso, tem razão a Recorrente quando afirma que a sentença é totalmente omissa quanto à questão da eventual inimpugnabilidade do acto de fixação da matéria tributável em razão da sua não

lesividade imediata. Na verdade, dando nós como certo que o acto que a Juíza considerou ter sido impugnado é o de fixação da matéria tributável (e não o de liquidação), o mesmo só será directamente impugnável se não se lhe seguiu, como acto consequente, a liquidação de imposto, tudo nos termos que deixámos expostos no ponto anterior.

Ora, essa questão é do conhecimento oficioso, como bem afirma a Recorrente. Isso porque se trata de uma questão prévia, cuja procedência obsta à apreciação do mérito da causa [cfr. arts. 278.º, n.º 1, alínea d), 577.º e 578.º do Código de Processo Civil (CPC)]. Aliás, tudo levaria a crer que a Juíza do Tribunal *a quo* dela iria conhecer, na sequência do despacho anterior, para que a Impugnante e a Fazenda Pública se pronunciassem, querendo, «*sobre a eventual inimpugnabilidade do acto em crise nos autos (decisão de fixação da matéria colectável em IRC, que não o acto de liquidação)*».

No entanto, sendo certo que o juiz tem obrigação de conhecer oficiosamente as questões de conhecimento oficioso não suscitadas pelas partes (cfr. art. 608.º, n.º 2, parte final, do CPC), a omissão desse conhecimento não constitui nulidade da sentença, mas erro de julgamento. Na verdade, a nulidade por omissão de pronúncia apenas pode ocorrer relativamente a questões suscitadas pelas partes ao tribunal, ainda que sejam de conhecimento oficioso. Já quanto às questões que, sendo do conhecimento oficioso, não tenham sido suscitadas pelas partes, a omissão do seu conhecimento poderá constituir erro de julgamento – como a Recorrente bem invocou –, mas não nulidade por omissão de pronúncia ⁽⁶⁾, pelo que, salvo o devido respeito, não procede a invocada violação do disposto no art. 125.º do CPPT e no art. 615.º, n.º 1, alínea d), 1.ª parte, do CPC.

No que respeita a saber se se impunha que a Juíza do Tribunal Administrativo e Fiscal de Loulé conhecesse da questão, afigura-se-nos que essa obrigação apenas se lhe imporia (e, consequentemente, que a falta desse conhecimento constituiria erro de julgamento) caso a questão seja de julgar procedente. Na verdade, como bem salienta JORGE LOPES DE SOUSA, no caso de questões de conhecimento oficioso que as partes não tenham suscitado perante o tribunal, «*a omissão de pronúncia sobre questões de conhecimento oficioso significará que o tribunal considerou, implicitamente, que a solução das mesmas não é relevante para a apreciação da causa.*

Se esta posição for errada, haverá um erro de julgamento que, se a decisão admitir recurso, poderá ser corrigido pelo tribunal superior, que também tem o dever de conhecer das questões de conhecimento oficioso.

Se o não for, não haverá erro de julgamento, nem se justificaria, naturalmente, que fosse declarada a existência de uma nulidade para o tribunal ser obrigado a tomar posição explícita sobre uma questão irrelevante para a decisão.

Aliás, nem seria razoável que se impusesse ao tribunal a tarefa inútil de apreciar explicitamente cada uma das questões legalmente qualificadas como de conhecimento oficioso sobre as quais não se suscita controvérsia e que não se afiguram como controvertíveis no caso concreto, o que ressalta, desde logo, da dimensão da lista de excepções dilatórias de conhecimento oficioso (arts. 494.º e 495.º do CPC) [hoje, arts. 577.º e 578.º], e da apreciável quantidade de vícios geradores de nulidade contida no art. 133.º do CPA [hoje, art. 161.º]» ⁽⁷⁾.

Cumpre, pois, verificar se procede, ou não, o invocado erro de julgamento relativamente à questão da inimpugnabilidade do acto de fixação da matéria tributável.

2.2.2.3 DA INSUFICIÊNCIA DA MATÉRIA DE FACTO PARA APRECIAR A QUESTÃO

Impunha-se-nos, pois, verificar se o acto impugnado é, ou não, susceptível de impugnação judicial directa, o que, como deixámos já dito, depende do facto de não se lhe ter seguido a liquidação de imposto como acto consequente. Na verdade, caso à fixação da matéria tributável não se tenha seguido liquidação, designadamente «*quando se apura a existência de prejuízos para efeitos fiscais ou um saldo nulo*», há que permitir ao sujeito passivo impugnar directamente aquele acto, sob pena de se lhe vedar o acesso ao direito e a sindicância judicial da legalidade de um acto tributário (cfr. arts. 20.º, n.º 1, 1.ª parte, e 268.º, n.º 4, da CRP); é que os sujeitos passivos «*podem ter interesse em discutir a legalidade do acto de avaliação da matéria tributável, pois não é indiferente o montante do prejuízo, em fase da possibilidade de deduzir prejuízos fiscais aos lucros de exercícios seguintes (art. 52.º do CIRC)*» ⁽⁸⁾.

Assim, decisivo para saber se o acto impugnado é ou não susceptível de impugnação directa é saber se se lhe seguiu, como acto consequente, a liquidação de IRC. A Recorrente afirma que sim [cfr. conclusão t) das alegações], a Recorrida sustenta que não. Mas, a sentença recorrida é totalmente omissa a esse respeito.

Porque tal facto se afigura absolutamente imprescindível para decidir a questão da impugnabilidade directa do acto de fixação da matéria tributável, porque a sentença é totalmente omissa a esse respeito e porque (pese embora não seja impossível formular uma conclusão a esse propósito) este Supremo Tribunal Administrativo, em sede de recurso de decisões dos tribunais tributários de 1.ª instância, não tem poderes em matéria de facto [cfr. arts. 26.º, alínea b), e 38.º, alínea a), do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais (ETAF), aprovado pela Lei n.º 13/2002, de 19 de Fevereiro, e art. 280.º, n.º 1, do CPPT], entendemos que não resta outra solução senão a proposta pelo Procurador-Geral Adjunto: anular a sentença e ordenar que os autos regressem à 1.ª instância, a fim de aí ser estabelecida essa

factualidade (cfr. art. 682.º, n.º 3, do CPC, aplicável *ex vi* do art. 281.º do CPPT) e, depois, ser proferida nova sentença que a tenha em conta. Por certo, avaliar-se-á então o comportamento processual das partes, designadamente no que respeita à invocação de factos contrários à verdade que não podia deixar de se conhecer e, se for caso disso, não se deixará o mesmo sem sanção.

2.2.3 CONCLUSÕES

Preparando a decisão, formulamos as seguintes conclusões:

I - De acordo com o princípio da impugnação unitária consagrado no art. 54.º da LGT, só é possível impugnar directamente o acto de fixação da matéria colectável efectuado por avaliação indirecta se este não der origem a liquidação de imposto (cfr. art. 86.º, n.º 3, da LGT).

II - A falta de pronúncia sobre as questões de conhecimento oficioso que não tenham sido expressamente suscitadas pelas partes não constitui nulidade da sentença por omissão de pronúncia, mas pode constituir erro de julgamento, caso devessem ter sido julgadas procedentes.

III - O STA, em sede de recurso de decisões dos tribunais tributários de 1.ª instância, não tem poderes em matéria de facto [arts. 26.º, alínea b), e 38.º, alínea a), do ETAF e art. 280.º, n.º 1, do CPPT], motivo por que, não fornecendo o processo todos os elementos de facto necessários para que seja decidida a questão de direito, impõe-se a anulação da decisão recorrida para ampliação da matéria de facto nos termos do disposto no art. 682.º, n.º 3, do CPC, aplicável *ex vi* do art. 281.º do CPPT.

3. DECISÃO

Face ao exposto, os juízes da Secção do Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo acordam, em conferência, anular a sentença recorrida e ordenar que os autos regressem à 1.ª instância, a fim de aí, após ampliação da matéria de facto nos termos acima indicados, ser proferida nova decisão.

Sem custas.

Lisboa, 25 de Novembro de 2015. — *Francisco Rothes* (relator) — *Aragão Seia* — *Casimiro Gonçalves*.

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

(²) As notas que no original estavam em rodapé serão transcritas no texto, entre parêntesis rectos.

(³) Cfr. Jorge Lopes de Sousa, *Código de Procedimento e de Processo Tributário anotado e comentado*, Áreas Editora, 6.ª edição, I volume, anotação 3 a) ao artigo 54.º, p. 468.

(⁴) Sobre a questão, vide o acórdão desta Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo de 13 de Novembro de 2013, proferido no processo n.º 897/13, publicado no *Apêndice ao Diário da República* de 26 de Junho de 2014 (<http://www.dre.pt/pdfgratisac/2013/32240.pdf>), págs. 4436 a 4442, também disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/ddcedae527b7acf580257c2900451ff6d>.

(⁵) Para maior desenvolvimento, vide Diogo Leite de Campos, Benjamim Silva Rodrigues e Jorge Lopes de Sousa, *Lei Geral Tributária Anotada e Comentada*, Encontro da Escrita, 4.ª edição, anotações 1, 4 e 5 ao artigo 86.º, pp. 743 a 746.

(⁶) Jorge Lopes de Sousa, *Código de Procedimento e de Processo Tributário anotado e comentado*, Áreas Editora, 6.ª edição, II volume, anotação 11 ao artigo 125.º, p. 365.

(⁷) *Ibidem*.

(⁸) Jorge Lopes de Sousa, ob. cit., I volume, anotação 5 a) ao artigo 54.º, pp. 477 e 478.

Acórdão de 25 de Novembro de 2015.

Processo n.º 299/15-30.

Recorrente: A..., S.A.

Recorrido: B..., S.A.

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

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 – Vem a A....., S.A., com os demais sinais dos autos, recorrer para este Supremo Tribunal Administrativo da sentença do Tribunal Tributário de Lisboa, que julgou improcedente a impugnação por si deduzida contra a liquidação de taxas por parte da “B....., S.A.”, no valor de € 4.086,910 euros, relativas a licenciamento pela instalação de mangueiras abastecedoras em posto de abastecimento de combustível pertença da Recorrente.

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

A) *A competência para proceder ao licenciamento da construção, exploração, alteração da capacidade renovação de licença e outras alterações que de qualquer forma afectem as condições de segurança das instalações é das câmaras municipais ou das direcções regionais do Ministério da Economia, e não da Recorrida.*

B) Não assiste às B..... competência para cobrar taxas pela instalação de mangueiras visto que, a serem devidas — o que, em todo o caso se não concede -, sempre seriam da competência do Director Regional do Ministério da Economia e não da Recorrida, o que consubstancia uma errónea interpretação da lei por parte do Douto Tribunal a quo.

C) Pelo que o acto em crise nos autos é ilegal, por incompetência, por falta de atribuições do seu autor:

D) A sanção para os actos ilegais feridos de incompetência por falta de atribuições é a respectiva nulidade — cfr: o artigo 133.º, n.º 2, alínea b) do Código do Procedimento Administrativo - CPA.

E) Sendo nulo o acto não produz efeitos dado o disposto no artigo 134.º do CPA.

F) Não produzindo efeitos, o acto impugnado não pode ser executado coercivamente.

G) Caso se entenda que a competência para licenciar as obras e os postos de abastecimento de combustíveis não era das câmaras municipais e das direcções Regionais do Ministério da Economia, sempre tal competência seria do Instituto de Infra-Estruturas Rodoviárias, IP, (“InIR”) criado pelo Decreto-Lei n.º 148/2007, de 27 de Abril e não das B.....

H) Pois que o InIR sucedeu nas competências das então B....., E.P.E. na supervisão das infra-estruturas rodoviárias o que se afirma de acordo com o disposto nos artigos 12.º, alínea d) e 23.º daquele diploma e com o regime jurídico das B..... aprovado pelo Decreto-Lei n.º 347/2007, de 7 de Novembro, designadamente o artigo 4.º, bem como com as Bases da Concessão Rodoviária Nacional atribuída à B....., aprovadas pelo Decreto-Lei n.º 380/2007, de 13 de Novembro, e do contrato de concessão aprovado pela Resolução do Conselho de Ministros n.º 174-A/2007, de 23 de Novembro, o que levaria a que o InIR sempre teria sucedido à B..... na competência prevista no artigo 15.º do Decreto-Lei n.º 13/71.

I) Uma das mangueiras abastecedoras de combustível relativamente à qual a B..... liquidou a taxa impugnada é uma mangueira específica para o abastecimento de gasóleo colorido e marcado, o qual foi instalado ao abrigo da aplicação do Decreto-Lei n.º 15/97, de 17 de Janeiro, ainda que a Recorrida não faça essa discriminação na notificação datada de 20 de Agosto de 2010, juntos aos autos mas que a admite em face do disposto na sua Contestação.

J) Nos termos do disposto no Decreto-Lei n.º 15/97, de 17 de Janeiro: “(...) ficam dispensadas de qualquer licenciamento as obras de alteração a efectuar em postos de abastecimentos de combustíveis, tendo em vista a instalação ou adaptação da capacidade de armazenagem e dos equipamentos de medição para o gasóleo colorido e marcado”.

K) A regra constante da previsão legal do artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 15/97 permite a sua aplicação a todos os casos em que estejam em causa alterações a efectuar em postos de abastecimento de combustíveis, tendo em vista a instalação ou a adaptação da capacidade de armazenagem e dos equipamentos de medição para o gasóleo colorido e marcado.

L) Pelo que ao contrário do que sustenta a ora Recorrida, a instalação da denominada mangueira de abastecimento de combustível levada a cabo no Posto de Abastecimento de Combustível de Forjães se subsume à instalação de equipamento de medição para o gasóleo verde e marcado, pelo que sempre deveria beneficiar da dispensa de processo de licenciamento e, conseqüentemente, do pagamento de qualquer taxa, sob pena de se incorrer em vício de violação directa da lei.

M) Refira-se que a sentença ora recorrida padece de um vício de omissão de pronúncia, causa fundamentadora da sua nulidade, nos termos do artigo 125.º do CPPT e da alínea d), do n.º 1 do artigo 668.º do CPC, aplicável ex vi artigo 2.º do CPPT, uma vez que o Tribunal a quo não se pronunciou, nem conheceu, do pedido de “ilegalidade da taxa liquidada e cobrada pela B..... no valor unitário de € 1.362,30 no que se refere ao facto de uma das mangueiras abastecedoras de combustível ser uma mangueira de gasóleo colorido e marcado por existência de norma especial de derrogação de licenciamento para equipamentos de medição para o gasóleo colorido e marcado prevista no Decreto-Lei n.º 15/97, de 17 de Janeiro” devidamente peticionado na Impugnação Judicial, não explicando as razões pelas quais não se pronunciou sobre este mesmo pedido.

N) O conceito de “bomba abastecedora de combustível” previsto na alínea l) do artigo 15.º do Decreto-Lei n.º 13/71, designadamente que se encontre acoplado a cada mangueira um dispositivo mecânico de bombagem (ficando, conseqüentemente excluídas as manuais), não se pode retirar outra conclusão que não seja a não subsunção das “unidades de abastecimento de mistura móvel” ao conceito legal e jurisprudencial de “bomba abastecedora de combustível”, pelo que é claramente ilegal a liquidação da alegada taxa por cada mangueira.

O) Mencione-se, aliás, que a argumentação ora expendida pelo Recorrente segue no mesmo sentido do parecer emitido pelo Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto no âmbito do Processo n.º 0327/09 que correu termos no Supremo Tribunal Administrativo.

P) Caso se considere que as mangueiras constituem um elemento integrante das bombas de abastecimento, a única conclusão lógica a chegar é a de que o acrescentamento ou substituição de elementos destas, como é precisamente o caso das mangueiras, sempre estariam fora do âmbito do

referido licenciamento, por inexistência de obrigação de licenciamento e, conseqüentemente, de norma de incidência objectiva que pudesse originar a obrigação legal de liquidação da taxa.

Q) Sendo a base da incidência objectiva da taxa impugnada as bombas de abastecimento, o acrescentamento ou substituição de elementos destas, como é o caso das mangueiras, não está sujeita a qualquer licenciamento ou autorização.

R) Não havendo lugar a licença ou a autorização, não pode haver lugar, desde logo, à liquidação de nenhuma das taxas enunciadas no artigo 15.º, n.º 1, do referido Decreto-lei n.º 13/71, no caso sub judice.

S) Pelo que, nos termos dos artigos 10.º e 15.º, n.º 1, alínea l) do Decreto-Lei n.º 13/71, e no quadro do princípio da legalidade tributária estabelecido no artigo 8.º da Lei Geral Tributária (“LGT”), aplicável às taxas por força do artigo 3.º, n.º 2 e 3 da LGT a taxa ora impugnada será sempre ilegal, por violação directa de lei por ausência de norma de incidência tributária, consubstanciada na licença e/ou autorização, sendo, por isso, anulável, nos termos do artigo 135.º do Código do Procedimento Administrativo, aplicável por força dos artigos 1.º e 2.º, alínea c) da LGT, do artigo 2.º alínea d) do CPPT e nos termos da alínea a) do artigo 99.º do mesmo CPPT.

T) Caso se entenda que o simples acrescentamento de uma mangueira a uma bomba de abastecimento de combustível previamente licenciada implique o pagamento de uma taxa, sempre se teria que dizer que a mesma seria organicamente inconstitucional, porquanto, inexistindo bilateralidade e contrapartida, sempre se estaria perante a imposição de um verdadeiro imposto.

U) E é sabido que tal fronteira se encontra sujeita a reserva de lei parlamentar na criação de impostos e que os sujeita aos princípios constitucionais de direito fiscal.

V) Não se observando o seu processo legal de criação, sempre se terá que considerar a regra constante do artigo 15.º, n.º 1, alínea l), do Decreto-lei n.º 13/71, de 23 de Janeiro, na interpretação que dela faz a B..... como organicamente inconstitucional, ao prever o pagamento de um imposto e não de uma taxa violando a matéria de reserva relativa da Assembleia da República na criação de impostos (artigo 165.º, n.º 1, alínea l), da CRP).

W) Conclui-se, quanto a este pedido, que existiu igualmente uma completa omissão de pronúncia por parte do Tribunal a quo, isto porque não se pronunciou sobre o pedido de ilegalidade decorrente da inconstitucionalidade orgânica do disposto na alínea l) do n.º 1 do artigo 15.º do Decreto-Lei 13/71, na interpretação que lhe é dada, por violação da matéria de reserva relativa da Assembleia da República, previsto pela alínea i) do n.º 1 do artigo 165.º da CRP omissão de pronúncia essa que consubstancia causa de nulidade da sentença, ao abrigo do artigo 125.º do CPPT e da alínea d), do n.º 1 do artigo 668.º do CPC, aplicável ex vi artigo 2.º do CPPT.

X) Nos presentes autos inexistente, igualmente, contraprestação individual e concreta por parte da entidade pública (B.....) que exige a taxa impugnada.

Y) Em caso de violação do princípio da equivalência, a taxa deixa de consubstanciar o pagamento da contraprestação recebida e passa a constituir na medida desse excesso, uma receita unilateral da entidade pública.

Z) O que configura uma inconstitucionalidade material, por violação directa do princípio da proporcionalidade, consagrado no n.º 2 do artigo 266.º da CRP, à luz do determinado pelo artigo 204.º da mesma CRP e que ora se invoca nos termos e para os efeitos previstos no n.º 1 do artigo 70.º, na alínea b) do n.º 1 do artigo 72.º e n.º 2 da Lei n.º 28/82, de 15 de Novembro, não podendo a Recorrente concordar com a interpretação que o Tribunal a quo deu sobre este ponto específico.

AA) Prova de que a ora Recorrente tem razão em tudo quanto alega e concluiu, é a de que o Legislador sentiu a necessidade de aprovar e publicar o Decreto-Lei n.º 87/2014, de 29 de Maio e, em particular, referir nos termos do n.º 1 do artigo 6.º desse diploma que “O licenciamento da implantação dos postos de abastecimento de combustíveis compete à B....., S.A.”.

BB) Ou seja, o Legislador quis com a aprovação deste regime estabelecer uma distinção entre o licenciamento da instalação dos postos de abastecimento de combustível — onde se inclui, a instalação das mangueiras — e o licenciamento da implantação desses mesmos postos, e assim clarificar que a Recorrida não tem competência para licenciar as obras de instalação das mangueiras, e conseqüentemente para cobrar as taxas pela sua instalação, o que só vem sufragar tudo quanto a ora Recorrente tem vindo a afirmar.

CC) Desta forma, entende a Recorrente que pretendeu o Legislador pôr termo à ilegalidade e inconstitucionalidade que a tributação por via da alínea l), do n.º 1 do artigo 13/71, acarretava, seguindo, por isso, esta alteração no sentido de quanto vem argumentando, aduzindo e concluindo nas presentes alegações.

Termos em que se requer que o presente Recurso seja julgado totalmente procedente, devendo a Sentença ora recorrida ser revogada e substituída, porquanto:

a) Se encontra provado que a mesma padece de vício de omissão de pronúncia face aos pedidos formulados pela Recorrente e não apreciados pelo Tribunal a quo de “ilegalidade da taxa liquidada e cobrada pela B..... no valor unitário de € 1.362,30 no que se refere ao facto de uma das

mangueiras abastecedoras de combustível ser uma mangueira de gasóleo colorido e marcado por existência de norma especial de derrogação de licenciamento para equipamentos de medição para o gasóleo colorido e marcado prevista no Decreto-Lei n.º 15/97, de 17 de Janeiro” e “ilegalidade da taxa liquidada e cobrada pela B....., por inconstitucionalidade orgânica do disposto na alínea l) do n.º 1 do artigo 15.º do Decreto-Lei n.º 13/71, de 23 de Janeiro, na redacção que lhe foi dada pelo Decreto-Lei n.º 25/2004, de 24 de Janeiro, na interpretação que lhe é dada pela B....., por violação da matéria de reserva relativa da Assembleia da República, previsto pela alínea i) do n.º 1 do artigo 165.º da CRP”

b) Se encontrar provado que a Sentença recorrida faz, também, uma errada interpretação e aplicação do Direito aos factos, devendo, conseqüentemente, os autos de impugnação judicial procederem, condenando-se a Recorrida nos termos do Pedido,

2 – A recorrida B....., veio apresentar as suas contra alegações, pugnando pela manutenção da decisão recorrida.

3 – O Exmº Procurador Geral Adjunto emitiu fundamentado parecer, que na parte relevante se transcreve:

«(...) Da sentença recorrida resulta que no âmbito de uma acção de fiscalização realizada em 10/02/2010 pelos Serviços da delegação regional de Braga da “B....., S.A.”, estes serviços constataram que no posto de abastecimento de combustíveis pertença da Recorrente se encontravam instaladas 15 mangueiras de abastecimento de combustível e só 12 haviam sido licenciadas. E na sequência de tal facto a “B....., S.A.” emitiu uma liquidação no valor de €4.086,90 euros, relativa a três mangueiras, ao abrigo do disposto no artigo 15 do Dec.-Lei n.º 13/71, de 23 de Janeiro, com as alterações introduzidas pelo Dec.-Lei n.º 25/2004, de 24 de Janeiro, que foi notificada à Recorrente.

Para se decidir pela improcedência da acção, o Mmo. Juiz “a quo” considerou que a taxa estava em conformidade com a norma de incidência — alínea a) do n.º 1 do artigo 15º do Dec.-Lei n.º 13/71, de 23 de Janeiro -, por cada mangueira incorporar uma bomba, e que não se colocava a questão da violação dos princípios constitucionais da proporcionalidade e da Justiça, por não se tratar de uma actividade discricionária.

3. QUESTÃO PRÉVIA: competência hierárquica deste tribunal. Invoca a Recorrente nas suas alegações que “resulta da matéria de facto oferecida pela ora Recorrente e não impugnada pela Recorrida em momento algum dos autos, de que uma das mangueiras em causa nos autos é uma mangueira de fornecimento de gasóleo colorido e marcado (agrícola)”.

Para depois concluir que nesse caso e em face do regime consagrado no Dec. Lei n 15/97, de 17 de Janeiro, se encontra dispensada de qualquer licenciamento.

Já no artigo 71 da petição inicial, a Recorrente invocava igualmente que “uma das mangueiras abastecedoras de combustível à qual a B..... liquidou a taxa ora impugnada é uma mangueira específica para o abastecimento de gasóleo colorido e marcado, o qual foi instalado ao abrigo da aplicação do Decreto-Lei n.º 15/97, de 17 de Janeiro”, para concluir pela dispensa de licenciamento nesse caso.

Na sentença recorrida o Mmo. juiz “a quo” não faz qualquer alusão a essa questão, nem levou ao probatório qualquer elemento respeitante a esse facto, seja como facto provado ou não provado.

Afigura-se-nos, assim, que para além da questão da verificação de omissão de conhecimento de questão colocada ao tribunal, susceptível de configurar nulidade, nos termos do artigo 125º do CPPT e artigo 615º, n 1, alínea d), do CPC, a Recorrente questiona a matéria de facto vertida na sentença recorrida.

A jurisprudência do STA é pacífica no entendimento de que na delimitação da competência do Supremo Tribunal Administrativo em relação à do Tribunal Central Administrativo deve entender-se que “o recurso não tem por fundamento exclusivamente matéria de direito sempre que nas conclusões das respectivas alegações o recorrente pede a alteração da matéria fáctica fixada na decisão recorrida ou invoca, como fundamento da sua pretensão, factos que não têm suporte na decisão recorrida, desde que estes, em abstracto, não sejam indiferentes para serem ponderados no julgamento da causa”.

Ou seja, o recurso não tem exclusivamente por fundamento matéria de direito se nas respectivas conclusões se questionar a questão factual, manifestando-se divergência, por insuficiência, excesso ou erro, quanto à matéria de facto provada na decisão recorrida, quer porque se entenda que os factos levados ao probatório não estão provados, quer porque se considere que foram esquecidos factos tidos por relevantes, que porque se defenda que a prova produzida foi insuficiente, quer ainda porque se divirja nas ilações de facto que se devam retirar dos mesmos (cfr., entre outros, o acórdão do STA, de 16/12/2009, rec. n.º 0738/09).

No caso concreto, apesar do alegado na petição inicial de que uma das mangueiras sobre as quais incidiu a taxa por falta de licenciamento é uma mangueira específica para o abastecimento de gasóleo colorido e marcado, e que tal característica tem relevância para aferir da dispensa de licenciamento ao abrigo do regime do Decreto-Lei n 15/97, de 17 de Janeiro, essa factualidade não tem qualquer suporte na decisão recorrida.

Afigura-se-nos, assim, que não só é questionada matéria de direito como a matéria de facto, assumindo esta relevância para a apreciação da questão de direito colocada ao tribunal, motivo pelo qual o STA, como tribunal de revista, é incompetente, em razão da hierarquia, para conhecer do presente recurso, por conhecer só de direito, mostrando-se competente para conhecer do recurso o TCA Sul - artigo 280º, n 1, do CPPT, e artigos 26º, alínea b) e 38, alínea b), ambos do ETAF.

Entendemos, assim, que deve ser julgada e verificada a excepção de incompetência deste STA, em razão da hierarquia, para conhecer do presente recurso, por ser competente para o efeito o TCA Sul.»

4 – Notificadas as partes desta questão prévia suscitada pelo Exmº Procurador-Geral Adjunto, veio a recorrente argumentar o seguinte:

«(...) 3. *Invoca o Ministério Público a procedência de uma alegada excepção de incompetência do STA, em razão da hierarquia que, saldo o devido respeito, entendemos não existir; senão veja-se.*

4. *Em primeiro lugar, não se extrai, nem se poderá extrair, das alegações de recurso da ora Recorrente, a colocação em causa da matéria de facto, uma vez que é dado como assente para a ora Recorrente que o tribunal considerou como provado, ainda que tacitamente, a existência de uma mangueira específica para o abastecimento de gasóleo colorido e marcado, e bem assim, também o considerou como assente a ora Recorrida, uma vez que como bem se verá pela sua Contestação, especificamente, o plasmado nos artigos 45.º a 49.º, esta não coloca em causa a existência da referida mangueira, mas contesta, antes, a consequência jurídica que a ora Recorrente retira desse facto.*

5. *Ou seja, é dado como assente a existência da referida mangueira.*

6. *Ora, como tal, não deverá a invocada excepção proceder, pois o que ora está em causa no presente Recurso é exclusivamente matéria de direito.*

7. *Assim sendo, não deverá proceder a excepção de incompetência do STA, em razão da hierarquia, invocada pelo Ministério Público.*

8. *Contudo, e caso o entendimento do Colendo STA seja pela procedência da referida excepção, desde já se requer que, nos termos e para os efeitos previstos no n.º 2 do artigo 18.º do CPPT seja o referido processo remetido para o Tribunal competente.»*

5. E, sobre a mesma questão prévia, também a entidade recorrida se pronunciou nos seguintes termos:

«1. *É verdade que a sentença não distingue as características das mangueiras objeto de liquidação e, por consequência, não alude, nem se pronuncia sobre o alegado regime específico que a Recorrente tenta demonstrar aplicar-se à situação em detrimento do regime geral (derrogaria o regime especial de proteção às estradas nacionais).*

2. *No presente caso foram liquidadas taxas sobre a implantação de uma mangueira normal, outra de gasóleo agrícola e outra de mistura móvel (3 x 1.362,30€ = 4.086,90€).*

3. *Para a Recorrida, a distinção entre mangueiras (normais, gasóleo agrícola e mistura móvel) e o regime específico associado não afetam a vigência do regime especial de proteção às estradas nacionais.*

4. *De certo modo, foi assim que o Tribunal Tributário de Lisboa entendeu, ou seja, tal regime alegadamente especial comparativamente ao regime especial de proteção às estradas nacionais não deve ser atendido por respeitar a interesses distintos (cfr: artigos 45.º a 48.º da contestação e 1, b), 1, das contra-alegações).*

5. *É importante referir que até à data a jurisprudência não se pronunciou sobre a derrogação de parte das normas do DL 13/71 de 23 de janeiro (aplicação de taxas) com a publicação do DL 15/97 de 17 de janeiro, tendo-se debruçado exclusivamente sobre a questão do critério da liquidação: mangueira/bomba.*

6. *Para a Recorrida o que importa é que o tribunal, seja ele o TCAS ou o STA, não confunda os regimes legais em análise (não há derrogação de normais especiais), sendo certo que as partes estão de acordo quanto à matéria de facto, divergindo somente na interpretação jurídica da mesma.»*

6 – Colhidos os vistos legais, cumpre apreciar e decidir.

7-Do probatório resulta apurada a seguinte matéria de facto:

A. No âmbito de acção de fiscalização ao posto de abastecimento de combustíveis sito na E 103, ao Km 5+200D, em Forjães, Esposende, (“PAC de Forjães”) em 10 de Fevereiro de 2010, verificaram os Serviços da Delegação Regional de Braga de B....., SA, que aí se encontravam instaladas quinze unidades de abastecimento em duas “ilhas”, só 12 se encontrando licenciadas — cf. fls 7 e ss do Processo Administrativo;

B. Com base, na constatação referida em A, concluíram os Serviços de Inspecção que houve, no posto de abastecimento também referido em A, o acréscimo de três unidades de abastecimento que não foram objecto de licenciamento — cfr. fls. 7 e ss do PA;

C. Por despacho notificado à oponente por ofício datado de 20 de Agosto de 2010, foi emitida a liquidação de taxa previstas no art. 15º do Dec-Lei n.º 13/71, de 23 de Janeiro, alterado pelo Dec-Lei n.º 25/04, de 24 de Janeiro, relativamente a três mangueiras abastecedoras, no total de €4 086, 90 — fls.10 do PA;

D. No posto de abastecimento de combustível existente na E 103, ao Km 5+200D, em Forjães (“PAC de Forjães”) encontram-se instaladas 15 mangueiras abastecedoras de combustível, mais três do que as existentes à data da emissão da licença de estabelecimento -facto não controvertido.

8. Em face do teor das conclusões da alegação do recurso e do teor do parecer do Exm^o Procurador-Geral Adjunto a questão que aqui deve ser prioritariamente colocada é a de saber da competência em razão da hierarquia do Supremo Tribunal Administrativo.

A competência em razão da hierarquia integra pressuposto processual relativo ao Tribunal, constituindo requisito de interesse e ordem pública, devendo, por isso mesmo, o seu conhecimento preceder o de qualquer outra matéria – cf. artigos 16^o n.º 1 e 2 do CPPT e 13^o do CPTA.

Ora, de harmonia com o disposto nos artigos 26^o alínea b) e 38^o alínea a) do novo ETAF e 280^o n.º 1 do CPPT-, à Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo compete apenas conhecer dos recursos interpostos de decisões dos tribunais tributários de 1^a Instância, com exclusivo fundamento em matéria de direito.

Sendo que aos Tribunais Centrais Administrativos compete, por sua vez conhecer dos recursos de decisões dos tribunais tributários de 1^a Instância, com excepção dos referidos na alínea b) do n.º 1, do citado art. 26.º do referido Estatuto.

A jurisprudência deste Supremo Tribunal tem vindo a entender que na delimitação da competência do Supremo Tribunal Administrativo em relação à do Tribunal Central Administrativo deve entender-se que o recurso não tem por fundamento exclusivamente matéria de direito sempre que nas conclusões das respectivas alegações o recorrente pede a alteração da matéria fáctica fixada na decisão recorrida ou invoca, como fundamento da sua pretensão, factos que não têm suporte na decisão recorrida, desde que estes, em abstracto, não sejam indiferentes para serem ponderados no julgamento da causa - vide neste sentido Acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo de 20.05.2009, recurso 18/09, de 03.10.2007, recurso 373/07, de 31.01.2007, recurso 1027/06 e de 17.01.2007, recurso 962/06, todos in www.dgsi.pt.

O recurso não tem assim exclusivamente por fundamento matéria de direito se nas respectivas conclusões se questionar a questão factual, manifestando-se divergência, por insuficiência, excesso ou erro, quanto à matéria de facto provada na decisão recorrida, quer porque se entenda que os factos levados ao probatório não estão provados, quer porque se considere que foram esquecidos factos tidos por relevantes, quer porque se defenda que a prova produzida foi insuficiente, quer ainda porque se divirja nas ilações de facto que se devam retirar dos mesmos.

No caso sub judice, como bem nota o Exm^o Procurador-Geral Adjunto no seu parecer supra referenciado, as conclusões enunciam factos não contemplados no probatório da sentença dos quais a recorrente pretende extrair consequência jurídica relevante quanto à ilegalidade da liquidação controvertida.

É o que se apura da conclusão I em que a recorrente afirma que *«Uma das mangueiras abastecedoras de combustível relativamente à qual a B..... liquidou a taxa impugnada é uma mangueira específica para o abastecimento de gasóleo colorido e marcado, o qual foi instalado ao abrigo da aplicação do Decreto-Lei n.º 15/97, de 17 de Janeiro, ainda que a Recorrida não faça essa discriminação na notificação datada de 20 de Agosto de 2010, juntos aos autos mas que a admite em face do disposto na sua Contestação»* e também da conclusão L em que acrescenta que *«(...) que ao contrário do que sustenta a ora Recorrida, a instalação da denominada mangueira de abastecimento de combustível levada a cabo no Posto de Abastecimento de Combustível de Forjães se subsume à instalação de equipamento de medição para o gasóleo verde e marcado, pelo que sempre deveria beneficiar da dispensa de processo de licenciamento e, conseqüentemente, do pagamento de qualquer taxa, sob pena de se incorrer em vício de violação directa da lei»*.

A recorrente invoca, assim, nas conclusões das suas alegações, matéria de facto que não tem qualquer suporte na decisão recorrida - nomeadamente que uma das mangueiras em causa nos autos é uma mangueira de fornecimento de gasóleo colorido e marcado (agrícola)” e dela pretende extrair consequência jurídica relevante quanto à ilegalidade da liquidação controvertida, sustentando que nesse caso e em face do regime consagrado no Dec. Lei n 15/97, de 17 de Janeiro, se encontra dispensada de qualquer licenciamento.

Verifica-se, pois, que as questões controvertidas não se resolvem mediante uma exclusiva actividade de aplicação e interpretação de normas jurídicas, antes pelo contrário implicam também a necessidade de dirimir questões de facto não apuradas, por insuficiência da matéria de facto provada na decisão recorrida, pelo que, no caso subjudice, não estamos perante recurso fundamentado exclusivamente em matéria de direito.

Em face do exposto, ocorre, a incompetência deste Supremo Tribunal Administrativo, como tribunal de revista, já que versando o recurso, também, matéria de facto, será competente para dele conhecer o Tribunal Central Administrativo Sul – arts. 280^o, n.º 1 do Código de Procedimento e de Processo Tributário e 26^o alínea b) e 38^o alínea a) do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais.

9- DECISÃO

Termos em que se decide julgar a Secção de Contencioso Tributário do STA incompetente, em razão da hierarquia, para conhecer do presente recurso jurisdicional, declarando-se competente para o

efeito o Tribunal Central Administrativo Sul (Secção do Contencioso Tributário), para onde se remeterão os autos, tal como solicitado pela recorrente.

Custas pela recorrente.

Lisboa, 25 de Novembro de 2015. — *Pedro Delgado* (relator) — *Fonseca Carvalho* — *Isabel Marques da Silva*.

Acórdão de 25 de Novembro de 2015.

Assunto:

Prática abusiva em sede de IVA.

Sumário:

- I — A Directiva do IVA preceitua sobre normas e princípios relativos à incidência, à isenção, à matéria colectável e a outras matérias de direito substantivo, mas não dispõe sobre questões processuais, designadamente sobre prazo de prescrição, de caducidade, formalismos inspectivos e exercício do contraditório entre outros.*
- II — É aos Estados Membros que compete elaborar as normas sobre procedimento.*
- III — A instauração do procedimento previsto no artigo 63.º do CPPT previamente à liquidação dos tributos com base em disposições antiabuso é uma garantia dos contribuinte que tem de ser aplicado em situações análogas ao IVA por força do princípio da igualdade e a tal não se opor a Directiva do IVA dado não ser susceptível de violar os princípios da equivalência e da efectividade consagrados no direito da União.*
- IV — A liquidação do IVA com base em prática abusiva sem ter sido precedida da instauração do procedimento previsto no artigo 63 do CPPT é ilegal.*

Processo n.º 576/13-30.

Recorrente: A. . ., S. A.

Recorrida: Fazenda Pública.

Relator: Ex.^{mo} Sr. Cons. Dr. Fonseca Carvalho.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

I. Relatório

I. A., S.A. com os demais sinais dos autos, veio recorrer da decisão do Tribunal Tributário de Lisboa que julgou improcedente a impugnação judicial por si deduzida, contra as liquidações adicionais de IVA e juros compensatórios, referente aos exercícios de 2005, 2006 e 2007, no montante de 1.762.111,04€, apresentando para o efeito, alegações nas quais concluiu:

Iª) A recorrente, em terreno da sua titularidade, edificou e construiu uma Clínica hospitalar vindo, depois, a ceder a exploração dessa clínica ou estabelecimento hospitalar a outra entidade;

IIª) A recorrente cedeu, também, a outra entidade, a exploração do bar e restaurante que funcionam na referida clínica;

IIIª) As referidas cedências de exploração são operações sujeitas e não isentas de IVA, pelo que a recorrente tem liquidado imposto sobre os quantitativos que cobra por tais cedências;

IVª) A recorrente é, deste modo, um sujeito passivo de IVA, realizando operações tributáveis que dão direito à dedução do IVA;

Vª) Assim, nos termos dos artºs 19º e 20º do Código do IVA, a recorrente tem deduzido o IVA que suportou na construção da clínica hospitalar na sua “equipagem”, como deduz o IVA que vai pagando e suportando na aquisição de bens e serviços necessários à manutenção da referida clínica hospitalar;

VIª) É que, nos termos do contrato de cedência de exploração da clínica hospitalar, a recorrente tem a obrigação de efetuar todas as obras necessárias referentes ao edifício onde funciona a clínica hospitalar, bem como todas as operações de limpeza e manutenção e ainda tem a obrigação de manter, reparar e substituir todo o equipamento necessário ao funcionamento da clínica;

VIIª) A Administração Tributária efetuou uma fiscalização à recorrente e veio considerar que esta não tinha direito à dedução do IVA que suportou, e suporta, a montante, referentes às indicadas operações (construção e manutenção da clínica) e, em consequência dessa correção, consistente não

na aceitação da dedutibilidade do IVA, emitiu liquidações de imposto e de juros compensatórios, liquidações essas que são ilegais;

VIII^a) A fundamentação aduzida pela Administração Tributária para negar à recorrente o direito à dedução do IVA assenta no pressuposto de que se “usou abusivamente do direito ao reembolso”;

IX^a) A Administração Tributária considerou terem existido factos que “consubstanciam uma prática abusiva no domínio do imposto sobre o valor acrescentado” razão pela qual considerou deverem “ser desconsiderados em sede de IVA os efeitos decorrentes” do contrato de cedência de exploração da clínica hospitalar celebrado pela recorrente;

X^a) A Administração Tributária não instaurou o procedimento especial previsto no artº 63º do CPPT, o que consubstancia uma ilegalidade que inquina, também de ilegalidade, as liquidações impugnadas;

XI^a) Na verdade, o artº 63º do CPPT, na redação à época em vigor, exige a instauração do procedimento especial aí previsto, quando se pretenda efetuar correções com base em disposições antiabuso, considerando-se, como tal, as que estabelecem a ineficácia fiscal de negócios jurídicos celebrados com manifesto abuso de formas jurídicas, de que resulte a eliminação ou a redução de impostos que, de outro modo, seriam devidos;

XII^a) A aplicação dessas medidas ou correções antiabuso tem, nos termos do referido artº 63º do CPPT, que ser, obrigatoriamente, precedida e realizada através de um procedimento próprio, onde se exige uma especial fundamentação por parte da Administração Fiscal e onde se concede ao contribuinte o direito de audição em face de um projeto, direito a ser exercido no prazo de 30 dias;

XIII^a) A Administração Tributária, como resulta da fundamentação constante do Relatório da Inspeção Tributária, considerou que a celebração, pela recorrente, do contrato de cedência de exploração da clínica hospitalar, é uma prática abusiva, porque com tal contrato ela passou a ter o direito à dedução do IVA suportado a montante, direito que, de outro modo, não teria;

XIV^a) E, em consequência desse juízo de prática abusiva, desconsiderou a existência do referido contrato;

XV^a) Estão, assim, reunidos todos os pressupostos definidores do abuso e da aplicação de uma medida antiabuso, pelo que, nos termos do artº 63º do CPPT, era obrigatória a instauração do referido procedimento;

XVI^a) O referido artº 63º do CPPT é uma norma de direito processual, pelo que a argumentação constante da decisão recorrida não pode proceder;

XVII^a) Na verdade, a Diretiva do IVA, e a sua interpretação, invocadas como fundamento para a aplicação da medida antiabuso, preceitua sobre normas e princípios relativos à incidência, à isenção, à matéria coletável e a outras matérias de direito substantivo, isto é, não dispõe sobre questões processuais, tais como prazo de prescrição, de caducidade, formalismos inspetivos, exercício de contraditório, etc.;

XVIII^a) Entender-se que o artº 63º do CPPT ao exigir um procedimento próprio, para a aplicação de disposições antiabuso, restringe a aplicação das normas e princípios da Diretiva IVA, é o mesmo que entender que o artº 45º da LGT, ao impor um prazo de caducidade na liquidação de IVA, restringe e limita a aplicação do direito comunitário relativo a este imposto, já que, como se referiu, a Diretiva IVA não contém normas sobre caducidade, prescrição, exercício do contraditório, etc.;

XIX^a) A não aplicação do mecanismo procedimental do artº 63º do CPPT implicaria, além do mais, um tratamento discriminatório, sem sentido, nem fundamento, entre o IVA e outros impostos;

XX^a) A não aplicação do mecanismo procedimental do artº 63º do CPPT implicaria a violação das especiais garantias estabelecidas para os contribuintes nos casos de aplicação de mecanismos antiabuso.

XXI^a) Ao não ter instaurado tal procedimento, cometeu-se uma ilegalidade que implica, também, a ilegalidade das liquidações de IVA impugnadas;

XXII^a) A Administração Tributária considerou que através da cessão da exploração da clínica hospitalar, a recorrente obteve uma vantagem fiscal (o direito à dedução do IVA) que, de outro modo, não teria, já que se fosse ela a explorar diretamente a clínica hospitalar estar-lhe-ia vedado o acesso a esse direito à dedução;

XXIII^a) E isto seria assim, diz a Administração Tributária, porque a exploração do estabelecimento hospitalar é uma atividade isenta de IVA, nos termos do n.º 2 do artº 9º do CIVA, pelo que, enquanto atividade isenta, não há o direito à dedução do IVA suportado a montante;

XXIV^a) A referida Administração Tributária entende que seria este o quadro aplicável, em sede de IVA, se a exploração da clínica fosse feita diretamente pela recorrente, já que esta não poderia renunciar à isenção de imposto, nos termos do artº 12º, n.º 1, b), CIVA;

XXV^a) É que, diz a Administração Tributária, na medida em que foram celebrados acordos de prestação de cuidados de saúde com o Instituto de Ação Social das Forças Armadas, passou a integrar-se no Sistema Nacional de Saúde, pelo que, nos termos do referido artº 12º, n.º 1, b) do CIVA, estaria vedada essa renúncia a isenção;

XXVI^a) Ora, a recorrente não celebrou qualquer contrato ou acordo referente à prestação de cuidados de saúde - até porque não é essa sua atividade - sendo que, ainda que tivesse celebrado o contrato referido pela Administração Tributária, mesmo assim, teria direito a renunciar à isenção de IVA;

XXVII^a) Decorre dos n.ºs 1 e 2 da Base XII da Lei de Bases da Saúde, que só integram o Sistema Nacional de Saúde as entidades privadas que celebrem acordos com o Serviço Nacional de Saúde e este é constituído pelas instituições e serviços oficiais, prestadores de cuidados de saúde dependentes do Ministério da Saúde;

XXVIII^a) Ora, a entidade com a qual ter-se-ia celebrado um acordo - o Instituto de Ação Social das Forças Armadas - está na dependência do Ministério da Defesa Nacional e não na dependência do Ministério da Saúde, pelo que é indiscutível que a recorrente não integraria o Sistema Nacional de Saúde, razão pela qual poderia renunciar à isenção de IVA;

XXIX^a) Essa renúncia à isenção do IVA - como aliás é reconhecido pela Administração Tributária - permitiria que a recorrente pudesse deduzir o IVA suportado a montante;

XXX^a) Assim sendo, verifica-se que não há qualquer vantagem fiscal obtida pela recorrente ao ter optado pela cedência da exploração da clínica a outra entidade, em detrimento de ser ela a efetuar tal exploração;

XXXI^a) A inexistência de qualquer vantagem fiscal é quanto basta para se considerar ilegal a aplicação da medida antiabuso e a não aceitação do direito à dedução do IVA suportado a montante;

XXXII^a) Sendo certo, em qualquer caso, que ainda houvesse, ou tivesse havido, uma vantagem fiscal na opção pela cedência da exploração da clínica hospitalar; como decorre da interpretação que a jurisprudência comunitária tem feito sobre o conceito de abuso, necessário seria que o ato ou negócio praticado fosse inusitado, anormal, e que esse caráter de anormalidade só encontrasse justificação na procura de uma vantagem fiscal;

XXXIII^a) Ora, a opção pela cessão de exploração do estabelecimento hospitalar, em lugar de ser a recorrente a explorar diretamente esse estabelecimento, é uma opção normal de gestão

XXXIV^a) Normalidade que se encontra num modelo, conhecido, de racionalidade de gestão, separando em duas distintas entidades, a atividade referente ao Edifício Hospitalar e à atividade referente à exploração do estabelecimento hospitalar;

XXXV^a) A complexidade referente à construção de uma clínica hospitalar, à sua “montagem”, com a aquisição ou o aluguer da maquinaria, bem como a sua manutenção, consistente não só em obras de reparação do edifício, mas também em reparação e substituição do equipamento, maxime, equipamento médico caro e complexo, justificam que essa atividade seja realizada por entidade que apenas se dedique a essa área;

XXXVI^a) Por outro lado, e de forma complementar, a complexidade de gestão de uma unidade hospitalar, quer no que diz respeito à contratação de pessoal médico e paramédico, a montagem da estrutura de funcionamento, v.g., especialidades médicas e a complexidade da relação com utentes/doentes, justificam, impõem mesmo, que tal seja realizado por uma autónoma entidade que se especialize nessa área;

XXXVII^a) A normalidade dessa opção, em termos de gestão racional, demonstra-o, também, a circunstância de ser esse o modelo imposto pelo Estado, quanto à constituição e gestão dos novos hospitais, em que, também aí, há duas distintas entidades, em que uma explora a atividade hospitalar (prestação de cuidados médicos) e a outra constrói, equipa e faz a gestão e manutenção desse edifício;

XXXVIII^a) O caráter não inusitado - ao invés, o caráter de normal opção - afasta, de modo inelutável, qualquer juízo sobre prática abusiva;

XXXIX) Sendo certo, aliás, que a mais recente jurisprudência do TJCEC (Caso Weald Lesing, Processo C-103/09, Acórdão de 22/12/2010), considera mesmo que a existência de transações não normais, por si só, não consubstancia a existência de qualquer prática abusiva;

XL^a) No referido Acórdão, sublinha-se que a inexistência de outra explicação, para além da obtenção de vantagens fiscais, é que pode consubstanciar uma prática abusiva;

XLI^a) Ora, é indiscutível e indiscutido que, para além de não ter gerado vantagens fiscais, a opção da recorrente, na separação de atividades, é justificada e até imposta por uma gestão racional;

XLII^a) Aliás, a comparação da situação da recorrente com a situação que foi objeto de decisão pelo TJ, no Acórdão Halifax, bem como a comparação com as situações também objeto de recentes decisões pelo Tribunal Central Administrativo Sul, demonstra, também, que não existe no comportamento da recorrente qualquer prática abusiva;

XLIII^a) Não estamos perante a celebração de mais de 30 contratos, em menos de meio ano, destinados a criar artificialmente o suporte legal para a efetivação da dedução de IVA, ou perante criação de empresas para se transformarem juros em dividendos, mas apenas, e só, perante um normal contrato de cedência de exploração;

XLIV^a) O contrato em apreço resulta exclusivamente de direito de escolha que assiste à recorrente, não havendo abuso de formas;

XLV^a) O exercício do direito à dedução por parte da recorrente não é, assim, passível de qualquer censura, não emana de qualquer prática abusiva mas antes de um exercício legítimo e tutelado, seja pela ordem jurídica interna, seja pela comunitária;

XLVI^a) As liquidações impugnadas são também ilegais, por violação dos princípios da confiança e da boa fé, na medida em que ao longo de vários anos, a Administração Tributária sempre teve um direto conhecimento da situação referente à recorrente e sempre considerou como legalmente dedutível o IVA suportado na aquisição de bens e serviços.

Termos em que deve o presente recurso ser julgado procedente, revogando-se a sentença recorrida, julgando-se procedente a impugnação, com todas as legais consequências, como é de Justiça.

2. A Fazenda Pública não contra alegou.

3. O MP emitiu parecer que consta a fls. 295/297, no qual defendeu a procedência do recurso, argumentando em síntese que "... não tendo a AT instaurado o procedimento obrigatório regulado no artº 63º do CPPT as liquidações sindicadas são inválidas, não podendo vigorar na ordem jurídica, ficando, assim prejudicado o conhecimento das restantes questões".

4. Neste Tribunal decidiu-se suspender a instância e colocar ao TJUE a seguinte questão prejudicial:

"Suspeitando a Administração Tributária de prática abusiva destinada a obter reembolso de IVA e prevendo o direito português um procedimento prévio obrigatório aplicável a práticas abusivas em matéria de impostos deve ou não entender-se que tal procedimento é inaplicável em matéria de IVA atenta a génese comunitária deste imposto?"

5. Em 12.02.2015, o TJUE emitiu o seguinte acórdão:

"1 O pedido de decisão prejudicial tem por objeto a interpretação da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (JO L 347, p. 1).

2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe a A....., SA (a seguir «A.....»), à Fazenda Pública, a respeito da recusa desta em reembolsar o imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «IVA») pago a montante pela A....., com fundamento em ela ter usado abusivamente do seu direito a dedução.

Quadro jurídico

Direito da União

3 O artigo 273.º, primeiro parágrafo, da Diretiva 2006/112 prevê:

«Os Estados-Membros podem prever outras obrigações que considerem necessárias para garantir a cobrança exata do IVA e para evitar a fraude, sob reserva da observância da igualdade de tratamento das operações internas e das operações efetuadas entre Estados-Membros por sujeitos passivos, e na condição de essas obrigações não darem origem, nas trocas comerciais entre Estados-Membros, a formalidades relacionadas com a passagem de uma fronteira.»

4 Nos termos do artigo 342.º desta diretiva:

«Os Estados-Membros podem tomar medidas relativas ao direito à dedução do IVA a fim de evitar que os sujeitos passivos revendedores abrangidos por um dos regimes previstos na secção 2 beneficiem de vantagens injustificadas ou sofram prejuízos injustificados.»

Direito português

5 A Lei Geral Tributária, aprovada pelo Decreto-Lei n.º 398/98, de 17 de dezembro, estabelece os princípios fundamentais do sistema fiscal, as garantias dos contribuintes e os poderes da Administração Tributária. O seu artigo 38.º, intitulado «Ineficácia de atos e negócios jurídicos», dispõe:

«1. A ineficácia dos negócios jurídicos não obsta à tributação, no momento em que esta deva legalmente ocorrer, caso já se tenham produzido os efeitos económicos pretendidos pelas partes.

2. São ineficazes no âmbito tributário os atos ou negócios jurídicos essencial ou principalmente dirigidos, por meios artificiosos ou fraudulentos e com abuso das formas jurídicas, à redução, eliminação, ou diferimento temporal de impostos que seriam devidos em resultado de factos, atos ou negócios jurídicos de idêntico fim económico, ou à obtenção de vantagens fiscais que não seriam alcançadas, total ou parcialmente, sem utilização desses meios, efetuando-se então a tributação de acordo com as normas aplicáveis na sua ausência e não se produzindo as vantagens fiscais referidas.»

6 O Código de Procedimento e de Processo Tributário (a seguir «CPPT») foi aprovado pelo Decreto-Lei n.º 433/99, de 26 de outubro de 1999, e entrou em vigor em 1 de janeiro de 2000. O seu artigo 63.º, intitulado «Aplicação das normas antiabuso», na sua versão aplicável aos factos do processo principal, tinha a seguinte redação:

«1 – A liquidação dos tributos com base em quaisquer disposições antiabuso nos termos dos códigos e outras leis tributárias depende da abertura para o efeito de procedimento próprio.

2 – Consideram-se disposições antiabuso, para os efeitos do presente Código, quaisquer normas legais que consagrem a ineficácia perante a administração tributária de negócios ou atos jurídicos celebrados ou praticados com manifesto abuso das formas jurídicas de que resulte a eliminação ou redução dos tributos que de outro modo seriam devidos.

3 – O procedimento referido no número anterior pode ser aberto no prazo de três anos após a realização do ato ou da celebração do negócio jurídico objeto da aplicação das disposições antiabuso.

4 – A aplicação das disposições antiabuso depende da audição do contribuinte, nos termos da lei.

5 – O direito de audição será exercido no prazo de 30 dias após a notificação, por carta registada, do contribuinte, para esse efeito.

6 – No prazo referido no número anterior, poderá o contribuinte apresentar as provas que entender pertinentes.

7 – A aplicação das disposições antiabuso será prévia e obrigatoriamente autorizada, após a observância do disposto nos números anteriores, pelo dirigente máximo do serviço ou pelo funcionário em quem ele tiver delegado essa competência.

8 – As disposições não serão aplicáveis se o contribuinte tiver solicitado à administração tributária informação vinculativa sobre os factos que a tiverem fundamentado e a administração tributária não responder no prazo de seis meses.

9 – Salvo quando de outro modo resulte de lei, a fundamentação da decisão referida no n.º 7 conterà:

a) A descrição do negócio jurídico celebrado ou do ato jurídico realizado e da sua verdadeira substância económica;

b) A indicação dos elementos que demonstrem que a celebração do negócio ou prática do ato tiveram como fim único ou determinante evitar a tributação que seria devida em caso de negócio ou ato de substância económica equivalente;

c) A descrição dos negócios ou atos de substância económica equivalente aos efetivamente celebrados ou praticados e das normas de incidência que se lhes aplicam.

10 – A autorização referida no n.º 7 do presente artigo é passível de recurso contencioso autónomo.»

Litígio no processo principal e questão prejudicial

7 A A..... é uma sociedade de direito português cujas atividades consistem, por um lado, na construção, na exploração e na gestão de unidades de saúde pertencentes à própria sociedade ou a terceiras entidades, públicas ou privadas, e, por outro lado, na prestação de serviços médicos e cirúrgicos em geral, de cuidados no domicílio e ambulatoriais, bem como em atividades de diagnóstico e terapêutica e em atividades conexas ou complementares.

8 Nos anos de 2003 a 2007, a A..... construiu, em terreno de sua propriedade, um estabelecimento hospitalar e equipou-o com material médico. Durante o período de construção e de montagem do estabelecimento hospitalar, a A..... não efetuou operações tributáveis, pelo que acumulou créditos de IVA.

9 Após a edificação do estabelecimento hospitalar, a A..... cedeu, a partir de 1 de julho de 2007, a exploração deste à B....., SA, uma sociedade que tinha os mesmos acionistas e pertencia ao mesmo grupo de sociedades da A....., ou seja, ao grupo C.....

10 Na sequência desta cessão, que considerou uma operação sujeita a IVA, a A..... deduziu do imposto devido aos cofres do Estado a título de rendas recebidas do cessionário o IVA suportado na aquisição de bens e serviços relativos à construção e à montagem do estabelecimento hospitalar. Enquanto sujeito passivo misto, utilizou o método de afetação real de todos os bens e serviços adquiridos.

11 A Fazenda Pública efetuou uma inspeção à atividade da A....., referente aos anos de 2005 a 2007, e concluiu que a referida sociedade usou abusivamente do direito ao reembolso do IVA. Segundo esta autoridade, a cessão de exploração a uma sociedade criada para o efeito pelo mesmo grupo de sociedades teve como único objetivo permitir à A..... justificar a posteriori a existência de um direito à dedução do IVA pago a montante no período em que decorreu a construção e o equipamento do imóvel, quando, se ela própria tivesse explorado esse estabelecimento hospitalar, não poderia ter beneficiado desse direito, uma vez que essa atividade está isenta de IVA. Por conseguinte, em 2010, a Fazenda Pública notificou à A..... um aviso de liquidação do IVA abusivamente deduzido por ela durante os exercícios dos anos 2005 a 2007, acrescido de juros compensatórios, ou seja, um montante total de 1 762 111,04 euros.

12 A A..... impugnou esse aviso de liquidação no Tribunal Tributário de Lisboa, considerando que este ato era ilegal porque, por um lado, a Fazenda Pública não tinha aplicado o procedimento especial obrigatório estabelecido no artigo 63.º do CPPT e, por outro lado, as práticas em causa não eram abusivas.

13 Por decisão de 25 de outubro de 2012, esse órgão jurisdicional julgou a impugnação improcedente. A A..... interpôs recurso desta decisão para o órgão jurisdicional de reenvio.

14 Este último considera que a Fazenda Pública, caso suspeite da existência de uma prática abusiva, deve dar início ao procedimento previsto no artigo 63.º do CPPT. Todavia, sendo o sistema do IVA de génese comunitária, o órgão jurisdicional de reenvio interroga-se sobre se deve ou não ser seguido este procedimento.

15 Nestas circunstâncias, o Supremo Tribunal Administrativo decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça a questão prejudicial seguinte:

«Suspeitando a Administração Tributária de prática abusiva destinada a obter reembolso de IVA e prevendo o direito português um procedimento prévio obrigatório aplicável a práticas abusivas em matéria de impostos, deve ou não entender-se que tal procedimento é inaplicável em matéria de IVA atenta a génese comunitária deste imposto?»

Quanto à questão prejudicial

Quanto à admissibilidade

16 O Governo português sustenta, a título principal, que o pedido de decisão prejudicial é manifestamente inadmissível, pelos seguintes motivos: em primeiro lugar, o órgão jurisdicional de reenvio não indica as disposições ou as regras do direito da União cuja interpretação pretende; em segundo lugar, não explica a natureza das suas dúvidas quanto à compatibilidade da regra de direito nacional em causa no processo principal com o direito da União; e, em terceiro lugar, apresenta duas versões diferentes do artigo 63.º do CPPT, não sendo nenhuma das duas pertinente para efeitos da apreciação dos factos em causa no processo principal. Além do mais, o artigo 63.º do CPPT é uma disposição de natureza exclusivamente interna, que não visa reproduzir nem transpor qualquer norma do direito da União, pelo que não compete ao Tribunal de Justiça, no contexto de um processo de reenvio prejudicial, pronunciar-se sobre o teor, o conteúdo ou o alcance dessa disposição de direito nacional.

17 Em primeiro lugar, no que respeita à imprecisão das disposições do direito da União cuja interpretação é pedida, há que recordar que, segundo a jurisprudência do Tribunal de Justiça, quando uma questão prejudicial se limita a remeter para o direito da União, sem mencionar as disposições desse direito a que é feita referência, cabe ao Tribunal de Justiça extrair do conjunto dos elementos fornecidos pelo órgão jurisdicional de reenvio, nomeadamente da fundamentação da decisão de reenvio, as disposições de direito da União que necessitam de uma interpretação, tendo em conta o objeto do litígio (v., neste sentido, acórdãos *Bekaert*, 204/87, EU:C:1988:192, n.os 6 e 7, e *Kattner Stahlbau*, C-350/07, EU:C:2009:127, n.º 26).

18 Ora, resulta claramente da decisão de reenvio que esta questão visa determinar se o direito da União em matéria de IVA, nomeadamente as disposições desse direito relativas ao combate à fraude ao IVA, se opõe ao estabelecimento, no direito interno, de um procedimento administrativo que a Administração Tributária é obrigada a aplicar quando suspeite da existência de uma prática abusiva em matéria fiscal.

19 A este respeito, importa recordar que o combate à fraude, à evasão fiscal e aos eventuais abusos é um objetivo reconhecido e incentivado pelas diretivas da União em matéria de IVA (v. acórdãos *Gemeente Leusden e Holin Groep*, C-487/01 e C-7/02, EU:C:2004:263, n.º 76; *Halifax e o.*, C-255/02, EU:C:2006:121, n.º 71; *R.*, C-285/09, EU:C:2010:742, n.º 36; *Tanoarch*, C-504/10, EU:C:2011:707, n.º 50; e *Bonik*, C-285/11, EU:C:2012:774, n.º 35).

20 Assim, em conformidade com o artigo 273.º da Diretiva 2006/112, os Estados-Membros podem tomar as medidas necessárias para garantir a cobrança exata do IVA e para evitar a fraude. No que respeita, nomeadamente, ao direito a dedução do IVA, os Estados-Membros estão habilitados, em virtude do artigo 342.º da mesma diretiva, a prever os mecanismos que permitam evitar que os sujeitos passivos beneficiem de vantagens injustificadas ou sofram prejuízos injustificados.

21 Em segundo lugar, quanto ao facto de o órgão jurisdicional de reenvio não ter precisado as razões por que teve dúvidas sobre a compatibilidade do direito nacional com o direito da União, há que salientar que o referido órgão jurisdicional apresentou ao Tribunal de Justiça os argumentos em que as partes manifestavam essas dúvidas. Quanto à necessidade de resposta à questão submetida, para a resolução do litígio no processo principal, o órgão jurisdicional de reenvio observa que, caso o Tribunal de Justiça venha a concluir pela compatibilidade deste procedimento nacional com o direito da União, já não haveria que examinar a questão de saber se podia ser declarada uma prática abusiva nas circunstâncias do processo principal.

22 Em terceiro lugar, no que respeita à apresentação pretensamente inexata da regulamentação nacional na decisão de reenvio, há que recordar que cabe ao Tribunal de Justiça ter em conta o contexto factual e regulamentar tal como definido pelo órgão jurisdicional de reenvio. Com efeito, a determinação da legislação nacional aplicável *ratione temporis* constitui uma questão de interpretação do direito nacional que não é da competência do Tribunal de Justiça no âmbito de um pedido de decisão prejudicial (v. acórdão *Texdata Software*, C-418/11, EU:C:2013:588, n.os 29 e 41). Por conseguinte, há que responder à questão submetida, tendo em conta a versão do artigo 63.º do CPPT que, segundo o órgão jurisdicional de reenvio, era aplicável na altura dos factos em causa no processo principal.

23 Resulta do que precede que o presente pedido de decisão prejudicial é admissível.

Quanto ao mérito

24 Com a sua questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se a Diretiva 2006/112 se opõe à aplicação prévia e obrigatória de um procedimento administrativo nacional, como

o previsto no artigo 63.º do CPPT, no caso de a Administração Tributária suspeitar da existência de uma prática abusiva.

25 Embora a Diretiva 2006/112 habilite os Estados-Membros, em conformidade com a jurisprudência recordada no n.º 19 do presente acórdão, a tomarem as medidas necessárias para garantir a cobrança exata do imposto e para evitar a fraude, não contém nenhuma disposição que precise em concreto o conteúdo das medidas que devem ser tomadas pelos Estados-Membros para esse efeito.

26 Na falta de regulamentação da União nesta matéria, a implementação de medidas de combate à fraude ao IVA compete ao ordenamento jurídico interno dos Estados-Membros ao abrigo do princípio da autonomia processual destes últimos. A este respeito, resulta da jurisprudência constante do Tribunal de Justiça que cabe à ordem jurídica interna de cada Estado-Membro, nomeadamente, não só designar as autoridades competentes para combater a fraude ao IVA mas também regular as modalidades dos procedimentos destinados a assegurar a salvaguarda dos direitos que o direito da União confere aos particulares, desde que essas modalidades não sejam menos favoráveis do que as que regulam situações análogas de natureza interna (princípio da equivalência) e não tornem, na prática, impossível ou excessivamente difícil o exercício dos direitos conferidos pela ordem jurídica da União (princípio da efetividade) (v., neste sentido, acórdãos *Marks & Spencer*, C-62/00, EU:C:2002:435, n.º 34; *Fallimento Olimpiclub*, C-2/08, EU:C:2009:506, n.º 24; *Alstom Power Hydro*, C-472/08, EU:C:2010:32, n.º 17; e *ADV Allround*, C-218/10, EU:C:2012:35, n.º 35).

27 Cabe ao órgão jurisdicional de reenvio apreciar a compatibilidade das medidas nacionais com esses princípios, tendo em conta todas as circunstâncias do processo principal (v., neste sentido, acórdão *Littlewoods Retail e o.*, C-591/10, EU:C:2012:478, n.º 30). Todavia, o Tribunal de Justiça, ao pronunciar-se sobre um reenvio prejudicial, pode fornecer-lhe todos os elementos úteis a esse respeito (v., nomeadamente, neste sentido, acórdão *Partena*, C-137/11, EU:C:2012:593, n.º 30).

28 Em primeiro lugar, no que respeita ao princípio da efetividade, importa recordar que cada caso em que se coloque a questão de saber se uma disposição processual nacional torna impossível ou excessivamente difícil o exercício dos direitos que a ordem jurídica da União confere aos particulares deve ser analisado tendo em conta o lugar que essa disposição ocupa no processo, visto como um todo, na tramitação deste e nas suas particularidades, perante as várias instâncias nacionais. Nesta perspetiva, há que tomar em consideração os princípios que estão na base do sistema jurisdicional nacional, como a proteção dos direitos de defesa, o princípio da segurança jurídica e a correta tramitação do processo (v. acórdãos *Peterbroeck*, C-312/93, EU:C:1995:437, n.º 14, e *Fallimento Olimpiclub*, EU:C:2009:506, n.º 27).

29 No caso vertente, importa salientar que o procedimento especial previsto no artigo 63.º do CPPT, sujeito a um prazo de prescrição de três anos, se caracteriza pela audição da pessoa em causa no prazo de 30 dias, pela apresentação, pelo interessado, das provas que entender pertinentes e pela obtenção de uma autorização do dirigente máximo do serviço ou do funcionário em quem este último tiver delegado a competência para aplicar as disposições antiabuso. Além disso, em conformidade com esta disposição, a decisão proferida deve ser fundamentada. Resulta destes elementos que o referido procedimento nacional é favorável à pessoa suspeita de ter cometido um abuso de direito, na medida em que visa garantir o respeito de certos direitos fundamentais, nomeadamente o direito de ser ouvido.

30 Em segundo lugar, quanto ao princípio da equivalência, importa recordar que o respeito desse princípio pressupõe que a regra nacional em causa seja aplicável indiferentemente aos recursos fundados na violação do direito da União e aos fundados na violação do direito interno que tenham um objeto e uma causa semelhantes (v. acórdão *Littlewoods Retail e o.*, EU:C:2012:478, n.º 31).

31 No que respeita ao processo principal, como resulta das considerações que figuram no n.º 29 do presente acórdão, não se pode excluir que o respeito do princípio da equivalência imponha a aplicação do procedimento especial quando um sujeito passivo é suspeito da prática de uma fraude ao IVA.

32 Em qualquer caso, tendo em conta os elementos apresentados ao Tribunal de Justiça pelo órgão jurisdicional nacional, não se afigura que a aplicação do procedimento nacional previsto no artigo 63.º do CPPT contrarie o objetivo do combate à fraude, à evasão fiscal e aos eventuais abusos, reconhecido pela jurisprudência referida no n.º 19 do presente acórdão.

33 Além disso, embora a aplicação efetiva desse objetivo deva ser assegurada pelo legislador nacional, também é verdade que este é obrigado, nesse âmbito, a respeitar as exigências de uma tutela jurisdicional efetiva dos direitos que o direito da União confere aos particulares, como é garantida pelo artigo 47.º da Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia (v., neste sentido, acórdão *Banif Plus Bank*, C-472/11, EU:C:2013:88, n.º 29 e jurisprudência referida).

34 Atendendo às considerações precedentes, há que responder à questão submetida que a Diretiva 2006/112 deve ser interpretada no sentido de que não se opõe à aplicação prévia e obrigatória de um procedimento administrativo nacional, como o previsto no artigo 63.º do CPPT, no caso de a Administração Tributária suspeitar da existência de uma prática abusiva.

Quanto às despesas

35 Revestindo o processo, quanto às partes na causa principal, a natureza de incidente suscitado perante o órgão jurisdicional de reenvio, compete a este decidir quanto às despesas. As despesas efetuadas pelas outras partes para a apresentação de observações ao Tribunal de Justiça não são reembolsáveis.

Pelos fundamentos expostos, o Tribunal de Justiça (Nona Secção) declara:

A Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, deve ser interpretada no sentido de que não se opõe à aplicação prévia e obrigatória de um procedimento administrativo nacional, como o previsto no artigo 63.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, no caso de a Administração Tributária suspeitar da existência de uma prática abusiva.”

6. O magistrado do Ministério Público pronunciou-se pelo provimento do recurso, conforme o parecer que se segue:

Por decisão de 4 de Dezembro de 2013, exarada a fls. 300/325, foi ordenada a suspensão da instância e colocada ao TJUE a seguinte questão prejudicial:

“Suspeitando a Administração Tributária de prática abusiva destinada a obter reembolso de IVA e prevendo o direito português um procedimento prévio obrigatório aplicável a práticas abusivas em matéria de impostos deve ou não entender-se que tal procedimento é inaplicável em matéria de IVA atenta a génese comunitária deste imposto?”

O TJUE, por decisão de 12 de Fevereiro de 2015, proferida no processo C-662/13 declarou que “A Directiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de Novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, deve ser interpretada no sentido de que não se opõe à aplicação prévia e obrigatória de um procedimento administrativo nacional, como o previsto no artigo 61º, do Código de Procedimento e de Processo Tributário, no caso de a Administração Tributária suspeitar da existência de uma prática abusiva”.

Termos em que se mantém a pronúncia emitida a fls. 295/297 no sentido do provimento do recurso.

7. Cumpre apreciar e decidir.

II. Fundamentos

De facto

A) A impugnante exerce a atividade de prática médica clínica geral, ambulatório, correspondente ao CAE n.º 86210 (cfr. fls. 126 do Processo Administrativo).

B) A impugnante foi objeto de uma ação de inspeção externa, em sede de IVA, no âmbito da qual foram efetuadas correções à matéria coletável, de natureza meramente aritmética resultante de imposição legal, ao ano de 2005, 2006 e 2007, no montante de 306.182,89€, 729.749,59€ e 538.698,01€, respetivamente (cfr. relatório de inspeção de fls. 128 do Processo Administrativo).

C) As correções mencionadas na alínea anterior foram efetuadas com o seguinte fundamento, que aqui se transcreve na parte com interesse para a decisão (cfr. relatório de inspeção tributária a fls. 137 a 156 dos autos):

“B.2. FACTOS VERIFICADOS

B.2.1. – PACTO SOCIAL

A sociedade encontra-se matriculada na Conservatória do Registo Comercial de Lisboa desde 2002/10/08, sob o n.º, a que corresponde a anterior inscrição n.º A certidão permanente pode ser consultada através do código de acesso 4213-8138-5036.

O objecto social que consta da matrícula é “a) a construção, exploração e gestão de unidades de saúde, pertencentes à sociedade ou a terceiras entidades, públicas ou privadas, nomeadamente hospitais, clínicas, unidades de apoio especializado às necessidades da população mais idosa como sejam lares, unidades residenciais assistidas, residências medicalizadas e centros de dia, ficando a sociedade nesse âmbito autorizada a celebrar quaisquer contratos, nomeadamente, a adquirir, alienar, arrendar, ceder ou tomar de exploração as referidas unidades de saúde; b) prestação de serviços médicos e cirúrgicos em geral, actividades de diagnóstico e terapêutica, em regime de internamento e ambulatório e ainda o desenvolvimento de programas de prevenção, prestação de cuidados continuados, cuidados no domicílio e apoio especializado em situações de dependência, incluindo reabilitação e terapia ocupacional, podendo também desenvolver outras actividades conexas ou complementares com as acima referidas.

Até à presente data, ocorreram apenas duas alterações ao pacto social, sujeitas a registo, concretamente:

i. 2007-07-26 Aumento do capital social, em 3.800.000,00€, integralmente realizado em dinheiro, na modalidade de novas entradas, permanecendo o valor do capital, após aumento, em 4.000.000,00€.

ii. 2007-11-19 Inscrição da nova morada da sede, localizada em Lisboa, na Rua, n.º

B.2.2. - MEMBROS DOS ÓRGÃOS SOCIAIS

Sendo a duração dos mandatos de 3 anos, foram inscritos para o triénio 2008/2010, os seguintes membros: (...)

B.2.3. PATRIMÓNIO

De acordo com o arquivo informático da DGCI, o sujeito passivo é proprietário de um prédio urbano, localizado na freguesia de e, registado na matriz sob o artigo 3818, e descrito como prédio em propriedade total sem andares nem divisões susceptíveis de utilização independente.

O referido prédio, encontra-se afecto à actividade de prática médica clínica, em ambulatório, é composto por 5 pisos e 75 divisões, e tem o valor patrimonial de 3.865.000,000€.

B.2.4. - PEDIDOS DE REEMBOLSO DE IVA

No período decorrido entre 2003 e 2007, foi efectuada a construção de um edifício destinado à instalação de uma unidade hospitalar.

O sujeito passivo, ao longo deste período, procedeu ao apuramento do imposto, nos termos dos artigos 19º a 26º e 78º do Código do IVA, facto esse, concordante com o enquadramento por si efectuado, uma vez que, declarou que iria praticar operações que conferem direito à dedução e operações que não conferem direito à dedução, utilizando na qualidade de sujeito passivo misto, o método de afectação reais de todos os bens e serviços gastos.

Resultou então, daquele comportamento, uma acumulação permanente de crédito de imposto, que permitiu ao sujeito passivo beneficiar do direito ao reembolso, previsto no artigo 23º do Diploma já citado.

Efectivamente confirma-se no arquivo informático da DGCI, que foram requeridos vários reembolsos de IVA, e que os mesmos foram anuídos e pagos pela Administração Tributária: (...)

B.3. ANÁLISE DO ENQUADRAMENTO DAS ACTIVIDADES DECLARADAS

8.3.1. - CAE 86210 (RLV 3) • ACTIVIDADES DE PRÁTICA MÉDICA CLÍNICA GERAL, AMBULATÓRIO

I. Nos termos da alínea 2) do artigo 9º do Código do IVA, as prestações de serviços médicos e sanitários e as operações com elas estreitamente conexas efectuadas por estabelecimentos hospitalares, clínicas, dispensários e similares, estão isentas do imposto. Assim, conclui-se que, a actividade principal, exercida pelo sujeito passivo, é uma actividade isenta, nos termos do artigo 9º do CIVA. De referir que, estas isenções são consideradas simples ou incompletas, na medida em que, o operador económico, não está obrigado a liquidar imposto nas transmissões de bens ou prestações de serviços que efectuar, mas, não pode em contrapartida, deduzir o imposto suportado nas aquisições. Deste modo, o valor do imposto não dedutível, faz parte do custo de aquisição de bens e serviços.

II. Atente-se no entanto que, nos termos da alínea b) do n.º 1 do artigo 12º do mesmo Diploma, poderão renunciar à isenção, optando pela aplicação do imposto às suas operações, os estabelecimentos hospitalares, clínicas, dispensários e similares não pertencentes a pessoas colectivas de direito público ou a instituições privadas integradas no sistema nacional de saúde, que efectuem prestações de serviços médicos e sanitários e operações com elas estreitamente conexas. Desta forma, os operadores económicos que optarem pela renúncia à isenção, ficam enquadrados no regime geral de tributação, aplicando o imposto às suas operações activas, podendo assim, usar o direito à dedução nas operações passivas. Refere também o n.º 2 e o n.º 3 do artigo 12º do CIVA, que a opção é exercida na declaração de início de actividade ou em declaração de alterações, produzindo efeitos a partir da data de entrega de uma ou de outra. Há ainda a obrigatoriedade do sujeito passivo renunciante, permanecer no regime geral, pelo qual optou, durante um período de cinco anos, no mínimo. No caso de, passados cinco anos, o sujeito passivo, desejar voltar à situação de isenção, terá que tributar as existências remanescentes e regularizar as deduções efectuadas aos bens do activo imobilizado, nos termos do n.º 5 do artigo 24º do CIVA.

III. No que respeita ao direito de opção pelo regime geral, há ainda que ter em consideração, os condicionalismos previstos no artigo 12º do Código do IVA. De facto, a alínea b) do n.º 1 do artigo 12º do CIVA, refere que “Poderão renunciar à isenção... os estabelecimentos hospitalares, clínicas,... NÃO pertencentes... a instituições privadas integradas no Sistema Nacional de Saúde (SNS)...”. Havendo excepções à possibilidade de renúncia e assentando as mesmas na integração ou não, no SNS, pelas entidades interessadas, importa conhecer a constituição daquele sistema:

a. A Lei n.º 48/90 de 24 de Agosto aprovou a Lei de Bases da Saúde. No capítulo II, a Base XII, referindo-se ao sistema de saúde define: 1 - O sistema de saúde é constituído pelo Serviço Nacional de Saúde e por todas as entidades públicas que desenvolvem actividades de promoção, prevenção e tratamento na área da saúde, bem como por todas as entidades privadas e por todos os profissionais livres que acordem com a primeira prestação de todas ou de algumas daquelas actividades. 4 - A rede nacional de prestação de cuidados de saúde abrange os estabelecimentos do Serviço Nacional de Saúde e os estabelecimentos privados e os profissionais em regime liberal com quem sejam celebrados contratos...

b. Por sua vez, o artigo 1º do Decreto-Lei n.º 11/93 de 15 de Janeiro, aprova o Estatuto do Serviço Nacional de Saúde. O mesmo diploma no seu artigo 2º define a aplicabilidade do Estatuto, estendendo-a às entidades particulares integradas na rede nacional de prestação de cuidados de saúde,

c. Ainda reportando-nos ao Estatuto do Serviço Nacional de Saúde, define-se no n.º 1 do artigo 37º, os termos em que se concretiza a articulação do SNS com as actividades particulares, considerando o

n.º 2 do mesmo artigo, que, os estabelecimentos privados e os profissionais de saúde que trabalhem em regime liberal e que contratem nos termos do número anterior integram-se na rede nacional de prestação de cuidados de saúde ...

d. Atente-se também no Decreto Lei n.º 97/98 de 18 de Abril, o qual regulamenta o regime de celebração das convenções previstas na Lei n.º 48/90 de 24 de Agosto - Lei de Bases da Saúde - que define claramente no seu preâmbulo que, aquela Lei, estabelece um modelo misto de sistema de saúde, consagrando a complementaridade e o carácter concorrencial do sector privado e de economia social na prestação de cuidados de saúde, INTEGRANDO NA REDE NACIONAL DE PRESTAÇÃO DE CUIDADOS DE SAÚDE AS ENTIDADES PRIVADAS E OS PROFISSIONAIS LIVRES QUE ACORDEM COM O SERVIÇO NACIONAL DE SAÚDE A PRESTAÇÃO DE TODAS OU DE ALGUMAS ACTIVIDADES DE PROMOÇÃO, PREVENÇÃO E TRATAMENTO NA ÁREA DA SAÚDE.

e. Constata-se ainda que, a Directiva 2006/112/CE, sob a epígrafe de “isenções em benefício de certas actividades de interesse geral”, isenta de imposto, nos termos da alínea b) do n.º 1 do artigo 132º, a “hospitalização e a assistência médica (...) asseguradas por organismos de direito público ou, em condições sociais análogas às que vigoram para estes últimos por estabelecimentos hospitalares, centros de assistência médica e de diagnóstico e outros estabelecimentos da mesma natureza, devidamente reconhecidos”.

f. O legislador nacional, foi mais abrangente, pois isentou do imposto, na alínea 2) do artigo 9º do Código do IVA, os serviços médicos e sanitários, prestados por estabelecimentos hospitalares, clínicas, dispensários e similares, independentemente da natureza jurídica ou da qualidade do prestador de serviços. Em contrapartida, para os sujeitos passivos que não se encontram abrangidos pela citada alínea b) do n.º 1 do artigo 132º da Directiva, abriu a possibilidade de opção pelo regime de tributação, através da alínea b) do n.º 1 do artigo 12º do Código do IVA – Renúncia à isenção.

g. Concretizando, a impossibilidade de renúncia à isenção do imposto, abrange não só as pessoas colectivas de direito público, mas também, as entidades que prestem serviços em situações análogas às que vigoram para os organismos de direito público, ou seja, estabelecimentos hospitalares, centros de assistência médica e de diagnóstico e outros estabelecimentos da mesma natureza, devidamente reconhecidos, desde que, integrados no sistema nacional de saúde.

h. Finalmente, face ao disposto no artigo 391º da mencionada Directiva, o âmbito da renúncia à isenção do imposto, depende unicamente da natureza dos sujeitos passivos, isto é, aplica-se estritamente àqueles que não sejam organismos de direito público ou que, não tendo essa natureza, não exerçam a sua actividade em condições análogas, verificando-se estas, face à jurisprudência comunitária, quando o organismo de direito privado, beneficia do custo das prestações de serviços, ser assumido em parte, pelas caixas de seguro de doença ou por outros organismos de segurança social.

i. Considerando a existência de convenções/acordos com vários subsistemas de saúde do Sistema Nacional de Saúde - Instituto de Acção Social das Forças Armadas (IASFA) - é nossa convicção, que nos termos da alínea b) do n.º 1 do artigo 12º do Código do IVA, conjugada com a Base XII da Lei n.º 48/90 (Lei de Bases da Saúde), o sujeito passivo não poderia beneficiar do direito de opção, caso o pretendesse, já que, passou a estar integrado no Sistema Nacional de Saúde.

IV. DE FACTO, e pelo que nos foi dado a conhecer, quer pelo sistema informático da DGCI quer por consulta ao respectivo Serviço de Finanças, o sujeito passivo não optou, e nem o poderia fazer, pelo regime geral de tributação, o que nos permite, desde logo, concluir que, DE ACORDO COM A SUA SITUAÇÃO CADASTRAL, AS OPERAÇÕES QUE PRÁTICA CONSISTEM EM TRANSMISSÕES DE BENS OU SERVIÇOS, QUE NÃO CONFEREM DIREITO À DEDUÇÃO, POR SE ENQUADRAREM NA alínea 2) DO artigo 9º DO CÓDIGO DO IVA.

B.3.2. - OPÇÃO POR OPERAÇÕES IMOBILIÁRIAS

I. Nos termos das alíneas 28) e 29) do artigo 9º do Código do IVA, a locação de bens imóveis e as operações sujeitas a IMT, estão isentas do imposto. Tratando-se de uma isenção prevista no artigo 9º do CIVA, é, como anteriormente se referiu, uma isenção simples e incompleta. Deste modo, o operador económico, não está obrigado a liquidar imposto nas transmissões de bens ou prestações de serviços que efectuar, mas, não pode em contrapartida, deduzir o imposto suportado nas aquisições.

II. No entanto, e também nos termos do artigo 12º do CIVA, concretamente nos seus n.ºs 4, 5, 6 e 7, o sujeito passivo pode renunciar à isenção, desde que cumpridas as regras estabelecidas no Decreto Lei 21/2007 de 29 de Janeiro, que revogou o Decreto Lei n.º 241/86 de 20 de Agosto.

III. De acordo com os n.º 4 e n.º 5 do artigo 12º, a renúncia à isenção só é permitida quando o locatário ou adquirente, é um sujeito passivo de imposto e utiliza o bem, total ou predominantemente em actividades tributadas. Reunidas as condições e cumpridos os formalismos que decorrem do Decreto Lei n.º 21/2007, o sujeito passivo pode renunciar à isenção, e esta produz efeitos a partir da data da celebração do contrato de locação ou de compra e venda do imóvel. Na mesma data, nasce o direito à dedução, que pode ser exercido de acordo com as regras constantes nos artigos 19º a 26º e 78º do CIVA, sem prejuízo do prazo estabelecido no n.º 2 do artigo 98º (quatro anos) do mesmo Diploma, que pode

ser estendido para o dobro (oito anos), de acordo e nas condições previstas no artigo 8º do Decreto Lei n.º 21/2007 de 29 de Janeiro.

IV. Recorda-se no entanto que, mesmo havendo intenção por parte do sujeito passivo, de arrendar ou vender o prédio inscrito na matriz sob o artigo 3818, da freguesia, à sociedade B....., SA, não poderia usar do direito de opção pela sujeição a imposto, nos termos do artigo 12º do Código do IVA, uma vez que, a arrendatária, é isenta de imposto nos termos da alínea 2) do artigo 9º do Código do IVA, sem direito à dedução, situação esta que invalida desde logo, e nos termos da alínea d) do n.º 1 do artigo 2º do Decreto Lei n.º 21/2007 de 29 de Janeiro, a possibilidade de renúncia à isenção, nesta operação imobiliária.

V. Atente-se no facto de, o sujeito passivo, ter assinalado na declaração de início de actividade, o campo 1 do quadro 12, indicando portanto que, optava pela aplicação do imposto às transmissões ou locações de bens imóveis, ou partes autónomas. De facto, se por um lado, o sujeito passivo, não transmitiu, nem locou qualquer bem imóvel ou parte autónoma, por outro, e como advém do Decreto Lei 21/2007, a renúncia à isenção só produz efeitos, a partir da data da celebração do contrato respectivo.

VI. CONCLUI-SE ENTÃO QUE, NÃO TENDO OCORRIDO QUALQUER TIPO DE LOCAÇÃO NEM A TRANSMISSÃO, DO PRÉDIO URBANO REGISTADO SOB O artigo MATRICIAL 3818 DA FREGUESIA, E DE QUE É PROPRIETÁRIO, ATÉ À PRESENTE DATA, E CONSIDERANDO A IMPOSSIBILIDADE DE RENÚNCIA À ISENÇÃO SE O TIVESSE FEITO – alínea D) DO n.º 1 DO artigo 2º DO DECRETO-LEI n.º 21/2007 - O SEU ENQUADRAMENTO SITUA-SE NO REGIME DE ISENÇÃO PREVISTO NAS alíneas 28) E 29) DO artigo 9º DO CÓDIGO DO IVA.

B.4. • ACTIVIDADE EFECTIVAMENTE EXERCIDA/ENQUADRAMENTO EM SEDE DE IVA

Em 2 de Julho de 2007, foi reduzido a escrito, um contrato de cessão de exploração de estabelecimento hospitalar, entre o sujeito passivo, na qualidade de cedente e a pessoa colectiva, “B..... SA”, na qualidade de cessionária. (anexos 1 a 19)

B.4.1. - ESTABELECIMENTO HOSPITALAR

O objecto da cessão, é constituído pelo estabelecimento hospitalar denominado B....., de quem o sujeito passivo, é dono e legítimo proprietário.

Compreendidos no estabelecimento hospitalar objecto da cessão, estão também os seguintes elementos:

~ Clientela

~ Equipamento constante do anexo I ao contrato, denominado auto de entrega ~ Contratos operacionais tal como identificados no anexo II ao contrato

~ Licenças

No que concerne à preservação do património, constam do ponto 10 do contrato de cessão de exploração, as obrigações de custeio, que são da responsabilidade da cedente:

~ Obras de estrutura: trabalhos inerentes à estrutura do edifício e às grandes reparações das coisas móveis que nele se devam considerar integradas (redes de canalizações, esgotos e eléctrica)

~ Obras de conservação ordinária: relacionadas com reparação e limpeza geral do edifício, bem como dos elementos e outros dispositivos, que visam mantê-lo devidamente operacional.

~ Actividades de renovação: as que visam repor ou prolongar a vida útil dos equipamentos

A cessão de exploração, vigora pelo prazo de 10 (dez) anos, renovável por períodos de 5 (cinco) anos, a contar da data efectiva, inclusive, a qual se reporta a 01 de Julho de 2007.

O valor da renda, por cada ano civil do período de exploração, acrescido de IVA à taxa legal aplicável em cada momento, é variável, fixando-se em 10% (dez por cento) das receitas da cessionária, havendo contudo, um limite máximo e um limite mínimo, para aquele valor:

~ Valor máximo 1.080.000,00€

~ Valor mínimo 480.000,00€

Recorda-se ainda que, tanto a empresa cedente como a empresa cessionária, fazem parte do grupo de sociedades dominadas pela “C..... SGPS SA”, e que a administração é comum às duas.

(...)

Por via do contrato de cessão de exploração, o sujeito passivo facturou nos anos de 2007 e 2008, à entidade “B..... SA”, os montantes de 240.000,00€ e 480.000,00€, respectivamente, acrescidos de IVA à taxa normal em vigor, tendo em atenção que, o valor referente ao ano de 2007, respeita apenas ao período decorrido entre Julho e Dezembro.

De facto, a locação de máquinas e outros equipamentos de instalação fixa, bem como a de imóveis, de que resulte a transferência onerosa da exploração de estabelecimento comercial ou industrial, está sujeita a imposto, nos termos da alínea c) da alínea 28) do artigo 9º do Código do IVA. Trata-se portanto, de uma excepção à isenção prevista na alínea 28) do artigo 9º do CIVA.

Por sua vez, estabelece o n.º 1 do artigo 4º daquele Diploma, que são consideradas como prestações de serviços as operações efectuadas a título oneroso que não constituem transmissões, aquisições intracomunitárias ou importações de bens.

Nestes termos, pode afirmar-se que estamos perante uma prestação de serviços, sujeita a imposto e dele não isenta.

B.5. APLICAÇÃO DAS REGRAS RELATIVAS ÀS PRÁTICAS ABUSIVAS NO DOMÍNIO DO IVA

Recordamos mais uma vez, que a questão em análise, diz respeito a um sujeito passivo que adquire bens e serviços - equipamentos e construção de uma clínica médica - que se destinam à realização de operações isentas de imposto - práticas de serviços médicos - alínea 2) do artigo 9º do Código do IVA.

É oportuno recordar que, tal como se encontra concebido o SISTEMA DO IVA, ASSENTE NO PRINCÍPIO DA NEUTRALIDADE - Directiva Comunitária 77/388/CEE, reformulada pela Directiva Comunitária 2006/112/CE - o direito à dedução tem como pressuposto que a entidade que o suporta nas respectivas aquisições ou importações realiza, por sua vez, a jusante, operações tributadas ou operações isentas que conferem direito à dedução. Quer isto dizer que, a possibilidade de dedução do IVA suportado a montante, por um sujeito passivo, está dependente do tipo de operações activas que esse sujeito passivo pratica na sua actividade. Mais ainda, para que a dedução se possa concretizar, é necessário uma relação directa e imediata entre uma operação a montante e uma ou várias operações a jusante, que confirmem direito à dedução. Estas disposições comunitárias, têm correspondência na legislação interna portuguesa, no n.º 1 do artigo 19º e no n.º 1 do artigo 20º do Código do IVA.

Sucedo também, como é jurisprudência comunitária reiterada, que é com base nas circunstâncias iniciais de afectação de um dado bem, que se afere os condicionalismos legais, para que o correspondente IVA seja dedutível. A afectação que venha a ser dada ao bem em momento posterior não altera o estatuto, em matéria de direito à dedução, que de início foi conferida ao bem. De harmonia com a mesma jurisprudência, as alterações posteriormente ocorridas, só podem vir a dar azo a um eventual ajustamento, desde que reunidos os pressupostos do artigo 25º do Código do IVA.

Nesse sentido se pronunciou, o acórdão do TJCE de 6 de Abril de 1995, relativo ao processo C-4/94:

~ ... quando um sujeito passivo presta serviços a outro sujeito passivo, que os utiliza para efectuar uma operação isenta, este último não tem o direito de deduzir o IVA pago a montante, mesmo quando o objectivo final da operação isenta é efectuar uma operação sujeita a imposto. Efectivamente para conferirem direito à dedução, os bens e serviços em causa, devem apresentar uma relação directa e imediata com as operações sujeitas a imposto e que, para este efeito, o objectivo final prosseguido pelo sujeito passivo é indiferente.

Nesta matéria, o TJCE já teve ocasião de frisar que “o princípio da neutralidade não implica que um sujeito passivo que tenha optado entre duas operações possa escolher uma e invocar os efeitos da outra”

Ora é sabido que, o sujeito passivo usou o direito à dedução em todas as operações realizadas a montante, desde o início da actividade, sabendo que a afectação da infra-estrutura da clínica, às suas necessidades, conforme consta no objecto social do contrato de sociedade, não proporcionaria aquela dedução, já que nos termos da alínea 2) do artigo 9º do Código do IVA, as operações relacionadas com serviços médicos prestados por estabelecimentos hospitalares, encontram-se isentas do imposto, sem direito à dedução.

Recorda-se porém que, após a construção e equipamento da infra-estrutura acima identificada, o sujeito passivo celebrou contrato de cedência de exploração da mesma, com uma sociedade criada para o efeito, pelos mesmos accionistas, recebendo em troca uma renda anual, operação activa esta, que encontrando-se sujeita a IVA, lhe permitiria a dedução do imposto suportado a montante.

Do exercício do direito à dedução, desde o início da actividade, resultou como já referido, vários pedidos de reembolso de IVA, que foram integralmente pagos pela Administração Tributária. Também é certo que, a partir de Julho de 2007, início das operações activas, o sujeito passivo procedeu ao apuramento do imposto a entregar nos cofres do Estado, deduzindo ao imposto liquidado, aquele que suportou nas aquisições de bens e serviços.

Acontece que, sendo as operações activas, apenas 10% das receitas obtidas pela sociedade B..... SA, e cabendo ao sujeito passivo a responsabilidade pela preservação do património, resulta do apuramento do imposto, uma situação permanente de crédito.

De facto, não se vislumbra qualquer recuperação, no crédito de imposto acumulado, antes pelo contrário, como se pode verificar, pelos documentos arquivados no sistema informático da DGCI, aquele crédito, tem tendência a aumentar:

(....)

Pode então concluir-se que, o sujeito passivo não só se encontra em situação de crédito de imposto desde o início da actividade, mas também assim irá continuar, já que, do contrato estabelecido, resulta como se pode verificar, uma constante superioridade de custos e conseqüentemente uma dedução de imposto superior à liquidação proveniente dos proveitos.

(...)

À luz da jurisprudência do TJCE, reflectida no acórdão de 21 de Fevereiro de 2006, que recai sobre o processo C-255/02, referente a um pedido de decisão sobre prática abusiva - operações cujo único fim é a obtenção de uma vantagem fiscal, deve entender-se que, a verificação da existência de uma prática abusiva, pressupõe que:

~ As operações tenham como resultado a obtenção de uma vantagem fiscal cuja concessão seja contrária ao objectivo prosseguido pelas disposições que enformam o regime do IVA;

~ As operações em causa tenham como fito essencial a obtenção de um benefício ou vantagem fiscal;

Atente-se também que, a sexta Directiva 77/388, alterada pela Directiva IVA 2006/112/CEE, deve ser interpretada no sentido de que se opõe, ao direito do sujeito passivo a deduzir o IVA pago a montante, quando as operações em que esse direito se baseia, forem constitutivas de uma prática abusiva.

Permitir aos sujeitos passivos deduzir a totalidade do IVA pago a montante, quando no âmbito das suas transacções comerciais normais, a legislação em vigor não lhes permitiria, seria contrário ao princípio da neutralidade fiscal, como anteriormente referido.

O outro aspecto que o TJCE aponta como indiciador do objectivo essencial, de se visar obter uma vantagem no domínio do IVA, consiste na existência de relações especiais entre as partes contratantes.

Não há qualquer dúvida que, não só as sociedades intervenientes nos contratos de cedência de exploração são administradas pelas mesmas pessoas, mas também que as duas fazem parte do mesmo grupo, na qualidade de sociedades dominadas.

Pode então afirmar-se que, é nossa convicção, que a efectivação do contrato de cedência de exploração, teve como único objectivo, justificar à posteriori, a dedução indevida do IVA, no período em que decorreu a construção e o equipamento do imóvel. De facto, o exercício da actividade desenvolvida naquela infra-estrutura - prestação de serviços médicos - não permite, nos termos da alínea 2) do artigo 9º do Código do IVA, qualquer dedução de imposto a montante.

Note-se que, a afectação da infra-estrutura do estabelecimento hospitalar, às necessidades decorrentes do objecto social do sujeito passivo, seu proprietário e legítimo dono, não proporcionaria a dedução do IVA suportado a montante. As alterações posteriormente ocorridas - contrato de cedência de exploração - permitiriam, caso não estivessemos na presença de uma prática abusiva, a regularização prevista no artigo 25º do Código do IVA, na sequência da comunicação à Administração Tributária, da alteração verificada no pacto social, quanto ao objecto da sociedade, a qual se encontraria já, devidamente registada na Conservatória respectiva.

No que concerne à verificação do segundo pressuposto apontado pela jurisprudência comunitária, isto é, se o objectivo essencial que esteve na base da realização de um contrato de cedência de exploração, foi a obtenção de um benefício ou vantagem em sede de IVA, há que referir que, na acepção do TJCE, não seria necessário demonstrar a própria intenção subjectiva das partes, sendo bastante induzi-la através de elementos objectivos, os quais podem consistir no carácter puramente artificial da operação, ou nas relações de natureza jurídica, económica ou pessoal, existentes entre as partes envolvidas.

No tocante às relações económicas e pessoais existentes entre as partes envolvidas, já nos pronunciamos no ponto III-B.1.1, não deixando de reafirmar que, as sociedades contratantes fazem parte do mesmo grupo económico, C..... SGPS SA, na qualidade de sociedades dominadas. Os administradores são comuns não só às sociedades dominadas, mas também à sociedade dominante.

NESTES TERMOS, CABE-NOS AFIRMAR QUE OS FACTOS DESCRITOS, CONSUBSTANCIAM UMA PRÁTICA ABUSIVA NO DOMÍNIO DO IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO.

B.6. PROCEDIMENTO A ADOPTAR

De harmonia com o sentido da jurisprudência comunitária decorrente do acórdão proferido no processo C-255/02 de 21 de Fevereiro de 2006, uma operação que visa permitir a dedução da totalidade do IVA a um sujeito passivo que, em circunstâncias normais, não poderia deduzir o IVA, é contrária ao princípio da neutralidade e contrária ao objectivo do sistema do IVA.

Nestes termos, a decisão do TJCE foi no sentido de que o direito à dedução, só pode subsistir na ausência de circunstâncias abusivas e que a legislação do IVA, se opõe ao direito de deduzir o IVA a montante, quando as operações em que esse direito se baseia, forem constitutivas de uma prática abusiva.

Perante a constatação de uma situação conducente a uma prática considerada abusiva no domínio do IVA, o TJCE decidiu que deveria ser repostado o tratamento da situação em sede de IVA, como se o acto que sustentou uma tal prática, não tivesse ocorrido.

Resulta daqui que as operações implicadas numa prática abusiva devem ser redefinidas, de forma a restabelecer a situação, tal como ela existiria se não se tivessem verificado operações constitutivas da referida prática abusiva.

Considerando então, que não haveria direito à dedução do IVA suportado na construção e equipamento do imóvel, que detém a infra-estrutura para a prática de serviços médicos, fica desde logo

prejudicada a posterior liquidação do IVA ao abrigo do n.º 1 do artigo 4º do Código do IVA, assim como, qualquer regularização da dedução nos termos previstos no artigo 25º do mesmo Diploma.

Neste contexto a Administração Fiscal pode reclamar, com efeitos retroactivos, a restituição dos montantes deduzidos por cada operação em que verifique que o direito à dedução foi exercido de forma abusiva.

No entanto, deve também a Administração Fiscal, subtrair qualquer imposto que tenha incidido sobre a operação efectuada a jusante, imposto em relação ao qual o sujeito passivo em causa, é artificialmente devedor, no âmbito de um plano de redução da carga fiscal.

B7. CONCLUSÃO

Em face do exposto, e considerando os factos ocorridos no período volvido entre o ano de 2003 e o ano de 2007, bem como o comportamento do sujeito passivo, perante as obrigações decorrentes das normas impostas pelo Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (CIVA):

1. A actividade a desenvolver no estabelecimento hospitalar a construir, enquadra-se na isenção de imposto, prevista na alínea 2) do artigo 9º do CIVA;

2. Esta isenção, é denominada de incompleta, já que, o operador económico não está obrigado à liquidação de imposto nas transacções activas, mas, por outro lado, não pode aproveitar o direito à dedução do imposto suportado nas transacções passivas;

3. A actividade a desenvolver no estabelecimento hospitalar, permitiria a renúncia à isenção nos termos do artigo 12º do CIVA, caso não tivessem sido estabelecidos, acordos com alguns subsistemas de saúde;

4. A indicação de práticas de operações imobiliárias enquadra-se na isenção de imposto prevista nas alíneas 28) e 29) do artigo 9º do CIVA, com a possibilidade de renúncia indicada no ponto 3;

5. O desenvolvimento daquela actividade não se verificou, mas, caso tivesse acontecido, também não permitiria a renúncia à isenção do imposto, nos termos artigo 12º do CIVA, uma vez que, o arrendatário/adquirente iria desenvolver actividades isentas de imposto, nos termos da alínea 2) do artigo 9º;

6. A realização, no final da construção, de um contrato de cedência de exploração, do estabelecimento hospitalar, com uma sociedade, que para além de estar integrada no mesmo grupo de empresas, tem administradores comuns;

7. A renda estipulada no contrato, não permitiu, até à presente data, que do apuramento do imposto, resultasse qualquer valor a entregar nos cofres do Estado, antes pelo contrário, o resultado que se tem verificado, é o aumento gradual do crédito de imposto;

é nossa convicção que devem ser desconsiderados em sede de IVA, os efeitos decorrentes do contrato de cedência de exploração, celebrado entre a empresa A..... SA, na qualidade de cedente, e a empresa B..... SA, na qualidade de cessionário, tendo como consequência a inviabilidade da dedução e reembolso do IVA suportado pela primeira entidade, na construção e equipamento do imóvel que detém a Infra-estrutura designada no referido contrato, como estabelecimento hospitalar,

Como tal, o IVA que foi deduzido a montante, desde o início da actividade até à presente data, deve ser anulado, bem como, e da mesma forma, o IVA que foi liquidado a jusante, no mesmo período, também deve ser anulado.

Como corolário desta correcção, devem ser emitidas liquidações adicionais nos termos do artigo 87º do Código do IVA, tendo em atenção o disposto no n.º 1 do artigo 45º da Lei Geral Tributária (LGT), aprovada pelo Decreto Lei n.º 398/98 de 17 de Dezembro, considerando os montantes que já foram recebidos pelo sujeito passivo e que abaixo se identificam, SEM Prejuízo DA DECISÃO QUE SUPERIORMENTE VIER A SER TOMADA E QUE CONSTARÁ DO PARECER E DESPACHO QUE SANCIONARÃO ESTE PROJECTO DE RELATÓRIO.

(...)"

D) Na sequência das correcções efectuadas, em 07/06/2010, foram emitidas as liquidações nºs 10094236 a 10094243, respeitantes a IVA dos anos de 2005, 2006 e 2007, e juros compensatórios, cujo prazo limite de pagamento voluntário terminou a 29/11/2010 (cfr. documento de fls. 66 e ss dos autos).

E) A Impugnante prestou garantia bancária em 17/11/2010 para suspender o processo de execução fiscal n.º 3247201001137220 (cfr. fls. 118 do processo Administrativo e fls. 114 dos autos).

F) A Impugnante celebrou com a sociedade "D....., Lda" contrato de cessão de exploração da cafetaria/bar localizada na B..... (cfr. contrato de fls. 79 e ss dos autos, cujo teor aqui se dá por reproduzido).

G) A Impugnação foi remetida ao tribunal tributário de Lisboa por carta registada datada de 29/11/2010 (cfr. fls. 116 dos autos).

De direito

Na presente impugnação judicial a impugnante A..... SA pretendia a anulação da liquidação de IVA e juros compensatórios no montante de € 1762111,06 referente ao período de 2006 e 2007 por considerar que a cedência da exploração da B..... à sociedade B.....

SA: entidade não podia ser qualificada como o fez a Administração Tributária como prática abusiva no domínio do IVA e porque mesmo que assim o entendesse e qualificasse como efectivamente o fez a liquidação impugnada estava ferida de ilegalidade por tal acto tributário não ter sido precedido da instauração do procedimento prévio previsto no artigo 63 do CPPT.

O M^o juiz “a quo” considerou que a aplicação do procedimento do artigo 63 do CPPT apenas é de instaurar quando estiver em causa a aplicação da norma anti abuso geral prevista no artigo 38 da LGT.

E porque no caso em apreço a liquidação fora efectuada não com base em normas jurídicas anti abuso mas fundamentada no regime jurídico do IVA considerou não se verificar caso de aplicação do artigo 63 do CPPT.

Seguidamente e relativamente à ilegalidade da liquidação o m^o juiz “a quo” considerou que estando demonstrado que o contrato de cessão de exploração teve por finalidade essencial a obtenção de uma vantagem fiscal que foi o da impugnante ter a possibilidade de deduzir o IVA suportado a montante, que de outra forma não poderia obter, por ser sujeito passivo isento de IVA, o que lhe permite dessa forma uma situação permanente de crédito e de reembolsos de IVA sucessivos, consubstanciando tal facto uma prática abusiva, a impugnante não podia por tal razão usufruir das regras de dedução do IVA.

E porque nessa situação o princípio da legalidade que enforma todo o sistema fiscal se sobrepõe aos princípios invocados da confiança já que no caso a não actuação anterior da Administração Tributária não gera expectativa legítima o M^o juiz “a quo” julgou a impugnação improcedente.

Foi contra esta decisão que se insurgiu a recorrente tendo questionado, como sinteticamente se refere no acórdão deste Supremo Tribunal Administrativo de 04 12 2013 a folhas 321, em primeiro lugar, a não consideração da omissão do invocado procedimento prévio do artigo 63 do CPPT e, em segundo lugar, a legalidade da liquidação por inexistência de prática abusiva.

Este Supremo Tribunal considerou que Directiva do IVA e a sua interpretação invocada pela Administração Tributária como fundamento para aplicação de uma medida anti abuso preceitua sobre normas e princípios relativos à incidência, à isenção, à matéria colectável e a outras matérias de direito substantivo, mas não dispõe sobre questões processuais, designadamente sobre prazo de prescrição, de caducidade, formalismos inspectivos e exercício do contraditório entre outros. Entendeu que o artigo 63 do CPPT ao exigir um procedimento próprio para aplicação das normas anti abuso não parece restringir a aplicação das normas e princípios da Directiva do IVA, sendo que essa restrição implicaria um tratamento discriminatório entre o IVA e os outros impostos o que não faria sentido e violava as garantias dos contribuintes na prática das normas anti abuso.

Por isso suspendendo a instância entendeu colocar ao TJUE a seguinte questão, em sede de reenvio prejudicial:

Suspeitando a Administração Tributária da prática abusiva destinada a obter o reembolso de IVA e prevendo o direito português um procedimento prévio obrigatório aplicável a práticas abusivas em matéria de impostos deve ou não entender-se que tal procedimento é inaplicável em matéria de IVA atenta a génese comunitária deste imposto?

O TJUE, por decisão de 12 de Fevereiro de 2015, proferida no processo C-662/13 declarou que: “A Directiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de Novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, deve ser interpretada no sentido de que não se opõe à aplicação prévia e obrigatória de um procedimento administrativo nacional, como o previsto no artigo 63^o, do Código de Procedimento e de Processo Tributário, no caso de a Administração Tributária suspeitar da existência de uma prática abusiva”.

Perante esta resposta importa então decidir se a Administração Tributária cometeu ilegalidade ao proceder às correcções e liquidação impugnadas sem previamente ter feito uso do procedimento a que alude o ao artigo 63 do CPPT.

Decorre da factualidade dada como provada que a Administração Tributária como se vê do ponto B.5 do probatório sob a epígrafe “Aplicação das regras relativas às práticas abusivas no domínio do IVA” afirma:

“É nossa convicção que a efectivação do contrato de cedência de exploração teve como único objectivo justificar “a posteriori” a dedução indevida de IVA no período em que decorreu a construção e equipamento do imóvel. De facto o exercício da actividade desenvolvida naquela infra-estrutura -prestação de serviços médicos – não permite nos termos da alínea 2) do artigo 9^o do CIVA qualquer dedução do imposto a montante.”

Para concluir:

“Nestes termos cabe-nos afirmar que os factos descritos consubstanciam uma prática abusiva no domínio do Imposto Sobre o Valor Acrescentado”

E neste entendimento foi corrigido o IVA objecto de dedução pela cedência da exploração.

”””””

Ora desta factualidade podemos facilmente concluir que o que a Administração Tributária fez não foi apenas desconsiderar a dedução do IVA, por, como bem salienta o M^o P^o, considerar esta operação ineficaz sob o ponto de vista fiscal.

Efectivamente não teve por inexistente nem ilegal o contrato de cessão de exploração.

O que fez foi vê-lo como efectuado ao abrigo da cláusula geral anti abuso que o artigo 38 da LGT, mais concretamente do n.º 2 do preceito em causa que assim prescreve:

Ineficácia de actos e negócios jurídicos

1 - A ineficácia dos negócios jurídicos não obsta à tributação, no momento em que esta deva legalmente ocorrer, caso já se tenham produzido os efeitos económicos pretendidos pelas partes.

2 - São ineficazes no âmbito tributário os actos ou negócios jurídicos essencial ou principalmente dirigidos, por meios artificiosos ou fraudulentos e com abuso das formas jurídicas, à redução, eliminação ou diferimento temporal de impostos que seriam devidos em resultado de factos, actos ou negócios jurídicos de idêntico fim económico, ou à obtenção de vantagens fiscais que não seriam alcançadas, total ou parcialmente, sem utilização desses meios, efectuando-se então a tributação de acordo com as normas aplicáveis na sua ausência e não se produzindo as vantagens fiscais referidas. *(Lei n.º 30-G/2000 de 29 de Dezembro)*

Importa ter presente que como se refere in Códigos Anotados & Comentados LGT Lexit pp 98 que a cláusula geral anti abuso contida no artigo 38 da LGT “não é um instrumento subordinado a uma cega arrecadação de receita e que ela só é invocável quando reunidos todos os outros requisitos se demonstre uma intenção inequívoca por parte do legislador de tributar aquele negócio jurídico”.

Ora suspeitando dessa prática abusiva a Administração Tributária tem ao seu dispor um meio processual de verificação, o procedimento consagrado no artigo 63 do CPPT.

E esse procedimento tem de ser obrigatoriamente usado mesmo estando em causa uma situação regulada pelo IVA.

É que a Directiva 2006/112 habilita os Estados Membros a tomarem as medidas necessárias para garantir a cobrança exacta do Imposto e evitar as fraude mas não concretiza ou especifica nenhuma dessas medidas.

E de acordo com a jurisprudência comunitária designadamente da decorrente dos acórdãos MarK & Spencer C62/00, EU: C 2002.453, n.º 34; e ADV Allround, C218/10 EU: C 2012:35, n.º 35, arestos referidos a folhas 418 dos autos compete ao ordenamento jurídico de cada Estado Membro a implementação dessas medidas designadamente regular as modalidades de procedimento para combater a fraude ao IVA e simultaneamente assegurar aos particulares os direitos que o direito da União confere, em situação análoga aos procedimentos ou procedimento adoptados nas situações reguladas pelo direito interno o chamado princípio da equivalência com respeito pelo princípio da efectividade que ó de não tornar na prática o exercício dos direitos concedidos pela União impossível ou excessivamente difíceis.

No caso dos autos a instauração do procedimento previsto no artigo 63 do CPPT também aqui de mostrava e mostra obrigatório.

Em primeiro lugar porque a lei não distingue o IVA dos demais impostos e “ubi lex non distinguit nec nos distinguere debemus.”

Depois porque a Directiva do IVA não se opõe à aplicação deste procedimento prévio.

E porque não existindo essa oposição a não aplicação desse meio processual traduziria uma violação das garantias que são dadas aos contribuintes em situações análogas nos restantes impostos quando numa situação de combate à fraude o que seria uma violação injustificada do princípio da igualdade.

E sendo assim e não violando ou restringindo a aplicação da Directiva o procedimento do artigo 63 do CPPT a omissão de procedimento do artigo 63 da LGT constitui ilegalidade que inquina a liquidação impugnada

Efectivamente tendo a AT posto em causa a dedução do IVA com base numa prática abusiva, face ao disposto do artigo 38 da LGT estava a mesma obrigada a previamente a lançar mão do procedimento consagrado no artigo 63 do CPPT que assim dispõe

Artigo 63.º

Aplicação de disposição antiabuso

1 - A liquidação de tributos com base na disposição antiabuso constante do n.º 2 do artigo 38.º da lei geral tributária segue os termos previstos neste artigo. *(Redacção dada pela Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro)*

2 - (Revogado.) *(Redacção dada pela Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro)*

3 - A fundamentação do projecto e da decisão de aplicação da disposição antiabuso referida no n.º 1 contém necessariamente: *(Redacção dada pela Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro)*

a) A descrição do negócio jurídico celebrado ou do acto jurídico realizado e dos negócios ou actos de idêntico fim económico, bem como a indicação das normas de incidência que se lhes aplicam; *(Redacção dada pela Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro)*

b) A demonstração de que a celebração do negócio jurídico ou prática do acto jurídico foi essencial ou principalmente dirigida à redução, eliminação ou diferimento temporal de impostos que seriam

devidos em caso de negócio ou acto com idêntico fim económico, ou à obtenção de vantagens fiscais. *(Redacção dada pela Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro)*

4 - A aplicação da disposição antiabuso referida no n.º 1 depende da audição prévia do contribuinte, nos termos da lei. *(Redacção dada pela Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro)*

5 - O direito de audição prévia é exercido no prazo de 30 dias a contar da notificação do projecto de aplicação da disposição antiabuso ao contribuinte. *(Redacção dada pela Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro)*

6 - No prazo referido no número anterior, poderá o contribuinte apresentar as provas que entender pertinentes.

7 - A aplicação da disposição antiabuso referida no n.º 1 é prévia e obrigatoriamente autorizada, após a audição prévia do contribuinte prevista no n.º 5, pelo dirigente máximo do serviço ou pelo funcionário em quem ele tiver delegado essa competência. *(Redacção dada pela Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro)*

8 - A disposição antiabuso referida no n.º 1 não é aplicável se o contribuinte tiver solicitado à administração tributária informação vinculativa sobre os factos que a tiverem fundamentado e a administração tributária não responder no prazo de 150 dias. *(Redacção dada pela Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro)*

9 - (Revogado.) *(Redacção dada pela Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro)*

10 - (Revogado.) *(Redacção dada pela Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro)*.

O conhecimento desta ilegalidade prejudica o conhecimento das restantes questões.

Decisão

Face ao exposto acordam os juízes da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em conceder provimento ao recurso e em consequência revogar a sentença recorrida e em substituição julgar procedente a impugnação e anular as liquidações impugnadas.

Custas pela recorrida.

Lisboa, 25 de Novembro de 2015. — *Fonseca Carvalho* (relator) — *Isabel Marques da Silva* — *Pedro Delgado*.

Acórdão de 25 de Novembro de 2015.

Assunto:

Execução de Julgado. «Caso julgado». Responsabilidade pelas custas.

Sumário:

Perante a constatação pelo Tribunal «a quo» de que fora deduzido pelo mesmo autor pedido semelhante ao formulado nos autos num outro processo de execução de julgados, no qual fora já proferida sentença, impunha-se-lhe que oficiosamente julgasse verificada a excepção de caso julgado — artigos 580.º e 581.º do Código de Processo Civil —, absolvendo da instância a demandada [artigos 576.º, 577.º, alínea i) e 578.º do CPC] e condenando nas custas o exequente (artigo 527.º, n.º 1 do CPC), por ter proposto duas acções idênticas quanto aos sujeitos, ao pedido e à causa de pedir.

Processo n.º 678/15-30.

Recorrente: Director-Geral das Alfândegas.

Recorrido: A...

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

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

- Relatório -

1 – A Fazenda Pública recorre para este Supremo Tribunal da decisão do Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto, de 17 de Junho de 2014, que, tendo declarado a extinção da instância de execução de julgado por impossibilidade superveniente da lide, condenou a Fazenda Pública nas custas.

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

I. *A douta sentença recorrida, ao condenar a Fazenda Pública em custas violou o art. 536.º, n.º 3 do CPC (na redacção actual), nos autos em epígrafe; já que,*

II. *A regra geral em matéria de custas assenta no princípio da causalidade, ou seja, paga as custas a parte que lhes deu causa, a parte cuja pretensão não foi atendida, a parte que não tem razão no pedido que deduziu; subsidiariamente, deve atender-se ao princípio do proveito, segundo o qual, não havendo vencimento, paga as custas quem do processo tirar proveito.*

III. *O TAFP proferiu duas sentenças sobre a mesma questão (julgado) em outros tantos autos de execução de julgado;*

IV. *Tal facto é da total responsabilidade do requerente (exequente) por este ter apresentado 2 (dois) pedidos de execução de julgado, sobre a mesma pretensão (requerimentos de 14/09/2005 e de 06/04/2005, que deram origem aos autos de execução de julgado n.º 2053/04.3 e 718/05.1, respectivamente); Ora,*

V. *Decretada já a extinção da instância por inutilidade superveniente, decorrente dum pedido de execução de julgado num outro auto de execução de julgado sobre o mesmo objecto, o TAFP deveria abster-se de decidir o 2.º pedido;*

VI. *E não sendo a duplicação dos pedidos imputável à Fazenda Pública, as custas do 2.º pedido de execução de julgado (decidido em 2.º lugar) devem ser suportadas pelo exequente (requerente) nos termos do preceituado no art. 536.º, n.º 3 do CPC (redacção actual);*

VII. *Outrossim, a condenação da Fazenda Pública em custas nos autos de execução de julgados decididos em 1.º lugar pelo TAFP (25/02/2011) em que a Fazenda Pública se conformou com a decisão judicial (vide art. 536.º n.º 4 do CPC);*

VIII. *Normas violadas: art.ºs 536.º, n.ºs 3 e 4 do CPC (Código de Processo Civil).*

NESTES TERMOS e nos demais de direito, doutamente supridos por V. Ex.as, deve o presente recurso ser julgado procedente, revogando-se a douta sentença recorrida e mantendo-se as decisões de indeferimento impugnadas.

2 - Não foram apresentadas contra-alegações.

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

«1. O presente recurso vem interposto da decisão de fls. 46 do TAF do Porto, na parte relativa a custas, e que julgou verificada a impossibilidade superveniente da lide e declarou extinta a instância, condenando a Fazenda pública nas custas, pelo mínimo.

Invoca a Recorrente o vício de violação de lei, por violação do disposto no artigo 536.º, n.º 3, do Código de Processo Civil, por ter sido o Exequente que deu causa às custas do processo e não a Fazenda Pública, por ter apresentado dois requerimentos de execução de julgado e dado azo à instauração de duas acções de execução de julgado.

E termina pedindo a revogação da decisão de 1.ª instância e a condenação do exequente nas custas.

2. Para se decidir pela extinção da instância, considerou a Mma. Juiz “a quo” que o exequente peticionou o pagamento da quantia de €9.085,01 euros relativa a imposto automóvel e juros em que a Alfândega do Freixieiro fora condenada no âmbito da impugnação n.º 36/02/32 que correu termos no mesmo tribunal, e resultava de outro processo de execução de julgado, entretanto instaurado no mesmo tribunal em 06/04/2005, que o mesmo já obtivera satisfação daquele pedido. Tendo considerado então que se verificava impossibilidade superveniente da lide, por perda do seu objecto, e declarada extinta a instância ao abrigo do disposto no artigo 287º, alínea e) do Código de Processo Civil, e condenado a Fazenda Pública nas custas, pelo mínimo.

3. Resulta dos autos que foram instaurados no mesmo tribunal duas acções de execução de julgado relativas ao processo de impugnação n.º 36.02.32, que ali correram termos e em que a Alfândega do Freixieiro fora condenada a restituir a importância de €9.085,01 euros a título de imposto e juros vencidos. Mais resulta que, na sequência das diligências para localizar a acção principal, o tribunal tomou conhecimento que já havia sido proferida decisão num outro processo – proc. 718/05.1BEPRT -, datada de 25/02/2011, a declarar extinta a instância por inutilidade superveniente da lide, por a pretensão do exequente ter sido satisfeita após a instauração da acção.

Resulta, assim, que para efeitos de execução do julgado da acção n.º 36.02.32 (é o número que aparece mencionado) foram apresentados dois requerimentos (petições) por parte do exequente: Um em 14/09/2004, que deu origem aos presentes autos (processo n.º 2053/04.BEPRT), e outro em 06/04/2005, que deu origem ao processo n.º 718/05.1BEPRT.

Mais resulta que embora os requerimentos versem sobre a mesma matéria são de redacção distinta, pelo que se conclui que a instauração das duas execuções de julgado não resultou de qualquer confusão do tribunal, mas sim da apresentação de dois requerimentos em momentos distintos por parte do exequente (desconhecendo-se o motivo, já que o exequente não se dignou esclarecer o tribunal quando instado a tal).

Atento que o tribunal não se apercebeu da pendência simultânea das duas acções com o mesmo objecto (levou vários anos a localizar a acção principal), uma vez que a demandada não chegou a ser citada nestes autos, numa das acções acabou por ser proferida decisão final com trânsito em julgado, o que inviabiliza que o tribunal se pronuncie sobre o mesmo pedido, em face do caso julgado – artigos 497.º e 498.º do anterior CPC e artigos 580.º e 581.º do actual Código de Processo Civil.

Assim sendo, aquando da prolação da decisão recorrida e perante a constatação da prolação da decisão no processo n.º 718/05.1BEPRT, em que se verificava identidade de sujeitos, causa de pedir e pedido, não restava à Mma. Juiz “a quo” senão absolver a demandada da instância com base na excepção do caso julgado – artigos 576.º e 577.º, alínea i) do actual Código de Processo Civil.

E nessa medida como não restavam dúvidas que a causa de extinção da instância residia na propositão de duas acções com o mesmo objecto por parte do mesmo Autor, é deste a responsabilidade pelas custas – artigo 527.º, n.º 1, do actual CPC.

Em face do exposto, afigura-se-nos que assiste razão à Recorrente, uma vez que foi o Autor que deu causa à declaração de extinção da instância e não a demandada, não podendo ser transposta para estes autos a causa de extinção da instância da primeira acção decidida pelo mesmo tribunal.

Entendemos, assim, que a decisão recorrida padece de erro de julgamento, a qual deve ser revogada e substituída por outra que julgue verificada a excepção de caso julgado e determine a absolvição da instância da demandada, condenando o autor nas custas devidas em 1.ª instância.»

Colhidos os vistos legais cumpre decidir.

- Fundamentação -

4 – Questão a decidir

É de saber se, como decidido, deve a ora recorrente ser responsabilizada pelas custas da execução de julgado, como decidido em 1.ª instância.

5 – É do seguinte teor a decisão recorrida:

“Sentença

Relatório

A....., NIF, com residência e domicílio fiscal na Rua, n.º,, Vila Nova de Gaia, veio, por apenso ao Processo de Impugnação 36/02/32 que correu termos neste Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto, instaurar os presentes autos de execução de sentença, contra o Director da Alfândega do Freixieiro peticionando o integral cumprimento da sentença proferida naqueles autos, isto é, o pagamento da quantia de €9 085,01, relativa a IA e juros vencidos, acrescidos dos vincendos.

Com a petição juntou documentos.

Entretanto, apurou-se que, em 06.04.2005, instaurou uma outra acção, com pedido semelhante, também ela a correr por apenso à Impugnação 36.02.32 que correu termos neste mesmo Tribunal.

Nesses autos logrou obter decisão, por sentença de 25.02.2011, onde se apurou que “o Exequente já recebeu as quantias em causa, perdeu utilidade a prossecução dos presentes autos”.

O processo prosseguiu com vista ao Ministério Público que, em 13.02.2012, emitiu parecer no sentido da declaração da instância por inutilidade superveniente da lide, por pagamento, nos termos do art. 287º e) do Código de Processo Civil, *ex vi* art. 2.º e) do Código de Procedimento e Processo Tributário.

Matéria assente:

No fundamental a que se retira da síntese introdutória – segundo a documentação dos autos, designadamente as informações juntas aos autos, onde releva a decisão proferida nos autos 718.05.1BEPRT.

Decisão

Todas as quantias peticionadas encontram-se pagas extinguindo-se assim o objecto dos autos.

Assim, a Execução de Julgados deduzida deixa de poder prosseguir, por perda do seu objecto.

Há que declarar a extinção da instância por impossibilidade superveniente da lide, nos termos do art. 277º e) do Código de Processo Civil.

Em face de todo o exposto julgo extinta a instância, por via da aludida impossibilidade superveniente da lide, determinando consequentemente o arquivamento dos autos.

Custas pela Fazenda Pública, pelo mínimo.

(...).».

6 – Apreciando.

6.1 Da (ir)responsabilidade da recorrente pelas custas devidas em 1.ª instância

A decisão recorrida, *supra* transcrita, julgou extinta a instância de execução de julgado, por *impossibilidade superveniente da lide*, em razão do *pagamento das quantias peticionadas*, condenando a Fazenda Pública em custas, *pelo mínimo*.

A Fazenda Pública não se conforma com ter-se-lhe imputado a responsabilidade por custas, alegando violação do disposto no artigo 536.º, n.º 3 do Código de Processo Civil, porquanto o facto de terem sido proferidas *duas sentenças sobre a mesma questão (julgado) em outros tantos autos de execução de julgado (...)* é da total responsabilidade do requerente (exequente) por este ter apresentado 2 (dois) pedidos de execução de julgado, sobre a mesma pretensão (requerimentos de 14/09/2005 e de 06/04/2005, que deram

origem aos autos de execução de julgado n.º 2053/04.3 e 718/05.1, respectivamente), devendo o TAF do Porto ter-se absterido de decidir o 2.º pedido e não sendo a duplicação dos pedidos imputável à Fazenda Pública, as custas do 2.º pedido de execução de julgado (decidido em 2.º lugar) devem ser suportadas pelo exequente (requerente) nos termos do preceituado no art. 536.º, n.º 3 do CPC (redacção actual).

O Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto junto deste STA no seu douto parecer junto aos autos e *supra* transcrito defende que a decisão recorrida *padece de erro de julgamento, a qual deve ser revogada e substituída por outra que julgue verificada a excepção de caso julgado e determine a absolvição da instância da demandada, condenando o autor nas custas devidas em 1.ª instância.*

No que tem inteira razão.

Perante a constatação pelo Tribunal “a quo” de que fora deduzido pelo mesmo autor pedido semelhante ao formulado nos autos num outro processo de execução de julgados, no qual fora já proferida sentença, em vez de reiterar neste processo o ali oportunamente decidido, impunha-se-lhe que officiosamente julgasse verificada a *excepção de caso julgado* - artigo 580.º e 581.º do Código de Processo Civil -, absolvendo da instância a demandada (artigos 576.º, 577.º, alínea i) e 578.º do CPC), e condenando nas custas a exequente, por ter proposto duas acções idênticas quanto aos sujeitos, ao pedido e à causa de pedir.

Diz a lei que a excepção de caso julgado, como a de litispendência, *têm por fim evitar que o tribunal seja colocado na alternativa de contradizer ou de reproduzir uma decisão anterior* (artigo 580.º n.º 2 do CPC), alternativa a que o Tribunal “a quo” não se esquivou, como se lhe impunha, daí que a decisão proferida, que incorreu em erro de julgamento, não possa manter-se.

Assim, no provimento do recurso, haverá que revogar a decisão recorrida, julgar verificada a excepção de caso julgado atento a decisão proferida em 25 de Fevereiro de 2011 no processo n.º 718/05.1BEPRT, absolvendo a demandada da instância de execução de julgado e condenando o exequente nas custas devidas em 1.ª instância, *ex vi* do disposto n.º 1 do artigo 527.º do CPC.

- Decisão -

7 - Termos em que, face ao exposto, acordam os Juízes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em conceder provimento ao recurso, revogar a decisão recorrida e, em substituição, julgando verificada a excepção dilatória de caso julgado, absolver da instância a demandada, condenando a exequente nas custas devidas em 1.ª instância.

Sem custas neste STA, pois o recorrido não contra-alegou.

Lisboa, 25 de Novembro de 2015. — *Isabel Marques da Silva* (relatora) — *Pedro Delgado* — *Fonseca Carvalho*.

Acórdão de 25 de Novembro de 2015.

Assunto:

Taxa de exibição de publicidade. Estrada nacional. Licenciamento. Competência.

Sumário:

Depois da entrada em vigor da Lei n.º 97/88, a A..., S. A deixou de ter competência para liquidar taxas pelo licenciamento de afixação de mensagens publicitárias, uma vez que a sua intervenção se limita à emissão de parecer, obrigatório e não vinculativo, no âmbito do procedimento de licenciamento, da autoria das câmaras municipais, nos termos do disposto no artigo 2.º, n.º 2, da Lei n.º 97/88.

Processo n.º 791/14-30.

Recorrente: A..., S. A.

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

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

A recorrente, A..... não se conformando com a sentença que julgou procedente a presente impugnação e anulou a taxa devida pela afixação de publicidade à margem das estradas nacionais, no valor de 10.449,38 Euros relativa aos anos de 2006 a 2011 (EN1-Km 2210 mais 900-D), veio interpor recurso para este STA.

Formulou alegações com as seguintes conclusões (fls. 174/177):

«1 — O Tribunal a quo considerou que a A..... deixou de ter competência para licenciar a afixação de publicidade, sendo tal competência única e exclusiva das Câmaras Municipais, de acordo

com a Lei n.º 97/88, de 17 de Agosto, e declarou a nulidade da liquidação impugnada, julgando, conseqüentemente, a Impugnação procedente.

2— Resulta da actual legislação que:

a) Fora dos aglomerados urbanos o legislador não permite a afixação de publicidade, pelo que a questão do licenciamento só se coloca nos casos de excepção ao regime de proibição (alínea a) do artigo 4.º do DL 105/98);

b) Dentro dos aglomerados urbanos, existe um concurso aparente ou real de competências sobre o licenciamento da publicidade, apesar de ser evidente que os terrenos à margem das estradas nacionais estão dentro da zona de protecção sobre os quais se verificam permissões condicionadas à aprovação, autorização ou licença da JAE (faixa de respeito) (cfr: alínea b), do artigo 3.º do DL 13/71).

3 — A competência da Recorrente para conceder licença e liquidar as taxas devidas pela implantação de publicidade decorre da conjugação das disposições do Decreto-Lei n.º 13/71 e da Lei n.º 97/88, isto é:

a) O Decreto-Lei n.º 13/71 no seu artigo 10º, n.º 1, alínea b) estabelece que depende de aprovação ou licença da A..... a implantação de tabuletas ou objectos de publicidade, comercial ou não, numa faixa de 100m para além da zona non aedificandi respectiva, contando que não ofendam a moral pública e não se confundam com a sinalização da estrada;

b) O artigo 15º, n.º 1, alínea j) do mesmo diploma legal determina que para cada autorização ou licença emitida pela implantação de tabuletas ou objectos de publicidade é devida uma taxa de €56,79, por cada metro quadrado ou fracção dos mesmos;

c) A Lei n.º 97/88 no artigo 1.º, n.º 1, prevê que a afixação de mensagens publicitárias obedece às regras gerais sobre publicidade e depende do licenciamento prévio das autoridades competentes;

d) No n.º 2, daquele artigo 1.º, é dito que “sem prejuízo de intervenção necessária de outras entidades, compete às câmaras municipais...”;

e) A Lei n.º 97/88 (tal como o anterior Decreto-Lei n.º 637/76) não revogou o Decreto-Lei n.º 13/71 quanto ao poder concedido à JAE, hoje A....., para licenciar a aposição de publicidade na denominada zona de protecção à estrada e cobrar a respectiva taxa (cfr: artigos 1.º, 2.º, 3.º, 10.º e 15.º todos do Decreto-Lei n.º 13/71).

4 — Mesmo que se aceite a concorrência de duas competências (duas jurisdições) com a intervenção de duas entidades distintas no mesmo procedimento, ela resulta das diferentes atribuições que cada uma destas entidades assegura.

5 — Assim, compete às Câmaras Municipais a definição dos critérios de licenciamento para salvaguarda do equilíbrio urbano e ambiental, nos termos do n.º 2, do artigo 1.º da Lei n.º 97/88, enquanto à Recorrente lhe cabe averiguar se a estrada ou a perfeita visibilidade de trânsito não são afectadas (cfr: n.º 1, do artigo 12.º do DL n.º 13/71 de 23 de Janeiro).

6 — Não há duplicação de colecta, uma vez que não existe unicidade dos factos tributários, o que justifica a cobrança de taxas distintas — que é legalmente admissível.

7 — A intenção do legislador ao publicar o DL 637/76 e depois a Lei 97/88, foi, inequivocamente, a de salvaguardar o regime especial previsto nas normas de protecção às estradas nacionais, mais propriamente no DL 13/71 de 23 de Janeiro.

8 — O regime estabelecido pelo Decreto-Lei n.º 13/71 vigora e aplica-se a todas as estradas sob jurisdição da A.....

9 — As normas do Decreto-Lei n.º 13/71, de 23 de Janeiro relativas à afixação de publicidade nos prédios confinantes com as estradas nacionais estão em vigor, pelo que, nos termos da alínea b) do n.º 1 do artigo 10.º desse diploma legal, a A..... tem competência para licenciar publicidade numa faixa de 100 m para além da zona de servidão non aedificandi das estradas sob sua jurisdição, e liquidar a taxa prevista na alínea j) do n.º 1 do seu artigo 15º.

10 — As regras de logística para a elaboração de actos normativos do Governo que constam do Anexo ao Regimento do Conselho de Ministros do XVI Governo Constitucional, aprovado pela Resolução do Conselho de Ministros n.º 126-N2004, impõem que as revogações sejam expressas e discriminem as disposições revogadas (cfr. art.º 8.º, n.º1 do Anexo relativo às Regras de Legística).

11 — Tendo as regras de legística sido aprovadas para facilitar a compreensão dos textos normativos qualquer que seja o universo dos seus destinatários e favorecer a certeza e segurança jurídicas, não é de todo plausível que a distracção do legislador tenha sido tal que o conduziu a fazer tábua rasa dos mais elementares princípios que ele próprio estabeleceu.

12 — Na medida em que o artigo 9.º n.º 3 do C.C. prevê que na fixação do sentido e alcance da lei, o intérprete deve presumir que o legislador soube exprimir o seu pensamento em termos adequados, não podemos deixar de concluir que — ao não proceder, não obstante as várias oportunidades para o efeito, à revogação expressa das normas do Decreto-Lei n.º 13/71, de 23 de Janeiro, relativas à afixação de publicidade, e apesar de a isso estar obrigado — este nunca pretendeu revogá-las.

13 — Ao julgar procedente a Impugnação, a sentença recorrida violou o disposto, entre outros, nos artigos 1.º, 3.º, alínea b); 10.º n.º 1, alínea b); 12.º, e alínea j), do n.º 1, do artigo 15º, todos do DL 13/71 de 23 de Janeiro.

Nestes termos, e nos mais de direito, que V. Exas. doutamente suprirão, deve ser revogada a sentença recorrida e decidido conseqüentemente que a Recorrente tem competência para a prática do acto, sendo este por isso válido.»

Não houve contra alegações da parte da entidade recorrida.

O Ministério Público veio emitir parecer a fls. 187 verso, do seguinte teor:

“Sendo de aderir ao decidido na acórdão de 18-6-2014, proferido no rec. n.º 1435713 do S.T.J., o qual é de oposição de acórdãos, embora nos termos do art.º 280.º, nº5 do C.P.P.T., parece que o recurso tem de improceder, não sendo de reconhecer competência à A....., SA, para aplicar taxa de publicidade no caso dos autos.”

2- FUNDAMENTAÇÃO:

Matéria de facto dada como provada fls. 143

1 – Em requerimento apresentado em 09.06.2000 junto do presidente da Câmara Municipal da Mealhada, a impugnante requereu autorização para colocação de um reclame luminoso nos termos constantes de fls. 5 a 7 do PA e que aqui se dão por reproduzidas.

2 – No seguimento do requerimento identificado em 1), foi concedida a autorização nos termos constantes de fls. 11 destes autos e que aqui se dá por reproduzida.

3 – Por cartas datadas de 21.10.2011 e 15.11.2011, foi a impugnante notificada para proceder ao pagamento da importância de € 10.449,36, a título de taxas nos termos constantes de fls. 55 a 59 do PA e que aqui se dão por reproduzidas.

4 – A impugnante apresentou recurso hierárquico nos termos constantes de fls. 61 a 65 destes autos e que aqui se dão por reproduzidas.

5 – O recurso identificado em 4) foi indeferido nos termos constantes de fls. 89 a 93 do PA e que aqui se dão por reproduzidas.

6 – Em 23 de Abril de 2012 foi emitida a certidão de dívida nos termos constantes de fls. 99 do PA e que aqui se dá por reproduzida.

3- DO DIREITO:

A decisão recorrida expressou a seguinte fundamentação de direito que se apresenta por reprodução dos extractos mais relevantes para o presente recurso:

“Incumbe ao Tribunal o conhecimento de todas as questões suscitadas pelas partes, excetuadas aquelas cuja decisão fique prejudicada pela solução dada a outras, sem prejuízo de a lei impor ou permitir o conhecimento oficioso de outras: artº 608º n.º 2 do CPC, ex vi artº 2º alínea e) do CPPT.

Da incompetência absoluta das A..... para liquidação das taxas ora em apreciação;

Alega a impugnante, que a competência do licenciamento de utilização do espaço para publicidade e cobrança da respetiva taxa é da Câmara Municipal da Mealhada, e não das A.....

Ora, no que se refere a esta matéria, se debruçaram os Acórdãos do STA proferidos em 20.03.2014 nos processos nºs 01417/13, 01604/13, 01500/13, 01813/13, 01415/13, 01340/13, 01814/13, 01786/13, no sentido de que, por força do Decreto-Lei n.º 637/76, de 29 de Junho, e, posteriormente, da Lei n.º 97/88, de 17 de Agosto (art. 2º, n.º 2) o inciso “aprovação ou licença” da Junta Autónoma das Estradas, constante do no art. 10º, n.º 1, alínea b), do Decreto-Lei n.º 13/71, de 23 de Janeiro, foi derogado e desgraduado na emissão de parecer, pelo que o licenciamento da afixação e inscrição de mensagens de publicidade passou a ser atribuído de forma universal às câmaras municipais, na área do respetivo concelho, sem prejuízo da intervenção obrigatória, através da emissão do respetivo parecer, por parte de entidades com jurisdição exclusiva para defesa de interesse públicos específicos que têm de ser tidos em conta na emissão de licença final pelo respetivo município. E assim sendo, as A....., deixaram de ter competência para licenciar a afixação de mensagens publicitárias, carecendo de igual modo de competência para iniciar o respetivo procedimento.

Igualmente, e numa situação em tudo idêntica à discutida nestes autos, se pronunciou o T.C.A Norte, no processo n.º 00567/12 de 13.03.2014.

Ora, repensando a questão em discussão nestes autos e revendo posição anteriormente assumida, e na medida em que se concorda com a respetiva fundamentação e decisão do acórdão acima identificado, passamos de seguida a transcrevê-lo:

“(...) Nesta matéria, relacionada com a competência da A....., SA., para liquidar taxas pela “afixação ou inscrição de mensagens publicitárias”, nos termos do Decreto-Lei n.º 13/71, de 23 de Janeiro, cabe notar, tal como se aponta no Ac. do S.T.A. de 26-06-2013, Proc. n.º 0232/13, www.dgsi.pt, que “... 3.1. O art. 1º do Decreto-Lei n.º 13/71, de 23 de Janeiro, que veio regulamentar a jurisdição da Junta Autónoma das Estradas em relação às estradas nacionais, estabeleceu que tal área de jurisdição abrangia, para além da “zona da estrada” (englobando a faixa de rodagem, as bermas, as valetas, os passeios, as banquetas ou taludes, pontes e viadutos), a denominada “zona de protecção à estrada” (constituída pelas faixas com servidão non aedificandi e pelas faixas de respeito) - arts. 1º a 3º.

Diz expressamente o art. 3º do Decreto-Lei n.º 13/71 que a zona de protecção à estrada nacional é constituída pelos terrenos limítrofes em relação aos quais se verificam:

- a) Proibições (faixa designadamente com servidão non aedificandi);
- b) Ou permissões condicionadas à aprovação, autorização ou licença da Junta Autónoma de Estradas (faixas de respeito)”.

O art. 8º, sob a epígrafe, “Proibições em terrenos limítrofes da estrada”, dispõe que é proibida a construção, estabelecimento, implantação ou produção de “Tabuletas, anúncios ou quaisquer objectos de publicidade, com ou sem carácter comercial, a menos de 50 m do limite da plataforma da estrada ou dentro da zona de visibilidade, salvo no que se refere a objectos de publicidade colocados em construções existentes no interior de aglomerados populacionais e, bem assim, quando os mesmos se destinem a identificar instalações públicas ou particulares.”

Por sua vez, segundo o disposto no art. 10º, n.º 1, alínea b), depende da aprovação ou licença da Junta Autónoma da Estrada, a “Implantação de tabuletas ou objectos de publicidade, comercial ou não, numa faixa de 100 m para além da zona non aedificandi respectiva”.

Em face do quadro legal exposto, a questão essencial a decidir é a de saber se a recorrente mantém competência para liquidar taxas de publicidade, em especial nas situações referenciadas no art. 10º, n.º 1, alínea b), do Decreto-Lei n.º 13/71, de 23 de Janeiro, sobretudo depois da entrada em vigor da Lei n.º 97/88, de 17 de Agosto.

Este diploma, que sucedeu ao Decreto-Lei n.º 637/76, de 29 de Junho, veio definir o enquadramento geral da publicidade exterior, sujeitando-a a licenciamento municipal prévio e remetendo para as câmaras municipais a tarefa de definir, à luz de certos objectivos fixados na lei, os critérios que devem nortear os licenciamentos a conceder na área respectiva.

Embora o diploma não revogue expressamente o Decreto-Lei n.º 13/71 nem sequer algumas das suas normas, a verdade é que aquela lei veio universalizar a licença municipal de afixação ou instalação de publicidade no espaço exterior, dizendo expressamente que esta depende do licenciamento prévio das autoridades competentes (n.º 1 do art. 1º da Lei n.º 97/88).

Por seu turno, diz o n.º 2 que “Sem prejuízo de intervenção necessária de outras entidades, compete às câmaras municipais, para salvaguarda do equilíbrio urbano e ambiental, a definição dos critérios de licenciamento aplicáveis na área do respectivo concelho”.

No preceito seguinte (art. 2º), sob a epígrafe “Regime de licenciamento”, refere no seu n.º 1 que o pedido de licenciamento é dirigido ao presidente da Câmara Municipal da respectiva área, devendo, nos termos do estatuído no n.º 2, “A deliberação da câmara municipal deve ser precedida de parecer das entidades com jurisdição sobre os locais onde a publicidade for afixada, nomeadamente do Instituto Português do Património Cultural, da Junta Autónoma das Estradas, da Direcção-Geral de Transportes Terrestres, da Direcção de Turismo e do Serviço Nacional de parques, Reservas e Conservação da Natureza.”

Confrontando o teor deste preceito com o expressamente consagrado no art. 10º, n.º 1, alínea b), do Decreto-Lei n.º 13/71, facilmente se conclui que os preceitos estão em contradição na parte em que este último comete à recorrente, na área de jurisdição correspondente a 100 metros para além da zona non aedificandi, a competência para a aprovação ou licença, enquanto que o n.º 2 do art. 2º da Lei n.º 97/88 degrada essa intervenção na mesma matéria à mera emissão de parecer obrigatório.

Poderá dizer-se que constituindo a Lei n.º 97/88 lei geral, em face do Decreto-Lei n.º 13/71 que, pelo seu turno, consubstancia um regime especial, estaria afastada a possibilidade de este ser revogado por aquela lei.

Acontece que no caso de contradição entre normas da mesma hierarquia, a regra vai no sentido de que *lex specialis derogat legi generali* ainda que esta seja posterior, excepto, neste caso, “se outra for a intenção inequívoca do legislador” (Cfr. Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador, 7ª reimpressão, Almedina, Coimbra, 1994, p. 170).

Ora, afigura-se que a Lei n.º 97/88 pretende de forma inequívoca regular a afixação e inscrição de mensagens de publicidade e propaganda atribuindo o licenciamento de forma universal às câmaras municipais, na área do respectivo concelho, sem prejuízo da intervenção obrigatória, através da emissão do respectivo parecer, por parte de entidades com jurisdição exclusiva para defesa de interesse públicos específicos que têm de ser tidos em conta na emissão de licença final pelo respectivo município.

Realce-se que esta é, aliás, a tese da recorrente.

Com efeito, nas suas conclusões a recorrente não refere em parte alguma qual a norma que lhe confere competência para a emissão do licenciamento em causa.

Pelo contrário, em vários pontos das Conclusões, designadamente, nos pontos 12, 15, 22, 23, 26 e 27, a recorrente fala sim na sua competência para a emissão de parecer.

No entanto, a recorrente acaba por concluir, invocando jurisprudência deste Supremo Tribunal que “o licenciamento da publicidade é emitido pela Câmara Municipal que tem de ser precedido de um parecer da EP, E.P.E., quando a publicidade se situa na proximidade de uma estrada nacional, o que

significa que aquela entidade não vem licenciar a publicidade, mas sim autorizar a sua afixação junto das estradas nacionais, que são campos de aplicação completamente diferentes.”

Concluindo-se que “(...) a aprovação ou licença concedida pela EP, E.P.E., para afixação de publicidade constante da alínea b) do n.º 1 do artigo 10º do DL 13/71, de 23/01, corresponde ao parecer mencionado no n.º 2 do art.º 2º do DL 97/88, de 17/08, sendo de carácter vinculativo e obrigatório” (Acórdão proferido no processo 0243/09, de 25/6/2009).”

Afigura-se, porém, que esta tese, além de não ter apoio legal, conduziria a resultados absurdos. Vejamos.

3.2. Em primeiro lugar, o parecer a que se refere o n.º 2 do art. 2º da Lei n.º 97/88 não é vinculativo, mas tão só obrigatório. Nas palavras de VIEIRA DE ANDRADE (Lições de Direito Administrativo, 2ª ed., Imprensa da Universidade de Coimbra, Coimbra, 2011, p. 146.), os pareceres “enquanto avaliações jurídicas ou técnicas”, são obrigatórios ou facultativos, conforme tenham ou não de ser solicitados pelo órgão instrutor, e são vinculantes ou não vinculantes, conforme tenham, ou não, de ser seguidos pelo órgão decisor. E o autor termina dizendo que “os pareceres previstos em normas jurídicas são, salvo disposição expressa em contrário, obrigatórios e não vinculantes”.

Aplicando a doutrina mencionada ao caso dos autos, temos de concluir que os pareceres a que se refere o n.º 2 do art. 2º da Lei n.º 97/88 são obrigatórios mas não vinculativos.

Em segundo lugar, tratando-se de um parecer, ainda que obrigatório, o mesmo não se confunde com a figura da autorização nem da licença. Ao contrário dos pareceres que integram a categoria dos actos jurídicos instrumentais, mais propriamente instrutórios, na medida em que visam a assegurar a constituição de actos administrativos, as autorizações são, tal como as licenças, verdadeiros actos administrativos em sentido estrito (Cfr. VIEIRA DE ANDRADE, ob. cit., p. 142 e p.145.), embora com conteúdos diferentes.

As autorizações em sentido amplo são, segundo VIEIRA DE ANDRADE (Cfr. ob. cit., p. 145.), actos administrativos favoráveis porque conferem ou ampliam direitos ou poderes “administrativos” ou extinguem obrigações, distinguindo-se as autorizações propriamente ditas das licenças.

As primeiras, também conhecidas por autorizações permissivas, caracterizam-se por permitirem “o exercício pelos particulares da actividade correspondente a um direito subjectivo pré-existente, apenas condicionado pela lei a uma intervenção administrativa”, destinada a remover um obstáculo por ela imposto. As segundas, também denominadas autorizações constitutivas, destinam-se a constituir “direitos subjectivos em favor dos particulares em áreas de actuação sujeitas a proibição relativa (preventiva) pela lei, uma vez acautelada no caso concreto a não lesão do interesse que justificou a proibição legal”.

Em face do exposto, a tese da recorrente conduziria ao absurdo de sobre a mesma situação recair simultaneamente uma autorização e uma licença que, embora da autoria de entidades diferentes, visaria o mesmo resultado: permitir (ou conferir o direito) à afixação ou inscrição de mensagens de publicidade comercial. O que conduziria a que duas entidades públicas tivessem competência para liquidar taxas sobre a mesma realidade fáctica, situação muito próxima da duplicação de colecta, proibida no art. 205º do CPPT.

Ora, o que a Lei n.º 97/88 veio dizer, e é aceite pela recorrente, é que a afixação ou inscrição de mensagens publicitárias de natureza comercial depende do licenciamento prévio dos municípios, precedido de parecer das entidades com jurisdição sobre os locais onde a publicidade for afixada. O que significa que o legislador quis sujeitar a afixação de publicidade a um acto de licenciamento dos municípios e não a mera autorização, acto que tem de ser instruído com o parecer das autoridades com jurisdição nos locais de afixação da publicidade. Por esta via, o legislador consegue harmonizar os interesses visados pelos municípios, consistentes na salvaguarda do equilíbrio urbano e ambiental e, ao mesmo tempo, a segurança do trânsito das estradas nacionais. Todavia, segundo este modo de ver as coisas, existe apenas uma única entidade competente para o licenciamento e não duas como pretende a recorrente.

Em suma, em face de tudo o quanto vai exposto, é patente que a resposta à questão que vem posta não exige que se tome posição sobre o problema de saber até que ponto o Decreto-Lei n.º 13/71 se encontra ou não revogado, nem tão pouco sobre se as áreas de jurisdição da recorrente consagradas no mencionado diploma ainda se mantêm ou não.

No caso em apreço, a questão sub iudice traduz-se apenas em aferir da legalidade da liquidação de taxas de publicidade aplicadas às recorridas, nos termos da alínea j) do n.º 1 do art. 15º do Decreto-Lei n.º 13/71, de 23 de Janeiro, e actualizadas pelo Decreto-Lei n.º 25/2004, de 24 de Janeiro. E o que se conclui é que, depois da entrada em vigor da Lei n.º 97/88, a recorrente deixou de ter competência para liquidar taxas pelo licenciamento de afixação de mensagens publicitárias, uma vez que a sua intervenção se limita à emissão de parecer, no âmbito do procedimento de licenciamento, da autoria das câmaras municipais, nos termos do disposto no art. 2º, n.º 2, da Lei n.º 97/88. ...”.

Em suma, de acordo com o enquadramento legal explicitado, não oferece dúvidas que, por força, primeiro do Decreto-Lei n.º 637/76 e, posteriormente, da Lei n.º 97/88, o inciso “aprovação ou

licença” constante do art. 10º, n.º 1, alínea b), do Decreto-Lei n.º 13/71, foi derogado e desgraduado na emissão de “parecer” das entidades com jurisdição sobre os locais onde a publicidade for afixada, devendo o procedimento ser iniciado junto das câmaras municipais que procederão à consulta das entidades competentes para a emissão do respectivo parecer, de modo que, limitando-se a competência da ora Recorrida à emissão de parecer, no âmbito do procedimento de licenciamento, da autoria das câmaras municipais, nos termos do disposto no art. 2º, n.º 2, da Lei n.º 97/88, afigura-se claro que não lhe compete a iniciativa do mesmo, não existindo assim fundamento para a liquidação de taxas pelo licenciamento de afixação de mensagens publicitárias na situação descrita nos autos, o que significa que a sentença recorrida não pode ser confirmada, com a natural procedência do presente recurso, ficando prejudicado o conhecimento do mais apontado nos autos.(...)

Nestes termos, conclui-se pela ilegalidade da liquidação,

Atento o que se acaba de decidir, fica prejudicado o conhecimento das restantes questões suscitadas.

DECIDINDO NESTE STA

A questão a decidir neste recurso acaba por se consubstanciar em saber quem é a entidade competente para licenciar e, conseqüentemente, tributar a afixação de tabuletas/reclames de publicidade na zona de protecção das estradas nacionais.

Trata-se de questão que actualmente tem obtido resposta idêntica tanto na Secção de Contencioso Tributário (na vertente da tributação do licenciamento) como na Secção de Contencioso Administrativo (na vertente do licenciamento em si), como se pode ver pelos acórdãos proferidos por esta Secção de 26/06/2013, no rec. n.º 0232/13, e de 4/06/2014, no rec. n.º 01730/13, e pela Secção de Contencioso Administrativo de 20/02/2014, nos recs. n.ºs 01854/13; 01597/13; 01786/13; 01814/13; 01340/13; 01415/13; 01813/13; 01500/13; 0604/13; 01417/13; 0983/13; de 20/03/2014, no rec. n.º 01500/13; de 20/03/2014, no rec. n.º 01814/13; de 3/04/2014, nos recs. n.º 01815/13; 01896/13; 01600/13; 01741/13; 01792/13; 01499/13; 01556/13; 024/14; de 15/05/2014, nos recs. n.º 0133/14; 0135/14; 0140/14; 01516/13; de 29/04/2014, no rec. n.º 073/14, e de 26/06/2014, no rec. n.º 0232/13, traduzindo uma jurisprudência que actualmente se pode considerar consolidada.

Esta resposta foi inicialmente dada pelo referido acórdão desta Secção no recurso n.º 0232/13, cuja fundamentação sufragamos na íntegra, e que posteriormente foi acolhida pela Secção de Contencioso Administrativo.

Nesse acórdão deixou-se explicitado o seguinte:

«3.1. O art. 1º do Decreto-Lei n.º 13/71, de 23 de Janeiro, que veio regulamentar a jurisdição da Junta Autónoma das Estradas em relação às estradas nacionais, estabeleceu que tal área de jurisdição abrangia, para além da “zona da estrada” (englobando a faixa de rodagem, as bermas, as valetas, os passeios, as banquetas ou taludes, pontes e viadutos), a denominada “zona de protecção à estrada” (constituída pelas faixas com servidão *non aedificandi* e pelas faixas de respeito) - arts. 1º a 3º.

Diz expressamente o art. 3º do Decreto-Lei n.º 13/71 que a zona de protecção à estrada nacional é constituída pelos terrenos limítrofes em relação aos quais se verificam:

- a) Proibições (faixa designadamente com servidão *non aedificandi*);
- b) Ou permissões condicionadas à aprovação, autorização ou licença da Junta Autónoma de Estradas (faixas de respeito)”.

O art. 8º, sob a epígrafe, “Proibições em terrenos limítrofes da estrada”, dispõe que é proibida a construção, estabelecimento, implantação ou produção de “Tabuletas, anúncios ou quaisquer objectos de publicidade, com ou sem carácter comercial, a menos de 50 m do limite da plataforma da estrada ou dentro da zona de visibilidade, salvo no que se refere a objectos de publicidade colocados em construções existentes no interior de aglomerados populacionais e, bem assim, quando os mesmos se destinem a identificar instalações públicas ou particulares.”

Por sua vez, segundo o disposto no art. 10º, n.º 1, alínea b), depende da aprovação ou licença da Junta Autónoma da Estrada, a “Implantação de tabuletas ou objectos de publicidade, comercial ou não, numa faixa de 100 m para além da zona *non aedificandi* respectiva”.

Em face do quadro legal exposto, a questão essencial a decidir é a de saber se a recorrente mantém competência para liquidar taxas de publicidade, em especial nas situações referenciadas no art. 10º, n.º 1, alínea b), do Decreto-Lei n.º 13/71, de 23 de Janeiro, sobretudo depois da entrada em vigor da Lei n.º 97/88, de 17 de Agosto.

Este diploma, que sucedeu ao Decreto-Lei n.º 637/76, de 29 de Junho, veio definir o enquadramento geral da publicidade exterior, sujeitando-a a licenciamento municipal prévio e remetendo para as câmaras municipais a tarefa de definir, à luz de certos objectivos fixados na lei, os critérios que devem nortear os licenciamentos a conceder na área respectiva.

Embora o diploma não revogue expressamente o Decreto-Lei n.º 13/71 nem sequer algumas das suas normas, a verdade é que aquela lei veio universalizar a licença municipal de afixação ou instalação de publicidade no espaço exterior, dizendo expressamente que esta depende do licenciamento prévio das autoridades competentes (nº 1 do art. 1º da Lei n.º 97/88).

Por seu turno, diz o n.º 2 que “Sem prejuízo de intervenção necessária de outras entidades, compete às câmaras municipais, para salvaguarda do equilíbrio urbano e ambiental, a definição dos critérios de licenciamento aplicáveis na área do respectivo concelho”.

No preceito seguinte (art. 2º), sob a epígrafe “Regime de licenciamento”, refere no seu n.º 1 que o pedido de licenciamento é dirigido ao presidente da Câmara Municipal da respectiva área, devendo, nos termos do estatuído no n.º 2, “A deliberação da câmara municipal deve ser precedida de parecer das entidades com jurisdição sobre os locais onde a publicidade for afixada, nomeadamente do Instituto Português do Património Cultural, da Junta Autónoma das Estradas, da Direcção-Geral de Transportes Terrestres, da Direcção de Turismo e do Serviço Nacional de parques, Reservas e Conservação da Natureza.”

Confrontando o teor deste preceito com o expressamente consagrado no art. 10º, n.º 1, alínea b), do Decreto-Lei n.º 13/71, facilmente se conclui que os preceitos estão em contradição na parte em que este último comete à recorrente, na área de jurisdição correspondente a 100 metros para além da zona *non aedificandi*, a competência para a aprovação ou licença, enquanto que o n.º 2 do art. 2º da Lei n.º 97/88 degrada essa intervenção na mesma matéria à mera emissão de parecer obrigatório.

Poderá dizer-se que constituindo a Lei n.º 97/88 lei geral, em face do Decreto-Lei n.º 13/71 que, pelo seu turno, consubstancia um regime especial, estaria afastada a possibilidade de este ser revogado por aquela lei.

Acontece que no caso de contradição entre normas da mesma hierarquia, a regra vai no sentido de que *lex specialis derogat legi generali* ainda que esta seja posterior, excepto, neste caso, “se outra for a intenção inequívoca do legislador” (Cfr. Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador, 7ª reimpressão, Almedina, Coimbra, 1994, p. 170.).

Ora, afigura-se que a Lei n.º 97/88 pretende de forma inequívoca regular a afixação e inscrição de mensagens de publicidade e propaganda atribuindo o licenciamento de forma universal às câmaras municipais, na área do respectivo concelho, sem prejuízo da intervenção obrigatória, através da emissão do respectivo parecer, por parte de entidades com jurisdição exclusiva para defesa de interesse públicos específicos que têm de ser tidos em conta na emissão de licença final pelo respectivo município.

Realce-se que esta é, aliás, a tese da recorrente.

Com efeito, nas suas conclusões a recorrente não refere em parte alguma qual a norma que lhe confere competência para a emissão do licenciamento em causa.

Pelo contrário, em vários pontos das Conclusões, designadamente, nos pontos 12, 15, 22, 23, 26 e 27, a recorrente fala sim na sua competência para a emissão de parecer.

No entanto, a recorrente acaba por concluir, invocando jurisprudência deste Supremo Tribunal que “o licenciamento da publicidade é emitido pela Câmara Municipal que tem de ser precedido de um parecer da EP, E.P.E., quando a publicidade se situa na proximidade de uma estrada nacional, o que significa que aquela entidade não vem licenciar a publicidade, mas sim autorizar a sua afixação junto das estradas nacionais, que são campos de aplicação completamente diferentes.”

Concluindo-se que “(...) a aprovação ou licença concedida pela EP, E.P.E., para afixação de publicidade constante da alínea b) do n.º 1 do artigo 10º do DL 13/71, de 23/01, corresponde ao parecer mencionado no n.º 2 do art.º 2º do DL 97/88, de 17/08, sendo de carácter vinculativo e obrigatório” (Acórdão proferido no processo 0243/09, de -25/6/2009”).

Afigura-se, porém, que esta tese, além de não ter apoio legal, conduziria a resultados absurdos. Vejamos.

3.2. Em primeiro lugar, o parecer a que se refere o n.º 2 do art. 2º da Lei n.º 97/88 não é vinculativo, mas tão só obrigatório. Nas palavras de VIEIRA DE ANDRADE (Lições de Direito Administrativo, 2ª ed., Imprensa da Universidade de Coimbra, Coimbra, 2011, p. 146.), os pareceres “enquanto avaliações jurídicas ou técnicas”, são obrigatórios ou facultativos, conforme tenham ou não de ser solicitados pelo órgão instrutor, e são vinculantes ou não vinculantes, conforme tenham, ou não, de ser seguidos pelo órgão decisor. E o autor termina dizendo que “os pareceres previstos em normas jurídicas são, salvo disposição expressa em contrário, obrigatórios e não vinculantes”.

Aplicando a doutrina mencionada ao caso dos autos, temos de concluir que os pareceres a que se refere o n.º 2 do art. 2º da Lei n.º 97/88 são obrigatórios mas não vinculativos.

Em segundo lugar, tratando-se de um parecer, ainda que obrigatório, o mesmo não se confunde com a figura da autorização nem da licença. Ao contrário dos pareceres que integram a categoria dos actos jurídicos instrumentais, mais propriamente instrutórios, na medida em que visam a assegurar a constituição de actos administrativos, as autorizações são, tal como as licenças, verdadeiros actos administrativos em sentido estrito (Cfr. VIEIRA DE ANDRADE, ob. cit., p. 142 e p.145.), embora com conteúdos diferentes.

As autorizações em sentido amplo são, segundo VIEIRA DE ANDRADE (Cfr. ob. cit., p. 145.), actos administrativos favoráveis porque conferem ou ampliam direitos ou poderes “administrativos” ou extinguem obrigações, distinguindo-se as autorizações propriamente ditas das licenças. As primeiras, também conhecidas por autorizações permissivas, caracterizam-se por permitirem “o exercício pelos

particulares da actividade correspondente a um direito subjectivo pré-existente, apenas condicionado pela lei a uma intervenção administrativa”, destinada a remover um obstáculo por ela imposto. As segundas, também denominadas autorizações constitutivas, destinam-se a constituir “direitos subjectivos em favor dos particulares em áreas de actuação sujeitas a proibição relativa (preventiva) pela lei, uma vez acautelada no caso concreto a não lesão do interesse que justificou a proibição legal”.

Em face do exposto, a tese da recorrente conduziria ao absurdo de sobre a mesma situação recair simultaneamente uma autorização e uma licença que, embora da autoria de entidades diferentes, visaria o mesmo resultado: permitir (ou conferir o direito) à afixação ou inscrição de mensagens de publicidade comercial. O que conduziria a que duas entidades públicas tivessem competência para liquidar taxas sobre a mesma realidade fáctica, situação muito próxima da duplicação de colecta, proibida no art. 205º do CPPT.

Ora, o que a Lei n.º 97/88 veio dizer, e é aceite pela recorrente, é que a afixação ou inscrição de mensagens publicitárias de natureza comercial depende do licenciamento prévio dos municípios, precedido de parecer das entidades com jurisdição sobre os locais onde a publicidade for afixada. O que significa que o legislador quis sujeitar a afixação de publicidade a um acto de licenciamento dos municípios e não a mera autorização, acto que tem de ser instruído com o parecer das autoridades com jurisdição nos locais de afixação da publicidade. Por esta via, o legislador consegue harmonizar os interesses visados pelos municípios, consistentes na salvaguarda do equilíbrio urbano e ambiental e, ao mesmo tempo, a segurança do trânsito das estradas nacionais. Todavia, segundo este modo de ver as coisas, existe apenas uma única entidade competente para o licenciamento e não duas como pretende a recorrente.

Em suma, em face de tudo o quanto vai exposto, é patente que a resposta à questão que vem posta não exige que se tome posição sobre o problema de saber até que ponto o Decreto-Lei n.º 13/71 se encontra ou não revogado, nem tão pouco sobre se as áreas de jurisdição da recorrente consagradas no mencionado diploma ainda se mantêm ou não.

No caso em apreço, a questão sub iudice traduz-se apenas em aferir da legalidade da liquidação de taxas de publicidade aplicadas às recorridas, nos termos da alínea j) do n.º 1 do art. 15º do Decreto-Lei n.º 13/71, de 23 de Janeiro, e actualizadas pelo Decreto-Lei n.º 25/2004, de 24 de Janeiro. E o que se conclui é que, depois da entrada em vigor da Lei n.º 97/88, a recorrente deixou de ter competência para liquidar taxas pelo licenciamento de afixação de mensagens publicitárias, uma vez que a sua intervenção se limita à emissão de parecer, no âmbito do procedimento de licenciamento, da autoria das câmaras municipais, nos termos do disposto no art. 2º, n.º 2, da Lei n.º 97/88.»

Por conseguinte, de acordo com o enquadramento legal explicitado, mesmo admitindo que o Decreto-Lei n.º 13/71, de 23 de Janeiro, se mantém em vigor, a verdade é que não oferece dúvidas que, por força, primeiro do Decreto-Lei n.º 637/76 e, posteriormente, da Lei n.º 97/88, o inciso “aprovação ou licença” constante do art. 10º, n.º 1, alínea b), do Decreto-Lei n.º 13/71, foi derogado e desgraduado na emissão de “parecer” das entidades com jurisdição sobre os locais onde a publicidade for afixada. Deve, assim, o procedimento ser iniciado junto das câmaras municipais que procederão à consulta das entidades competentes para a emissão do respectivo parecer.

E limitando-se a competência da recorrente (A.....) à emissão de parecer, no âmbito do procedimento de licenciamento, da autoria das câmaras municipais, nos termos do disposto no art. 2º, n.º 2, da Lei n.º 97/88, não lhe pode competir a iniciativa de liquidar as taxas por tal licenciamento.

A sentença não merece, pois, qualquer censura, devendo ser confirmada.

4 - DECISÃO:

Pelo exposto, acordam os juízes deste Supremo Tribunal em negar provimento ao recurso.
Custas pela recorrente.

Lisboa, 25 de Novembro de 2015. — *Ascensão Lopes* (relator) — *Ana Paula Lobo* — *Dulce Neto*.

Acórdão de 25 de Novembro de 2015.

Assunto:

Execução de sentença. Valor da causa. Recurso per saltum. Incompetência absoluta.

Sumário:

I — A execução de sentenças dos tribunais tributários e aduaneiros segue o regime previsto para a execução das sentenças dos tribunais administrativos.

- II — *Tendo em conta que o valor da execução é de € 389 419,82, face ao disposto no artigo 151.º, n.º 1, do Código de Processo nos Tribunais Administrativos, pese embora estejam neste recurso apenas em questão a violação de lei substantiva ou processual, não se verifica quanto a ele o preenchimento do requisito legal do valor ser superior a três milhões de euros ou indeterminável para que o Supremo Tribunal Administrativo possa dele tomar conhecimento.*
- III — *Estamos, pois, perante uma exceção dilatória de incompetência absoluta do Tribunal, em razão da hierarquia, impondo-se a remessa dos autos ao Tribunal competente, nos termos do disposto no artigo 151.º, n.º 3 do Código de Processo nos Tribunais Administrativos.*

Processo n.º 831/14-30.

Recorrente: A. . ., S. A.

Recorrido: Fazenda Pública.

Relatora: Exm^a. Sr^a. Cons^a. Dr^a. Ana Paula Lobo.

Recurso Jurisdicional

Decisão recorrida – Tribunal Tributário de Lisboa de 24 de Abril de 2013

Acordam nesta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

A....., S.A., exequente nos autos à margem referenciados, notificada da sentença recorrida, proferida no âmbito do Processo de execução de Julgados n.º 1816/06.0BELSB-A, que julgou improcedente o pedido de pagamento de juros moratórios, dela veio interpor o presente recurso, tendo, para esse efeito formulado, a final da sua alegação, as seguintes conclusões:

a) - De acordo com o entendimento vertido na douta sentença recorrida, “(...) *não pode proceder o pedido da Exequente, constante do seu requerimento de execução, de pagamento dos juros de mora sobre o montante do imposto indevidamente pago, uma vez que sobre este incidem exclusivamente juros indemnizatórios, os quais, por sua vez, já se encontram pagos*”.

b) Sucede porém que, da análise do teor da douta sentença recorrida, resulta claro que, pese embora a exequente tenha fundamentado a sua pretensão relativamente ao pagamento de juros moratórios na norma contida no art. 43º/5 da LGT (introduzida pela Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro), tal preceito normativo não foi devidamente tomado em linha de conta na prolação da decisão final.

c) Ora, tal preceito normativo, salvo devido respeito, acautela e legítima a pretensão formulada pela exequente relativamente ao pagamento dos juros moratórios peticionados no seu requerimento executivo.

d) Com efeito, estatui o art. 43º/5 da LGT, de forma expressa, que “*no período que decorre entre a data do termo do prazo de execução espontânea de decisão judicial transitada em julgado e a data da emissão da nota de crédito, relativamente ao imposto que deveria ter sido restituído por decisão judicial transitada em julgado, são devidos juros de mora a uma taxa equivalente ao dobro da taxa dos juros de mora definida na lei geral para as dívidas ao Estado e outras entidades públicas*”, sendo certo que, de acordo com o aviso n.º 24866-A/2011 (publicado no DR 2ª série, 248, de 28/12/2011), tal taxa computa-se em 7,007% desde 1 de Janeiro de 2012 inclusive.

e) Ou seja, nos casos em que esteja em causa a execução de uma decisão judicial e seja excedido o prazo de execução espontânea da decisão (como sucedeu no caso dos presentes autos), serão sempre devidos juros moratórios, entre a data do termo do prazo de execução espontânea de decisão judicial transitada em julgado e a data da emissão da nota de crédito, calculados a uma taxa própria e específica, contrariando, assim, o entendimento vertido pela douta sentença recorrida.

f) Não desconhece a recorrente a controvérsia existente em torno da questão relativa à possibilidade de cumulação de juros de mora e indemnizatórios relativamente ao mesmo período temporal.

g) Adianta, no entanto, a doutrina que, em virtude da introdução do n.º 5 ao artigo 43º da LGT, deixou de ser aplicável o entendimento que o STA vinha adotando sobre a não cumulação de juros de mora com juros indemnizatórios, relativamente ao mesmo período de tempo, por não se justificar uma dupla compensação pela mesma privação da disponibilidade da quantia indevidamente paga (“Lei Geral Tributária – Anotada e Comentada” – Diogo Leite de Campos, pág. 344).

h) Isto porquanto, no caso do disposto no art. 43º/5 da LGT, a atribuição dos juros de mora não é explicada pela intenção de compensar o sujeito passivo pela privação da quantia que pagou indevidamente, mas sim pela ideia de sancionar a administração tributária pelo incumprimento do dever que a lei lhe impõe de executar as decisões judiciais nos prazos previstos na lei e, nos casos em que incorreu em incumprimento, compeli-la a pôr rapidamente termo a essa situação de incumprimento, para não sofrer a consequência do pagamento de juros de mora agravados. Daí a possibilidade de cumulação de juros de mora e juros indemnizatórios.

i) De todo o modo, no seu requerimento executivo, a aqui recorrente calculou e peticionou, por um lado, juros indemnizatórios desde a data em que se verificou o pagamento indevido até à data limite para a execução espontânea da sentença e, por outro, juros moratórios desde a data limite para a execução espontânea da sentença até à data do efectivo pagamento.

j) Donde resulta não se mostrar verificada qualquer cumulação dos peticionados juros indemnizatórios e moratórios em relação ao mesmo período de tempo, tendo a exequente direito ao ressarcimento dos juros moratórios devidos desde a data limite da execução voluntária da sentença, até à data do efectivo pagamento.

j) Acresce, ainda, não assistir razão à douta sentença recorrida quando afirma que “(...) a exequente não se encontra minimamente prejudicada pela circunstância de lhe terem sido pagos juros indemnizatórios e não juros de mora, porquanto a taxa de juro aplicável sempre seria a mesma, não tendo qualquer fundamento a taxa de juro de 14,014% por si invocada no requerimento executivo”.

k) Desde logo, porquanto o artigo 43º/5 da LGT refere de forma expressa que a taxa aplicável aos juros de mora devidos pela Administração Tributária é equivalente ao dobro da taxa de juros de mora definida na lei geral para as dívidas ao Estado e que, se fixava à data da instauração da presente execução, em 7,014%.

l) Mas ainda que não se mostrasse susceptível de aplicação aos presentes autos a disciplina contida no art. 43º/5 da LGT, o que apenas se admite por mera cautela e sem conceder, sempre se diria não merecer acolhimento a tese propugnada na douta sentença recorrida, no sentido da equivalência entre a taxa dos juros de mora e indemnizatórios.

m) Na verdade, conforme bem defende Casalta Nabais, a ser admitido tal entendimento o mesmo conduziria a uma inaceitável diversidade de tratamento dos contribuintes face à Fazenda Pública, adiantando que, “mesmo que em sede da relação obrigacional fiscal, se verificasse uma relação de carácter não paritário, que, como já vimos, em nosso parecer não ocorre, ainda assim não faria qualquer sentido a mencionada diversidade de tratamento. Pois esse seu carácter legitimaria quando muito uma diversidade de tratamento na legalidade, face a actuações legais da Administração Fiscal, e não uma diversidade de tratamento na ilegalidade, face a actuações ilegais da Administração Fiscal (...)”, vide Revista de Legislação e de Jurisprudência, n.º 3952, pág. 62 e ss.

n) Nestes termos, mal andou a douta sentença recorrida ao (i) indeferir o pedido de pagamento dos juros de mora sobre o montante do imposto indevidamente pago, e, bem assim, ao (ii) fazer corresponder a taxa dos juros de mora devidos ao contribuinte ao valor da taxa dos juros indemnizatórios, ao invés de a fazer equivaler ao valor dos juros de mora devidos ao Estado.

o) Ao ter assim entendido, incorreu a douta sentença recorrida em errada interpretação e aplicação do disposto nos artigos 43º, 100º e 102º/2 da LGT, devendo, como tal, ser revogada e substituída por outra que condene a Administração Tributária nos termos peticionados pela exequente.

p) Mostra-se, assim, devida à exequente a quantia de € 11.337,72, a título de juros moratórios, quantia esta à qual haverá que deduzir o montante de €3.256,07 (correspondente ao valor que a Administração Tributária liquidou a mais título de juros indemnizatórios face ao peticionado pela exequente, vide ponto 3 supra), permanecendo, assim, por reembolsar o montante de € 8.081,65.

Requeru que seja concedido provimento ao recurso interposto e, por conseguinte, declarada nula a sentença recorrida, a ser substituída por outra que julgue procedente o pedido de condenação da Administração Tributária no pagamento dos juros de mora devidos, calculados à taxa de 14,014% (cfr. artigo 43º/5 do CPPT), sobre a quantia de €307.599,25, desde a data do termo do prazo para execução da sentença (25/01/2012) e até 30/04/2012 (data da compensação dos cheques de reembolso do imposto indevidamente pago) e que se liquidam em € 11.337,72 (havendo, no entanto, que a este valor deduzir a quantia de € 3.256,07 correspondente ao valor liquidado a mais pela Administração Tributária a título de juros indemnizatórios).

Foram apresentadas contra-alegações que terminam com as seguintes conclusões.

A. É inquestionável que, quando se detecta um vício respeitante à relação jurídica tributária, se impõe a atribuição de uma indemnização ao contribuinte, pois a existência desse vício implica a lesão de uma situação jurídica subjectiva, consubstanciada na imposição ao contribuinte da efectivação de uma prestação patrimonial contrária ao direito.

B. Destinando-se os juros indemnizatórios e moratórios a compensar o contribuinte pela mesma privação da disponibilidade da prestação tributária indevidamente liquidada, eles não são cumulativos, não poderá o contribuinte receber ambos relativamente ao mesmo período temporal o que constituiria um enriquecimento injustificado que superaria o ressarcimento dos danos sofridos que os juros pretendem satisfazer.

C. Assim, os primeiros são devidos até ao termo do prazo da execução espontânea do julgado, cf. artigo 43º da LGT.

D. E os segundos a partir daí e até efectivo e integral pagamento, cf. artigo 102, n.º 2 da LGT.

E. Haverá lugar a juros de mora, apenas a partir do termo do prazo de execução espontânea, se o tributo não for devolvido até esse momento e a anulação que fundamenta a restituição do tributo

pago se basear em vício de forma, incluindo o vício procedimental, incompetência ou erro imputável ao contribuinte.

F. A Recorrente, não foi prejudicada pelo facto de lhe terem sido pagos juros indemnizatórios e não juros de mora, porquanto a taxa de juro aplicável sempre seria a mesma, não tendo qualquer fundamento a taxa de 14,014% invocada por aquele.

G. Até porque analisado o pedido de juros indemnizatórios da Recorrente - no montante de 71.201,91€, contados até ao dia 25.01.2012, à taxa de juro anual de 4%, verifica-se que a AT processou e pagou juros indemnizatórios até à data da emissão da nota de crédito e não apenas até ao dia 25.01.2012, no valor de 3.256,07€, calculado até ao dia 30-04-2012, data da emissão da nota de crédito.

H. Não podemos pois, deixar de estar plenamente de acordo com a sentença prolatada, louvando-nos aliás no duto entendimento do Tribunal.

Requeru a confirmação da sentença recorrida.

O Magistrado do Ministério Público emitiu parecer considerando que a decisão deve ser revogada porque «pelo previsto no art. 43.º n.º 5 da L.G.T., na redação da Lei n.º 64-B/2011, de 30/12, passaram a ser devidos juros moratórios a partir do termo do prazo de execução espontânea e a data da emissão da nota de crédito a uma taxa equivalente ao dobro da taxa de juros de mora definida na lei geral para as dívidas ao Estado e outras entidades públicas desde que a anulação das liquidações decorra de decisões judiciais que tenham sido proferidas.

Ora, essa taxa era à data dos factos de 7,007 %, conforme aviso n.º 24866-A/2011, publicado no DR II s. de 8-12-11, por referência ao Dec. Lei n.º 73/99, de 16/3, resulta ser o dobro da taxa de juros de 14,014%, tal como indicado pela recorrente.»

O presente recurso foi apresentado junto do TCA sul, e a recorrente, quando ouvida sobre a possibilidade de aquele Tribunal se declarar incompetente em razão da hierarquia, manifestou a sua discordância por entender competente para o recurso aquele Tribunal.

Por acórdão do TCA sul, proferido em 15 de Maio de 2014 veio aquele Tribunal a declarar-se incompetente em razão da hierarquia para conhecimento do presente recurso que versa exclusivamente sobre matéria de direito declarando competente para esse efeito este Supremo Tribunal Administrativo para onde os autos foram remetidos.

Estamos perante um processo de execução de julgados, onde se discutem os juros devidos pelo cumprimento tardio do julgado.

Como repetidamente tem vindo a ser afirmado pelo Supremo Tribunal Administrativo, de que se menciona a título meramente exemplificativo o acórdão proferido no processo 0407/14, em 27 de Maio do corrente ano, a execução de julgados em matéria tributária é regulada pelas normas dos artigos 157 e segs. do Código de Processo Administrativo por força do disposto no artigo 102.º n.º 1 da Lei Geral Tributária - “A execução de sentenças dos tribunais tributários e aduaneiros segue o regime previsto para a execução das sentenças dos tribunais administrativos”.

O recurso dos actos jurisdicionais praticados no processo judicial tributário em processo tributário e em processo de execução fiscal são regulados nos termos dos artigos 279 e segs do Código de Procedimento e Processo Tributário que no seu n.º 2 do estabelece que os recursos dos actos jurisdicionais sobre meios processuais acessórios comuns à jurisdição administrativa e tributária são regulados pelas normas sobre processo nos tribunais administrativos.

Temos assim que a execução de julgados é um meio comum à execução administrativa e tributária que segue as regras do Código de Processo nos Tribunais Administrativos.

Nos termos do disposto no art. 151.º, n.º 1, do Código de Processo nos Tribunais Administrativos, o recurso «per saltum» para o Supremo Tribunal Administrativo só pode ocorrer «Quando o valor da causa seja superior a três milhões de euros ou seja indeterminável e as partes, nas suas alegações, suscitem apenas questões de direito (...)».

Assim, pese embora estejam neste recurso apenas em questão a violação de lei substantiva ou processual, quando o recurso tenha por objecto a decisão de mérito, não versando sobre questões de funcionalismo público ou de segurança social, não se verifica quanto a ele o preenchimento dos restantes requisitos legais para que o Supremo Tribunal Administrativo possa dele tomar conhecimento na medida em que o valor da causa, fixado segundo os critérios estabelecidos nos artigos 32.º e seguintes, não é superior a três milhões de euros ou indeterminável (artigo 151.º, n.º 1).

No caso, o valor da execução é de € 389 419,82 (juros e capital).

Nos termos do disposto no artº 151º, n.º 1 do Código de Processo nos Tribunais Administrativos - Quando o valor da causa seja superior a três milhões de euros ou seja indeterminável e as partes, nas suas alegações, suscitem apenas questões de direito, o recurso interposto de decisão de mérito proferida por um tribunal administrativo de círculo sobe directamente ao Supremo Tribunal Administrativo – pelo que o recurso para o Supremo Tribunal Administrativo de uma decisão proferida por um Tribunal de primeira instância exige que o valor da causa seja superior a três milhões de euros ou seja indeterminável, e, as partes, nas suas alegações, suscitem apenas questões de direito, sendo que a primeira destas condições não se mostra preenchida no presente recurso.

Estamos, pois, perante uma excepção dilatória de incompetência absoluta do Tribunal, em razão da hierarquia, impondo-se a remessa dos autos ao Tribunal competente – Tribunal Central Administrativo Sul, nos termos do disposto no artº 151, n.º 3 do Código de Processo nos Tribunais Administrativos.

Deliberação

Termos em que acordam os Juízes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo declarar a Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo incompetente, em razão da hierarquia, para conhecer do presente recurso, indicando como Tribunal competente o Tribunal Central Administrativo Sul (Secção do Contencioso Tributário), para onde o processo será remetido em conformidade com o preceituado no n.º 3 do artº 151º do CPTA.

Sem custas.

Lisboa, 25 de Novembro de 2015. — Ana Paula Lobo (relatora) — Dulce Neto — Ascensão Lopes.

Acórdão de 25 de Novembro de 2015.

Assunto:

Erro na forma de processo. Convolação. Impugnação. Oposição.

Sumário:

Deduzido em processo de oposição pedido próprio desse mesmo processo, aliado a arguição de fundamentos, uns próprios de oposição, e outros de impugnação, está o juiz impedido de ordenar a convolação em processo de impugnação para conhecimento dos fundamentos próprios desse processo, uma vez que lhe incumbe conhecer do pedido e dos fundamentos próprios do processo de oposição.

Processo n.º 944/15-30.

Recorrente: A..., S. A.

Recorrido: Associação B...

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

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

A....., SA inconformada, recorreu da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Beja (TAF de Beja) datada de 19 de Novembro de 2014, que julgou improcedente a oposição que havia deduzido à execução fiscal n.º 0248201201004530, instaurada no Serviço de Finanças de Beja para cobrança de dívida à Associação B.....

O recurso foi enviado ao Tribunal Central Administrativo Sul, que por decisão de 18 de Junho de 2015, se declarou incompetente em razão da hierarquia, considerando competente este STA, para onde os autos foram remetidos.

Alegou, tendo concluído como se segue:

-A sentença recorrida julgou improcedente a oposição deduzida pela recorrente, então oponente, por alegado erro na forma de processo, não se tendo, em consequência, pronunciado acerca da questão de mérito.

-Mais julgou a sentença em causa que a convolação do processo no tipo de processo adequado - de impugnação - não era possível.

-Isto porque, alegadamente, dando-se eventualmente a mesma, o pedido de impugnação seria extemporâneo e porque o erro na forma de processo não abrange todos os fundamentos utilizados pela ora recorrente na sua inicial peça processual.

-Os pedidos efetuados pela recorrente na sua inicial peça processual eram os seguintes:

- Solicitação à requerente da data a partir da qual eram devidos juros de mora, da taxa a que os mesmos haviam sido calculados e da importância sobre a qual incidiam; e,

- Declaração como extinta da execução, por nulidade da liquidação das faturas em que se baseava.

-Assim, de facto, o meio processual adequado seria a impugnação.

-Porém, não existe qualquer entrave legal à convolação, a qual, assim, era, nos termos do n.º 4 do art.º 98.º CPPT, obrigatória.

-Com efeito, alegando expressamente a recorrente a nulidade e sendo que “*se o fundamento for a nulidade, a impugnação pode ser deduzida a todo o tempo.*” (n.º 4 do art.º 102.º CPPT), a impugnação nunca seria extemporânea.

-Por outro lado, podendo a impugnação ter por fundamento qualquer ilegalidade (art.º 99.º CPPT), serão de enquadrar no seu âmbito os dois pedidos efetuados, pois que ambos versam, precisamente, acerca de ilegalidades.

-Isto ainda que se tenha que adaptar/convolar o pedido principal inicialmente efetuado de declaração de extinção da execução por nulidade da liquidação das faturas em que se baseava, em pedido de declaração de nulidade desta mesma liquidação.

-O que a jurisprudência pacificamente permite, como decorre dos diversos acórdãos acima citados.

-Ao decidir como decidiu, a sentença recorrida violou o dever de convalidação estatuído no citado n.º 4 do art.º 98.º CPPT e, por não ter emitido decisão de mérito, o dever de pronuncia constante do n.º 1 do art.º 125.º CPPT, sendo, em consequência, nula.

Face ao exposto, deve:

- a) Ser declarada nula e de nenhum efeito a sentença recorrida;
- b) Ser determinada a convalidação da forma de processo de oposição na forma de processo de impugnação judicial; e,
- c) Ser determinado o normal andamento do processo até final, designadamente até à prolação de decisão de mérito.

Assim se fazendo a costumada JUSTIÇA!

Contra-alegou a Recorrida tendo concluído:

- a) Como reconhece expressamente a Recorrente estamos perante erro na forma de processo;
- b) Pelos motivos expostos, atendendo-se, nomeadamente, à data de vencimento das facturas juntas sob os n.ºs 3 a 18 à PI, ao prazo previsto para dedução de impugnação no artº 102º alínea a) do CPPT e à data da entrada da oposição constata-se, salvo melhor opinião, como decidido na Doutra Sentença «a quo» que a convalidação do processo de oposição para processo de impugnação, caso fosse admitida, não respeitaria o prazo previsto na Lei, pelo que não seria tempestiva;
- c) A própria Recorrente, ao indicar expressamente que instaurou impugnação judicial quanto às duas últimas facturas relacionadas, atendeu às suas datas de vencimento, e reconheceu expressamente que o processo de oposição por si deduzido não é o próprio, bem como, quanto às restantes facturas que o prazo para as impugnar judicialmente havia já decorrido.
- d) Obsta ainda à convalidação, como bem se indica na Doutra Sentença recorrida, a dedução de pedido díspares a serem atendidos em processos de reclamação, oposição e impugnação.
- e) Pelo que não deverá ser atendido o recurso deduzido, mantendo-se na íntegra a Doutra Sentença proferida, com o que se fará JUSTIÇA

O Ministério Público, notificado pronunciou-se pela improcedência do recurso. Entende que “*No caso vertente, a sentença recorrida apreciou a falsidade do título executivo, enquanto fundamento de oposição que poderia ser; levando à extinção da execução fiscal. Apreciou, por outro lado, a nulidade da citação, indicando o meio processual adequado para a respectiva arguição.*”

Nenhum desses segmentos decisórios se mostra expressamente afrontado no presente recurso nem quanto ao conhecimento de tais questões pelo tribunal é arguido o excesso de pronúncia.

Ora, se havia que apreciar da verificação de um dos fundamentos da oposição taxativamente enumerados no art. 204.º do CPPT, no caso da falsidade do título executivo, esse facto inviabilizava a convalidação pretendida. E inviabilizaria também a convalidação o erro na forma de processo quanto à arguição da nulidade da citação porque, sendo esta uma situação igualmente passível de convalidação, nunca o tribunal, em caso de tempestividade para a impugnação judicial e para a arguição de nulidade, poderia optar por um ou outro dos meios processuais uma vez que não lhe incumbe, como se refere no douto Acórdão de 01-10-2014, in Proc. 01908/13 «(..) decidir qual o meio de reacção que melhor defende os interesses das partes, escolhendo um deles, em detrimento do outro».”

Colhidos os vistos legais cumpre decidir.

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

A) Em 2012.02.08, no Serviço de Finanças de Beja, foi autuado o processo de execução fiscal (PEF) n.º 0248201201004530, contra A....., SA, com sede na Rua, n.º, Beja (cf. fls. 1 do PEF);

B) Tem por base:

a. Certidão de dívida n.º 1/2012, emitida em 2012.02.01, pela Associação B..... que atesta que A....., SA, não liquidou as Taxas de Exploração e Conservação, *conforme extracto em anexo e lançada por força do disposto no artigo 66º - subsecção II do Decreto-Lei n.º 269/82, de 10 de Julho, no montante de € 416 293,01, dos quais € 410 529,67 de dívida e € 5.763,34 de juros de mora, contabilizados desde a data de vencimento da obrigação até à data de emissão da certidão; mais atesta que são devidos juros de mora vincendos, contados a partir da data de emissão da certidão (cf. fls. 5 do PEF);*

b. Em anexo, *extracto de documentos não saldados a clientes*, constante de fls 6 do PEF e que aqui se dá por integralmente reproduzida, relativo:

- i. Facturas EMAS — secção 6 n.º 110002, de 2011.10.31, com data de vencimento de 2011.11.30, no montante de € 24.932,80, acrescido de € 387,31 de juros por 63 dias de atraso;
- ii. Facturas EMAS — secção 6 n.º 110003, de 2011.10.31, com data de vencimento de 2011.11.30, no montante de € 26.899,72, acrescido de € 417,87 de juros por 63 dias de atraso;
- iii. Facturas EMAS — secção 6 n.º 110004, de 2011.10.31, com data de vencimento de 2011.11.30, no montante de € 23.980,28, acrescido de € 372,52 de juros por 63 dias de atraso;
- iv. Facturas EMAS — secção 6 n.º 110005, de 2011.10.31, com data de vencimento de 2011.11.30, no montante de € 22 235,47, acrescido de € 345,41 de juros por 63 dias de atraso;
- v. Facturas EMAS — secção 6 n.º 110006, de 2011.10.31, com data de vencimento de 2011.11.30, no montante de € 22 250,77, acrescido de € 345,65 de juros por 63 dias de atraso;
- vi. Facturas EMAS — secção 6 n.º 110007, de 2011.10.31, com data de vencimento de 2011.11.30, no montante de € 22.663,66, acrescido de € 352,06 de juros por 63 dias de atraso;
- vii. Facturas EMAS secção 6 n.º 110008, de 2011.10.31, com data de vencimento de 2011.11.30, no montante de € 21.907,04, acrescido de € 340,31 de juros por 63 dias de atraso;
- viii. Facturas EMAS — secção 6 n.º 110009, de 2011.10.31, com data de vencimento de 2011.11.30, no montante de € 19.241,76, acrescido de € 298,91 de juros por 63 dias de atraso;
- ix. Facturas EMAS — secção 6 n.º 110010, de 2011.10.31, com data de vencimento de 2011.11.30, no montante de € 20.847,49, acrescido de € 323,85 de juros por 63 dias de atraso;
- x. Facturas EMAS — secção 6 n.º 110011, de 2011.10.31, com data de vencimento de 2011.11.30, no montante de € 19.584,75, acrescido de € 304,23 de juros por 63 dias de atraso;
- xi. Facturas EMAS — secção 6 n.º 110012 de 2011.10.31, com data de vencimento de 2011.11.30, no montante de € 22.719,73, acrescido de € 352,93 de juros por 63 dias de atraso;
- xii. Facturas EMAS — secção 6 n.º 110013, de 2011.10.31, com data de vencimento de 2011.11.30, no montante de € 21.519,63, acrescido de € 334,29 de juros por 63 dias de atraso;
- xiii. Facturas EMAS — secção 6 n.º 110014, de 2011.10.31, com data de vencimento de 2011.11.30, no montante de € 25.208,06, acrescido de € 391,59 de juros por 63 dias de atraso;
- xiv. Facturas EMAS — secção 6 n.º 110015, de 2011.10.31, com data de vencimento de 2011.11.30, no montante de € 27.115,28, acrescido de € 421,22 de juros por 63 dias de atraso;
- xv. Facturas EMAS — secção 6 n.º 110016, de 2011.10.31, com data de vencimento de 2011.11.30, no montante de € 25 310,01, acrescido de € 393,17 de juros por 63 dias de atraso;
- xvi. Facturas EMAS — secção 6 n.º 110017, de 2011.10.31, com data de vencimento de 2011.11.30, no montante de € 23.296,49, acrescido de € 361,89 de juros par 63 dias de atraso;
- xvii. Facturas EMAS secção 6 n.º 110018, de 2011.12.31, com data de vencimento de 2012.01.30, no montante de € 19.327,69, acrescido de € 9,53 de juros por 2 dias de atraso;
- xviii. Facturas EMAS — secção 6 n.º 11001, de 2011.12.31, com data de vencimento de 2012.01.30, no montante de € 21.489,04, acrescido de € 10,60 de juros por 2 dias de atraso;

C) Por carta registada com aviso de recepção assinado em 2012.02.17, foi enviado à Oponente ofício normalizado *citação*, constante de fls. 7 do PEF e que aqui se dá por integralmente reproduzido; deste transcreve-se:

a. Fica por este meio citado, nos termos dos artigos 189º e 190º do CPPT, de que foi instaurado neste Serviço de Finanças o processo de execução fiscal [nº0248201201004530], para cobrança da dívida de [416.293,01 de taxas de A. B. acrescido de € 1.460,41];

b. No prazo de 30 dias após a presente citação, deverá proceder ao pagamento da dívida exequenda e acrescido;

c. No mesmo prazo poderá requerer a dação em pagamento, nos termos do artigo 201º do CPPT, ou deduzir oposição, com os fundamentos previstos no artigo 204º CPPT;

d. Até à marcação da venda dos bens penhorados poderá ainda, requerer o pagamento em prestações nos termos do artigo 196º CPPT;

D) Em 2012.03.19 (segunda-feira), no Serviço de Finanças de Beja, deu entrada a presente oposição. Nada mais se deu como provado.

Há agora que apreciar o recurso que nos vem dirigido.

A questão que vem colocada neste recurso -convolação de processo de oposição à execução fiscal em processo de impugnação judicial- já não é nova e tem merecido por parte deste Supremo Tribunal, face às especificidades do caso concreto, uma solução coincidente com aquela que foi adoptada na sentença recorrida.

“...sendo sabido, que o erro na forma de processo se afere pela adequação do meio processual utilizado ao fim por ele visado, de acordo com o pedido formulado pelo autor, (Cfr: Alberto dos Reis, *ob. cit.*, vol. II, pp. 288/289. Cfr., igualmente, Jorge Lopes de Sousa, *Código de Procedimento e de Processo Tributário, anotado e comentado*, 6ª ed. 2011, II vol., p. 88.) ...

Sendo que é ... questão diversa a de saber se os fundamentos invocados ... são susceptíveis de viabilizar a pretensão formulada pelos recorrentes: esta matéria contenderá com o êxito (procedência) ou o fracasso da acção, mas não com a forma processual adequada ao pedido que haja sido formulado.

Aliás, este STA, tendo sempre em vista os princípios da tutela jurisdicional efectiva e pro actione, «...tem vindo a adoptar uma posição de grande flexibilidade na interpretação do pedido quando, em face das concretas causas de pedir invocadas, se possa intuir – ainda que com recurso à figura do pedido implícito – qual a verdadeira pretensão de tutela jurídica. Mas isso não autoriza que, no método para aferir da verificação do erro na forma do processo, se substitua o pedido, enquanto elemento determinante para apurar a propriedade processual, pela causa de pedir.

Assim, para saber se ocorre ou não erro na forma do processo é preciso atentar no pedido que foi formulado, na concreta pretensão de tutela jurisdicional que o contribuinte visa obter; já saber se as causas de pedir aduzidas podem ou não suportar esse pedido é matéria que se situa no âmbito da procedência. Por isso, com o fundamento de que as causas de pedir invocadas não são adequadas ao pedido formulado poderá decidir-se no sentido da improcedência da acção (eventualmente, até do indeferimento liminar da petição inicial), mas não no sentido da verificação do erro na forma do processo.» (Ac. do STA, de 28/5/2014, proc. n.º 1086/13.)”, cfr. acórdão datado de 17/06/2015, recurso n.º 0343/14.

Como a recorrente bem refere nas conclusões deste seu recurso, os pedidos formulados na petição de oposição são os seguintes:

- *Solicitação à requerente da data a partir da qual eram devidos juros de mora, da taxa a que os mesmos haviam sido calculados e da importância sobre a qual incidiam; e,*

- *Declaração como extinta da execução, por nulidade da liquidação das faturas em que se baseava.*

Se relativamente ao primeiro pedido se pode afirmar que o mesmo não é próprio de qualquer uma das acções (processos judiciais) previstos no regime jurídico do contencioso tributário, já o segundo, em que se pede a extinção da execução, é próprio da oposição à execução fiscal, uma vez que o que se pretende com tal tipo de processo é precisamente a extinção da execução fiscal.

Não há dúvida, assim, que o pedido formulado pela recorrente em segundo lugar é adequado ao meio processual de que lançou mão, a oposição à execução fiscal e, nessa medida, não se poderia afirmar que ocorreu erro na forma de processo.

Além disso, e tal como se concluiu na sentença recorrida, este pedido encontrava suporte na respectiva causa de pedir, o que não é contestado pela recorrente no presente recurso, uma vez que foram invocados factos tendentes à demonstração da verificação da existência do fundamento a que se refere a alínea c) do n.º 1 do artigo 204º do CPPT.

E tendo-se conhecido desta questão, do mérito desta questão, conheceu-se de um fundamento próprio da oposição à execução fiscal que poderia conduzir à sua extinção.

Portanto, a convocação a que se referem os artigos 97º, n.º 3 da LGT e 98º, n.º 4 do CPPT apenas pode ocorrer quando ocorra o erro na forma de processo total, isto é, quando não seja formulado pedido (e fundamento) compatível com o processo de que se lançou mão, nos casos em que tal incompatibilidade seja meramente parcial incumbe ao juiz apreciar o pedido e os fundamentos próprios do respectivo processo, julgando os restantes improcedentes ou recusando o seu conhecimento.

Não cabe, assim, ao juiz qualquer margem de escolha ou de opção relativamente a um ou mais pedidos formulados pelo autor ou requerente quando se verifique o erro na forma de processo relativamente a algum deles, apenas lhe resta conhecer dos pedidos e fundamentos próprios do processo, não ficando autorizado a proceder a uma convocação parcial do mesmo processo sob pena de o desvirtuar e introduzir uma entorse na tramitação processual legalmente prevista.

Conclui-se, assim, que o recurso não merece provimento, não se vislumbrando, por isso, que a sentença esteja afectada de qualquer nulidade ou de erro de julgamento.

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

Custas pela recorrente.

D.n.

Lisboa, 25 de Novembro de 2015. — *Aragão Seia* (relator) — *Casimiro Gonçalves* — *Francisco Rothes*.

Acórdão de 25 de Novembro de 2015.

Assunto:

Recurso de revista excepcional. Requisitos.

Sumário:

- I — O recurso de revista excepcional previsto no artigo 150.º do CPTA não corresponde à introdução generalizada de uma nova instância de recurso, pelo que só é admissível se estivermos perante uma questão que, pela sua relevância jurídica ou social, se revista de importância fundamental, ou se a admissão deste recurso for claramente necessária para uma melhor aplicação do direito.*
- II — Está também excluído deste recurso o controlo do erro na apreciação das provas e na fixação dos factos, quando tal não se enquadre na ressalva contida na parte final do n.º 4 do artigo 151.º do CPTA.*
- III — Para além disso, nas questões decididas pelo TCA com fundamento em matéria de facto que compromete inexoravelmente a análise das questões de direito e o sentido da decisão, mostra-se ultrapassado o interesse na discussão das questões jurídicas intrinsecamente ligadas a essa matéria de facto.*

Processo n.º 1068/15-30.

Recorrente: A... e Outra.

Recorrida: Fazenda Pública.

Relatora: Ex.^{ma} Sr.^a Cons.^a Dr.^a Dulce Neto.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1. A..... E B....., com os demais sinais dos autos, interpõem recurso de revista excepcional do acórdão do TCA Sul, de 10 de Junho de 2015, proferido a fls. 503/552 dos autos, que julgou improcedente o recurso jurisdicional que interpuseram da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Leiria, no entendimento de que os impugnantes/recorrentes não haviam provado que os meios financeiros de que dispunham tivessem sido mobilizados para a efectivação dos suprimentos realizados em 2010 e que consubstanciavam a evidenciada manifestação de fortuna.

1.1. As alegações mostram-se rematadas com o seguinte quadro conclusivo:

1 - Os ora recorrentes não podem concordar com a decisão proferida pelo tribunal *a quo*, já que entendem que para além de terem feito prova de que os meios financeiros indicados foram mobilizados para fazer face aos suprimentos realizados,

2 - e que através da prova efectuada cumpriram com o ónus probatório, demonstrando que corresponde à realidade a fonte do acréscimo de património verificado.

3 - Aliás é o próprio acto sindicado traduzido no relatório da autoridade tributária, que em várias das situações em análise (designadas por movimentos contabilísticos 1º, a 58º) como é o caso do Ordem de movimento contabilístico 1º, 2º e 9º,

4 - que refere que “*Apesar de os sujeitos passivos terem vindo justificar que o suprimento em causa foi efectuado com recurso ao dinheiro resultante do resgate de um depósito a prazo, os mesmos não fizeram prova da origem do dinheiro (fonte de rendimento ou outra) que lhes permitiu proceder à constituição do depósito a prazo em causa*”.

5 - Ou seja, existe entendimento diferente quanto à apreciação da matéria em causa, já que,

6 - A autoridade tributária entendeu que não estava em causa a existência de que os sujeitos passivos possuíam recursos financeiros, susceptíveis de serem afectos à aquisição do bem ou realização de despesa enquanto manifestação de fortuna.

7 - mas tinham que identificar a origem desses rendimentos, de forma a aferir se os mesmos estavam, ou não, sujeitos a tributação em sede de IRS.

8 - E o tribunal recorrido entendeu que cabia aos Recorrentes, nos termos do n.º 3 do artigo 89º-A da LGT, demonstrar cabalmente, que os meios financeiros indicados foram mobilizados para fazer face aos suprimentos realizados, isto é, que deveriam ter estabelecido uma relação de afectação concreta aos suprimentos realizados, o que não ocorreu.

9 - E também que os Recorrentes, através da prova efectuada, não cumpriram com o ónus probatório, não demonstrando que correspondem à realidade os rendimentos declarados no ano de 2010, ou de que é outra a fonte do acréscimo de património verificado.

10 - Ou seja, a autoridade tributária aceitou em certos casos que os sujeitos passivos justificaram alguns dos suprimentos em causa, que foram efectuados com recurso ao dinheiro resultante do resgate de aplicações suas (depósitos a prazo, seguros etc.) as quais se provaram,

11 - Que já eram existentes em anos anteriores, mas que os mesmos não fizeram prova da origem do dinheiro (fonte de rendimento ou outra) que lhes permitiu proceder à constituição do depósito a prazo em causa,

12 - Sendo que no entender dos ora Recorrentes, como eram de anos anteriores, não lhes era exigível, face ao que preceitua o n.º 3 do art. 89º-A da LGT, a demonstração da forma como adquiriram

tais capitais, excepto se estivesse demonstrado que os mesmos haviam sido adquiridos no ano em causa, ou seja, em 2010, o que não foi o caso.

13 - Porquanto, o que estava em causa era indagar se relativamente a um determinado ano (em causa o de 2010) existiu, ou não, omissão de declaração de rendimentos, e só relativamente a esse ano, funcionando a inversão do ónus da prova, recaindo então sobre o contribuinte a prova da veracidade dos rendimentos declarados.

14 - Que não relativamente a qualquer outro ano - no caso, os de 2009, 2008, 2007, 2006, etc, ano da constituição dos seguros, aplicações e depósitos a prazo mobilizados para os suprimentos em 2010,

15 - não objecto da acção da inspecção tributária, relativamente a qual continua a aplicar-se a presunção legal da veracidade das declarações dos contribuintes (art. 75º, n.º 1, da LGT) e o prazo de caducidade do direito à liquidação (art. 45º, n.º 1, da LGT).

16 - Aliás, conforme salientaram, relativamente ao ano de 2009 e anteriores, já teria operado, face ao disposto no art. 45º da LGT, a caducidade do direito à liquidação, não tendo o preceituado no art. 89º-A daquele diploma legal a virtualidade de derrogar a aplicabilidade de tal norma legal.

17 - No entender dos recorrentes e também em várias situações referidas e aceites pela autoridade tributária, através do relatório junto aos autos constata-se que os ora recorrentes demonstraram que os meios financeiros indicados foram mobilizados para fazer face aos suprimentos realizados e que tiveram uma relação de afectação concreta aos suprimentos realizados,

18 - O Tribunal recorrido pronunciou-se relativamente aos meios financeiros mobilizados para fazer face aos suprimentos realizados, nomeadamente em relação à existência de uma relação de afectação concreta entre os referidos suprimentos e a sua origem.

19 - O cerne da questão está, portanto, no seguinte: não obstante a Administração Tributária ter aceite que, em certos casos, que os sujeitos passivos justificaram alguns dos suprimentos em causa, que foram efectuados com recurso ao dinheiro resultante do resgates de aplicações suas (depósitos a prazo, seguros etc.), ou seja, fizeram prova dessa directa afetação de fundos existentes em ano anterior, aos suprimentos realizados,

20 - o tribunal recorrido entendeu que cabia aos Recorrentes, nos termos do n.º 3 do artigo 89º-A da LGT, demonstrar cabalmente que os meios financeiros indicados foram mobilizados para fazer face aos suprimentos realizados, isto é, que deveriam ter estabelecido uma relação de afectação concreta aos suprimentos realizados, o que no seu entender, não ocorreu, ou seja exigiu aos ora recorrentes uma dupla prova dessa afetação;

21 - E também que os Recorrentes, através da prova efectuada, não cumpriram com o ónus probatório, não demonstrando que correspondem à realidade os rendimentos declarados no ano de 2010, ou de que é outra a fonte do acréscimo de património verificado.

22 - Ou seja, a autoridade tributária aceitou em certos casos que os sujeitos passivos justificaram alguns dos suprimentos em causa, que foram efectuados com recurso ao dinheiro resultante do resgates de aplicações suas (depósitos a prazo, seguros etc.) as quais se provaram,

23 - E que já eram existentes em anos anteriores, mas que os mesmos não fizeram prova da origem do dinheiro (fonte de rendimento ou outra) que lhes permitiu proceder à constituição dos depósitos e seguros em causa,

24 - No entender dos recorrentes, já constitui matéria provada nos autos as situações em que a autoridade tributária, através do seu órgão de inspecção, considerou no seu relatório que os sujeitos passivos justificaram (Ordem Movimento Contabilístico 1º, 2º, 9º) que os suprimentos efectuados à sociedade foram resultantes do resgate de seguros, aplicações financeiras e outros, já existentes em anos anteriores,

25 - Ou seja, tal facto, a afetação directa desses recursos financeiros já existentes aos suprimentos realizados, foi aceite pela Autoridade Tributária, apenas não procedendo, porque exigiram prova da obtenção desses montantes com que foram realizadas as provisões, montantes já existentes em anos anteriores.

26 - Assim deveria o tribunal a quo, pronunciar-se apenas quanto à questão defendida pela Autoridade Tributária, ou seja, a necessidade que os ora recorrentes tinham de justificar a forma como obtiveram os fundos que já detinham em anos anteriores,

27 - E não pronunciar-se de forma contraditória ao plasmado no relatório, ou seja, não considerar justificado como no relatório e considerar que “*cabia aos Recorrentes, nos termos do n.º 3 do artigo 89º-A da LGT, demonstrar cabalmente que os meios financeiros indicados foram mobilizados para fazer face aos suprimentos realizados, isto é, ter estabelecido uma relação de afectação concreta aos suprimentos realizados, o que não ocorreu*”.

28 - Porque foi a própria Autoridade Tributária que considerou no seu relatório que os sujeitos passivos justificaram (Ordem Movimento Contabilístico 1º, 2º, 9º) que os suprimentos efectuados à sociedade foram resultantes do resgate de seguros, aplicações financeiras e outros, já existentes em anos anteriores,

29 - ou seja, o que estava em causa era que a Autoridade Tributária exigia prova da obtenção desses rendimentos obtidos em anos anteriores,

30 - O que, conforme já foi decidido, não carecia de prova por parte dos ora recorrentes, no entanto, o tribunal, veio pronunciar-se de forma contraditória ao plasmado no relatório, ou seja, não considerou justificados determinados suprimimentos, já considerados justificados no relatório,

31 - No entanto e sem prescindir, sempre se dirá que, o que estipula o número 3 do artigo 89º-A da LGT. É que: “3 - *Verificadas as situações previstas no n.º 1 deste artigo, bem como na alínea f) do n.º 1 do artigo 87º, cabe ao sujeito passivo a comprovação de que correspondem à realidade os rendimentos declarados e de que é outra a fonte das manifestações de fortuna ou do acréscimo de património ou da despesa efetuada*”.

32 - Decorre do referido preceito que compete aos sujeitos passivos provar a existência de uma fonte efetiva de manifestação de fortuna o que significa demonstrar que no ano a que respeitam as “manifestações de fortuna” existia uma disponibilidade financeira potencialmente afectada àquela manifestação de fortuna.

33 - O que significa que o preceito em causa tem subjacente uma comparação de ordem quantitativa: o facto de a fonte das manifestações de fortuna - ou seja, o *quantum* das disponibilidades financeiras dos sujeitos passivos - ser condição necessária e suficiente para se ter verificado a ocorrência de determinadas manifestações de fortuna.

34 - Deste modo, em nenhum momento pode a aplicação do referido regime reconduzir-se a uma dupla exigência: não só a demonstração daquela comparação de ordem quantitativa a que nos referimos supra como, ainda, suplementarmente, a prova específica de que parcela daquelas disponibilidades financeiras será especificamente afectada aos actos que consubstanciam as manifestações de fortuna — circunstância que dificilmente se compreenderia em função da fungibilidade que as caracteriza.

35 - A leitura do n.º 3 do artigo 89º-A da LGT a que o Tribunal recorrido se vincula não encontra correspondência com uma atividade probatória proporcional e possível a qualquer “sujeito passivo-médio”, colocado perante a eminência de ter que demonstrar um nexo de causalidade entre um determinado quantum de ordem financeira e a sua específica conexão à ocorrência de manifestações de fortuna.

36 - Daqui decorre que existindo prova relativa à existência de uma “fonte de manifestação de fortuna” relativa a período anterior àquela a que respeitam as próprias “manifestações de fortuna”, não se poderá exigir uma (outra) prova relativa à discriminação dos fundos especificamente afetos às manifestações de fortuna.

37 - Efetivamente, a questão que se coloca é a de saber se o n.º 3 do art. 89º-A da LGT exige que se faça ainda a prova da origem desses rendimentos, considerada em relação ao cômputo geral de fundos disponíveis.

38 - Em nosso entender, a resposta é negativa.

39 - Daqui resulta que a leitura do Tribunal recorrido é inconstitucional por violação dos princípios da proporcionalidade, da tutela jurisdicional efetiva e do processo equitativo, tendo como referência os artigos 2º e 20º da CRP.

40 - Os princípios da proporcionalidade ou da proibição do excesso e do acesso ao direito e à tutela jurisdicional efetiva, enquanto princípios densificadores do princípio do Estado de Direito Democrático, conferem aos cidadãos uma dimensão garantística ou de defesa contra atuações do Estado.

41 - Em particular, a liberdade de conformação do legislador encontra-se limitada pela necessidade de observância daqueles princípios, que, nessa medida, constituem parâmetros de avaliação da constitucionalidade dos atos dos poderes públicos.

42 - Ora, a interpretação a que se vincula o Tribunal recorrido comporta uma intervenção restritiva do direito de acesso à justiça dos Recorrentes, envolvendo a preterição do subprincípio da “proibição do excesso” do princípio da proporcionalidade por se revelar um meio manifestamente desproporcional para o alcance do fim de tutela da receita pública e de desincentivo à ocorrência de comportamentos evasivos, ambos prosseguidos pelo próprio artigo 89º-A.

43 - Outra interpretação corresponderia a uma verdadeira “prova diabólica”, proibida por lei e pela própria CRP.

44 - Em face da dificuldade da prova em causa, existiria uma outra solução pela qual o Tribunal não enveredou, mas que se encontrava perfeitamente ao seu alcance: oferecer relevo a provas menos relevantes e convincentes que as que seriam exigíveis se tal dificuldade não existisse, aplicando a máxima latina *«iis quae difficilioris sunt probationis leviores probationes admittuntur»*.

45 - Caso se seguisse este raciocínio, parece-nos igualmente que seria oferecida razão aos Recorrentes, na medida em que a sua atividade probatória foi perfeitamente consentânea com o grau de dificuldade requerido pelo Tribunal — numa leitura que, reitera-se, conflitua diretamente com a CRP, perfazendo uma interpretação do artigo 89º-A n.º 3 desconforme ao artigo 18º, n.º 2, da CRP e ainda, subsidiariamente, aos artigos 2º e 20º da mesma CRP.

1.2. Não foram apresentadas contra-alegações.

1.3. O Exmº Magistrado do Ministério Público emitiu douto parecer, a fls. 635 e seguintes dos autos) no sentido da inadmissibilidade do recurso, por falta de verificação dos requisitos impostos pelo artigo 150º do CPTA.

1.4. Colhidos os vistos dos Exm^{os} Juízes Conselheiros Adjuntos, cumpre decidir.

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

Isto é, o preceito prevê *excepcionalmente* recurso de revista para o STA quando esteja em causa a *apreciação de uma questão que, pela sua relevância jurídica ou social, se revista de importância fundamental* ou quando a *admissão do recurso seja claramente necessária para uma melhor aplicação do direito*. Razão por que a jurisprudência tem reiteradamente sublinhado a excepcionalidade deste recurso, frisando que ele constitui uma “*válvula de segurança do sistema*” que só deve ser accionada nesses estritos e precisos termos.

Por conseguinte, este recurso só é admissível se estivermos perante uma questão que, pela sua *relevância jurídica ou social*, se revista de *importância fundamental*, ou se a admissão deste recurso seja *claramente necessária para uma melhor aplicação do direito*.

E como tem sido repetidamente explicado nos inúmeros acórdãos proferidos sobre a matéria, o preenchimento do conceito indeterminado de *relevância jurídica fundamental* verificar-se-á, designadamente, quando a questão a apreciar seja de elevada complexidade ou, pelo menos, de complexidade jurídica superior ao comum, seja por força da dificuldade das operações exegéticas a efectuar, de um enquadramento normativo especialmente intrincado ou da necessidade de concatenação de diversos regimes legais e institutos jurídicos, ou quando o tratamento da matéria tem suscitado dúvidas sérias quer ao nível da jurisprudência quer ao nível da doutrina.

Já *relevância social fundamental* verificar-se-á quando a situação apresente contornos indiciadores de que a solução pode ser um paradigma ou orientação para se apreciarem outros casos, ou esteja em causa questão que revele especial capacidade de repercussão social, em que a utilidade da decisão extravasa os limites do caso concreto das partes envolvidas no litígio.

Por outro lado, a *clara necessidade* da admissão da revista para *melhor aplicação do direito* há-de resultar da possibilidade de repetição num número indeterminado de casos futuros e consequente necessidade de garantir a uniformização do direito em matérias importantes tratadas pelas instâncias de forma pouco consistente ou contraditória - nomeadamente por se verificar a divisão de correntes jurisprudenciais ou doutrinárias e se ter gerado incerteza e instabilidade na sua resolução a impor a intervenção do órgão de cúpula da justiça administrativa e tributária como condição para dissipar dúvidas - ou por as instâncias terem tratado a matéria de forma ostensivamente errada ou juridicamente insustentável, sendo objectivamente útil a intervenção do STA na qualidade de órgão de regulação do sistema.

Em suma, a intervenção do STA no âmbito de um recurso excepcional de revista só pode considerar-se justificada em matérias de assinalável relevância e complexidade, sob pena de se desvirtuarem os fins tidos em vista pelo legislador com esse recurso.

Vejamos se tais requisitos se verificam no caso vertente.

Como se viu, o acórdão do TCA Sul negou provimento ao recurso jurisdicional interposto da sentença que julgara improcedente o recurso judicial que A..... e B..... interuseram, ao abrigo do disposto nos arts. 89º-A, n.º 7, da LGT e 146º-B, n.º 5, do CPPT, da decisão do Senhor Director de Finanças de Santarém que fixou (nos termos no art. 89º-A da LGT) o seu rendimento tributável para efeitos de IRS do ano de 2010 no montante de € 429.201,36.

Nesse recurso jurisdicional, os recorrentes sustentavam a discordância com o julgado em 1ª instância, advogando que se devia julgar como provado que os meios financeiros que indicaram foram efectivamente mobilizados para fazer face aos suprimentos que realizaram - até porque da própria fundamentação do acto impugnado resultaria que a Autoridade Tributária reconhecera a existência desses meios financeiros (resgates de aplicações que estes contribuintes detinham, como depósitos a prazo, seguros etc.) e que apenas sustentara a prática do acto sindicado na circunstância de eles não terem provado a origem dos rendimentos que lhes permitiram reunir esses meios financeiros (depósito a prazo em causa, seguros, etc.), sendo que, no entender dos recorrentes, não lhes é exigível, face ao preceituado no n.º 3 do art. 89º-A da LGT, a demonstração do meio ou da forma como esses rendimentos foram por si obtidos em anos anteriores, excepto se estivesse demonstrado que os mesmos haviam sido adquiridos no ano em causa, ou seja, em 2010, o que não era o caso.

No acórdão recorrido, prolatado no processo n.º 08612/15, deixou-se afirmado, além do mais, o seguinte:

«(...) não bastava aos Recorrentes que provassem que dispunham nos anos anteriores de meios que lhes permitissem a realização dos suprimentos, antes se lhes impunha a prova da afectação concreta de recursos não sujeitos a tributação àquela manifestação de fortuna.

Com efeito, esta tem sido a jurisprudência do Venerando Supremo Tribunal Administrativo, verbi gratia, o Acórdão de 29-1-2014 proferido no processo n.º 035/14º (...) Não bastava, pois, que o Contribuinte provasse que dispunha (rectius, que dispunha no ano anterior), de meios que lhe permitiam a realização da manifestação de fortuna, antes se lhe impunha a prova da afectação concreta de recursos não sujeitos a tributação àquela manifestação de fortuna. Prova que não se faz pela mera demonstração de que parte do dinheiro usado nos suprimentos terá saído de uma conta bancária que, no ano anterior, apresentava um saldo de valor superior aos dos suprimentos que constituem manifestação de fortuna em causa.” (em sentido idêntico veja-se igualmente o Acórdão de 26-02-2014, proferido no processo n.º 050/14)

Dissidente com este entendimento, com o qual se concorda e adere, invocam os Recorrentes o Acórdão proferido pelo mesmo tribunal no processo n.º 0567/13, datado de 8-5-2013, nos termos do qual se defende que os recorrentes não têm que fazer qualquer demonstração da proveniência do dinheiro. No entanto sempre se diga que, todos os acórdãos mencionados estão de acordo no seguinte: a prova da origem dos rendimentos obtidos em anos anteriores não é exigida. O que se percebe, pois o que está em causa é uma declaração de IRS relativa a determinado ano e não um qualquer crime de enriquecimento ilícito.

O que se exige - e bem, nos Acórdãos de 2014 supra referidos é que, tem de ser feita a prova de que os suprimentos efectuados em determinado ano o foram com base em recursos financeiros adquiridos em ano ou anos anteriores.

De facto, o Acórdão mencionado pelos recorrentes também vai nesta linha, tendo nesse caso o contribuinte provado em primeiro lugar que já tinha recursos financeiros nos anos anteriores, mas também provou que, foi com esses recursos financeiros que fez o suprimento, situação que não se verifica nos presentes autos.

Em suma, em ambos os Acórdãos defendem que a prova da origem dos rendimentos relativos aos anos anteriores não tem de ser feita, mas todos também consideram que tem de ser feita a prova de que o suprimento foi efectivamente efectuado com o rendimento existente nos anos anteriores.

Assim, e conforme já foi referido, cabia aos Recorrentes, nos termos do n.º 3 do artigo 89º-A da LGT, demonstrar cabalmente, que os meios financeiros indicados foram mobilizados para fazer face aos suprimentos realizados, isto é, deveriam ter estabelecido uma relação de afectação concreta aos suprimentos realizados, o que não ocorreu.

Resta-nos assim concluir que os recorrentes, através da prova efectuada, não cumpriram com o ónus probatório, não demonstrando que correspondem à realidade os rendimentos declarados no ano de 2010 ou de que é outra a fonte do acréscimo de património verificado.»

Como lapidarmente se disse em recente Acórdão do nosso Supremo Tribunal Administrativo, revelador da uniformidade da jurisprudência nesta matéria (como bem se salientou na sentença recorrida, nem o aresto convocado permite fazer interpretação distinta sendo é distinta a factualidade aí considerada): «Não bastava, pois, que o Contribuinte provasse que dispunha (rectius, que dispunha no ano anterior) de meios que lhe permitiam a realização da manifestação de fortuna, antes se lhe impunha a prova da afectação concreta de recursos não sujeitos a tributação àquela manifestação de fortuna» (Ac. do S.T.A. de 20-1-2014, proferido no processo n.º 35/14, integralmente disponível em www.dgsi.pt).

Em suma, comungando este Tribunal Central dos normativos convocados e da leitura/ interpretação e aplicação destes feita no caso concreto pelo Tribunal a quo, conforme, de resto, como vimos, a jurisprudência consolidada nos tribunais superiores nessa matéria, é forçoso concluirmos não ser merecedora de censura a sentença recorrida que, pela improcedência do recurso se confirma.»

Tendo em conta o teor desse acórdão, de cujo sumário consta que «(...) cabe ao contribuinte ou sujeito passivo o ónus de provar que correspondem à realidade os rendimentos declarados e de que é outra a fonte das manifestações de fortuna evidenciadas ou do acréscimo do património ou da despesa efectuada, nos termos do n.º 3 do artigo 89º-A da LGT, designadamente apresentando os elementos probatórios demonstrativos de que a fonte das manifestações de fortuna apresentadas não é constituída por rendimentos indevidamente não declarados. // VIII – Não cumpre esse ónus o contribuinte que se limita a provar que nos anos anteriores dispunha de meios que lhe permitiam a realização da manifestação de fortuna se não logra igualmente demonstrar a afectação desses meios eventualmente disponíveis a essa concreta manifestação nem a não sujeição desses rendimentos a tributação», vêm agora os recorrentes colocar ao STA, em sede de recurso excepcional, as seguintes questões:

1. Saber se, no caso em análise, e face ao teor do relatório da inspecção tributária, se podia e devia ter julgado como provado que os suprimentos realizados pelos recorrentes provêm de montantes que eles obtiveram com o resgate de seguros, aplicações financeiras e outros rendimentos já existentes no seu património em anos anteriores a 2010, por se tratar de facto aceite pela AT, e se podia e devia ter concluído que o acto sindicado resultou apenas da circunstância de esta ter exigido aos recorrentes prova da origem dos montantes existentes em anos anteriores;

2. Saber se o tribunal podia desconsiderar o que constava do relatório da inspecção e, por isso, julgar que “cabia aos Recorrentes, nos termos do n.º 3 do artigo 89º-A da LGT, demonstrar cabalmente

que os meios financeiros indicados foram mobilizados para fazer face aos suprimentos realizados, isto e, deveriam ter estabelecido uma relação de afectação concreta aos suprimentos realizados, o que não ocorreu”;

3. Saber se deveriam ou não ser considerados erros de lançamento algumas das provisões realizadas referidas no Ordem Movimento Contabilístico 12º e 54º e saber se devem ser consideradas devidamente justificadas as provisões referentes as Ordem Movimento Contabilístico 11º, 13º, 14º a 16º, 17º, 22º, 23º, 27º, 28º, 44º, 46º, 47º, 48º, 49º, 50º, e 54º;

4. Saber se a leitura do n.º 3 do art. 89º-A da LGT a que o TCAS efectuou encontra correspondência com uma atividade probatória proporcional e possível a qualquer “sujeito passivo-médio” colocado perante a eminência de ter que demonstrar um nexos de causalidade entre um determinado *quantum* de ordem financeira e a sua específica conexão a ocorrência de manifestações de fortuna;

5. Saber se, existindo prova relativa à existência de uma fonte de manifestação de fortuna relativa a período anterior aquele a que respeitam as manifestações de fortuna evidenciadas, se pode exigir uma (outra) prova relativa à discriminação dos fundos especificamente afetos a tais manifestações de fortuna.

Neste cenário, parece-nos claro que o recurso não pode ser admitido, porquanto as três primeiras questões têm, desde logo, uma natureza marcadamente casuística e visam, essencialmente, colocar em causa o julgamento da matéria de facto efectuado, exigindo a emissão de um juízo de facto sobre a factualidade contida no relatório da inspecção e sobre a referenciada Ordem Movimento Contabilístico, o que, como se sabe, exorbita dos poderes de cognição desse STA, conforme decorre expressamente do disposto no **artigo 150º nsº 3 e 4 do CPTA**, segundo o qual «*Aos factos materiais fixados pelo tribunal recorrido, o tribunal de revista aplica definitivamente o regime jurídico que julgue adequado*» e «*O erro na apreciação das provas e na fixação dos factos materiais da causa não pode ser objecto de revista, salvo havendo ofensa de uma disposição expressa de lei que exija certa espécie de prova para a existência do facto ou que fixe a força de determinado meio de prova*».

O que significa que está excluído, no recurso de revista excepcional, o controlo do erro na apreciação das provas e na fixação dos factos, mesmo que se situe na distribuição do ónus da prova e nas regras que sobre essa distribuição resultam da Lei Geral Tributária e do Código Civil, ficando apenas ressalvado o controlo quando esteja em causa uma disposição expressa da lei que exija certa espécie de prova, ou que fixe a força de determinado meio de prova. E não se enquadrando no âmbito desta ressalva a situação discutida nos autos (até porque a lei não exige prova vinculada para a demonstração da afectação dos meios financeiros aos suprimentos realizados), as três primeiras questões colocadas não podem ser objecto de apreciação neste recurso excepcional, que, como se explicou, não corresponde à introdução generalizada de uma nova instância de recurso.

Além de que, nas questões decididas pelo TCA com fundamento em matéria de facto que compromete inexoravelmente a análise das questões de direito e o sentido da decisão, está ultrapassado o interesse na discussão das questões jurídicas intrinsecamente ligadas a tal matéria de facto. Efectivamente, a existir o invocado erro de julgamento, esse erro não se reporta ao quadro legal, mas à matéria de facto fixada pelo tribunal recorrido e às ilações ou conclusões extraídas pelo julgador dessa matéria de facto, ilações que se integram ainda no domínio da actividade da fixação da matéria de facto ⁽¹⁾.

Quanto às duas restantes questões, que se prendem essencialmente com o regime do ónus de prova, mais concretamente com a questão de saber se deve ou não ser imputado ao contribuinte o ónus de provar a mobilização de meios financeiros obtidos em anos anteriores e de provar a origem dos rendimentos que provocaram esses meios financeiros, trata-se de matéria que não se mostra eivada de dificuldade interpretativa incomum nem se insere num enquadramento normativo especialmente complexo.

E também não revelam especial capacidade de repercussão social nem se pode afirmar que a utilidade da sua decisão extravase os limites do caso concreto, na medida em que a sua apreciação envolve sempre uma componente factual específica, que tem de ser ponderada face ao teor concreto do suporte formal fundamentador do acto, essencialmente mutável de caso para caso.

Ou seja, a análise e resolução destas questões não se mostra eivada de dificuldades interpretativas incomuns, não revela especial dificuldade do ponto de vista intelectual e jurídico, nem reveste uma relevância e complexidade superior à comum, tendo em conta que as operações exegéticas a que houve de proceder não são peculiarmente complexas nem impõem a necessidade de compatibilizar distintos regimes jurídicos. Isto é, a resolução destas questões, embora bastante interessante do ponto de vista jurídico, não requer um esforço interpretativo espinhoso ou particularmente acentuado, antes apresentando um grau de dificuldade que não ultrapassa o que é normal e usual nas controvérsias judiciais, não constituindo, pois, uma questão de especial relevo jurídico.

Acresce que o decidido pelo TCA não se afasta do espectro das soluções jurídicas plausíveis, com o que a admissão da revista se não pode ancorar numa hipotética necessidade de melhor aplicação do direito. Além de que os recorrentes não invocam, sequer, que a doutrina ou a jurisprudência se tenha alguma vez pronunciado em sentido divergente do decidido. Aliás, esta problemática tem até obtido resposta pacífica pelo STA, que se encontra, aliás, referida e acolhida no acórdão recorrido.

Deste modo, e perante os pressupostos de admissão do recurso previstos no art. 150º do CPTA, entendemos que não se justifica a admissão da revista.

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

Custas pelos recorrentes.

Lisboa, 25 de Novembro de 2015. — *Dulce Neto* (relatora) — *Casimiro Gonçalves* — *Isabel Marques da Silva*.

(¹) São juízos de facto as ilações que o tribunal retira da factualidade apurada que não envolvem a interpretação de regras jurídicas ou a aplicação da sensibilidade jurídica do julgador. E a ilação retirada pelo tribunal recorrido da factualidade apurada, de que não está provada a mobilização dos meios financeiros existentes para a efectivação dos suprimentos, consubstancia um juízo de facto.

Acórdão de 25 de Novembro de 2015.

Assunto:

Recurso de revista excepcional. Pressupostos.

Sumário:

Atenta a natureza excepcional do recurso de revista previsto no art. 150º do CPTA, (quando esteja em causa a apreciação de uma questão que, pela sua relevância jurídica ou social, se revista de importância fundamental ou quando a admissão do recurso seja claramente necessária para uma melhor aplicação do direito), não se verificam os respectivos pressupostos se a questão suscitada se reconduz à aferição do julgamento da matéria de facto (sem que se verifiquem os pressupostos previstos no n.º 4 do art. 150º do CPTA).

Processo n.º 1075/15-30.

Recorrente: Director Geral da Autoridade Tributária e Aduaneira.

Recorrida: A..., S. A.

Relator: Ex.^{mo} Sr. Cons. Dr. Casimiro Gonçalves.

Acordam na formação preliminar (a que se refere o n.º 1 do art. 150º do CPTA) da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

RELATÓRIO

1.1. O Director Geral da Autoridade Tributária e Aduaneira vem interpor recurso de revista excepcional, nos termos do artigo 150º do CPTA, do acórdão proferido pelo Tribunal Central Administrativo Sul em 21/05/2015, no processo que aí correu termos sob o n.º 08379/15.

1.2. Termina as alegações formulando as conclusões seguintes:

A) O douto Acórdão recorrido determinou, entre outros aspectos, “*Manter a sentença recorrida, na parte em que decide condenar a entidade recorrente no pagamento de juros indemnizatórios, no montante de € 183.301,35, para tanto fixando em trinta dias o prazo para o efeito (art. 176.º/4 do C.P.T.A.)*.”

B) Fê-lo, contudo, em desrespeito do regime legal aplicável, mormente o disposto nos arts. 83.º/4, 85.º/2 e 90.º/1, do Código de Processo nos Tribunais Administrativos (CPTA) e, subsequentemente, como consequência directa, viola o disposto no art. 22.º/8, do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado, que limita a base de cálculo dos juros indemnizatórios aos valores de reembolso devidos, produzindo uma decisão judicial que, salvo o devido respeito, é ilegal e determina o pagamento de juros indemnizatórios em montante (muito) superior ao legalmente devido.

C) Faz parte dos poderes de cognição dos tribunais centrais administrativos o conhecer da matéria de facto e de direito, cf. art. 31.º/3, do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais, reflexo dos princípios da igualdade das partes e do contraditório, ambos corolários do princípio do Estado de Direito.

D) Foi levado ao conhecimento Tribunal “a quo” que o crédito solicitado provém de créditos acumulados com início no período de 11.04 e para os quais foram emitidas liquidações no dito montante de € 1.030.965,00, assim discriminados:

11.10 – € 283.751,48; 11.09 - € 160.497,32; 11.08 – € 162.828,80; 11.06 – € 162.311,50; 11.05 - € 147.872,36, e 11.04 - € 113.703,67. (*Fls. 4 do anexo I, do probatório*).

E) O pedido de reembolso relativo ao período de 12-02 resultou da acumulação gradual de créditos cuja proveniência se iniciou no período de 11-04, pelo que o valor que deveria ter sido reembolsado seria € 5.007.391,62 (€ 6.038.356,62 - € 1.038.965,00).

F) É inquestionável que o cálculo dos juros indemnizatórios que resultam da aplicação da citada norma - art. 22.º/8 CIVA -, só poderá incidir e ter por base o reembolso efectivamente devido.

G) Em Conferência o Ilustre Tribunal Central Administrativo do Sul rejeitou conhecer do fundamento da apelação que se traduz na circunstância de se encontrar invocado e justificado que o valor base para o cálculo dos juros indemnizatórios não reflecte as liquidações adicionais levadas a efeito pela AT, para o período em causa, o que implica a sua redução de € 6.038.356,62, para € 5.007.391,62.

H) E não conhece o Tribunal “a quo” do fundamento do recurso em análise, por considerar estar incumprido o ónus de especificação, por falta especificação dos pontos de facto incorrectamente julgados, bem como dos concretos meios probatórios que na opinião do recorrente impunham decisão diversa da adoptada na decisão recorrida

I) No que não se concede e de deixou demonstrado, salvo o devido respeito, ser exactamente o contrário.

J) O processo nos tribunais administrativos e fiscais rege-se, consabidamente, pelo Código de Processo nos Tribunais Administrativos (CPTA), e pelo Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais (ETAF), cf. art. 1.º do CPTA

K) O recurso jurisdicional ora sob análise é dirigido à sindicância de decisão proferida em sede de meio processual acessório comum à jurisdição administrativa e tributária, no caso, execução de julgados.

L) O que significa que está primacialmente submetido à disciplina do Código de Processo nos Tribunais Administrativos e, designadamente nesta matéria, ao regime do seu art. 83.º/4, onde se dispõe que, se a entidade demandada não contestar ou não impugnar especificadamente os factos da petição, estes não se consideram admitidos ou confessados, não havendo aqui, por isso, uma “*ficta confessio*”, exacto no caso do art. 84.º/5, do mesmo diploma.

M) No âmbito do processo administrativo não existe qualquer efeito cominatório, para a não impugnação especificada, como no caso do processo civil, esta asserção deriva, também do próprio princípio do inquisitório, consagrado nos arts. 85.º/2 e 90/1.º do CPTA.

N) Aqui o tribunal goza, no que ao objecto do processo diz respeito, de um verdadeiro poder inquisitório, podendo ordenar todas as diligências necessárias ao apuramento dos factos ligados àquele objecto - 90.º/1 CPTA.

O) Assim, impera o princípio da investigação ou da verdade material que adquire no processo administrativo uma especial relevância, pois, além de possibilitar ao Ministério Público (M.ºP.º) a faculdade de solicitar ao juiz as diligências de instrução que entenda (art. 85.º/2 CPTA), autoriza o próprio juiz a ordenar diligências de prova que considere necessárias para o apuramento da verdade (art. 90.º/1 CPTA)

P) O que tem uma maior justificação no processo administrativo do que no processo civil, pois não estão apenas em causa pretensões de cariz subjectivista, estão em causa também pretensões de cariz objectivo, como o princípio da legalidade e de defesa do interesse da coisa pública.

Q) Por disposição expressa da lei e por força do próprio do inquisitório, é afastada a existência de qualquer efeito preclusivo e cominatório para o caso da falta de contestação (ou impugnação especificada), **que, aliás, no caso, não existiu.**

R) O Douto Tribunal “a quo” ao denegar a apreciação do fundamento, extraiu um efeito preclusivo e cominatório que, salvo o devido respeito, se lhe encontra vedado pela citada junção de normas do CPTA. (arts. 83.º/4, 85.º/2 e 90.º/1), o quê também tem como consequência a violação do disposto no art. 22.º/8, do CIVA, nos termos ante dispostos.

Deste modo

S) Não recai, nem deve impender sobre a Administração Tributária a obrigação de remunerar, a título de juros indemnizatórios, os montantes de imposto que deram fundamento à emissão de liquidações adicionais e que, com isso, se vieram a mostrar devidos.

T) O inverso redundando no pagamento por parte do Estado de juros indemnizatórios sobre uma importância que lhe é devida, por um dano inexistente que não se verifica, nem verificou na esfera do Autor.

U) Ao estabelecer em sentido contrário viola o quadro legal nos termos supra dispostos e, como tal, deve ser reparada e substituída por outra que determine a absolvição da Administração Tributária relativamente aos juros indemnizatórios no montante peticionado nos autos e o substitua pelo montante correcto e legalmente devido, calculado pela AT.

Termina pedindo que o acórdão recorrido seja revogado, por ilegalidade assente, nomeadamente, na extracção de um efeito preclusivo e cominatório, que viola o disposto no art. 83.º/4, do CPTA e o art. 22.º/8, do CIVA.

1.3. A recorrida A..... S.A. – Sucursal em Portugal apresentou contra-alegações, formulando as conclusões seguintes:

A. A decisão recorrida deverá ser mantida porquanto não só está provado que o pedido de reembolso de IVA deferido ascendeu ao montante de € 6.038.356,62, como resulta do PAT e do documento n.º 2 junto à petição de execução de julgado, mas também porque se encontra demonstrado que a pretensão do Recorrida não tem qualquer base legal e viola o disposto no artigo 22.º, n.º 8 do Código do IVA.

B. A Administração Tributária nunca teve qualquer motivo legal para determinar a suspensão do prazo de pagamento do reembolso de IVA, tendo intencionalmente atrasado aquele pagamento, de forma a concluir outra acção de inspecção à Apelada e a fazer compensar automaticamente os actos de liquidação adicional emitidos (todos objecto de impugnação judicial) no pagamento do reembolso do IVA devido. Tal conduta, sendo absolutamente ilegal, é, aliás admitida em sede de Oposição apresentada e junta aos autos.

C. Não existe nenhuma base legal que permita fundamentar a suspensão do prazo de pagamento de reembolso do IVA ou afastar a obrigação de pagamento de juros indemnizatórios por terem ocorrido atrasos à acção de fiscalização em curso alegadamente relacionados com a alteração oficiosa do domicílio fiscal da Apelada. Tal só poderia ocorrer havendo abuso de direito e prova do mesmo, o que não se verifica.

D. Não ficou provado ter-se verificado a suspensão do prazo de reembolso de IVA, nos termos previstos no artigo 22.º, n.º 8 do Código do IVA, o que aliás foi confessado pela própria Recorrida ao admitir que suspendeu o prazo através de “clique informático”.

E. Não tendo sido provado que o prazo de contagem dos juros foi suspenso nos termos previstos no artigo 5.º do Despacho Normativo n.º 18-A/2010, bem andou o Tribunal *a quo* ao determinar o pagamento de juros indemnizatórios, contados nos termos do n.º 8 do artigo 22.º do Código do IVA, ou seja, desde o dia seguinte àquele em que o reembolso deveria ter sido pago (30.06.2012) até àquele em que foi emitido o reembolso (4.04.2013).

F. O Tribunal “a quo” decidiu e bem, ao entender que o fundamento de erro no julgamento de facto invocado pela AT no recurso não colhe, porquanto é manifesta a falta de cumprimento do ónus, quanto aos meios probatórios.

G. O Tribunal não violou qualquer regra na formação da decisão, que foi tomada em função da sua íntima convicção, com recurso à análise e avaliação dos meios de prova relevantes trazidos ao processo.

H. Não está vinculado ao dever de pronúncia sobre toda a matéria alegada ao contrário do que sustenta a AT.

I. Nesse sentido, não se vislumbra que tivesse que atender ao fundamento invocado, e muito menos se deve admitir que a alegada omissão de pronúncia possa sustentar o recurso de revista nos termos do artigo 150.º do CPTA.

Termina pedindo que, caso se considere ser de admitir o presente recurso de revista, o mesmo improceda, mantendo-se na íntegra a decisão recorrida.

1.4. O Ministério Público emite Parecer, nos termos seguintes:

«1. A intervenção do Ministério Público nos recursos jurisdicionais interpostos no âmbito do CPTA é subsequente à sua notificação (art. 146º n.º 1 CPTA)

2. O recurso de revista de acórdãos dos tribunais centrais administrativos é característico da jurisdição administrativa, como claramente resulta de:

a) **inexistência no contencioso tributário de norma de competência** paralela à constante do art. 24º n.º 2 ETAF 2002 (cf. art. 26º ETAF 2002);

b) **impossibilidade de integração da lacuna por via de interpretação analógica ou extensiva da norma citada**, recusada pelos princípios hermenêuticos;

c) composição da formação incumbida da apreciação preliminar sumária dos pressupostos substantivos do recurso: três juízes de entre os mais antigos da **Secção de Contencioso Administrativo** (art. 150º n.º 5 CPTA);

d) inexistência no Contencioso Tributário de espécie paralela à 7ª espécie da Secção de Contencioso Administrativo (recursos de revista de acórdãos dos tribunais centrais administrativos; cfr. deliberação n.º 1313/2004, 26.01.2004 do CSTAF)

No sentido da inaplicabilidade do recurso de revista no contencioso tributário pronuncia-se doutrina qualificada (José Casalta Nabais *Considerações sobre o Anteprojecto de revisão da Lei Geral Tributária e do Código de Procedimento e de Processo Tributário* Cadernos de Justiça Administrativa n.º 61 Janeiro/Fevereiro 2007 p. 13; Jorge Lopes de Sousa *Código de Procedimento e de Processo Tributário anotado e comentado* 6ª edição 2011 Volume IV anotação 37 ao art. 279º CPPT p. 390)

3. Sem prescindir

A intervenção processual do Ministério Público, circunscrevendo-se à apreciação do mérito do recurso, é posterior à apreciação preliminar sumária sobre a verificação dos pressupostos para conhecimento do recurso, por formação constituída pelos três juízes mais antigos da secção (arts. 146º n.º 1 e 150º n.º 5 CPTA)»

1.5. Corridos os vistos legais, cabe decidir.

FUNDAMENTOS

2.1. No acórdão recorrido acolheram-se os factos provados constantes do Probatório da sentença, nos termos seguintes:

1 - A exequente, “A....., S.A. - Sucursal em Portugal”, apresentou um pedido de reembolso de IVA no montante de € 6.615.614,72, corrigido informaticamente para o valor de € 6.038.356,62, na declaração periódica relativa a Fevereiro de 2012, submetida em 2/04/2012 (cfr. informação constante de fls. 36 a 38 do processo administrativo apenso);

2 - Em 13/04/2012, os Serviços de Inspeção Tributária da Direcção de Finanças de Lisboa deram início ao procedimento de inspeção interna face à ordem de serviço n.º OI201201502, à actividade da exequente em sede de IVA e tendo em vista o exame do pedido de reembolso identificado no n.º 1, com carácter parcial, donde resultou proposto o procedimento de análise externa (cfr. documentos juntos a fls. 116 e 117 dos presentes autos);

3 - A proposta supra teve a concordância do Chefe de Divisão, por subdelegação da Equipa 55, Divisão V, Departamento C, da Inspeção Tributária da DDF de Lisboa, que por despacho de 25/06/2012, determinou a prossecução da análise externa (cfr. documento junto a fls. 116 dos autos);

4 - O procedimento inspectivo externo ocorreu face à ordem de serviço n.º OI201201259 e teve o seu *terminus* em 23/11/2012, data do despacho de concordância com as conclusões proposta que constam dos pareceres ali expressos (chefe de divisão e chefe de equipa) no sentido do deferimento do pedido de reembolso na sua totalidade e pelo montante de € 6.038.356,62 (cfr. documentos juntos a fls. 119 a 121 dos presentes autos);

5 - A exequente tomou conhecimento do resultado da acção de inspecção a que supra nos referimos por carta registada datada de 21/03/2013 (cfr. documentos juntos a fls. 30 e 31 do processo administrativo apenso);

6 - Em 01/11/2013 a aqui exequente dirigiu-se à Directora dos Serviços de Reembolso do IVA, dando conta de que até àquela data não ter sido reembolsada do IVA de que era credora no montante de € 6.038.356,62 e a requerer o pagamento de juros indemnizatórios (cfr. documento junto a fls. 25 e 26 do processo administrativo apenso);

7 - Por despacho da Directora de Serviços da Direcção de Serviços de Reembolsos de 1/11/2013 foi determinado o pagamento de juros no montante de € 69.482,46 calculados sobre o valor de € 6.038.356,62, calculados à taxa de 4% desde o dia 2012/12/19 até à emissão da nota de crédito em 2013/04/02 (cfr. documento junto a fls. 52 a 54 do processo administrativo apenso);

8 - O reembolso foi pago em 04/04/2013, no montante de € 6.038.356,62, sendo € 2.425.213,01 aplicado em compensação de JT – 2013.00000110439 e € 3.613.143,61 pago por transferência bancária para o NIB - (cfr. documento junto a fls. 9 dos presentes autos);

9 - Não foram pagos juros indemnizatórios (cfr. art. 8º da contestação do Director-Geral da Autoridade Tributária e Aduaneira junta a fls. 42 a 44 dos presentes autos).

2.2. E quanto a factos não provados, especificou-se o seguinte:

A sentença recorrida considerou como factualidade não provada a seguinte: “...Dos factos com interesse para a decisão da causa, constantes dos articulados, todos objecto de análise concreta, não se provaram:

a) Os constantes dos números 12.2 da resposta da Fazenda Pública quanto à suspensão da acção inspectiva e bem assim aos motivos que alegadamente lhe estariam subjacentes;

b) Que à Exequente tenha sido pago qualquer valor a título de juros;

c) Que a Exequente se encontre em situação de incumprimento declarativo relativamente ao IVA, ao IRC ou ao IRS, com referência a períodos de imposto anteriores àquele a que se reporta o reembolso aqui em apreciação ou que não seja titular de conta bancária, confirmada por instituição de crédito estabelecida na União Europeia;

d) Que a Exequente não tenha posto à disposição dos serviços competentes os elementos por estes solicitados que permitam averiguar da sua legitimidade ou do correto apuramento do imposto...”

3.1. Como dos autos flui, a A....., S.A., pediu o pagamento da quantia de 183.301,35 Euros acrescida de juros vincendos até integral pagamento, em execução de julgados do acto que determinou o reembolso de IVA, praticado em 8/1/2013 pela Administração Tributária e Aduaneira (ATA), alegando (i) que apresentara junto desta entidade um pedido de reembolso do IVA relativo ao período de tributação de Fevereiro de 2012, o qual veio a ser deferido em 8/1/2013, tendo, então, requerido aos serviços da AT, em Março de 2013, tal reembolso e o pagamento de juros indemnizatórios devidos; (ii) porém, em 4/4/2013 foi reembolsada do crédito de IVA no valor de 6.038.356,62 Euros, mas sem que

estivessem pagos os juros indemnizatórios devidos (desde 1/7/2012 - dia seguinte àquele em que deveria ter sido processado o reembolso - até à data do reembolso), pelo que não foi totalmente executado o apontado acto de reembolso do IVA.

3.2. Por sentença proferida em 6/6/20014 o TT de Lisboa, julgou procedente o pedido e condenou a AT a pagar à exequente, no prazo de 30 dias, os juros indemnizatórios requeridos, no montante de 183.301,35 Euros, bem como juros de mora contados sobre aqueles desde a data da emissão do reembolso até à emissão da respectiva nota de crédito.

3.3. Desta decisão interpôs a AT recurso para o TCA Sul, alegando (i) nulidade da sentença, por omissão de pronúncia; (ii) erro de julgamento de facto, quer por a sentença não ter levado em consideração que o valor base para a incidência dos juros indemnizatórios foi reduzido de Euros 6.038.356,62 para Euros 5.000.391,62, quer por não ter valorado devidamente os documentos juntos com a contestação, para efeitos de contagem dos juros indemnizatórios a pagar ao sujeito passivo; (iii) erro de julgamento quanto à condenação da AT no pagamento dos juros indemnizatórios, pois que é doutrinal e jurisprudencialmente pacífico o entendimento de que não poderão recair juros de mora sobre juros indemnizatórios.

E no acórdão recorrido, prolatado no TCA, veio a concluir-se, quanto à matéria que ora interessa (ou seja, relativamente à alegação de que a sentença não levou em consideração que o valor base para incidência de juros indemnizatórios foi reduzido de Euros 6.038.356,62, para Euros 5.000.391,62), o seguinte:

a) - Somente quando a força probatória de certos meios se encontra pré-estabelecida na lei (v.g. força probatória plena dos documentos autênticos - cfr. art. 371º do CCivil) é que não domina na apreciação das provas produzidas o princípio da livre apreciação (cfr. art. 607º, n.º 5, do Novo CPC).

b) - Além disso, no que diz respeito à disciplina da impugnação da decisão de 1ª instância relativa à matéria de facto, a lei processual civil impõe ao recorrente um ónus rigoroso, cujo incumprimento implica a imediata rejeição do recurso, quanto ao fundamento em causa: ele tem de especificar, obrigatoriamente, na alegação de recurso, não só os pontos de facto que considera incorrectamente julgados, mas também os concretos meios probatórios, constantes do processo ou do registo ou gravação nele realizadas, que, em sua opinião, impunham decisão sobre os pontos da matéria de facto impugnados, diversa da adoptada pela decisão recorrida (cfr. art. 685º-B, n.º 1, do CPCivil, “ex vi” do art. 281º do CPPT).

E no caso concreto não pode deixar de estar votado ao insucesso o fundamento do recurso em análise, devido a manifesta falta de cumprimento do ónus mencionado supra, desde logo, quanto aos concretos meios probatórios (relativos à prova documental), constantes do processo ou apenso, que, na opinião da recorrente, impunham decisão sobre o ponto da matéria de facto impugnado, diversa da adoptada pela decisão recorrida. Por isso, o TCA não tem obrigação de conhecer do presente fundamento da apelação.

c) - E também improcede a alegação de que a sentença não valora devidamente o acervo documental junto à resposta, pois que o período pelo qual a A. requer juros indemnizatórios não considera os obstáculos impostos à acção de fiscalização efectuada pela AT (obstáculos relativos ao episódio ligado à irregularidade do domicílio fiscal e ao retardado acesso aos elementos da contabilidade, irregularidade essa de que surgiu um atraso que deu lugar a uma suspensão de 171 dias, sendo que tal situação é da exclusiva responsabilidade da A., pelo que deve improceder o pedido no que respeita ao número de dias por que pretende lhe sejam contados os juros). Segundo o acórdão recorrido, do exame da documentação junta a fls. 46 a 73 dos autos, não pode retirar-se que em algum momento a AT tenha notificado o sujeito passivo com vista à prestação de quaisquer esclarecimentos e que este tenha incumprido o prazo para o efeito concedido; pelo contrário, da análise de tal acervo documental o que se conclui é que o atraso na efectivação do procedimento inspectivo externo identificado no n.º 4 do Probatório se ficou a dever a questões de orgânica interna da própria Fazenda Pública, nomeadamente, de competência para a realização do dito procedimento. E, por outro lado, igualmente se não retira dos documentos em causa, qual o número de dias do suposto atraso: do conteúdo de uma informação junta como anexo III a fls. 68 a 73 dos autos retira-se que a suspensão terá ocorrido por período de cerca de noventa dias, computado entre 25/6/2012 e 22/9/2012.

3.4. Discordando do assim decidido, a AT interpõe o presente recurso de revista excepcional, nos termos do art. 150º do CPTA, mas nada alega, sequer, quanto aos requisitos legais de admissibilidade deste recurso, previstos nesse normativo.

Na verdade, como decorre das Conclusões do recurso, a recorrente limita-se a invocar um erro de julgamento por parte do acórdão do TCAS, ao não ter conhecido do questionado fundamento do recurso por considerar «estar incumprido o ónus de especificação, por falta especificação dos pontos de facto incorrectamente julgados, bem como dos concretos meios probatórios que na opinião do recorrente impunham decisão diversa da adoptada na decisão recorrida». Portanto, a recorrente apenas exprime e densifica a sua discordância relativamente ao mérito da decisão, alegando que, por se tratar, no caso, de recurso jurisdicional dirigido à sindicância de decisão proferida em sede de meio processual acessório (execução de julgados) comum à jurisdição administrativa e tributária, esse recurso está primacialmente submetido à disciplina do CPTA e, designadamente, ao regime do seu art. 83.º/4 (onde se dispõe que, se a entidade demandada não contestar ou não impugnar especificadamente os factos da petição, es-

tes não se consideram admitidos ou confessados, não havendo aqui, por isso, uma “*ficta confessio*”, excepto no caso do art. 84.º/5, do mesmo diploma), sendo que no âmbito do processo administrativo não existe qualquer efeito cominatório para a não impugnação especificada, como no caso do processo civil; e o mesmo decorrendo também do próprio princípio do inquisitório, consagrado nos arts. 85.º/2 e 90.º/1 do CPTA: ou seja, o Tribunal “a quo” ao denegar a apreciação do apontado fundamento do recurso, extraiu um efeito preclusivo e cominatório que lhe estava vedado pela conjunção de normas do CPTA (arts. 83.º/4, 85.º/2 e 90.º/1), o quê também tem como consequência a violação do disposto no art. 22.º/8 do CIVA.

4.1. Mas vejamos, ainda assim, se estão, no caso, evidenciados os requisitos estabelecidos no art. 150º do CPTA, em cujo n.º 1 se estabelece:

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

Ora, interpretando este normativo, o STA tem vindo a acentuar a excepcionalidade deste recurso de revista (cfr., por exemplo o ac. de 29/6/2011, rec. n.º 0569/11) no sentido de que o mesmo *«quer pela sua estrutura, quer pelos requisitos que condicionam a sua admissibilidade quer, ainda e principalmente, pela nota de excepcionalidade expressamente estabelecida na lei, não deve ser entendido como um recurso generalizado de revista mas como um recurso que apenas poderá ser admitido num número limitado de casos previstos naquele preceito interpretado a uma luz fortemente restritiva»*, reconduzindo-se como o próprio legislador sublinha na Exposição de Motivos das Propostas de Lei n.º 92/VII e 93/VIII, a uma “válvula de segurança do sistema” a utilizar apenas e só nos estritos pressupostos que definiu: quando esteja em causa a apreciação de uma questão que, pela sua relevância jurídica ou social, se revista de importância fundamental ou quando a admissão do recurso seja claramente necessária para a melhor aplicação do direito.

Na mesma linha de orientação Mário Aroso de Almeida pondera que *«não se pretende generalizar o recurso de revista, com o óbvio inconveniente de dar causa a uma acrescida morosidade na resolução final dos litígios»*, cabendo ao STA *«dosear a sua intervenção, por forma a permitir que esta via funcione como uma válvula de segurança do sistema»*.⁽¹⁾

E no preenchimento dos conceitos indeterminados acolhidos no normativo em causa (relevância jurídica ou social de importância fundamental da questão suscitada e a clara necessidade da admissão do recurso para uma melhor aplicação do direito⁽²⁾), também a jurisprudência deste STA vem sublinhando que:

- (i) só se verifica aquela relevância jurídica ou social quando a questão a apreciar for de complexidade superior ao comum em razão da dificuldade das operações exegéticas a efectuar, de enquadramento normativo especialmente complexo, ou da necessidade de compatibilizar diferentes regimes potencialmente aplicáveis, ou quando esteja em causa questão que revele especial capacidade de repercussão social, em que a utilidade da decisão extravasa os limites do caso concreto das partes envolvidas no litígio.

- e (ii) só ocorre clara necessidade da admissão deste recurso para a melhor aplicação do direito quando se verifique capacidade de expansão da controvérsia de modo a ultrapassar os limites da situação singular, designadamente quando o caso concreto revele seguramente a possibilidade de ser visto como um tipo, contendo uma questão bem caracterizada, passível de se repetir em casos futuros e cuja decisão nas instâncias seja ostensivamente errada ou juridicamente insustentável, ou suscite fundadas dúvidas, nomeadamente por se verificar divisão de correntes jurisprudenciais ou doutrinárias, gerando incerteza e instabilidade na resolução dos litígios.

Não se trata, portanto, de uma relevância teórica medida pelo exercício intelectual, mais ou menos complexo, que seja possível praticar sobre as normas discutidas, mas de uma relevância prática que deve ter como ponto obrigatório de referência, o interesse objectivo, isto é, a utilidade jurídica da revista e esta, em termos de capacidade de expansão da controvérsia de modo a ultrapassar os limites da situação singular (a «melhor aplicação do direito» deva resultar da possibilidade de repetição num número indeterminado de casos futuros, em termos de garantia de uniformização do direito: «o que em primeira linha está em causa no recurso excepcional de revista não é a solução concreta do caso subjacente, não é a eliminação da nulidade ou do erro de julgamento em que porventura caíram as instâncias, de modo a que o direito ou interesse do recorrente obtenha adequada tutela jurisdicional. Para isso existem os demais recursos, ditos ordinários. Aqui, estamos no campo de um recurso excepcional, que só mediamente serve para melhor tutelar os referidos direitos e interesses») - cfr. o ac. desta Secção do STA, de 16/6/2010, rec. n.º 296/10, bem como, entre muitos outros, os acs. de 30/5/2007, rec. n.º 0357/07; de 20/5/09, rec. n.º 295/09, de 29/6/2011, rec. n.º 0568/11, de 7/3/2012, rec. n.º 1108/11, de 14/3/12, rec. n.º 1110/11, de 21/3/12, rec. n.º 84/12, e de 26/4/12, recs. n.ºs. 1140/11, 237/12 e 284/12.

E igualmente se vem entendendo que cabe ao recorrente alegar e intentar demonstrar a verificação dos ditos requisitos legais de admissibilidade da revista, alegação e demonstração a levar necessariamente

ao requerimento inicial ou de interposição – cfr. arts. 627º, n.º 2, 635º, n.ºs. 1 e 2, e 639º, n.ºs. 1 e 2 do novo CPC ⁽¹⁾ - neste sentido, entre outros, os acórdãos do STA de 2/3/2006, 27/4/2006 e 30/4/2013, proferidos, respectivamente, nos processos n.ºs. 183/06, 333/06 e 0309/13.

4.2. Voltando aos presentes autos, afigura-se-nos que não estão verificados os apontados requisitos da revista excepcional, sendo que, como se disse, também a recorrente nada alega a respeito desses requisitos legais de admissibilidade previstos no art. 150º do CPTA.

Por um lado, não se vê que seja questão de relevância jurídica ou social de importância fundamental ⁽⁴⁾ a de saber se no âmbito dos meios processuais comuns à jurisdição administrativa e tributária, a que são aplicáveis as regras do CPTA, é aplicável o disposto no n.º 1 do art. 685º-B do CPC.

Como a jurisprudência deste STA vem sublinhando, (i) só se verifica a apontada relevância jurídica ou social quando a questão a apreciar for de complexidade superior ao comum em razão da dificuldade das operações exegéticas a efectuar, de enquadramento normativo especialmente complexo, ou da necessidade de compatibilizar diferentes regimes potencialmente aplicáveis, ou quando esteja em causa questão que revele especial capacidade de repercussão social, em que a utilidade da decisão extravasa os limites do caso concreto das partes envolvidas no litígio; (ii) e só ocorre clara necessidade da admissão deste recurso para a melhor aplicação do direito quando se verifique capacidade de expansão da controvérsia de modo a ultrapassar os limites da situação singular, designadamente quando o caso concreto revele seguramente a possibilidade de ser visto como um tipo, contendo uma questão bem caracterizada, passível de se repetir em casos futuros e cuja decisão nas instâncias seja ostensivamente errada ou juridicamente insustentável, ou suscite fundadas dúvidas, nomeadamente por se verificar divisão de correntes jurisprudenciais ou doutrinárias, gerando incerteza e instabilidade na resolução dos litígios.

Neste contexto, não pode atribuir-se àquela questão (aplicação do disposto no art. 685º-B do CPC no âmbito dos meios processuais comuns à jurisdição administrativa e tributária, a que são aplicáveis as regras do CPTA) relevância jurídica ou social de importância fundamental, já que não é particularmente complexa do ponto de vista jurídico e não contende com interesses especialmente importantes da comunidade, sendo que a utilidade da decisão, apoiada na conclusão de concreta não contestação de específicos factos julgados provados, nem sequer extravasa dos limites do caso concreto, tendo características individuais e não genéricas. Ou seja, estamos perante uma questão pontual e puramente individual, que não pode qualificar-se como juridicamente melindrosa ou socialmente relevante, ficando, assim, prejudicada a expansão da controvérsia em discussão.

Por outro lado, também não está em causa a uniformização do direito, já que a recorrente não invoca que a doutrina e/ou a jurisprudência se tenha vindo a pronunciar em sentido divergente, gerando incerteza e instabilidade na resolução da questão controvertida e que, em consequência, seja necessário clarificá-la de forma a obter a melhor aplicação do direito. Não relevando, aliás, a alegação por parte da recorrente quanto ao disposto nos arts. 83º e 90º, n.º 1, do CPTA, já que estes normativos respeitam à instrução do processo, sendo que, ao invés, quanto ao regime dos recursos, no n.º 4 do art. 146º do CPTA se estabelece regime idêntico ao previsto no apontado art. 685º-B do CPC (correspondente ao art. 690º-A do antigo CPC).

E porque também não se vislumbra a existência de um erro manifesto ou grosseiro na decisão recorrida, ⁽⁵⁾ fica igualmente afastada a necessidade de este Tribunal intervir no quadro de uma melhor aplicação do direito.

DECISÃO

Nestes termos, acorda-se em não admitir o presente recurso, por se considerar que não estão preenchidos os pressupostos a que se refere o n.º 1 do artigo 150º do CPTA.

Custas pela recorrente.

Lisboa, 25 de Novembro de 2015. — *Casimiro Gonçalves* (relator) — *Isabel Marques da Silva* — *Dulce Neto*.

⁽¹⁾ Cfr. O Novo Regime do Processo nos Tribunais Administrativos, 2ª ed., p. 323 e Comentário ao Código de Processo nos Tribunais Administrativos, 2005, p. 150 e ss..

⁽²⁾ Sobre esta matéria, cfr. Miguel Ângelo Oliveira Crespo, O Recurso de Revista no Contencioso Administrativo, Almedina, 2007, pp. 248 a 296.

⁽³⁾ Correspondentes aos arts. 676º, n.º 2, 684º, n.ºs. 1 e 2, e 685º-A, n.ºs. 1 e 2, do anterior CPC.

⁽⁴⁾ Sobre esta matéria, cfr. Miguel Ângelo Oliveira Crespo, O Recurso de Revista no Contencioso Administrativo, Almedina, 2007, pp. 248 a 296.

⁽⁵⁾ Aliás, a aplicação do regime constante do art. 685º-B do CPC tem vindo a ser admitida, no âmbito do CPTA, pelos TCA: cfr., v. g. os acs. da 1ª secção do TCAN de 23/9/2015, proc. n.º 00216/07.9BEMDL, de 22/5/2015, proc. n.º 132/10.7BEPNF, de 20/1/2014, proc. n.º 00181/08.5BEMDL e de 5/4/2013, proc. n.º 00335/08.4BEBRG, bem como o ac. da 1ª secção do TCAS, de 17/9/2015, proc. n.º 04839/09.

Sobre a matéria se pronunciam, igualmente, Aroso de Almeida e Carlos Cadilha - Comentário ao Código de Processo nos Tribunais Administrativos, 3ª ed. 2010 pp. 728/729.

Acórdão de 25 de Novembro de 2015.**Assunto:**

Recurso de Revista Excepcional. Admissibilidade.

Sumário:

- I — Justifica-se a admissão do recurso excepcional previsto no artigo 150º do CPTA para a apreciação e decisão pelo STA da questão de saber se é ou não admissível recurso ordinário directo da sentença proferida por juiz singular, ao abrigo do disposto no artigo 27º, n.º 1, alínea i), do CPTA, em acção administrativa especial em matéria tributária com valor superior à alçada do tribunal, ou se, pelo contrário, há necessidade de prévia reclamação para a conferência por; alegadamente, ser aplicável o normativo do artigo 40º/3 do ETAF.*
- II — Com efeito, importa que o STA intervenha, conhecendo da revista, para que a pronúncia que venha a emitir sobre a questão possa servir como orientação para os tribunais de que é órgão de cúpula, assim contribuindo para uma melhor aplicação do direito.*

Processo n.º 1116/15-30.

Recorrente: Director - Geral da Autoridade Tributária e Aduaneira.

Recorrido: A..., S. A.

Relatora: Ex.^{ma} Sr.^a Cons.^a Dr.^a Dulce Neto.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1. O DIRECTOR GERAL DA AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA interpôs recurso de revista excepcional, ao abrigo do disposto no artigo 150º do CPTA, do acórdão que o Tribunal Central Administrativo Sul proferiu, a fls. 135 a 166 dos autos, e que não admitiu o recurso jurisdicional interposto da sentença proferida na acção administrativa especial instaurada pela sociedade A....., S.A., na consideração de que nestas acções da competência do tribunal tributário é também aplicável o regime previsto no artigo 40º n.º 3 do ETAF e, por isso, é igualmente aplicável a norma contida na alínea i) do n.º 1 do artigo 27º do CPTA.

1.1. As alegações mostram-se rematadas com o seguinte quadro conclusivo:

1 - O presente recurso de revista vem interposto do Doute Acórdão do TCA Sul de 8/06/2015;

2 - Salvo o devido respeito, que é muito, entende o Ministério das Finanças que esse acórdão procedeu a uma errada aplicação do Direito, devendo esse Supremo Tribunal intervir em Revista, pois que se verificam os pressupostos previstos na lei para o efeito.

3 - Nos presentes autos foi rejeitado o recurso jurisdicional interposto pelo Ministério das Finanças da sentença do TAF de Almada de 28/04/2014, por ali se ter entendido ser aplicável ao caso - em que estava em causa uma acção administrativa especial em matéria tributária da competência e a correr termos num tribunal tributário - o regime previsto no art.º 40.º n.º 3 do ETAF (para os tribunais administrativos de círculo) e, por isso, ser também aplicável ao caso a alínea i) do n.º 1 do artigo 27º do CPTA.

4 - Em consequência do que, se decidiu que o meio de reacção adequado deveria ter sido a reclamação nos termos do n.º 2 do citado artigo 27º do CPTA e não aquele recurso jurisdicional, tendo este sido rejeitado por intempetividade.

5 - Quando previamente o doute Tribunal fundamentou o desentranhamento do despacho saneador anteriormente proferido, com o fundamento que seria através de recurso da decisão final e não reclamação.

6 - Ou seja, indicou à Recorrente que o Recurso teria que ser efectuado aquando da decisão final e não do despacho saneador, tendo inclusive desentranhado o mesmo, criando a expectativa e gerando confiança que este seria o meio de reacção à decisão.

7 - Para vir então à posteriori, rejeitar o recurso, indicando que afinal seriam 10 dias para Reclamar e não 30 dias para Recorrer conforme anteriormente dito, colocando em causa, de forma manifesta, a segurança e certeza jurídica, bem como a protecção da confiança, nos termos dos artigos 2º e 20º da CRP.

8 - Igualmente a questão controvertida nestes autos consiste, essencialmente, em saber se nas circunstâncias do caso, numa sentença proferida numa **acção administrativa especial em matéria tributária**, proferida num Tribunal Tributário, por **juiz singular** (como não podia deixar de o ser), esse tribunal tributário ao aplicar a alínea i) do n.º 1 e o n.º 2 do artigo 27º do CPTA, e isso por entender ser também aplicável o artigo 40º n.º 3 do ETAF, procedeu a uma incorrecta aplicação do direito.

9 - A questão enunciada é fundamental para garantir uma correcta e melhor aplicação do Direito e tal, note-se, numa matéria em constante aplicação nos tribunais.

10 - E isso, além do mais, dado que, aquando da interposição, nos presentes autos, do recurso jurisdicional da sentença do tribunal tributário para o TCA Sul, a opção jurisprudencial que se encontrava firmada era no sentido de que das sentenças proferidas em primeira instância pelos tribunais tributários cabia sempre recurso jurisdicional, a interpor no prazo de 30 dias após a notificação das mesmas, em conformidade com o n.º 1 do artigo 144º do CPTA, pelo que a sua rejeição constituiu uma decisão totalmente imprevisível.

11 - Apenas agora houve uma inflexão na jurisprudência respeitante às acções administrativas especiais em matéria tributária, tendo os tribunais tributários e os TCA começado a decidir que das sentenças proferidas pelos tribunais tributários cabe reclamação, nos termos do artigo 27º n.º 2 do CPTA, e não recurso.

12 - Face ao que se impõe reconhecer, *in casu*, a importância jurídica da questão e a sua relevância excepcional com vista a uniformizar as decisões e a permitir segurança no domínio do acesso à justiça, situação em que a Revista é essencial.

13 - Em abono do referido veja-se o entendimento acolhido pelo douto acórdão desse Supremo Tribunal proferido no processo n.º 01360/13, de 12-09-2013, que supra se transcreveu e que, atenta a sua bondade manifesta, damos como reproduzido, salientando-se aqui que, como aí se refere: «*A admissão para uma melhor aplicação do direito tem tido lugar relativamente a matérias importantes tratadas pelas instâncias de forma pouco consistente ou contraditória, impondo-se a intervenção do órgão de cúpula da justiça administrativa como condição para dissipar dúvidas sobre o quadro legal que regula certa situação, vendo-se a clara necessidade de uma melhor aplicação do direito com o significado de boa administração da justiça em sentido amplo e objectivo (...)*».

14 - Termos em que, por estarem verificados os respectivos pressupostos legais, deve a Revista ser admitida.

15 - No caso em apreço estamos perante uma **acção administrativa especial cujo objecto consiste num acto administrativo em matéria tributária** (que não comporta a apreciação do acto de liquidação — cf. 97, n.º 1, alínea p), e n.º 2 do CPPT).

16 - A competência para conhecer desses actos administrativos respeitantes a questões fiscais (que não comportem a apreciação do acto de liquidação) foi atribuída aos tribunais tributários pelo artigo 49º, n.º 1-a)-iv do ETAF.

17 - Em conformidade com essa norma, os recursos contenciosos - **hoje acções administrativas especiais - em matéria tributária correm termos, em primeira instância, nos tribunais tributários.**

18 - A competência, organização e funcionamento dos tribunais tributários vem regulada no ETAF, no Capítulo VI desse diploma.

19 - No que especificamente respeita ao **funcionamento** dos tribunais tributários, rege o artigo 46º do ETAF, decorrendo dessa norma que os tribunais tributários **funcionam apenas com juiz singular, só assim não sendo por decisão do presidente do tribunal tributário em causa e na situação específica prevista no respectivo n.º 2.**

20 - E, salvo o devido respeito, contrariamente ao que o TCA decidiu nos presentes autos, o entendimento da ora recorrente, acima expresso, não é posto em causa pelo regime constante nos artigos 9º-A e 49º-A, aditados ao ETAF pelo Decreto-Lei n.º 166/2009, de 31-7.

21 - Da interpretação sistemática do referido artigo 49º-A e atendendo ao Capítulo do ETAF onde está integrado, a conclusão a retirar é que não poderá aplicar-se ao juízo de pequena instância a norma do ETAF prevista no n.º 2 do artigo 46º.

22 - Assim, reiterando o que já havíamos concluído - contrariamente ao que acontece com os tribunais administrativos de círculo - **por imposição do artigo 46º, n.º 1 do ETAF os tribunais tributários funcionam apenas com juiz singular, só não sendo assim na situação específica prevista no n.º 2 do mesmo preceito.**

23 - Diversamente do que acontece com os tribunais tributários, a organização, competência e funcionamento dos tribunais administrativos de círculo vem regulada no ETAF, no **Capítulo V** desse diploma e, dentro deste, no que especificamente respeita ao funcionamento dos tribunais administrativos de círculo, no artigo 40º.

24 - O acórdão recorrido apela, em defesa da sua tese, para o n.º 3 desse artigo 40º do ETAF, porém esse n.º 3 (bem como, de resto, os números 1 e 2 do mesmo preceito) aplica-se apenas à jurisdição administrativa.

25 - Deste modo, **as acções administrativas especiais que aí se referem são as que correm termos nesses tribunais administrativos de círculo e não aquelas que o legislador entendeu serem da competência e deverem correr termos nos tribunais tributários, como acontece com a acção administrativa especial sub iudice.**

26 - Decorrendo das normas referidas que, **por opção do legislador, as acções administrativas especiais que correm termos nos tribunais tributários são, por regra, julgadas por juiz singular**

e que, por opção do mesmo legislador, as acções administrativas especiais que correm termos nos tribunais administrativos de círculo, se de valor superior à alçada, por regra, são julgadas por tribunal colectivo.

27 - Matéria que foi claramente explicitada, em termos que consideramos ser de acolher integralmente, pelo ilustre Conselheiro Lúcio Barbosa, no voto de vencido que proferiu no já atrás mencionado Acórdão desse Supremo Tribunal de 2-5-2007, Processo n.º 01126/06.

28 - Sendo ainda de ter presente, a propósito, que, com também vimos nas presentes alegações, o legislador previu aquele particular regime das acções administrativas especiais da jurisdição administrativa, que correm termos nos tribunais administrativos de círculo, com um objectivo específico.

29 - Poderia, também, o legislador ter considerado ser necessária, por quaisquer razões, a intervenção do colectivo de juizes nas acções administrativas especiais no contencioso tributário, porém não o fez, não cabendo ao intérprete e aplicador do direito substituir-se ao legislador, sob pena de usurpação de poderes.

30 - Do supra exposto decorre também, contrariamente ao que se entendeu no acórdão recorrido, a inaplicabilidade ao caso em apreço do regime estabelecido no artigo 27º, n.º 1, alínea i), do CPTA.

31 - Funcionando os tribunais tributários com juiz singular, carece de sentido a atribuição de uma competência (ao juiz singular) para proferir despacho em ordem a afastar a necessidade de intervenção de colectivo.

32 - Por outro lado, os tribunais tributários, como também já vimos, só funcionam em colectivo quando se verifica a situação prevista no n.º 2 do artigo 46º, e, nessa situação, não se coloca, também, naturalmente, a hipótese de poder, depois, vir o relator proferir decisão nos termos da alínea i) do n.º 1 do artigo 27º do CPTA.

33 - Não sendo esse artigo 27º, n.º 1, alínea i), susceptível de aplicação no âmbito dos processos de acção administrativa especial em matéria tributária que correm termos nos tribunais tributários, o seu n.º 2 também não é susceptível de ter aplicação nesse âmbito.

34 - E, deste modo - contrariamente ao que se entendeu no acórdão recorrido, que procedeu a uma incorrecta interpretação e aplicação de todos os preceitos acima citados -, não cabia interpor qualquer reclamação, mas antes recurso jurisdicional, nos termos dos artigos 140º e 144º do CPTA.

35 - Ao que acresce sublinhar que, como se explanou nas presentes alegações, no caso em apreço, não apenas a sentença não foi proferida por relator, como o não podia ter sido, pois *in casu*, de um lado nunca houve qualquer colectivo de que pudesse haver relator, por outro, de facto, todo o processo no tribunal a quo foi efectivamente conduzido, desde o seu início, por juiz singular.

36 - Por último, mas não menos importante, importa chamar a atenção desse Supremo Tribunal para que a interpretação acolhida nos presentes autos pelo TCA se traduz numa violação dos direitos de recurso e de defesa do Ministério das Finanças, pondo em causa a possibilidade de efectiva concretização dos princípios do acesso ao direito e à tutela jurisdicional efectiva, bem como os princípios da segurança jurídica e da protecção da confiança, consagrados nos artigos 2º e 20º, n.º 2 e n.º 4 da CRP, sendo por isso uma interpretação violadora da Constituição.

37 - Entendimento que, diga-se, foi já acolhido pelo Tribunal Constitucional, em sede de contencioso administrativo, no Acórdão n.º 124/2015, de 12-02-2015.

38 - E se isso é assim em matéria de contencioso administrativo, por maioria de razão tal jurisprudência se há-de aplicar em matéria de contencioso tributário, onde, como oportunamente vimos, a “surpresa” do recorrente jurisdicional face ao regime de recurso aplicado foi total.

39 - Caso a decisão do Acórdão recorrido prevaleça, ficará a Administração completamente impossibilitada de exercer o seu direito de reagir da sentença do Tribunal Tributário de Lisboa.

Termos pelos quais, e com o douto suprimento de V. Exas., deve ser admitido o presente recurso de revista e, analisado o mérito do recurso, deve ser dado provimento ao mesmo, revogando-se o Acórdão recorrido, com todas as legais consequências, designadamente determinando-se a admissão do recurso jurisdicional interposto pelo Ministério das Finanças da sentença do Tribunal Tributário de Lisboa de 30-12-2013.

1.2. Não foram apresentadas contra-alegações.

1.3. O Exmº Magistrado do Ministério Público manifestou-se no sentido de ser admitido o recurso de revista, aduzindo para o efeito a seguinte argumentação:

«A questão que o recorrente pretende ver apreciada tem a ver com a não admissão de recurso de sentença proferida por juiz singular ao abrigo do disposto no artigo 27º/1/i) do CPTA, no âmbito de AAE em matéria tributária, com valor superior à alçada do tribunal, no entendimento de que havia lugar a reclamação por, alegadamente, ser aplicável o normativo do artigo 40º/3 do ETAF.

A nosso ver o recurso deve ser admitido.

De facto, a questão que o recorrente pretende ver reapreciada pelo STA é, sem dúvida, juridicamente melindrosa e socialmente relevante, com capacidade de expansão da controvérsia para além da situação em análise.

De facto, trata-se de uma questão que se irá repetir, seguramente, num número indeterminado de casos, sendo certo que a sua solução por banda do STA poderá servir de paradigma ou orientação.

É certo que o PLENO da SCT do STA, por acórdão de 2 de Maio de 2007, proferido no processo 01128/06 já se pronunciou sobre a questão da aplicação do normativo do artigo 40º/3 do ETAF à AAE em matéria tributária e no sentido positivo, o que, em princípio, obstará à admissão do recurso.

Sucedendo que essa decisão foi proferida há mais de 8 anos, sendo certo que todos os conselheiros que na mesma participaram, à excepção de um que, actualmente, exerce as funções de Presidente do STA, já não exercem funções no Tribunal, pelo que, pelo menos em teoria, poderá haver uma alteração do sentido decisório.

Termos em que, ressalvado melhor juízo melhor juízo, deve ser admitida a revista.

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

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

Isto é, o preceito prevê *excepcionalmente* recurso de revista para o STA quando esteja em causa a *apreciação de uma questão que, pela sua relevância jurídica ou social, se revista de importância fundamental* ou quando a *admissão do recurso seja claramente necessária para uma melhor aplicação do direito*. Razão por que a jurisprudência tem reiteradamente sublinhado a excepcionalidade deste recurso, frisando que ele constitui uma “*válvula de segurança do sistema*” que só deve ser accionada nesses estritos e precisos termos.

Por conseguinte, este recurso só é admissível se estivermos perante uma questão que, pela sua *relevância jurídica ou social*, se revista de *importância fundamental*, ou se a admissão do recurso for *claramente necessária para uma melhor aplicação do direito*.

E como tem sido repetidamente explicado nos inúmeros acórdãos proferidos sobre a matéria, o preenchimento do conceito indeterminado de *relevância jurídica fundamental* verificar-se-á, designadamente, quando a questão a apreciar seja de elevada complexidade ou, pelo menos, de complexidade jurídica superior ao comum, seja por força da dificuldade das operações exegéticas a efectuar, de um enquadramento normativo especialmente intrincado ou da necessidade de concatenação de diversos regimes legais e institutos jurídicos, ou quando o tratamento da matéria tem suscitado dúvidas sérias quer ao nível da jurisprudência quer ao nível da doutrina.

Já *relevância social fundamental* verificar-se-á quando a situação apresente contornos indiciadores de que a solução pode ser um paradigma ou orientação para se apreciarem outros casos, ou esteja em causa questão que revele especial capacidade de repercussão social, em que a utilidade da decisão extravasa os limites do caso concreto das partes envolvidas no litígio.

Por outro lado, a *clara necessidade* da admissão da revista para *melhor aplicação do direito* há-de resultar da possibilidade de repetição num número indeterminado de casos futuros e consequente necessidade de garantir a uniformização do direito em matérias importantes tratadas pelas instâncias de forma pouco consistente ou contraditória - nomeadamente por se verificar a divisão de correntes jurisprudenciais ou doutrinárias e se ter gerado incerteza e instabilidade na sua resolução a impor a intervenção do órgão de cúpula da justiça administrativa e tributária como condição para dissipar dúvidas – ou por as instâncias terem tratado a matéria de forma ostensivamente errada ou juridicamente insustentável, sendo objectivamente útil a intervenção do STA na qualidade de órgão de regulação do sistema.

Vejamos se tais requisitos se verificam no caso vertente, tendo em conta que a questão colocada se prende com a não admissão de recurso jurisdicional ordinário da sentença proferida por juiz singular, ao abrigo do disposto no art. 27º/1/i) do CPTA, no âmbito de acção administrativa especial em matéria tributária de valor superior à alçada do tribunal, no entendimento de que nessas acções o tribunal funciona em formação de três juizes, à qual compete o julgamento da matéria de facto e de direito (art. 40º, n.º 3, do ETAF), podendo o relator, como sucedeu no caso em apreço, proferir decisão ao abrigo da alínea i) do n.º 1 do art. 27º do CPTA, e que o facto de ter invocado este normativo faz com que a sentença seja sindicável, não através de recurso jurisdicional regulado pelos arts. 140º e seguintes do CPTA, mas, antes, por via de reclamação para a conferência, em conformidade com o disposto no n.º 2 do mesmo art. 27º do CPTA.

Tal questão foi já colocada ao Supremo Tribunal Administrativo no recurso de revista excepcional que corre termos sob o n.º 0689/15, admitido por recente acórdão desta formação de 7/10/2015, no entendimento de que se verificavam os requisitos para o efeito, atento a importância jurídica da questão e seu inegável relevo social e económico, bem como a sua abrangência no âmbito de acções

administrativas especiais em sede de processo tributário, de capital importância para uniformizar a jurisprudência e garantir a segurança no domínio do acesso à justiça.

Tendo em conta que esse recurso ainda não foi apreciado decidido quanto ao seu mérito, e que se justifica, por isso, a aplicação da mesma argumentação jurídica para o presente recurso, limitar-nos-emos a transcrever e reproduzir a respectiva argumentação.

«(...) a apreciação da questão suscitada não tem obtido unanimidade de posições.

Com efeito, no que concerne às formações de julgamento, a deliberação do acórdão do Pleno da Secção de Contencioso Tributário do STA, de 2/5/2007 (recurso n.º 01128/06) em que se decidiu que «as acções administrativas especiais da competência dos tribunais tributários de 1ª instância são julgadas por uma formação de três juízes, à qual cabe o julgamento da matéria de facto e de direito, quando o seu valor seja superior à alçada estabelecida para os tribunais administrativos de círculo», não foi tomada por unanimidade (foi lavrado voto de vencido), sendo que, posteriormente, veio a ser proferido acórdão da Secção, em 30/6/2010 (rec. n.º 156/10) em que, além do mais, se pressupõe que decisão do relator sobre o mérito da causa, proferida com a invocação dos poderes conferidos pela alínea i) do n.º 1 do art. 27.º do CPTA, não era passível de recurso mas de reclamação para a conferência.

E também a jurisprudência da Secção do Contencioso Administrativo do STA não tem obtido unanimidade de posições: a tese da obrigatoriedade da reclamação para a conferência foi acolhida no acórdão de 19/10/2010 (rec. n.º 0542/10), e reafirmada no acórdão para uniformização de jurisprudência, de 5/6/2012 (rec. n.º 420/12 - acórdão n.º 3/2012, publicado no DR, I série, de 19/9/2012), vindo em posterior acórdão, também proferido em formação alargada, ao abrigo do art. 148º do CPTA, de 5/12/2013 (rec. n.º 01360/13) publicado no DR, 1ª Série, de 30/1/2014, sob o n.º 1/2014, a ser reiterada, mas com um voto de vencido. (Neste acórdão uniformizador considerou-se que «Das decisões sobre o mérito da causa proferidas pelo juiz relator, nas acções administrativas especiais de valor superior à alçada do Tribunal (cujo julgamento de facto e de direito cabe a uma formação de três juízes, nos termos do art. 40º, 3 do ETAF) cabe reclamação para a conferência, nos termos do art. 27º, 2, do CPTA, quer tenha sido ou não expressamente invocado o disposto no art. 27º, 1, alínea i) do mesmo diploma legal» e que «O referido regime é aplicável aos processos do contencioso pré-contratual que por força da remissão do art. 102º do CPTA obedecem à tramitação estabelecida para as acções administrativas especiais.»)

Por outro lado, também não foi tirado por unanimidade (Este acórdão foi tirado por maioria de oito votos, com uma declaração de voto e três votos contra.) o acórdão de 26/6/2014, rec. n.º 01831/13, igualmente em formação alargada, embora tenha prevalecido o entendimento de que, mesmo relativamente a decisões proferidas antes do acórdão uniformizador n.º 3/2012, a convolação do requerimento de interposição de um recurso em reclamação para a conferência só seria possível se o requerimento tiver dado entrada dentro do prazo da reclamação.

E mais recentemente, a mesma Secção de Contencioso Administrativo do STA tem rejeitado o recurso de revista em casos de não admissão do recurso jurisdicional de sentença de juiz singular proferida nos termos do art. 27.º, n.º 1, alínea i), do CPTA, por considerar que existe já jurisprudência consolidada deste tribunal sobre essa questão (cfr. os acórdãos de 13/2/2014, 3/2/2015 e 16/2/2015, recursos n.ºs 1856/13, 060/15 e 092/15, respectivamente), admitindo, todavia, o recurso de revista nos casos em que o recurso jurisdicional de sentença é interposto antes da data da publicação do acórdão uniformizador n.º 3/2012, porque antes dessa data ainda não se encontrava fixada a orientação jurisprudencial nessa matéria (acórdão de 29/05/2014, rec. n.º 1886/13) e relativamente aos casos onde a decisão do juiz singular é proferida no despacho saneador por se considerar que não existe entendimento que possa considerar-se consolidado (cfr. os acs. de 29/1/2015, 12/4/2015 e 22/4/2015, recs. n.ºs 099/14, 202/15, 204/15 e 66/15, respectivamente).

A questão foi também apreciada no Tribunal Constitucional, primeiro no acórdão n.º 846/13, de 10/12/2013, no qual se decidiu «Não julgar inconstitucional a norma constante do artigo 27.º, n.º 1, alínea i), e n.º 2, do Código de Processo dos Tribunais Administrativos, interpretado com o sentido de que das sentenças proferidas no âmbito de acções administrativas especiais de valor superior à alçada, julgadas pelo Tribunal singular ao abrigo da referida alínea i), do n.º 1, do artigo 27.º, não cabe recurso ordinário para o Tribunal Central Administrativo, mas apenas reclamação para a conferência» e, posteriormente, no âmbito do acórdão n.º 124/2015, processo n.º 629/2014, de 12/02/2015, que julgou inconstitucional, «por violação do princípio do processo equitativo em conjugação com os princípios da segurança jurídica e da proteção da confiança, consagrados nos artigos 2.º e 20.º, n.º 4 da Constituição, a norma do artigo 27.º, n.º 1, alínea i), do Código de Processo nos Tribunais Administrativos, interpretada no sentido de que a sentença proferida por tribunal administrativo e fiscal, em juiz singular, com base na mera invocação dos poderes conferidos por essa disposição, não é suscetível de recurso jurisdicional, mas apenas de reclamação para a conferência nos termos do n.º 2 desse artigo».

Ora, apesar de, como salienta o MP, o sentido da decisão do TC também assentar no argumento de que «não são também aceitáveis as interpretações normativas que de forma inovatória e surpreendente, face aos textos legais e às orientações consolidadas da jurisprudência, venham impor exigências formais

com que as partes não podiam razoavelmente contar e sancionem o incumprimento desculpável desses requisitos em termos definitivos e irremediáveis, de modo a impedir qualquer forma de suprimimento ou correção (neste sentido, LOPES DO REGO, *Os princípios constitucionais da proibição da indefesa, da proporcionalidade dos ónus e cominações e o regime de citação em processo civil*, in «*Estudos em Homenagem ao Conselheiro José Manuel Cardoso da Costa, Coimbra, 2003, pág. 840*»), não cremos que tal circunstancialismo fique afastado, no caso vertente, tão só por a decisão de não admitir o recurso jurisdicional haver sido proferida depois das várias pronúncias do STA sobre a matéria, em termos de se poder concluir que o recorrente já podia razoavelmente contar com a mesma.

Em suma, é de reconhecer, no caso, a importância jurídica e o inegável relevo social e económico da questão, bem como a respectiva repercussão em múltiplas situações, dada a sua abrangência no âmbito das acções administrativas especiais em sede de processo tributário, com a consequente relevância excepcional com vista a uniformizar as decisões e a permitir segurança no domínio do acesso à justiça.

Impondo-se, assim, a intervenção deste STA, conhecendo da revista, para que a pronúncia que venha a emitir sobre esta concreta questão possa servir como orientação para os tribunais de que é órgão de cúpula, assim contribuindo para uma melhor aplicação do direito.»

Em suma, importa que este Supremo Tribunal intervenha, conhecendo da revista, para que a pronúncia que venha a emitir sobre a questão possa servir como orientação para os tribunais de que é órgão de cúpula, assim contribuindo para uma melhor aplicação do direito. E tanto basta para que se considerem preenchidos os requisitos de que o n.º 1 do artigo 150º faz depender a admissão do recurso de revista.

3. Termos em que acordam, em conferência, os juízes que integram a formação referida no n.º 5 do artigo 150º do CPTA, em admitir a revista

Sem custas nesta fase.

Lisboa, 25 de Novembro de 2015. — Dulce Neto (relatora) — Casimiro Gonçalves — Isabel Marques da Silva.

Acórdão de 25 de Novembro de 2015.

Assunto:

Reversão. Responsável subsidiário. Insolvência.

Sumário:

A sustação dos processos de execução fiscal que se verifica na sequência da declaração de falência/insolvência da devedora originária, comporta as excepções previstas nos n.ºs. 1 e 6 do art. 180º do CPPT, não estando vedada a reversão das dívidas tributárias contra o responsável subsidiário (nº 7 do art. 23º da LGT), caso se verifiquem os respectivos pressupostos legais, impondo-se, contudo, que a AT respeite os limites da excussão prévia impostos pelo n.º 2 do art. 23º da LGT.

Processo n.º 1201/13-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: A...

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

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 – Vem a **Fazenda Pública**, vem interpor recurso da decisão do Tribunal Administrativo e Fiscal de Penafiel que julgou procedente a oposição judicial deduzida por A....., melhor identificado nos autos, contra a execução fiscal n.º 1830201101054775 instaurada contra a sociedade B..... LD^a, com os demais sinais dos autos, por dívidas de IRS, IVA e Imposto de Selo referente ao ano de 2011, no montante total de € 5.735,54.

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

«Salvo o devido o devido respeito, e sem prejuízo de melhor opinião, entende a Fazenda Pública que a sentença recorrida fez um errado enquadramento dos factos à luz dos normativos legais vigentes quando decidiu que o acto de reversão contra o aqui oponente consubstanciou uma violação do

artigo 180.º do CPPT, porquanto a execução fiscal deveria ter ficado sustada depois de declarada a insolvência da devedora originária.

B. Cumpre então apreciar quais os efeitos que a declaração de insolvência da devedora originária produz relativamente aos processos executivos contra si instauradas e se é admissível reverter as dívidas contra as responsáveis subsidiárias.

C. O processo de insolvência caracteriza-se por ser um processo de execução universal onde o objectivo é a satisfação dos credores através da liquidação do património do devedor insolvente com a posterior repartição do produto obtida por aqueles.

D. Temos então que, à partida todos os bens do devedor podem ser apreendidos [carácter universal] e, tratando-se de um processo em que todos os credores, independentemente da natureza dos seus créditos, são chamados a intervir no processo [carácter concursal], perante a insuficiência da massa insolvente em satisfazer a totalidade dos créditos, estes assumem perdas de modo proporcional.

E. De acordo com o disposto no n.º 1 do artigo 88.º do CIRE [1ª parte]: “A declaração de insolvência determina a suspensão de quaisquer diligências executivas ou providências requeridas pelos credores da insolvência que atinjam os bens integrantes da massa insolvente e obsta à instauração ou ao prosseguimento de qualquer acção executiva intentada pelos credores da insolvência (...)” [nosso].

E. Do mesmo modo, é prescrito no n.º 1 do artigo 180.º do CPPT [1ª parte]: “Proferido o despacho judicial de prosseguimento da acção de recuperação da empresa ou declarada falência, serão sustados os processos de execução fiscal que se encontrem pendentes (...)”

G. Existe uma clara preocupação em consignar na lei formas que impeçam os credores de atingirem os bens afectos à massa insolvente realçando o carácter marcadamente universal deste processo de execução.

H. Por esta ordem de razão, há que sustar as execuções fiscais instauradas em nome da devedora originária quando exista declaração de insolvência em nome desta [com as excepções previstas na parte final do n.º 1 e nº6 do artigo 180.º do CPPT].

I. Todavia, esta situação [sustação das execuções relativamente ao devedor originário] não obsta a que o órgão de execução fiscal averigue sobre a admissibilidade legal de chamar à execução os responsáveis subsidiários.

J. O responsável subsidiário, caso se verifiquem os pressupostos legais para o seu chamamento, irá responder com o seu património [Pessoal] relativamente a dívidas da devedora originária por insuficiência patrimonial desta, o que por si só em nada afecta os bens da massa insolvente.

K. Para isso nos remete o n.º 7 do artigo 23.º da LGT quando prevê a possibilidade legal da reversão após o conhecimento oficial ou oficioso da insolvência da executada.

L. Consubstanciada a insuficiência patrimonial da devedora originária através da declaração de insolvência, o órgão de execução fiscal deverá apreciar sobre os pressupostos legais da reversão [nº 1 do artigo 24.º da LGT].

M. Efectivada a reversão, o órgão de execução fiscal fica, no entanto, impedido de praticar actos coercivos em relação ao responsável subsidiário em respeito ao princípio da excussão prévia do património da devedora originária nos termos previstos no n.º 2 do artigo 23.º da LGT.

N. Perante o exposto, verifica-se que a sustação dos processos executivos quando exista declaração de insolvência do devedor originária só aproveita para este, sendo legalmente admissível que se pratiquem actos conducentes à reversão das dívidas contra os responsáveis subsidiários.

O. Em conclusão de tudo o anteriormente exposto, com a devida vénia entende a Fazenda pública que a douda decisão recorrida padece de erro de julgamento quanto à matéria de direito.»

2 – Não houve contra alegações.

3 – O Exmº Procurador-Geral Adjunto emitiu parecer no sentido do provimento do recurso concludindo se de revogar a decisão recorrida e ser de determinar que se conheça dos demais fundamentos da oposição.

4 - Colhidos os vistos legais, cabe decidir.

5 – O Tribunal Administrativo e Fiscal de Penafiel fixou a seguinte matéria de facto:

1.º - Pelo serviço de finanças de Paços de Ferreira foi instaurada a execução fiscal n.º 1830201101054775 e apensos, contra a sociedade B..... Lda., NIPC:, por dívidas de IRS (retenções na fonte), IVA e Imposto de Selo (IS), do ano de 2011, no montante total de € 5.735,54.

2.º - Com fundamento na insuficiência de bens da devedora originária face ao pagamento da dívida exequenda, prosseguiu a reversão contra o ora oponente por despacho de 30.08.2012.

3.º - O oponente foi citado da reversão em 04.09.2012 - cf. teor da informação do serviço de finanças a fls.28 dos autos.

4.º - No processo de execução fiscal constava, na informação para o projecto de reversão, datada de 23.08.2012, a existência do processo de insolvência da devedora originária - cf. doc. de fls. 17 dos autos.

5.º - A sociedade executada foi declarada insolvente por sentença de 06.02.2012 - cf. doc. de fls.67 dos autos.

6.º - A qual transitou em julgado em 28.03.2012.

6. Do objecto do recurso

Da análise do segmento decisório da sentença e dos fundamentos invocados pela Fazenda Pública para pedir a sua alteração, podemos concluir que a questão objecto do recurso consiste em saber se padece de erro de julgamento a sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Penafiel que julgou procedente a oposição deduzida pelo recorrido, no entendimento de que o despacho de reversão contra o mesmo deduzido no âmbito do processo de execução fiscal instaurado contra a sociedade B..... Lda, entretanto declarada insolvente, era ilegal por afrontar o disposto no artº 180º, ns. 1, 4 e 5 do CPPT.

Perante a questão da ilegalidade do despacho de reversão e da nulidade do processo executivo, suscitada pelo Ministério Público, a sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Penafiel decidiu, no essencial o seguinte:

(...) findo o processo de insolvência, nada obsta à prossecução dos processos de execução fiscal que nele não tenham logrado pagamento integral para reversão contra os responsáveis subsidiários, nos termos do disposto no art.180º, n.º 4, do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT) e do art.233º, n.º 1, do Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas, aprovado pela Lei n.º39/2003, de 22 de Agosto.

A sustação do processo de execução fiscal só se justifica enquanto estiver pendente o processo de insolvência, em ordem à reclamação neste processo dos créditos em cobrança nas execuções fiscais e tem como finalidade assegurar que nestes processos não sejam tomadas decisões que possam ter interferência no processo de insolvência.

Ou seja, depois de findo o processo de insolvência, ainda podem prosseguir novas execuções ou prosseguirem as instauradas anteriormente contra o insolvente e o responsável subsidiário, nos termos previstos no n.º 5 do art. 180º, do CPPT, desde que, a penhora incida sobre bens entretanto adquiridos e que não foram apreendidos na insolvência.

Mas isso pressupõe que já tenha sido proferido o despacho de reversão da execução, fazendo com que a sustação da execução e a sua apensação ao processo de insolvência implique também o não prosseguimento do processo executivo contra o executado revertido.

Não tendo ficado sustada a execução fiscal, os actos processuais praticados na sua ulterior tramitação consubstanciam violação do disposto nos artigos 1, 4 e 5, do art.180º, do CPPT.

Acresce que, não resulta dos autos qualquer manifestação de que existam novos bens do oponente, distintos dos que foram apreendidos à ordem do processo de insolvência.

Pelo que, estamos, igualmente, perante a violação do disposto no n.º 6 do art.180º, do CPPT, que gera a ilegalidade da reversão ordenada contra o oponente».

Não conformada vem a Fazenda Pública interpor o presente recurso.

A base da sua argumentação assenta nas seguintes proposições:

- há que sustar as execuções fiscais instauradas em nome da devedora originária quando exista declaração de insolvência em nome desta [com as excepções previstas na parte final do n.º 1 e n.º6 do artigo 180.º do CPPT].

- esta situação [sustação das execuções relativamente ao devedor originário] não obsta a que o órgão de execução fiscal averigue sobre a admissibilidade legal de chamar

- sendo que é isso que decorre n.º 7 do artigo 23.º da LGT quando prevê a possibilidade legal da reversão após o conhecimento oficial ou oficioso da insolvência da executada.

7. Apreciando e decidindo

Entendemos que assiste razão à Fazenda Pública.

Este Supremo Tribunal Administrativo já se pronunciou sobre questão similar à ora suscitada, tendo concluído que a sustação dos processos de execução fiscal que se verifica na sequência da declaração de falência/insolvência da devedora originária, comporta as excepções previstas nos n.ºs. 1 e 6 do art. 180º do CPPT, não estando vedada a reversão das dívidas tributárias contra o responsável subsidiário (nº 7 do art. 23º da LGT), caso se verifiquem os respectivos pressupostos legais, impondo-se, contudo, que a AT respeite os limites da excussão prévia impostos pelo nº2 do art. 23º da LGT.

Assim se decidiu nos Acórdãos de 02.07.2014 e de 17.12.2014, proferidos nos recursos 1199/13 e 1200/13 ⁽¹⁾, que trataram de casos idênticos aos dos presentes autos, quer nos pressupostos de facto quer, até, no teor das alegações de recurso.

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

Como se exarou naquele Acórdão 1200/13 «*Dispõe aquele artigo 180º, sob a epígrafe “Efeito do processo de recuperação da empresa e de falência na execução fiscal”:*

1 - Proferido o despacho judicial de prosseguimento da acção de recuperação da empresa ou declarada falência, serão sustados os processos de execução fiscal que se encontrem pendentes e todos os que de novo vierem a ser instaurados contra a mesma empresa, logo após a sua instauração.

2 - O tribunal judicial competente avocará os processos de execução fiscal pendentes, os quais serão apensados ao processo de recuperação ou ao processo de falência, onde o Ministério Público

reclamará o pagamento dos respectivos créditos pelos meios aí previstos, se não estiver constituído mandatário especial.

3 - Os processos de execução fiscal, antes de remetidos ao tribunal judicial, serão contados, fazendo-se neles o cálculo dos juros de mora devidos.

4 - Os processos de execução fiscal avocados serão devolvidos no prazo de 8 dias, quando cesse o processo de recuperação ou logo que finde o de falência.

5 - Se a empresa, o falido ou os responsáveis subsidiários vierem a adquirir bens em qualquer altura, o processo de execução fiscal prossegue para cobrança do que se mostre em dívida à Fazenda Pública, sem prejuízo das obrigações contraídas por esta no âmbito do processo de recuperação, bem como sem prejuízo da prescrição.

6 - O disposto neste artigo não se aplica aos créditos vencidos após a declaração de falência ou despacho de prosseguimento da acção.

Também o CIRE no artigo 88º dispunha que (na redacção aqui aplicável):

«1 - A declaração de insolvência determina a suspensão de quaisquer diligências executivas ou providências requeridas pelos credores da insolvência que atinjam os bens integrantes da massa insolvente e obsta à instauração ou ao prosseguimento de qualquer acção executiva intentada pelos credores da insolvência; porém, se houver outros executados, a execução prossegue contra estes.

2 - Tratando-se de execuções que prossigam contra outros executados e não hajam de ser apensadas ao processo nos termos do n.º 2 do artigo 85.º, é apenas extraído, e remetido para apensação, traslado do processado relativo ao insolvente».

Ou seja, ambas estas normas visam a protecção do executado falido e em última instância a protecção dos credores que forem ao processo de insolvência reclamar os seus créditos para poderem vir a ser pagos pelo produto da venda dos bens da massa insolvente, nas condições legalmente estabelecidas.

Visa-se, assim, impedir que os credores do falido, reclamantes ou não no processo de insolvência, tentem obter o pagamento dos seus créditos em condições desfavoráveis para os restantes credores que beneficiem de privilégios no tocante à ordem de pagamento, pelo produto da venda dos bens da massa.

E, por esta razão, o legislador determinou que, logo que declarada a insolvência (a hipótese que aqui nos interessa) os processos de execução não prossigam, devendo ser remetidos ao processo de insolvência.

No entanto, à data da prolação da sentença de insolvência e da prolação do despacho de reversão, dispunha o artigo 23º, n.º 7 da LGT que, o dever de reversão previsto no n.º 3 deste artigo (caso, no momento da reversão, não seja possível determinar a suficiência dos bens penhorados por não estar definido com precisão o montante a pagar pelo responsável subsidiário, o processo de execução fiscal fica suspenso desde o termo do prazo de oposição até à completa excussão do património do executado, sem prejuízo da possibilidade de adopção das medidas cautelares adequadas nos termos da lei) é extensível às situações em que seja solicitada a avocação de processos referida no n.º 2 do artigo 181.º do CPPT, só se procedendo ao envio dos mesmos a tribunal após despacho do órgão da execução fiscal, sem prejuízo da adopção das medidas cautelares aplicáveis.

Pode-se retirar deste preceito legal, bem como do disposto nos n.ºs. 2 e 3 do mesmo artigo 23º, que o legislador quis, uma vez verificada a insuficiência dos bens do executado e ainda sem que tenham sido penhorados e vendidos todos os bens que lhe restem, que a AT profira obrigatoriamente o despacho de reversão. E tal despacho deve ser proferido mesmo que o quantum da responsabilidade do devedor subsidiário não esteja completamente determinado e que os autos de execução devam aguardar, quanto a si, que ocorra a completa excussão dos bens do executado e devedor principal, verificados que estejam, naturalmente, os restantes requisitos legalmente previstos para que possa ocorrer a reversão.

Daqui se pode concluir, assim, que o despacho de reversão não é ilegal por afrontar o disposto no artigo 180º do CPPT, uma vez que encontra acolhimento no disposto no artigo 23º da LGT. A leitura conjugada de ambos os preceitos legais, permite, portanto, salvaguardar a posição do devedor subsidiário, no sentido de dever ser executado previamente o património do devedor principal, bem como o direito de crédito da AT, ou o seu remanescente não pago pelo produto da venda dos bens do devedor principal, que será oportunamente exercido sobre o mesmo devedor subsidiário (irrelevando, assim, neste momento, saber se o devedor subsidiário detém ou não bens que possam vir a satisfazer a dívida exequenda).» **(fim de citação).**

No caso em apreço, estando provado que o despacho da reversão foi proferido na sequência do conhecimento de que havia sido declarada a insolvência da devedora originária (pontos 4 a 6 do probatório) não há dúvida que foi proferido ao abrigo do disposto naquele artigo 23º, n.º 7 da LGT, devendo agora aguardar-se pela excussão dos bens da insolvente.

8. Decisão:

Termos em que, face ao exposto, acordam os juízes da Secção do Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo em:

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

- ordenar a baixa dos autos ao tribunal a quo para que aí sejam conhecidas as restantes questões cuja apreciação foi solicitada pelo oponente.

Sem custas.

Lisboa, 25 de Novembro de 2015. — *Pedro Delgado* (relator) — *Casimiro Gonçalves* — *Francisco Rothes*.

(¹) In www.dgsi.pt.

Acórdão de 25 de Novembro de 2015.

Assunto:

Tabela do imposto de selo. Prédio urbano. Afectação. Habitação.

Sumário:

Não tendo o legislador definido o conceito de prédios (urbanos) com afectação habitacional, mas resultando do art. 6.º do CIMI (subsidiariamente aplicável ao Imposto do Selo previsto na nova verba n.º 28 da Tabela Geral) uma clara distinção entre prédios urbanos habitacionais e terrenos para construção, não podem estes ser considerados, para efeitos de incidência do Imposto do Selo (Verba 28.1 da TGIS, na redacção da Lei n.º 55-A/2012, de 29/10), como prédios urbanos com afectação habitacional.

Processo n.º 1338/15-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrida: A..., S. A.

Relator: Ex.^{mo} Sr. Cons. Dr. Casimiro Gonçalves.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

RELATÓRIO

1.1. A Fazenda Pública recorre da sentença proferida pelo Tribunal Administrativo e Fiscal de Loulé que, julgando procedente a impugnação judicial deduzida por A....., S.A., anulou a liquidação de Imposto de Selo (IS) n.º 2014 004000723, de 17/3/2014, relativa ao exercício de 2013 e a um terreno para construção de que é proprietária, com fundamento em vício de violação de lei, porquanto, contrariamente ao que entendeu a Administração tributária (AT), os terrenos para construção, ainda que o seu valor patrimonial tributário (VPT) iguale ou exceda € 1.000.000,00, não estão abrangidos pela norma de incidência constante da verba n.º 28.1 da Tabela Geral do Imposto de Selo (TGIS), aditada pelo art.º 4º da Lei n.º 55-A/2012, de 29/10, uma vez que não têm afectação habitacional.

1.2. Termina as alegações formulando as Conclusões seguintes:

a) A questão decidenda é a interpretação da verba 28 da Tabela Geral do Imposto do Selo (TGIS) aditada pela Lei n.º 55-A/2012, de 29/10, em articulação com o art.º 6.º n.º 1 alínea f) i) dessa mesma Lei;

b) Com a alteração introduzida pela citada Lei, o IS passou a incidir também sobre a propriedade, usufruto ou direito de superfície de prédios urbanos cujo VPT constante da matriz, nos termos do CIMI, seja igual ou superior a € 1.000.000,00 (vide verba n.º 28 da TGIS);

c) No CIS não há qualquer definição sobre os conceitos de prédio urbano, terreno para construção e afectação habitacional, pelo que terá que se aplicar o disposto no CIMI, para aferir da eventual sujeição a IS (Cfr. art.º 67.º n.º 2 do CIS redacção dada pela Lei n.º 55-A/2012);

d) O art.º 2.º n.º 1 do CIMI define o conceito de **prédio** e o art.º 6.º n.º 1 do CIMI dispõe acerca das **espécies de prédios urbanos** existentes, integrando neste conceito os terrenos para construção;

e) A noção de **afectação** do prédio urbano está subjacente à avaliação dos imóveis, corresponde ao valor incorporado ao imóvel em função da utilização a que está afecto, constituindo um facto de distinção determinante para efeitos de avaliação (coeficiente), porquanto;

f) Na avaliação dos terrenos para construção, o legislador optou pela aplicação da metodologia de avaliação dos prédios urbanos em geral, assim se devendo levar em consideração todos os coeficientes previstos no art.º 38.º do CIMI, nomeadamente, o coeficiente de afectação previsto no art.º 41.º desse código;

g) E tal resulta da imposição legal prevista no n.º 2 do art.º 45.º do CIMI, ao remeter para o valor das edificações autorizadas ou previstas no terreno para construção (Vide Ac. do TCA do Sul, 2012/02/14, proc. 04950/11 e Ac. do STA, 2010/02/10, proc. 01191/09);

h) Para efeitos de determinação do VPT dos terrenos para construção é clara a aplicação do coeficiente de afectação em sede de avaliação, pelo que a sua consideração para efeitos de aplicação da verba n.º 28 da TGIS não pode ser “desprezada”, já que:

i) Na aplicação daquele coeficiente deve levar-se em consideração a classificação dos prédios urbanos (cfr. art.º 6.º n.º 2 do CIMI), norma que estabelece como critérios a eleger, com base nessa classificação dos prédios, em primeiro lugar, o licenciamento dos edifícios ou construções ou, na falta de licenciamento, o destino normal dos imóveis;

j) O regime de avaliação do valor patrimonial dos terrenos para construção está previsto no art.º 45.º do CIMI e o seu modelo é semelhante ao dos edifícios construídos, embora tenha como suporte o edifício a construir, tomando por base o respectivo projecto;

k) O valor do terreno para construção corresponde a uma expectativa jurídica, que se traduz num direito de nele se vir a construir um prédio com determinadas características e valor;

l) É essa expectativa consubstanciada na produção de uma riqueza materializada num imóvel a construir que faz aumentar o valor do património do proprietário do terreno para construção, logo que o imóvel passa a poder ser qualificado como terreno para construção;

m) O legislador, na avaliação dos terrenos para construção, separa 2 partes do terreno:

n) a parte do terreno onde vai ser implantado o edifício a construir, cuja área de implantação se situa dentro do perímetro previsto de fixação do edifício a construir no solo. A determinação do valor dessa parte do terreno resulta da avaliação do edifício a construir, como se já estivesse construído, utilizando-se para tal o projecto de construção aprovado. Efectuada essa determinação do valor, reduz-se o valor apurado a uma percentagem entre 15% e 45% (cfr. art.º 45.º n.º 2 do CIMI) devido ao prédio ainda não estar concluído;

o) e a parte do terreno adjacente à área de implantação, o valor desta parte do terreno é apurado da mesma forma que se determina o valor da área do terreno livre e da área do terreno excedente para efeitos de qualquer imóvel urbano, levando em consideração o disposto no art.º 40.º n.º 4 do CIMI;

p) Daqui ser forçoso concluir que, a utilização do coeficiente de afectação na determinação do VPT dos terrenos para construção deriva da lei, quando estabelece que o valor da área da implantação é determinado em função do valor das edificações autorizadas ou previstas, resultando tal da aplicação do sistema geral de avaliações de prédios urbanos ao projecto de construção em causa, na avaliação do valor patrimonial dos terrenos para construção;

q) Além disso, a indicação da afectação habitacional dos terrenos para construção decorre da iniciativa do contribuinte, nos termos do art.º 37.º do CIMI, ou decorre da avaliação geral, com base nos elementos fornecidos pela Câmara Municipal;

r) O entendimento da AT é que o conceito de “prédios com afectação habitacional” para efeitos do disposto na verba n.º 28 da TGIS, compreende quer os prédios edificados quer os terrenos para construção, desde logo atendendo ao elemento literal da norma, já que,

s) O legislador não refere “*prédios destinados a habitação*” antes tendo optado pela noção “*afectação habitacional*”. Expressão diferente e mais ampla cujo sentido há-de ser encontrado na necessidade de integrar outras realidades para além das identificadas no art.º 6.º n.º 1 alínea a) do CIMI;

t) Por outro lado, muito antes da efectiva edificação do prédio, é possível apurar e determinar a afectação do terreno para construção, através do alvará de licença para a realização de operações urbanísticas e, muitas vezes, do estabelecido nos Planos Directores Municipais que estabelecem o modelo de organização espacial do território municipal;

u) Logo, contrariamente ao decidido na douda sentença, a afectação habitacional, para efeitos de aplicação da verba 28, não implica necessariamente a existência de edifícios ou construções, aplicando-se, portanto, a terrenos para construção com essa afectação;

v) Embora a douda sentença tenha acompanhado de perto o acórdão do STA de 18/11/2009, no proc. 0765/09, onde ficou decidido que “*I – Na determinação do valor patrimonial tributário dos terrenos para construção há que observar o disposto no artigo 46.º do Código do IMI, não havendo lugar à consideração de coeficientes de afectação (ca) e de qualidade e conforto (cq)*” consideramos que,

w) Salvo melhor opinião, tal entendimento não resulta nem do pensamento legislativo nem tem o mínimo de correspondência verbal com a letra da lei aqui em causa;

x) A douda sentença padece de erro de julgamento de direito, quando decidiu considerar que um terreno para construção não implica uma afectação habitacional subsumível à verba n.º 28 da TGIS, violando, assim, o disposto nos art.ºs 41.º, 45.º, 37.º e 38.º todos do CIMI, art.º 9.º n.º 1 do CC e art.º 11.º n.º 1 da LGT.

Termina pedindo o provimento do recurso e a conseqüente revogação da sentença recorrida.

1.3. Contra-alegou a recorrida, pugnando pela confirmação do julgado e formulando, a final, as Conclusões seguintes:

A. A disposição transitória constante do artigo 6º, número 1, alínea f), da Lei 55-A/2012, de 29 de Outubro, estabelece as taxas aplicáveis para os prédios com afectação habitacional, pelo que sendo o imóvel objecto da liquidação impugnada um **terreno para construção**, sempre estaria excluído da norma constante da alínea f) do número 1 do art. 6º, da Lei 55-A/2012, de 29 de Outubro.

B. Um terreno para construção não é um prédio com afectação habitacional, como aliás resulta inequivocamente da classificação dos prédios urbanos constante do art. (?), n.º 1, do CIMI.

C. A classificação de um prédio urbano como terreno para construção não obedece a qualquer afectação, donde, a remissão legal para a afectação habitacional só pode ter como consequência que não estarão abrangidos pela norma de incidência constante da alínea f) do número 1 do art. 6º da Lei 55-A/2012, de 29 de Outubro os terrenos para construção, pelo que sempre será a liquidação de IS impugnada nula, conforme decidiu a sentença recorrida.

D. Conclui-se, na senda da sentença recorrida, que “«terreno para construção», não integra necessariamente o conceito de afectação habitacional para efeitos de determinação do valor patrimonial e para sujeição à verba 28.1 da Tabela do Imposto do Selo, ainda mais, no caso *sub judice*, no qual, ainda nem sequer existe um processo de licenciamento para construção de edifício. Sendo que, mesmo que existisse, enquanto não houvesse edificações no mesmo, continuaria a não poder ser sujeito à verba referida”.

E. Um prédio é classificado como terreno para construção sempre que se verifique um conjunto de circunstâncias, em regra correspondentes à aplicação de normas pertinentes do regime jurídico que regula as edificações urbanas ou o fraccionamento de prédios rústicos, que, em qualquer caso, indiciem a intenção de nele se construir, salvo se, por força de legislação aplicável, tal intenção não seja passível de efectiva concretização.

F. Referindo-se a norma de incidência do imposto do selo a prédios urbanos com “afectação habitacional”, sem que seja estabelecido qualquer conceito específico para o efeito, não pode dela extrair-se que na mesma se contenha uma potencialidade futura, inerente a um distinto prédio que porventura venha a ser edificado no terreno.

G. Corroborando o entendimento supra exposto, refere a douda sentença recorrida que “em lado algum, se refere que o conceito de «afectação habitacional» integra necessariamente o conceito de «terreno para construção»”.

H. Reforce-se ainda que, “para apurar o valor patrimonial tributário dos prédios urbanos, o legislador, expressamente distinguiu as situações dos prédios urbanos - habitacionais -, dos prédios urbanos - terrenos de construção - estipulando para cada uma, normas próprias.”

I. A expressão “com afectação habitacional” inculca, numa simples leitura, uma ideia de funcionalidade real e presente. Da norma em causa não é possível extrair-se, por interpretação, que a opção do legislador por aquela expressão tenha em vista integrar outras realidades para além das identificadas no artigo 6º, n.º 1, alínea a), do CIMI. Tal interpretação não teria apoio legal, face aos princípios contidos os arts. 9º do Código Civil e 11º da Lei Geral Tributária.

J. Se o legislador pretendesse abarcar no âmbito de incidência do imposto outras realidades que não as que resultam da classificação regida pelo art. 6º do CIMI, tê-lo-ia dito expressamente. Mas não o faz, antes remetendo, em bloco, para os conceitos e procedimentos previstos no referido Código.

K. Resultando do art. 6º do CIMI uma clara distinção entre prédios urbanos “habitacionais” e “terrenos para construção”, não podem estes ser considerados, para efeitos de incidência do imposto do selo, como “prédios com afectação habitacional”.

L. A idênticas conclusões chegaram os Senhores Árbitros do Centro de Arbitragem administrativa, no âmbito dos Processos n.ºs. 49/2013-T e 53/2013-T, bem como o Supremo Tribunal Administrativo, nos seus arestos recentes de 9 Abril e de 23 de Abril, afirmando que resulta do artigo 6º do Código do IMI «uma clara distinção entre prédios urbanos “habitacionais” e “terrenos para construção”», não podendo, assim, estes ser considerados como “prédios com afectação habitacional” para efeitos do disposto na verba 28.1 da TGIS, na sua redacção originária, que lhe foi conferida pela Lei n.º 55-A/2012, de 29 de Outubro.

M. O diploma que introduziu as alterações ao Código do Imposto do Selo (‘CIS’) a fim de nele consagrar a tributação em sede daquele imposto da propriedade de prédios urbanos, através da verba n.º 28 - Lei 55-A/2012, de 29 de Outubro -, padece de invalidade insanável porquanto está em clamorosa oposição com os princípios constitucionais da igualdade, que se manifesta nomeadamente através do princípio da capacidade contributiva, e da protecção da confiança.

N. O entendimento plasmado nas presentes contra-alegações já foi adotado em vários acórdãos recentes do Supremo Tribunal Administrativo.

Termina pedindo o não provimento do recurso.

1.4. O Exmo. PGA emitiu doudo Parecer, nos termos seguintes, além do mais:

«1. Vem o presente recurso interposto pela Fazenda Pública da sentença de fls. 205 e seguintes, que julgou procedente a acção de impugnação apresentada contra o acto de liquidação do imposto de

selo e determinou a sua anulação e restituição do montante pago, acrescido de juros indemnizatórios, com base na sua ilegalidade, por erro sobre os pressupostos de direito.

A Recorrente Fazenda Pública assaca à sentença recorrida uma errónea interpretação e aplicação da lei, por violação do disposto nos artigos 37º 38º 41º e 45º do CIMI, 9º, n.º 1, do Código Civil, e 11º, n.º 1, da Lei Geral Tributária, já que no seu entendimento a expressão “prédio com afectação habitacional” abarca os prédios cujo destino seja habitacional, compreendendo na sua previsão os terrenos para construção com esse destino, uma vez que «na avaliação destes últimos o legislador optou pela aplicação da metodologia da avaliação dos prédios urbanos em geral, assim se devendo levar em consideração todos os coeficientes previstos no art. 38º do CIMI, nomeadamente, o coeficiente de afectação previsto no art. 41º desse código».

E termina pedindo a revogação da sentença recorrida.

2. Da sentença recorrida consta assente que a impugnante e aqui recorrida é proprietária de lote de terreno para construção, inscrito na matriz urbana da freguesia de sob o artigo 11475, ao qual foi atribuído o valor patrimonial tributário de 26.770.268,54 euros.

Mais foi dado como assente que em 17/03/2014, com referência ao ano de 2013, a administração tributária emitiu liquidação de imposto de selo, relativa à quota-parte da impugnante, no valor de 89.234,23 euros.

3. Para se decidir pela procedência da acção, o/a Mmo/a. Juiz “a quo” considerou que só os prédios que estejam efectivamente afectos à habitação se inserem no âmbito de incidência da verba n.º 28.1 da TGIS, interpretação esta que assentou no elemento literal “afectação”, que pressupõe uma concreta e efectiva utilização para habitação, e na “ratio legis”, resultante da restrição do campo de aplicação da norma aos prédios com afectação habitacional, às circunstâncias em que a lei foi elaborada. E como o prédio objecto de tributação é um terreno para construção, entendeu o/a Mmo. Juiz “a quo” que o acto de liquidação enferma de vício de violação de lei, por erro sobre os pressupostos de direito.

4. A Lei n.º 55-A/2012, de 29/10, aditou à Tabela Geral do Imposto do Selo a “Verba n.º 28”, sujeitando a imposto de selo, à taxa de 1%, os prédios urbanos “com afectação habitacional”, cujo valor patrimonial tributário constante da matriz, nos termos do Código do Imposto Municipal sobre Imóveis (CIMI), seja igual ou superior a € 1 000 000,00 (um milhão de euros).

Por sua vez o n.º 2 do artigo 67º do CIS, aditado pela mesma Lei n.º 55-A/2012, de 29/10, manda aplicar, subsidiariamente, às matérias não reguladas no Código e respeitantes à verba n.º 28 da Tabela Geral o disposto no CIMI.

Resulta da motivação do legislador inserta no preâmbulo da lei que a tributação em causa visa “uma efectiva repartição dos sacrifícios”, fazendo incidir essa tributação sobre a propriedade (por contraposição aos rendimentos do trabalho, já atingidos por outras medidas). Por ser demasiado ampla, esta enunciação de motivos poucos contributos trazem para a interpretação do conceito de “prédio urbano com afectação habitacional”.

Importa, assim, perceber se no seio do CIMI, para o qual remete o n.º 2 do artigo 67º do CIS, existem contributos que permitam esclarecer o sentido daquela norma de incidência.

Resulta do disposto no n.º 1 do artigo 6º do CIMI a classificação dos prédios urbanos em quatro espécies: “habitacionais”, “comerciais, industriais ou para serviços”, “terrenos para construção” e “outros”. E nos termos do n.º 2 os prédios habitacionais, comerciais, industriais ou para serviços são os edifícios ou construções para tal licenciados ou, na falta de licença, que tenham como destino normal cada um destes fins.

Por sua vez o n.º 3 do mesmo preceito considera terrenos para construção os terrenos situados dentro ou fora de um aglomerado urbano, para os quais tenha sido concedida licença ou autorização, admitida comunicação prévia ou emitida informação prévia favorável de operação de loteamento ou de construção, e ainda aqueles que assim tenham sido declarados no título aquisitivo.

E no âmbito das disposições relativas à avaliação dos prédios, o n.º 1 do artigo 40º-A do CIMI, para efeitos de coeficientes de ajustamento de áreas, distingue entre “prédios cuja afectação seja a habitação”, “prédios cujas afectações sejam o comércio ou os serviços”, “prédios cuja afectação seja a indústria” e “prédios cuja afectação seja a de estacionamento coberto”. Por sua vez o n.º 5 do mesmo normativo, para o mesmo efeito (ajustamento de áreas) e ao referir-se aos terrenos para construção, já nos fala em “edificações autorizadas ou previstas” com qualquer uma daquelas afectações ou com mais do que uma afectação.

Por seu lado o artigo 41º ao dispor sobre o coeficiente de afectação diz-nos que o mesmo “depende do tipo de utilização dos prédios edificados”.

Ou seja, o que resulta dos referidos normativos é que no âmbito do CIMI um prédio com determinada afectação (habitacional, comercial e industrial) pressupõe a existência de uma edificação apta para ser utilizada com determinado fim, o que não ocorre nos terrenos para construção, em que estamos perante apenas “edificações autorizadas ou previstas” com possível afectação à habitação ou outra.

E certo que a nova redacção da verba n.º 28.1 da Tabela Geral do Selo introduzida pela Lei n.º 83-C/2013, de 31 de Dezembro, vem fazer incidir a tributação sobre “prédio habitacional ou terreno

para construção cuja edificação, autorizada ou prevista, seja para habitação”, mas tal norma não tem carácter interpretativo, antes é inovatória.

Afigura-se-nos, pois, que a Lei n.º 55-A/2012, de 29/10, ao aditar à Tabela Geral do Imposto do Selo a “Verba n.º 28”, sujeitando a imposto de selo, à taxa de 1%, os prédios urbanos “com afectação habitacional”, cujo valor patrimonial tributário constante da matriz, nos termos do Código do Imposto Municipal sobre Imóveis (CIMI), seja igual ou superior a € 1 000 000,00 (um milhão), não engloba os lotes de terreno para construção, uma vez que aquela expressão pressupõe a existência de uma edificação apta para ser utilizada para habitação, requisitos que os lotes de terreno não possuem. O que só veio a ocorrer com a alteração à referida verba introduzida pela Lei n.º 83-C/2013, de 31 de Dezembro, com efeitos a partir de 1 de Janeiro de 2014, que passou a englobar “prédio habitacional ou terreno para construção cuja edificação, autorizada ou prevista, seja para habitação”.

Neste sentido se tem pronunciado, de forma reiterada e pacífica, a jurisprudência do STA (cfr. acórdãos de 09/04/2014 (proc.s n.º 048/14 e 1870/13), de 28/05/2014 (proc. 0395/14), de 02/07/2014 (proc. 0467/14), de 09/07/2014 (proc. 0676/14), de 10/09/2014 (proc. 0503/14) e de 24/09/2014 (proc. 01533/13).

Entendemos, assim, que a sentença recorrida não padece do vício que lhe é assacado pela Recorrente, a qual deve ser confirmada e o recurso ser julgado improcedente.»

1.5. Com dispensa de vistos, dado ser recorrente, na jurisprudência do STA, a questão a apreciar, cumpre decidir.

FUNDAMENTOS

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

A) A Impugnante é proprietária de um lote de terreno para construção inscrito na matriz urbana sob o artigo 11475 da freguesia de, Concelho de Loulé (cfr. fls. 60 dos autos);

B) O prédio referido na alínea anterior está descrito na caderneta predial com “valor patrimonial actual de “€ 26.770.268,54” e “Tipo de coeficiente de localização: Habitação.” (cfr. fls. 60 dos autos);

C) Por avaliação feita em 22/09/2006, o Serviço de Finanças de Loulé-1 fixou o valor patrimonial em € 26.770.268,54 (cfr. fls. 60 dos autos);

D) O prédio descrito na alínea A) é um terreno para construção (cfr. fls. 60 dos autos);

E) Em 17/03/2014 foi emitida liquidação n.º 2014004000723 referente a Imposto de Selo de 2013, no valor de € 89.234,23 (cfr. fls. 59 dos autos).

2.2. Julgando procedente a presente impugnação judicial a sentença recorrida anulou a liquidação do imposto de selo aqui em causa, no entendimento de que não se verificam os pressupostos legais da sujeição a imposto à luz da verba n.º 28.1 da TGIS.

Assim, a questão que ora importa decidir é a de saber qual o âmbito de incidência da verba n.º 28.1 da Tabela Geral de Imposto de Selo (TGIS), na redacção dada pela Lei n.º 55-A/2012, de 29/10, nomeadamente se nela se incluem terrenos para construção, ou, mais precisamente, se os terrenos para construção com valor patrimonial tribunal igual ou superior a € 1.000.000 podem subsumir-se no conceito de prédios urbanos “com afectação habitacional” a que alude a referida verba.

3. Pretende a recorrente, ao contrário do decidido na sentença recorrida, que os terrenos para construção inseridos em zona urbana e habitacional, devem ser considerados, para efeitos de incidência do Imposto do Selo (Verba 28.1 da TGIS, na redacção da Lei n.º 55-A/2012, de 29 de Outubro), como prédios urbanos com afectação habitacional.

Trata-se de questão relativamente à qual este Supremo Tribunal tem vindo a pronunciar-se repetidas vezes, decidindo maioritariamente em sentido contrário àquele que é propugnado pela recorrente, como pode ver-se, entre muitos outros, dos acórdãos proferidos em 9/9/2015, no proc. n.º 047/15; em 8/7/2015, no proc. n.º 0573/15; em 17/6/2015, no proc. n.º 1479/14; em 27/5/2015, no proc. n.º 0387/15; em 29/4/2015, no proc. n.º 021/15; em 15/4/2015, nos procs. n.ºs 01481/14 e 0764/14; em 5/2/2015, no proc. n.º 1387/14; em 5/11/2014, no proc. n.º 530/14; em 29/10/2014, no proc. n.º 864/14; em 24/9/2014, nos procs. n.ºs 01533/13, 0739/14 e 0825/14; em 10/9/2014, nos procs. n.ºs 0503/14, 0707/14 e 0740/14; em 9/7/2014, no proc. n.º 0676/14; em 2/7/2014, no proc. n.º 0467/14; em 28/5/2014, nos procs. n.ºs. 0425/14, 0396/14, 0395/14; em 14/5/2014, nos procs. n.ºs. 055/14, 01871/13 e 0317/14; em 23/4/2014, nos procs. n.ºs. 270/14 e 272/14; e em 9/4/2014, nos procs. n.ºs. 1870/13 e 48/14.

E porque não se vê agora razão para divergir da fundamentação ali constante (tanto mais que, por um lado, a recorrente não aporta razões inovatórias em relação à anterior argumentação e, por outro lado, se verifica identidade da questão de facto e identidade da matéria de direito), também aqui se acolhe tal jurisprudência, pelo que, seguindo o que se deixou exarado no citado aresto de 9/4/2014, proc. n.º 01870/13 se dirá:

«O conceito de “prédio (urbano) com afectação habitacional” não foi definido pelo legislador. Nem na Lei n.º 55-A/2012, que o introduziu, nem no Código do IMI, para o qual o n.º 2 do artigo 67º do Código do Imposto do Selo (igualmente introduzido por aquela Lei), remete a título subsidiário. E é um conceito que, provavelmente mercê da sua imprecisão – facto tanto mais grave quanto é em função dele que se recorta o âmbito de incidência objectiva da nova tributação -, teve vida curta,

porquanto foi abandonado aquando da entrada em vigor da Lei do Orçamento do Estado para 2014 (Lei n.º 83-C/2013, de 31 de Dezembro), que deu nova redacção àquela verba n.º 28 da Tabela Geral, e que recorta agora o seu âmbito de incidência objectiva através da utilização de conceitos que se encontram legalmente definidos no artigo 6º do Código do IMI.

Esta alteração - a que o legislador não atribuiu carácter interpretativo, nem nos parece que o tenha -, apenas torna inequívoco para o futuro que os terrenos para construção cuja edificação, autorizada ou prevista, seja para habitação se encontram abrangidos no âmbito da verba 28.1 da Tabela Geral do Imposto do Selo (desde que o respectivo valor patrimonial tributário seja de valor igual ou superior a 1 milhão de euros), nada esclarecendo, porém, em relação às situações pretéritas (liquidações de 2012 e 2013), como a que está em causa nos presentes autos.

Ora, quanto a estas, não parece poder perfiar-se a interpretação da recorrente, porquanto não resulta inequivocamente nem da letra, nem do espírito da lei que a intenção desta tenha sido, ab initio, a de abranger no seu âmbito de incidência objectiva os terrenos para construção para os quais tenha sido autorizada ou prevista a construção de edifícios habitacionais, como resulta hoje inequivocamente da verba 28.1 da Tabela Geral do Imposto do Selo.

Da letra da lei nada de inequívoco decorre, aliás, pois ela própria ao utilizar um conceito que não definiu e que também não se encontrava definido no diploma para o qual remeteu a título subsidiário prestou-se, desnecessariamente, a equívocos, em matéria - de incidência tributária - em que a certeza e a segurança jurídica deviam também ser preocupações cimeiras do legislador.

E do seu "espírito", apreensível na exposição de motivos da proposta de lei que está na origem da Lei n.º 55-A/2012 (Proposta de Lei n.º 96/XII - 2ª, Diário da Assembleia da República, série A, n.º 3, 21/09/2012, p. 44, disponível em www.parlamento.pt) nada mais decorre senão a preocupação de angariar novas receitas fiscais, sobre fontes de riqueza "mais poupadas" no passado à voragem do Fisco que os rendimentos do trabalho, em particular os rendimentos de capitais, mais-valias mobiliárias e a propriedade, motivos estes que nenhum contributo relevante trazem ao esclarecimento do conceito de "prédios (urbanos) com afectação habitacional", porquanto o dão como assente, sem preocupação alguma de o esclarecer. Tal esclarecimento terá, porém, surgido - como informado na Decisão Arbitral proferida em 12 de Dezembro de 2013, no processo n.º 144/2013-T, disponível na base de dados do CAAD -, aquando da apresentação e discussão na Assembleia da República daquela proposta de lei, nas palavras do Senhor Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, que terá referido expressamente, conforme se colhe do Diário da Assembleia da República (DAR I Série n.º 9/XII - 2, de 11 de Outubro, p. 32) que: «O Governo propõe a criação de uma taxa especial sobre os prédios urbanos habitacionais de mais elevado valor. É a primeira vez que em Portugal é criada uma tributação especial sobre propriedades de elevado valor destinadas à habitação. Esta taxa será de 0,5% a 0,8% em 2012 e de 1% em 2013, e incidirá sobre as casas de valor igual ou superior a 1 milhão de euros» (sublinhados nossos), donde se colhe que a realidade a tributar tida em vista são, afinal, e não obstante a imprecisão terminológica da lei, "os prédios (urbanos) habitacionais", em linguagem corrente "as casas", e não outras realidades.

O facto de se poder considerar que na determinação do valor patrimonial tributário dos prédios urbanos classificados como terrenos para construção se deve levar em conta a afectação que terá a edificação para ele autorizada ou prevista para determinação do respectivo valor da área de implantação (cfr. os n.ºs. 1 e 2 do artigo 45º do CIMI), não determina que os terrenos para construção possam ser classificados como "prédios com afectação habitacional", porquanto a afectação habitacional surge sempre no Código do IMI referida a "edifícios" ou "construções", existentes, autorizados ou previstos, porquanto apenas estes podem ser habitados, o que não sucede no caso dos terrenos para construção, que não têm, em si mesmos, condições para tal, não sendo susceptíveis de serem utilizados para habitação senão se e quando neles for edificada a construção para eles autorizada e prevista (mas nesse caso não serão já "terrenos para construção" mas outra espécie de prédios urbanos - "habitacionais", "comerciais, industriais ou para serviços" ou "outros" - artigo 6º do CIMI).

Estranho seria, aliás, que a determinação do âmbito da norma de incidência tributária da verba n.º 28 da Tabela Geral do Imposto do Selo se encontrasse, ao fim e ao cabo, nas normas de determinação do valor patrimonial tributário do Código do IMI, e que a imprecisão terminológica do legislador na redacção daquela regra fosse, afinal, elucidada e finalmente esclarecida por via de uma remissão, indirecta e equívoca, para o coeficiente de afectação estabelecido pelo legislador em relação a prédios edificados (artigo 41º do Código do IMI).

Assim, atendendo a que um terreno para construção - qualquer que seja o tipo e a finalidade da edificação que nele será, ou poderá ser, erigida - não satisfaz, só por si, qualquer condição para como tal ser licenciado ou para se poder definir como sendo a habitação o seu destino normal, e referindo-se a norma de incidência do imposto do selo a prédios urbanos com "afectação habitacional", sem que seja estabelecido qualquer conceito específico para o efeito, não pode dela extrair-se que na mesma se contenha uma potencialidade futura, inerente a um distinto prédio que porventura venha a ser edificado no terreno.

Conclui-se pois, em conformidade com o decidido na sentença sob recurso que, resultando do artigo 6º do Código do IMI uma clara distinção entre prédios urbanos “habitacionais” e “terrenos para construção”, não podem estes ser considerados como “prédios com afectação habitacional” para efeitos do disposto na verba n.º 28.1 da Tabela Geral do Imposto do Selo, na sua redacção originária, que lhe foi conferida pela Lei n.º 55-A/2012, de 29 de Outubro» (fim da citação).

Neste contexto, considerando que também na sentença recorrida se decidiu neste preciso sentido, havemos de concluir pela improcedência do recurso.

DECISÃO

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

Custas pela recorrente.

Lisboa, 25 de Novembro de 2015. — *Casimiro Gonçalves* (relator) — *Francisco Rothes* — *Aragão Seia*.

Acórdão de 25 de Novembro de 2015.

Assunto:

Erro na forma de processo. Oposição. Reversão da execução. Impugnação do acto de liquidação.

Sumário:

- I — O processo de oposição é uma contra-acção do processo de execução, no direito tributário, como no direito civil. Relativamente aos actos praticados na execução, tem o executado direito de reagir num processo de oposição, de cariz declarativa, onde discutirá tudo quanto possa dizer respeito ao processo executivo.*
- II — A reversão fiscal, só ocorre numa execução fiscal assim permitindo a chamada àquele processo de outros responsáveis pelo pagamento da dívida tributária em execução, para além do executado que figura no título executivo.*
- III — O prazo de oposição é de 30 dias.*
- IV — A informação de que poderia reclamar graciosamente ou deduzir impugnação judicial, por força do disposto no artº 22º, n.º 4 da LGT, era uma mera informação dando a conhecer a possibilidade de utilizar outro meio processual, não para discutir o que ocorria na execução, mas, como aquele preceito indica a legalidade do acto de liquidação, há muito praticado contra um devedor originário e cujo não pagamento levou primeiro à instauração da execução fiscal e, depois à reversão da execução contra a recorrente.*
- V — Usar o meio processual - impugnação - que poderia ser deduzido em prazo mais longo para atacar, o despacho de reversão que deveria ter sido questionado em sede de oposição à execução, ainda que com base na falta de fundamentação, é apresentar-se a exercer um direito depois de largamente esgotado o prazo legal fixado para o efeito.
(elaborado nos termos do disposto no artº 663º, n.º 7 do Código de Processo Civil)*

Processo n.º 1376/14-30.

Recorrente: A.....

Recorrido: Fazenda Pública.

Relatora: Exm^a. Sr^a. Cons^a. Dr^a. Ana Paula Lobo.

RECURSO JURISDICIONAL

DECISÃO RECORRIDA – Tribunal Administrativo e Fiscal de Beja
de 24 de Abril de 2014

Em face do exposto, vistos os artigos 98/4 CPPT, 88/3 CPTA, 193/2 e 196º n CPC, aplicáveis ex vi artigo 2. c). e) CPPT, decidiu absolver a Fazenda Pública da instância, por erro na forma do processo.

Acordam nesta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

A..... impugnante, interpôs recurso da sentença supra referida, proferida no âmbito do processo de impugnação n.º 103/14.4BEBJA, tendo, para esse efeito formulado, a final da sua alegação, as seguintes conclusões:

I - A possibilidade de deduzir Impugnação Judicial constava do próprio teor da notificação do despacho de reversão efectuada à Recorrente;

II - Do teor dos art.ºs 97.º e 99.º do CPPT e do art.º 101.º da LGT, não resulta que a Impugnação Judicial apenas tenha de versar sobre a liquidação de tributos, versando igualmente sobre a ausência ou vício da fundamentação legalmente exigida;

III - Consubstanciando a ausência de fundamentação do despacho de reversão uma preterição de formalidade essencial que antecede o próprio processo de liquidação do tributo em causa, e que acarreta a ilegalidade do mesmo, não pode a Recorrente ficar processualmente restringida à possibilidade de se opôr judicialmente à execução;

IV- Decorre do art.º 22.º n.º 4 da LGT que “*as pessoas solidária ou subsidiariamente responsáveis poderão reclamar ou impugnar a dívida cuja responsabilidade lhes for atribuída nos mesmos termos do devedor principal, devendo para o efeito, a notificação ou citação conter todos os elementos essenciais da sua liquidação, incluindo a fundamentação nos termos legais.*”;

V - O vício de falta de fundamentação pode ser arguido em sede de oposição à execução e em sede de impugnação judicial;

VI - Ao absolver a Fazenda Pública da instância por erro na forma de processo, incorreu o Tribunal em erro de julgamento

Requeru que seja concedido provimento ao recurso interposto e anulada a Sentença proferida, ordenando-se a anulação do Despacho de reversão e consequente anulação do tributo.

Não foram apresentadas contra-alegações.

O Magistrado do Ministério Público emitiu parecer considerando que a decisão deve ser confirmada.

A decisão recorrida considerou provados os seguintes factos:

A) O processo de execução fiscal n.º 2259200801012355, foi instaurado no Serviço de Finanças de Sines, contra a sociedade B....., Lda., por dívidas de IRC do exercício de 2007 (cf. fls. 63 dos autos);

B) Por despacho de 2013.10.04, a execução fiscal foi revertida contra C..... (cf. fls. 63 a 65 dos autos);

C) Por carta registada com aviso de recepção assinado em 2013.10.13, foi enviado à Impugnante, ofício normalizado citação (Reversão) – cf. fls. 66 a 68 e fls. 46 dos autos;

D) Em 2013.02.03, a presente impugnação deu entrada no Serviço de Finanças de Sines (cf. carimbo apostado a fls. 6 dos autos).

Questão objecto de recurso:

I- Erro na forma de processo.

A sentença recorrida fez um correcto enquadramento jurídico da relação material controvertida estabelecendo que:

«1. *Da propriedade do meio processual*

O erro na forma de processo ocorre sempre que a forma processual escolhida não corresponde à natureza ou valor da acção e constitui nulidade, de conhecimento oficioso: artigo 193º e 196º do Código de Processo Civil (nCPC).

Entretanto, o pedido é o efeito jurídico que se pretende obter com a acção, ou seja, a finalidade, o resultado, a providência que se quer alcançar: artigo 581/3 do nCPC.

O erro na forma de processo afere-se pelo pedido ou pretensão que o autor pretende obter do tribunal com o recurso à acção.

Ora, no requerimento inicial está bem patente a singularidade da pretensão de impugnar o despacho de reversão.

Incorreu, pois, o Impugnante no invocado erro na forma de processo, uma vez que, efectivamente, só a oposição é o meio processual próprio para conhecer e solucionar o problema da legalidade da reversão no processo executivo uma vez que, sem se verificarem os respectivos requisitos, falhará a base de efectiva responsabilidade do contribuinte, que torna a dívida do revertido inexecutável, visto o disposto nos artigos 24.º da LGT (13.º CPT) e 204/1.b) do CPPT [286º/1.h), do CPT].

Quais as consequências a extrair de tal facto?

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

Será possível convolar os autos, i. é, considerar tempestiva a petição?

2. Da tempestividade

O CPPT, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 433/99, de 26 de Outubro, que entrou em vigor em 2000.01.01, dispõe no artigo 203/1.a) que a oposição deve ser deduzida no prazo de 30 dias a contar da citação pessoal [já o artigo 285/1.a) do CPT nos dizia que a oposição deveria ter sido deduzida no prazo de 20 dias contados da citação pessoal].

Este prazo, é um prazo judicial, já que o processo de execução tem natureza judicial (artigo 103/1 LGT).

Ora, os prazos para a prática de actos no processo judicial contam-se nos termos do Código de Processo Civil (artigo 20/2 CPPT): o prazo processual é contínuo suspendendo-se durante as férias judiciais (artigo 138/1 nCPC).

O despacho de reversão foi comunicado por carta registada com aviso de recepção assinado em 2013.10.13. É esta a data relevante para aferir da tempestividade da oposição.

A impugnação deu entrada no Serviço de Finanças em 2014.02.03: logo, para além do prazo de 30 dias [artigo 203/1.a) CPPT] ficou, por isso, precludido o direito de se opor à execução.

Por conseguinte, a ser convalidada esta impugnação em oposição: mostra-se excedido o prazo de 30 dias. Logo, não há lugar à recuperação do esforço processual desenvolvido até aqui.)»

A recorrente refere, por um lado que a possibilidade de deduzir Impugnação Judicial constava do próprio teor da notificação do despacho de reversão que lhe foi efectuada, e, por outro que pode invocando a falta de fundamentação do despacho de reversão se pode socorrer do processo de impugnação para o efeito.

Todavia, a Recorrente não faz uma análise correcta, nem da notificação que recebeu, cuja nota de citação se encontra a fls. 66 e 67 dos autos, nem do disposto no artº 99º do Código de Processo e Procedimento Tributário.

Com utilização de um documento/formulário, a Administração Tributária citou a recorrente, como se lê do seu campo intitulado – objecto e função do mandato de citação, na qualidade de responsável subsidiário, para:

- 1- Em 30 dias pagar a quantia exequenda,
- 2- Requerer o pagamento em prestações da quantia exequenda,
- 3- Requerer a dação em pagamento por referência à mesma quantia exequenda,
- 4- Deduzir oposição com base nos fundamentos prescritos no artº 204 do Código de Processo e Procedimento Tributário.

Além disso, informou a recorrente de que poderia apresentar reclamação graciosa ou deduzir impugnação judicial, com os fundamentos previstos no artº 99 e nos prazos estabelecidos nos art.º 70º e 102 do Código de Processo e Procedimento Tributário.

O processo de oposição é uma contra-acção do processo de execução, no direito tributário, como no direito civil. Relativamente aos actos praticados na execução, tem o executado direito de reagir num processo de oposição, de cariz declarativa, onde discutirá tudo quanto possa dizer respeito ao processo executivo.

A reversão fiscal, só ocorre numa execução fiscal assim permitindo a chamada àquele processo de outros responsáveis pelo pagamento da dívida tributária em execução, para além do executado que figura no título executivo.

O prazo de oposição é de 30 dias e isso foi claramente referido à recorrente, com indicação dos normativos correspondentes. Não pode sequer falar-se aqui de falta de informação, informação deficiente, ou desconhecimento da lei.

A informação de que poderia reclamar graciosamente ou deduzir impugnação judicial, por força do disposto no artº 22º, n.º 4 da LGT, era uma mera informação dando a conhecer a possibilidade de utilizar outro meio processual, não para discutir o que ocorria na execução, mas, como aquele preceito indica a legalidade do acto de liquidação, há muito praticado contra um devedor originário e cujo não pagamento levou primeiro à instauração da execução fiscal e, depois à reversão da execução contra a recorrente, e não o inverso como indicado pela recorrente na sua conclusão III.

A informação era clara, suficiente e uma simples leitura dos preceitos referenciados permitiria à recorrente, tanto mais que representada por um advogado, usar cada meio processual para aquilo que a lei prevê que seja utilizado.

Usar o meio processual que poderia ser deduzido em prazo mais longo para atacar, o despacho de reversão que deveria ter sido questionado em sede de oposição à execução, ainda que com base na falta de fundamentação, é apresentar-se a exercer um direito depois de largamente esgotado o prazo legal fixado para o efeito.

Por fim, a leitura conjugada dos artºs 97º e 99º do Código de Processo e Procedimento Tributário permite concluir que a impugnação de que fala o segundo, reportada às alíneas a) a g) do artº 97º, não se confunde com a oposição à execução que é um meio processual judicial tributário, indicado na alínea n) do mesmo artº 97º, claramente separado dos processos de impugnação.

A sentença recorrida não enferma de qualquer erro de julgamento.

Deliberação

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

Custas pela recorrente.

Lisboa, 25 de Novembro de 2015. — Ana Paula Lobo (relatora) — Dulce Neto — Ascensão Lopes.

Acórdão de 2 de Dezembro de 2015.**Sumário:**

- I — Tendo a herança sido aceite e determinados os sucessíveis os rendimentos derivados da herança que pertençam em comum são imputados aos co-herdeiros nos termos dos artigos 19 e 64 do CIRS.*
- II — Tendo a AT procedido à liquidação dos rendimentos dos prédios objecto dessa herança em função da quota ideal de cada um dos herdeiros desde que tais rendimentos tenham efectivamente sido entregues ao cabeça de casal a AT cumpriu com ónus da prova dos factos constitutivos do seu direito de liquidar.*
- III — Quando em sede de audição prévia no procedimento de reclamação graciosa o contribuinte coherdeiro questiona apenas o facto desses rendimentos ainda lhe não terem sido entregues, não questionando antes aceitando que os mesmos foram entregues ao cabeça de casal e apresenta testemunha para comprovação dessa não entrega o facto de a AT não ter procedido à sua inquirição não viola o princípio do contraditório por tal depoimento “in casu” ser irrelevante.*

Processo n.º 365/14-30.

Recorrente: A..... e Outro.

Recorrido: Fazenda Pública.

Relator: Ex.^{mo} Sr. Cons. Dr. Fonseca Carvalho.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

I. Relatório

1. A..... e B....., identificados nos autos, recorreram no TCA Norte, da sentença do TAF de Penafiel que, concluindo que a liquidação de imposto sobre o rendimento de pessoas singulares do ano de 2006, com o n.º. 2009 5001982592 E no valor de € 6.277,69, não padece de qualquer das ilegalidades que lhe imputaram na respectiva impugnação judicial, julgando-a totalmente improcedente.

2. Apresentaram as seguintes conclusões das suas alegações:

1.^a A douta sentença recorrida, na parte em que considerou não haver sido cometida pela Administração Fiscal qualquer falta ou irregularidade no direito de audição dos recorrentes, interpretou incorrectamente o artigo 60.º da Lei Geral Tributária e os artigos 87.º, n.º 1, 101.º, n.º 3 e 104.º do Código do Procedimento Administrativo;

Com efeito,

2.^a A Administração Fiscal indeferiu o requerimento de audição da testemunha arrolada pelos recorrentes, na reclamação graciosa, por considerar que a disposição do artigo 69.º alínea e) do CPPT lhe confere esse poder, de forma automática e arbitrariamente, em clara violação do direito de audiência e participação dos contribuintes:

3.^a As rendas que se encontram na origem da liquidação impugnada de IRS correspondem a sete imóveis da herança de C....., sendo o recorrente marido um dos dois herdeiros, e a outros dois imóveis, sendo o recorrente proprietário destes últimos;

4.^a O próprio Tribunal reconhece, como, aliás, a Administração Fiscal que as rendas ajuizadas foram pagas e colocadas à disposição do cabeça-de-casal da herança de C....., D....., irmão do recorrente,

Não obstante,

5.^a A sentença recorrida considera que o normativo do artigo 19.º do Código do IRS também se aplica às rendas que constituem frutos da herança de C.....;

Ora,

6.^a O referido entendimento consubstancia um erro de interpretação jurídica, não só do artigo 19º do Código do IRS, mas dos dispositivos que definem o conceito de herança, nomeadamente os artigos 2025º, 2068º, 2071º, 2090º e 2098º do Código Civil;

Com efeito,

7.^a A herança representa um património autónomo, uma universalidade de direito, constituindo-se objecto de relações jurídicas próprias, que não pode ser equiparada ou confundida com as situações de propriedade em comum prevista e regulamentada nos artigos 1403º e seguintes do Código Civil;

Acresce,

8.^a Que os custos fiscais das rendas auferidas, como frutos da herança de C....., pelo cabeça-de-casal D....., constituem encargo da administração da dita herança, para cuja satisfação, aliás, deve aquele vender, se necessário, outros frutos ou bens deterioráveis da mesma herança, tudo nos precisos termos do artigo 2090º do Código Civil;

De qualquer modo,

9.^a O entendimento vertido na douda sentença recorrida, de responsabilidade fiscal dos recorrentes independentemente de haverem auferido ou sequer tomado conhecimento dos rendimentos respectivos sempre configuraria uma violação do estatuído no artigo 104.º da Constituição da República Portuguesa e artigo 4º da Lei Geral Tributária;

Termos em que, e nos mais de direito, revogando a douda sentença recorrida, e substituindo-a por outra que julgue procedente a impugnação judicial deduzida contra o despacho de indeferimento da reclamação graciosa da liquidação n.º 20095001982592, será feita a habitual JUSTIÇA!

3. Não foram apresentadas contra-alegações.

4. Naquele Tribunal foi decidido julgar aquele tribunal hierarquicamente incompetente para conhecer do recurso, sendo competente a Secção do Contencioso Tributário do STA.

5. Remetidos os autos a este Tribunal, o magistrado do Ministério Público louvou-se no parecer emitido pelo representante do Ministério Público, junto do TCA Norte.

6. Cumpre apreciar e decidir.

II. Fundamentos

De facto

A) Os impugnantes foram sujeitos à acção inspectiva ao IRS dos anos de 2006 e 2007 cujo relatório de inspecção tributária (RIT) consta de fls. 18 a 30 do processo de reclamação graciosa apenso (PRG), cujo teor aqui se dá por reproduzido.

B) Com base nas conclusões desse RIT, a administração tributária procedeu à correcção de natureza meramente aritmética, à matéria tributável dos impugnantes nos anos de 2006 e 2007, nos montantes de, respectivamente, €22.969,81 e €18.455,67, inerentes a rendimentos da Categoria F discriminados no referido RIT (fls. 18 do PRG).

C) Estas correcções deram origem à liquidação adicional de IRS do ano de 2006, no valor a pagar de €6.506,15 (fls. 132 e 133 do PRG).

D) Esta liquidação deu origem ao acerto de contas documentado na demonstração de compensação de fls. 130, cujo teor aqui se dá por reproduzido, que apurou um valor a pagar de €6.277,69.

E) Os impugnantes reclamaram graciosamente da liquidação impugnada, pelo requerimento de reclamação graciosa (RG) de fls. 3 a 6 do PRG, cujo teor aqui se dá por reproduzido.

F) Sobre a reclamação graciosa foi proferido o projecto de despacho de fls. 138 a 143 do PRG, cujo teor aqui se dá por reproduzido.

G) Os impugnantes exerceram o direito de audição nos termos do requerimento de fls. 146 e 147, cujo teor aqui se dá por reproduzido.

H) A RG foi indeferida pelo despacho de fls. 151 a 153, cujo teor aqui se dá por reproduzido.

De direito

Perante a factualidade provada que as partes não questionam o Mº Juiz “a quo” analisou os fundamentos de impugnação de IRS e que consistia em decidir se na Reclamação graciosa ocorrera omissão de audição prévia dos impugnantes e violação de lei por não ter sido ouvida uma das testemunhas por si arroladas ao arpeio do disposto no artigo 58 e 60 da LGT e 101 do CPA e se este acto tributário estaria inquinado também por vício de violação de lei por contrário ao disposto nos artigos 8º n.º 1 e 19 do CIRS 4º da LGT e 104 da CRP.

O Mº Juiz entendeu não se verificar o vício de forma apontado porque a AT se pronunciou expressamente sobre a falta de audição da testemunha arrolada na Reclamação Graciosa sendo que tal falta não pode considerar-se como preterição do exercício do direito de audição contrária ao disposto no artigo 60/ não por a prova na Reclamação Graciosa se encontrar limitada à prova documental já que o principio do inquisitório insito no artigo 58 da LGT e expresso no artigo 69 alínea e) do CPPT sempre obrigaria a AT a realizar todas as diligências de prova necessárias à satisfação do interesse público e à descoberta da verdade material mas porque a omissão da audição da testemunha “in casu” não relevava para a decisão da Reclamação Graciosa.

E entendendo também que a liquidação impugnada não violava as disposições legais que os impugnantes diziam ser afrontadas o mº juiz “a quo” julgou a impugnação improcedente.

Os recorrentes como se constata das suas conclusões de recurso não se conformam com esta decisão e reiteram as razões já expendidas na petição inicial e que foram objecto de análise e decisão e consideram que a sentença enferma de erro de julgamento de direito por errada interpretação do artigo 19 do CIRS.

Consideram os recorrentes que o Tribunal “a quo” ao entender que o artigo 19 do CIRS abrange não só as situações de contitularidade como igualmente respeita à comunhão hereditária o faz erradamente já que tal não resulta da letra do preceito que apenas prevê situações de contitularidade.

No caso dos autos estão em causa rendas da herança pagas ao cabeça de casal e não rendimentos próprios dos impugnantes e sendo assim estes não estão sujeitos a tal tributação.

Vejamos.

Da violação de lei resultante da não audição da testemunha indicada na audição prévia à decisão da reclamação graciosa.

Tendo o reclamante no exercício do direito de audição prévia indicado uma testemunha para comprovação dos factos que alegava Administração Tributária não se limitou a indeferir este pedido com base no facto de que no procedimento da reclamação graciosa não era admitida a prova testemunhal.

Antes afirmou as razões de tal indeferimento.

Efectivamente a AT tendo embora em conta que a prova em procedimento de reclamação está limitada à prova documental “ex vi” do disposto na alínea e) do artigo 69 do CPPT não deixou contudo de considerar que tal restrição não é absoluta já que do princípio inquisitório que preside a todo o procedimento tributário e está explicitado também na parte final da alínea e) do artigo 69 do CPPT decorre o dever da AT ordenar todas as diligências tendentes à descoberta da verdade material o que implicaria a audição da testemunha mesmo em sede de reclamação graciosa se tal se considerasse necessário para tal fim.

Mas no caso dos autos a Administração Tributária entendeu que tal audição se não justificava por considerar que o objecto da reclamação implicava apenas uma questão de direito, a de decidir se o reclamante estava ou não sujeito a tributação de IRS pelas rendas derivadas da herança indivisa em que era um dos herdeiros determinado.

Importa por isso, para decidir até desta questão verificar se a liquidação enferma do vício de violação de lei por errada interpretação do artigo 19 do CIRS.

Entendeu o Tribunal “a quo” que a liquidação não enfermava também de tal ilegalidade.

Estipula o artigo 8º n.º 1 do CIRS que as rendas dos prédios rústicos ou urbanos e mistos pagas ou colocadas à disposição dos respectivos titulares se consideram rendimentos prediais qualificados como rendimentos da Categoria F.

E o artigo 19 do mesmo diploma legal prescreve que “os rendimentos que pertençam em comum a várias pessoas são imputados na proporção das respectivas quotas que se presumem iguais quando não determinadas.

Os recorrentes consideram que não são eles o sujeito passivo do imposto liquidado mas sim a herança. Mas neste particular não têm razão.

A herança como acervo de bens do de cujus é definida pelo legislador no artigo 2046 do Código Civil como herança jacente quando aberta o que ocorre no momento da morte do de cujus – artigo 2031 do CC mas ainda não aceite nem declarada vaga para o Estado.

Nesta situação de herança jacente é um património autónomo tem personalidade judiciária e tributária nos termos dos artigos 12 alínea a) do CPC e os rendimentos por ela obtidos ficam sujeitos a IRC sendo nos termos do n.º 2 do artigo 2º do CIRC considerada também sujeito passivo.

Mas desde que aceite e determinados os seus titulares a herança indivisa “não tem personalidade judiciária constituindo um património autónomo que pertence a todos os herdeiros”.

Estipula efectivamente o artigo 19 do CIRS:

“Os rendimentos que pertençam em comum a várias pessoas são imputados a estas na proporção das respectivas quotas que se presumem iguais quando indeterminadas“

Para efeitos de IRS os rendimentos objecto desta impugnação encontram-se numa situação de contitularidade pelo que cada herdeiro terá a obrigação de declarar a parte dos rendimentos de que é titular.

O Tribunal “a quo” confirmando a posição da AT considera que a liquidação não enferma de ilegalidade por considerar que bastava à AT a verificação do recebimento das rendas da herança pelo cabeça de casal para as mesmas se considerarem desde logo à disposição dos restantes co-herdeiros.

No caso dos autos tratando-se de rendimentos prediais da categoria F apenas está provado que as rendas foram pagas ao co-herdeiro cabeça de casal.

Mas daí poder-se-á concluir que foram colocados à disposição dos restantes titulares como assinala a sentença recorrida?

O imposto sobre o rendimento das pessoas singulares pressupõe sempre que o mesmo tenha sido efectivamente auferido pelo contribuinte ou que tenha tido a possibilidade de dispor dele.

Efectivamente o legislador no CIRS acolhe o conceito de rendimento acréscimo em contraponto ao rendimento produto mas quer num quer noutra destes conceitos surge como elemento constitutivo o

aumento real e efectivo do poder aquisitivo do contribuinte incluindo as mais valias e mesmo as receitas irregulares e ganhos fortuitos cfr n.º 5 do preâmbulo ao dec. Lei 198/2001 de 3 de Julho e Teixeira Ribeiro in *A Reforma Fiscal*, Coimbra Editora 1989 pp 214.

A norma de incidência do artigo 19 do CIRS dispõe apenas sobre a forma da imputação dos rendimentos comuns aos co-titulares mas esta norma de incidência tem no caso da comunhão das rendas derivadas da herança indivisa de atender à especificidade desta comunhão e designadamente do artigo 64 do CIRS.

O artigo 64 do CIRS versando especificamente sobre o falecimento de titular de rendimentos estipula que relativamente aos bens transmitidos e correspondentes ao período posterior à data do óbito, a partir de então, tais rendimentos na falta de partilha são imputados aos sucessores segundo a sua quota ideal nos referidos bens.

Cabendo a administração da herança ao cabeça de casal cfr artigo 2079 do CC até à sua liquidação e partilha e estando provado que as rendas haviam sido pagas ao cabeça de casal, o que o impugnante não questiona, tendo a AT procedido à liquidação respeitante aos rendimentos dos co-herdeiros com base na quota ideal, face ao disposto nos artigos 19 e 64 do CIRS a liquidação cumpriu com todo o formalismo legal exigível já que a efectivação da quota não respeita à norma da incidência.

O depoimento da testemunha neste caso tornava-se totalmente desnecessário.

Não houve assim violação alguma da lei.

Face ao exposto acordam os juizes da Secção do Contencioso Tributário em negar provimento ao recurso.

Custas pelo recorrente.

Lisboa, 2 de Dezembro de 2015. — *Fonseca Carvalho* (relator) — *Isabel Marques da Silva* — *Pedro Delgado*.

Acórdão de 2 de Dezembro de 2015.

Assunto:

IRC. Falta de entrega da declaração modelo 22. Liquidação oficiosa. Regime especial de tributação de empresa concessionária de exploração de jogos de fortuna ou azar. Acção inspectiva futura.

Sumário:

- I — A liquidação oficiosa a que se refere o disposto no artº 83º, n.º 1, alínea b) do CIRC é uma consequência automática da falta de entrega da declaração modelo 22, aplicável à generalidade das empresas.*
 - II — Diversa é a situação da empresa se encontra sujeita a um regime especial de tributação por ser concessionária de exploração de jogos de fortuna ou azar; exclusivamente sujeita a imposto sobre o jogo quanto a todas as actividades principais e secundárias exercidas incluídas no âmbito dos contratos de concessão, e não a IRC, por força do disposto no Decreto-Lei n.º 422/89, de 2 de Dezembro.*
 - III — A liquidação oficiosa a desencadear nos termos do disposto no referido artº 83º do CIRC, dado tratar-se de empresa concessionária de exploração de jogos de fortuna ou azar, não é adequada a fundamentar o acto de liquidação impugnado sendo imperativo legal que a Administração Tributária pudesse indicar, para além da falta de apresentação da declaração modelo 22, outros elementos que fundamentassem a tributação por evidenciarem rendimentos da impugnante obtidos fora da referida actividade.*
 - IV — Não dispondo desses elementos, não poderia efectuar uma qualquer liquidação adicional de IRC apenas por não ter sido apresentada a declaração modelo 22.*
 - V — A Administração Tributária não pode reunir elementos na pendência de uma reclamação graciosa apresentada contra um acto de liquidação, para fundamentar esse acto de liquidação, pese embora possa vir a obter elementos para fundamentar um acto de liquidação a elaborar futuramente.*
- Sumário elaborado nos termos do disposto no artº 663º, n.º 7 do Código de Processo Civil*

Processo n.º 454/15-30.
 Recorrente: Fazenda Pública.
 Recorrido: A....., S.A.
 Relatora. Ex.^{ma} Sr.^a. Cons.^a. Dr.^a Ana Paula Lobo.

Recurso Jurisdicional
 Decisão recorrida – Tribunal Administrativo e Fiscal de Aveiro
 10 de Dezembro de 2014

Julgou procedente a impugnação, anulou a liquidação em causa, com as legais consequências, e reconheceu à impugnantante o direito ao pagamento da indemnização por prestação indevida de garantia, caso a mesma tenha sido prestada.

Acordam nesta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

A Representante da Fazenda Pública, veio interpôr o presente recurso da sentença supra referida proferida no processo de Impugnação Judicial n.º 429/10.6BEAVR, instaurado por **A....., S.A.**, contra o acto de liquidação oficiosa de IRC referente ao ano de 2006 no valor de € 1 515,51, tendo, para esse efeito formulado, a final da sua alegação, as seguintes conclusões:

1) Segundo o entendimento vertido na sentença, a liquidação é ilegal porque a Administração Tributária não provou que a impugnantante estivesse sujeita a uma qualquer tributação autónoma o que importaria a apresentação da declaração modelo 22.

2) Conforme resulta dos factos provados, a liquidação impugnada refere-se a uma liquidação de IRC que foi emitida nos termos do artº 83º n.º 1 alínea b) do CIRC. E foi efetuada pelo facto de no exercício económico de 2006, não ter sido apresentada a declaração modelo 22 de IRC.

3) No presente processo está em causa o não cumprimento de uma obrigação acessória do sujeito passivo, concretamente a declarativa.

4) No entanto não se encontram vinculadas à obrigação de apresentação periódica de declaração de rendimentos as entidades que não exercendo a título principal uma atividade comercial, industrial ou agrícola: (artº 109º n.º 6 do CIRC), não obtenham rendimentos no período de tributação, obtendo rendimentos, beneficiem de uma isenção definitiva, ainda que esta não inclua rendimentos de capitais, caso estes tenham sido tributados por retenção na fonte a título definitivo, apenas auferirem rendimentos de capitais cuja taxa de retenção na fonte, com natureza de pagamento por conta, seja igual à prevista no n.º 4 do artigo 80º, mas isto, apenas, se e quando aquelas entidades não estejam sujeitas a uma tributação autónoma. (Artº 109º n.º 7 do CIRC)

5) No que se refere à recorrida, muito embora os rendimentos diretamente resultantes do exercício de atividade sujeita ao imposto especial de jogo, não sejam tributados em sede de IRC, o disposto no artigo 109º n.º 6 e n.º 7 do CIRC, obriga-a a apresentar declaração periódica de rendimentos.

6) Primeiro, porque a impugnantante não beneficia de uma isenção em IRC, mas tão só de uma não sujeição no que concerne aos rendimentos que resultam diretamente da atividade do jogo.

7) Segundo, não se verifica que a impugnantante não esteja sujeita a uma qualquer tributação autónoma em IRC.

8) No presente caso estamos perante um contribuinte que se encontra coletado para o exercício de uma atividade económica, que não entregou a declaração de rendimentos relativa ao exercício de 2006.

9) O que tem como efeito que seja efetuada uma liquidação oficiosa nos termos do artº 83º n.º 1 alínea b) do CIRC.

10) A administração fiscal quando procedeu ao ato de liquidação aqui impugnado, limitou-se a exercer poderes vinculados, não existindo no ato de liquidação nenhuma liberdade de apreciação deixada aos seus titulares. Pois que a lei cuidou de traçar rigorosamente a via a seguir pelos executores para o fim de interesse público visado.

11) O Mº Juiz do Tribunal a quo não decidiu esta situação segundo as regras de direito civil relativas ao ónus da prova.

12) Os factos que aqui relevarão são os que rodearam/presidiram à tomada da decisão da qual resultou a liquidação.

13) Para o Meritíssimo Juiz do Tribunal a quo a Administração Tributária tinha que provar a existência de tributações autónomas tributáveis em sede de IRC e que importariam à aqui impugnantante a apresentação do modelo 22.

14) Contudo para a recorrente estando perante uma sociedade comercial, que se encontra coletada para o exercício de uma atividade comercial, encontravam-se reunidos os pressupostos para esta entregar a declaração de rendimentos. E não o tendo feito encontram-se reunidos os pressupostos para que a Administração Tributária proceda à liquidação oficiosa, não havendo mais factos a alegar nem a provar.

15) Competindo à impugnante, o ónus da prova dos factos constitutivos dos direitos invocados, nomeadamente a inexistência de rendimentos, a inexistência de tributações autónomas, ou a obtenção de rendimentos que beneficiem de uma isenção definitiva, que a dispensariam de entregar a declaração periódica de rendimentos e da consequente liquidação oficiosa.

16) Dispõe o artigo 342º n.º 1 e n.º 2 do C.C. que “Àquele que invocar um direito cabe fazer a prova dos factos constitutivos do direito alegado”.

17) A prova dos factos impeditivos, modificativos ou extintivos do direito invocado compete àquele contra quem a invocação é feita.”

18) O tribunal nunca devia ter decidido julgar ilegal e anular a liquidação oficiosa de IRC de 2006 com o fundamento que incumbe à Administração Tributária provar que a impugnante estava sujeita a uma qualquer tributação autónoma e consequentemente obrigada à apresentação da declaração de rendimentos, e como não fez essa prova, estava impedida de ter procedido à liquidação impugnada.

19) Pois como atrás se referiu, não incumbia à Autoridade Tributária a prova de tal facto.

20) Defende o Mº Juiz do tribunal a quo que por a recorrida exercer atividades que estão sujeitas a imposto especial de jogo beneficia igualmente do regime de não sujeição a tributação autónoma.

21) Não se concorda com tal tese uma vez que parte do pressuposto erróneo de que o IRC engloba a tributação de despesas confidenciais por estarem nele previstas as tributações autónomas, o que não corresponde nem à letra dos preceitos normativos em questão nem à natureza e razão deste tipo de tributação.

22) Esta questão já foi apreciada e decidida no acórdão do STA proferido em 12/04/2012, no processo n.º 077/12, no sentido contrário da tese defendida pelo Mº Juiz do Tribunal a quo, e em sentido desfavorável à ora recorrida.

23) Onde se decidiu que são legais as liquidações referentes a tributação autónoma por despesas confidenciais ainda que contabilizadas por empresas concessionárias no exercício exclusivo da atividade de jogo.

24) No referido acórdão diz-se de uma forma muito clara que as tributações autónomas nada tem a ver com a tributação do rendimento, uma vez que incidem sobre certas despesas, às quais se aplicam taxas diferentes das de IRC, que o legislador entendeu tributar de forma autónoma para evitar que pudesse haver rendimentos que escapassem à tributação.

25) O Mº Juiz do Tribunal a quo diz que desapareceu o fundamento base da liquidação impugnada, já que relativamente ao ano em questão ficou judicialmente comprovada a inexistência de tributações autónomas tributáveis em sede de IRC e que imporiam à aqui impugnante a apresentação da modelo 22.

26) Para o Tribunal aferir a legalidade da liquidação não pode olhar a factos que ocorreram posteriormente à liquidação, portanto, a decisão judicial que anulou a aludida liquidação é irrelevante para a boa decisão da questão porque ocorreu (em 2010) após a realização da liquidação impugnada (2009).

27) A douta sentença recorrida fez uma interpretação e aplicação errada do disposto nos artºs 109º n.º 1 b) n.º 6 e n.º 7, 2º n.º 1 a), 7º, 83º n.º 1 b), 81º do CIRC, 74º n.º 1 da LGT, 342º n.º 1 e n.º 2 do CC.

Requeru a revogação da sentença recorrida.

A recorrida apresentou contra-alegações, pugnando pela confirmação da sentença recorrida que encerrou com as seguintes conclusões:

A. O presente recurso vem interposto da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Aveiro, proferida com data de 10/12/2014, pela qual julgou procedente a impugnação judicial proposta pela A....., em face da liquidação oficiosa de IRC, referente ao exercício de 2006, no valor global de € 1.515,51.

B. Aquele acto de liquidação oficiosa assenta, alegadamente, na falta de entrega da declaração de rendimentos pela impugnante, em sede de IRC, máxime, na falta de declaração de rendimentos, relativamente ao exercício de 2006.

C. Contudo, falece qualquer fundamento ao recurso da RFP, nos exactos termos e na justa medida em que na instância própria, agora recorrida, se decidiu pela procedência da acção, em conformidade com o peticionado pela ora recorrida.

D. Não pode proceder o alegado erro de julgamento que vem invocado pela RFP.

E. O Tribunal a quo centra e delimita devidamente as questões a apreciar, nomeadamente, no que concerne à correcta qualificação jurídica do enquadramento declarativo em apreço no presente recurso e, por essa via, à correcta aplicação da normas tributárias a mobilizar em concreto.

F. O acto de liquidação impugnado tem por base a alegada falta de apresentação da declaração periódica de rendimentos (Modelo 22 de IRC), que a AT diz ser devida nos termos da alínea b) do

n.º 1 do artigo 83.º e do artigo 112.º do CIRC [a que correspondem, actualmente, após a renumeração introduzida pelo Decreto-Lei n.º 159/2009 de 13 de Julho, os artigos 90.º e 120.º do CIRC].

G. Contudo, hoje como sempre, a ora recorrida não auferiu quaisquer rendimentos que lhe advenham de outras actividades, que não as actividades concessionadas de exploração de jogos de fortuna e azar e as actividades conexas, logo, não auferindo tais rendimentos, não apresentou a referida declaração de rendimentos.

H. O que, aliás, não vem posto em causa pela RFP, como se atesta pelo recurso directo para esse ilustre STA, uma vez que, não se contestando a matéria de facto assente nos autos como pressuposto decisório, tem-se a mesma por aceite.

I. Não se conforma a recorrida, portanto, que a AT liquide oficiosamente, com base na omissão de uma alegada obrigação declarativa que a própria reconhece que não existe e, além disso, mesmo sabendo que em nenhum momento (com excepção do valor agora presumido) a impugnante constituiu matéria colectável real em sede de IRC – a AT suporta o acto que ora se impugna numa ficção legal que vem preencher e substituir uma realidade que, a fortiori, nunca poderia existir.

J. A AT não tem, em concreto, qualquer suporte factual e legal para mobilizar a ficção legal ínsita na dita alínea b) do n.º 1 do artigo 83.º do CIRC [a que corresponde, actualmente, após a renumeração introduzida pelo Decreto-Lei n.º 159/2009 de 13 de Julho, o artigo 90.º do CIRC].

K. Nos termos da alínea a) do n.º 6 do artigo 109.º do CIRC, a impugnante não está adstrita à obrigação de apresentar a declaração periódica de rendimentos em IRC, justamente, por não auferir rendimentos sujeitos àquele imposto, conforme, aliás, a AT reconheceu em resposta às solicitações efectuadas pela ora recorrida.

L. Ainda que em teoria a recorrida se considere um sujeito passivo de IRC, facto é que, atento o disposto no artigo 7.º do CIRC e o facto de a ora recorrida exercer em exclusividade as actividades concessionadas, na prática, beneficia de uma isenção total em IRC que, como tal, deve ser valorada nos termos e para os efeitos previstos na alínea b) do n.º 6 do mesmo artigo 109.º do CIRC.

M. A dispensa de cumprimento daquela alegada obrigação declarativa, por parte da ora recorrida, decorre ainda do disposto no n.º 7 do referido artigo 109.º.

N. Não auferindo a ora recorrida quaisquer rendimentos sujeitos a IRC, na prática, nunca poderia ser alvo de uma liquidação oficiosa como a que vem impugnada – atentas as especificidades da actividade da impugnante e o facto conhecido pela AT de que esta não auferiu rendimentos sujeitos a IRC, em respeito à ratio legis subjacente à liquidação oficiosa pelo mínimo legal, não há qualquer cabimento legal a tributar por ficção uma realidade que nunca seria tributável em absoluto.

O. Tributar por ficção uma realidade que, na prática, nunca seria de tributar em IRC, seria uma má aplicação da lei, desfasada, deliberadamente, dos reais intentos do legislador e do quadro normativo vigente, pelo que, por respeito dos normativos citados e, em ultima linha, por garantia do princípio da legalidade fiscal, contido no n.º 3 do artigo 103.º da Constituição da República Portuguesa (CRP), a tributação em causa nunca poderia passar o crivo da legalidade.

P. A questão em apreço, além de normativa e legal é, essencialmente, uma questão de ónus da prova, sendo que a AT não cumpriu minimamente o que lhe competia.

Q. O n.º 1 do artigo 74.º da LGT é claro ao dispor que recai sobre a AT o ónus de provar os factos constitutivos dos direitos que invoca, algo que, segundo o artigo 76.º, n.º 1, da LGT, só pode ser logrado se a AT fundamentar as suas informações com base em critérios objectivos.

R. No caso concreto, é manifesto que aqueles elementos, pura e simplesmente, não existem, não havendo, portanto, qualquer quadro global que revele com consistência suficiente a elevada probabilidade do juízo formulado pela AT, não logrando, deste modo, legitimar materialmente o itinerário valorativo formal que empreendeu para se decidir pela liquidação emitida – não há qualquer facto ou sequer indício mobilizado para concluir pelo preenchimento dos pressupostos factuais e legais da liquidação empreendida pela AT.

S. Existindo no direito fiscal a presunção de veracidade das declarações dos contribuintes (n.º 1 do artigo 75.º da LGT), a eventual regra de repartição do ónus da prova em favor da AT deveria ser invertida.

T. No caso em apreço nos autos a AT não cumpriu o ónus da prova que em primeira linha lhe competia, caindo por terra qualquer tentativa de tributar nestes termos.

U. O que se retira das conclusões vertidas na sentença – como não podia deixar de ser, para se manter íntegra a identidade entre a conclusão do Tribunal e a realidade dos factos –, é que sempre caberia à AT fazer prova da existência dos factos constitutivos do direito a tributar que invoca e que não logrou fazê-lo.

POSTO ISTO,

V. Não procede, assim, o alegado erro de julgamento invocado pela RFP.

Foi emitido parecer pelo Magistrado do Ministério Público no sentido da confirmação da sentença recorrida por «*inexistindo rendimentos sujeitos a IRC ou despesas susceptíveis de tributação autónoma, não parece sustentável que possa haver tributação nessa espécie assente unicamente no facto de não ter sido apresentada a declaração a que alude o art. 112.º do CIRC, ficcionando-se uma realidade que os factos provados manifestamente não acolhem*».

A sentença recorrida considerou provados os seguintes factos:

A) A A..... tem como actividade principal a exploração de jogos de fortuna ou azar, tendo igualmente, como actividade incluída e estritamente conexas com o âmbito da concessão dos jogos de fortuna ou azar, a indústria hoteleira (invocado na PI e admitido a fls. 14 verso do PA);

B) As actividades exercidas pela A..... estão incluídas no âmbito de dois contratos de concessão de exploração de jogos de fortuna ou azar com o Estado Português, encontrando-se as mesmas exclusivamente sujeitas ao Imposto sobre o Jogo (invocado na PI e admitido a fls. 14 verso do PA);

C) A partir de 2005 a A..... deixou de apresentar a declaração de rendimentos modelo 22 de IRC no seguimento de informação prestada pela Direcção de Serviços de Imposto sobre o rendimento de pessoas colectivas datados de 06/12/2006 e 14/02/2008 que a dispensava de tal obrigação excepto quando estivessem sujeitas a uma qualquer tributação autónoma (invocado na PI e admitido a fls. 14 verso do PA);

D) Por carta datada de 14/11/2007 foi a Impugnante notificada para a apresentação da declaração modelo 22 sob cominação de, não o fazendo, ser emitida liquidação oficiosa (fls. 10 dos PA);

E) Com base no princípio da colaboração a Impugnante apresentou em 03/12/2007 requerimento esclarecendo que, de acordo com as informações transmitidas pela Administração Tributária e entendendo apenas ter auferido rendimentos não sujeitos a tributação em sede de IRC não estava obrigada à apresentação de declaração periódica modelo 22 (fls. 7 a 9 do PA);

F) Com base na falta de entrega de declaração de rendimentos relativa ao exercício de 2006 em 31/03/2008 foi emitida liquidação oficiosa no montante de € 1 515,51 nos termos previstos no artigo 83º n.º 1 do CIRC e com data limite de pagamento voluntário até 09/06/2008 (fls. 4 do PA);

G) A Impugnante apresentou em 29/05/2008 reclamação graciosa tendente à anulação da liquidação na sequência da exposição identificada em E) (fls. 3 do PA);

H) Por despacho de 13/11/2008 foi determinada na pendência da reclamação do resultado de acção inspectiva futura para apurar a existência de despesas confidenciais ou não documentadas nos exercícios de 2005, 2006 e 2007 (fls. 14 a 15 verso do PA);

I) Relativamente ao exercício de 2006 através da ordem de serviço de 05/12/2008 pela Inspeção Tributária foi constatada a contabilização do valor de € 2 248 328,23 na subconta da Impugnante 653 Despesas Confidenciais (fls. 98 do PA);

J) A reclamação foi indeferida por despacho datado de 25/03/2010 comunicado por carta enviada com aviso de recepção assinado em 30/03/2010 (fls. 102 a 105 do PA);

K) Do projecto de decisão convertido em definitivo consta que para o exercício de 1999 foi proferida sentença em 04/03/2008 no processo 966/2004 que correu termos no TAF de Viseu (fls. 98 do PA);

L) A impugnante apresentou a presente impugnação em 09/04/2010 (fls. 2 dos Autos);

M) Na sequência da acção inspectiva identificada em I) foi em 16/01/2009 emitida liquidação adicional de IRC relativa ao exercício de 2006, tendo a impugnante apresentado impugnação judicial, requerendo a sua anulação, que correu termos neste Tribunal sob o n.º 557/09.0BEVIS, declarada procedente por sentença de 31/05/2010, e confirmada por acórdão do TCAN de 22/06/2011 (Artigo 36º da PI e processo 557/09.0BEVIS via SITAF);

N) O processo identificado em K), em que a Administração efectuou liquidação adicional no montante de € 469 813,67 veio a transitar em julgado em sentido desfavorável à Impugnante em 10/04/2008 (sentença proferida no processo 807/09.3BEVIS via SITAF).

Questão objecto de recurso:

- Legalidade da liquidação oficiosa de IRC por falta de entrega da declaração modelo 22 a empresa concessionária de exploração de jogos de fortuna ou azar.

Analisada a matéria de facto provada verifica-se que a impugnante a partir de 2005 deixou de apresentar a declaração modelo 22 de IRC e a Administração Tributária face a tal falta efectuou a liquidação oficiosa, aqui impugnada ao abrigo do disposto no artº 83º, n.º 1, alínea b) do CIRC na redacção então vigente.

Analisando o referido preceito verifica-se que: “*Na falta de apresentação da declaração a que se refere o artigo 112.º, a liquidação é efectuada até 30 de Novembro do ano seguinte àquele a que respeita ou, no caso previsto no n.º 2 do referido artigo, até ao fim do 6.º mês seguinte ao do termo do prazo para a apresentação da declaração aí mencionada e tem por base o montante mínimo previsto no n.º 4 do artigo 53.º ou, quando superior, a totalidade da matéria colectável do exercício mais próximo que se encontre determinada;*”.

Assim, para a generalidade das empresas haveria que, na falta de valores superiores, cuja existência a Administração Tributária não alegou, determinar o lucro tributável tendo em conta o n.º 4 do artº 53º do IRC onde se estatua que: “*Na ausência de indicadores de base técnico-científica ou até que estes sejam aprovados, o lucro tributável, sem prejuízo do disposto no n.º 11, é o resultante da aplicação do coeficiente de 0,20 ao valor das vendas de mercadorias e de produtos e do coeficiente de 0,45 ao valor dos restantes proveitos, com exclusão da variação de produção e dos trabalhos para a própria empresa, com o montante mínimo igual ao valor anual do salário mínimo nacional mais elevado.*”

Agindo nessa conformidade veio a Administração Tributária a atingir os valores constantes do acto de liquidação impugnado. Porém ao retirar consequências automáticas da falta de entrega da declaração modelo 22 não teve em conta que a impugnante se encontra sujeita a um regime especial de tributação por ser concessionária de exploração de jogos de fortuna ou azar, exclusivamente sujeita a imposto sobre o jogo quanto a todas as actividades principais e secundárias exercidas incluídas no âmbito dos contratos de concessão, e não a IRC, por força do disposto no Decreto-Lei n.º 422/89, de 2 de Dezembro.

Necessário seria que a Administração Tributária dispusesse de elementos que lhe permitissem concluir que a impugnante havia exercido uma qualquer outra actividade geradora de rendimentos passíveis de tributação em sede de IRC. Não dispondo desses elementos, não poderia efectuar uma qualquer liquidação adicional de IRC apenas por não ter sido apresentada a declaração modelo 22.

O acto de liquidação aqui impugnado, no montante do € 1 515,51, relativo a 2006, foi emitida em 31/03/2008 nos termos previstos no artigo 83º n.º 1 do CIRC e com data limite de pagamento voluntário até 09/06/2008.

Tendo sido objecto de reclamação graciosa, na pendência desta por despacho de 13/11/2008 foi determinada de acção inspectiva futura para apurar a existência de despesas confidenciais ou não documentadas nos exercícios de 2005, 2006 e 2007 (fls. 14 a 15 verso do PA), como consta do probatório.

Mas a Administração Tributária não pode reunir elementos na pendência de uma reclamação graciosa apresentada contra um acto de liquidação, para fundamentar esse acto de liquidação, pese embora possa vir a obter elementos para fundamentar um acto de liquidação a elaborar futuramente.

A liquidação oficiosa a desencadear nos termos do disposto no referido artº 83º do CIRC, no caso concreto, dado tratar-se de empresa concessionária de exploração de jogos de fortuna ou azar, não é adequada a fundamentar o acto de liquidação impugnado sendo imperativo legal que a Administração Tributária pudesse indicar, para além da falta de apresentação da declaração modelo 22, outros elementos que fundamentassem a tributação por evidenciarem rendimentos da impugnante obtidos fora da referida actividade, o que, em concreto, não se verifica e fere a liquidação impugnada de vício de ilegalidade por falta de fundamentação.

A tal não obsta a circunstância de a Administração Tributária ter considerado que no ano de 1999, sete anos antes, a impugnante auferira rendimentos sujeitos a tributação autónoma, dada a diferença temporal entra esses anos e a ausência de qualquer ligação entre esses rendimentos ou essas actividades e o exercício de 2006, por se tratar de entidade normalmente sujeita apenas a imposto sobre o jogo.

Haverá ainda que ter em consideração que, como se refere na matéria provada:

«*Na sequência da acção inspectiva «futura» identificada em I) foi em 16/01/2009 emitida liquidação adicional de IRC relativa ao exercício de 2006, tendo a impugnante apresentado impugnação judicial, requerendo a sua anulação, que correu termos neste Tribunal sob o n.º 557/09.0BEVIS, declarada procedente por sentença de 31/05/2010, e confirmada por acórdão do TCAN de 22/06/2011 (Artigo 36º da PI e processo 557/09.0BEVIS via SITAF)*». Tal significa que, mesmo a «*acção inspectiva futura*» que veio a considerar, muito depois de efectuado o acto de liquidação aqui impugnado, que a impugnante auferira rendimentos no exercício de 2006 passíveis de tributação em sede de IRC, chegou a conclusão que o Tribunal veio a infirmar ao julgar procedente a impugnação do acto de liquidação que se suportava nos elementos recolhidos nessa acção inspectiva.

Assim, tendo sido decidido em sede contenciosa que no exercício de 2006 não auferiu a impugnante rendimentos passíveis de tributação, não poderia manter-se a liquidação oficiosa efectuada por falta de apresentação da declaração modelo 22, que apenas teria que ser apresentada se tais rendimentos in-existent tivessem existido.

A sentença recorrida que assim analisou o objecto do litígio não enferma de qualquer vício tendo procedido ao correcto enquadramento jurídico da relação material controvertida, a determinar a sua confirmação.

Deliberação

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

Custas pela recorrente.

Lisboa, 2 de Dezembro de 2015. — Ana Paula Lobo (relatora) — Dulce Neto — Ascensão Lopes.

Acórdão de 2 de Dezembro de 2015.**Assunto:***Indeferimento liminar da oposição.***Sumário:***A falta de notificação da decisão de aplicação de coima é fundamento de oposição enquadrável na alínea i) do artigo 204 do CPPT.*

Processo n.º 607/15-30.

Recorrente: A....., Lda.

Recorrido: Instituto da Mobilidade e dos Transportes, IP.

Relator: Ex.^{mo} Sr. Cons. Dr. Fonseca Carvalho.

Acordam os Juizes da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

Relatório

Não se conformando com o despacho do Mº juiz do TAF de Sintra que rejeitou liminarmente a oposição deduzida por A..... Ldaª contra a execução fiscal que contra si foi instaurada pelo Instituto da Mobilidade e dos Transportes para cobrança coerciva da dívida de € 3943,77 referente a dívidas de coimas derivadas de processo contravencional, por considerar não ser este meio judicial o próprio para conhecer dos fundamentos invocados e não ser possível a convolação veio a oponente dela interpor recurso para a Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo formulando as seguintes conclusões:

1 O meio processual adequado para reagir contra a execução fiscal cujo título é uma condenação em processo de contra ordenação que nunca foi notificada à oponente é a oposição à execução ao abrigo do disposto no artigo 204 n.º 1 alínea i) do CPPT.

2 A falta de notificação da decisão da liquidação constitui fundamento para oposição à execução fiscal enquadrável no artigo 204 n.º 1 al i) do CPPT.

3 A alegada falta de notificação da decisão da liquidação como fundamento para a oposição à execução fiscal afasta a possibilidade de indeferimento liminar por motivo de manifesta improcedência nos termos do artigo 209 do CPPT uma vez que tal fundamento é enquadrável no conjunto das situações previstas na alínea i) do n.º 1 do artigo 204 do CPPT.

Deve dar-se provimento ao recurso, revogar-se a decisão recorrida e substituí-la por outra que determine o conhecimento do Tribunal dos motivos de oposição invocados.

Não houve contra alegações.

O Mº Pº pronuncia-se ela procedência do recurso.

Colhidos os vistos cumpre decidir.

FundamentaçãoDe facto

Dá-se aqui por reproduzido o despacho de indeferimento de folhas 77 e 78.

De direito

O mº juiz indeferiu liminarmente a oposição por considerar que o processo de oposição não era o meio próprio dado que a invocada ilegitimidade não podia ser conhecida em sede de oposição por não ser ao caso aplicável o disposto no artigo 158 do CPPT que só respeita a impostos e porque a também invocada falta de notificação da aplicação da coima deveria ter sido invocada no respectivo processo contra ordenacional nos termos previstos no RGIT.

É contra esta decisão que a oponente se insurge.

O artigo 209 do CPPT impõe ao juiz a rejeição liminar da oposição quando não tenha sido invocado algum dos fundamentos admitidos no artigo 204 do CPPT e em caso de manifesta improcedência.

O mº juiz considerou que a invocada ilegitimidade do oponente assente no facto de não ser o possuído do veículo não podia ser decidida em sede de oposição enquadrável na alínea b) do artigo 204 do CPPT porquanto tendo tido ocasião de impugnar tal facto no processo contra ordenacional onde que foi considerado responsável e não tendo dele recorrido tal facto não podia ser apreciado de novo neste processo e também por não ser aplicável às taxas o disposto no artigo 158 do CPPT.

E relativamente à falta de notificação entendeu também não ser a oposição à execução o meio idóneo, devendo tal falta ter sido impugnada em sede de recurso no processo de contra ordenação nos termos do artigo 63 n.º 2 al d) e 79 do RGIT.

E considerando estar-se em presença de caso de manifesta improcedência rejeitou liminarmente a oposição.

Mas sem razão.

É que enquanto a decisão de aplicação da coima não for efectivamente notificada ao contraventor a mesma é ineficaz e essa falta determina a sua não exigibilidade.

Esta questão -a falta de notificação da decisão de aplicação da coima como fundamento legítimo de oposição à execução fiscal enquadrável na alínea i) do artigo 204 do CPPT- foi já objecto de várias decisões deste Supremo Tribunal entre as quais se encontra o acórdão de 06 05 2015 no processo 0191/14 do qual se destaca a parte que ora se passa a transcrever:

«Discordando, o recorrente MP sustenta que o processo de oposição à execução fiscal é inadequado para se ver sindicada a falta de notificação de uma decisão de uma coima fiscal ainda que esteja a ser cobrada em sede de execução fiscal, a coberto de um título executivo, cuja validade não é questionada, pois que isso implicaria uma interferência em matéria da exclusiva competência da entidade que extraiu e certificou o título.

Sendo o título executivo (art. 162º do CPPT) constituído por uma coima, aplicada por decisão com trânsito em julgado, como foi atestado por entidade administrativa competente, qualquer ilegalidade a ter-se verificado no respectivo procedimento contra-ordenacional, mormente com a notificação da decisão condenatória, deveria aí ter sido conhecida, como estabelece a alínea h) do n.º 1 do art. 204º do CPPT.

Vejam os.

4.1. Não se questiona que o processo de execução fiscal seja o processo próprio para cobrança coerciva de coimas aplicadas em processo de contra-ordenação tributária (cfr. o n.º 1 do art. 65º do RGIT) sendo que, como estabelece a alínea b) do n.º 1 do art. 162º do CPPT, podem servir de base à execução fiscal, entre outros títulos executivos, as certidões de decisões exequíveis proferidas em processo de aplicação de coimas.

Por outro lado, de acordo com o estabelecido na alínea i) do n.º 1 do art. 204º do CPPT a oposição à execução fiscal pode ser deduzida com quaisquer fundamentos não referidos nas alíneas anteriores desse mesmo normativo, a provar apenas por documento, desde que não envolvam apreciação da legalidade da liquidação da dívida exequenda, nem representem interferência em matéria de exclusiva competência da entidade que houver extraído o título.

E também não sofre dúvida que a inexigibilidade da dívida exequenda constitui fundamento de oposição à execução fiscal, nos termos daquela mencionada alínea i), sendo que as decisões exequíveis a que tal normativo se reporta são as proferidas por tribunais tributários ou pelas autoridades administrativas que se tornem definitivas, quer por trânsito em julgado, quer por não interposição de recurso judicial [cfr. arts. 79º, n.º 2 do RGIT e 88º e 89º do RGCO ()].

No caso, o recorrente MP alega que a invocada falta de notificação da decisão de aplicação de coima integra nulidade insanável (al. d) do n.º 1 do art. 63º do RGIT) e que serão aplicáveis apenas os meios previstos nos arts. 59º do RGCO e 80º do RGIT.

Todavia, independentemente da tramitação processual da contra-ordenação (e seria nesse processo que, em bom rigor, caberia, se fosse o caso, a invocação do alegado nas Conclusões 4 a 9 do recurso), tem sido entendimento dominante do STA que a apreciação da legalidade da notificação efectuada da decisão de aplicação de coimas não implica a apreciação da legalidade da própria dívida exequenda emergente daquelas, sendo já exterior à mesma [cfr., entre outros os acs. de 18/6/2014, proc. n.º 01549/13 e de 3/12/2014, proc. n.º 0426/14, em que se considerou que a falta de notificação da decisão administrativa de aplicação da coima, porque determina a inexigibilidade da dívida que tenha origem nesse acto, integra, em abstracto, o fundamento de oposição à execução fiscal previsto na alínea i) do art. 204º, n.º 1, do CPPT.

()]

Ora, sendo certo que a dívida exequenda a que se reporta o presente recurso teve origem em decisões condenatórias proferidas em processo de contra-ordenação, também é certo que não ficou provado que a AT tenha procedido ao envio das notificações dessas decisões de fixação de coima, pelo que a ora executada nem teve oportunidade de proceder ao respectivo pagamento voluntário nem de impugnar (caso o quisesse fazer) aquelas decisões: ou seja, os processos de execução fiscal foram instaurados com base em certidões de dívida extraídas dos referidos processos de contra-ordenação no pressuposto de que tais decisões se haviam tornado definitivas, quando não o eram.

4.2. Aliás, como se exarou no citado acórdão de 3/12/2014 (proc. n.º 0426/14) não é o processo de execução «... o processo próprio para se notificar a decisão que aplicou uma coima, nem se pode conceber que se entenda que a citação, em processo de execução fiscal, para pagar um montante referido a uma coima fiscal possa, em caso algum, ser um meio que assegure os meios de defesa contra tal decisão. Tal citação é uma interpelação bastante para que o executado saiba que contra ele pende uma execução, o que é completamente diferente de ter conhecimento do teor da decisão que a entidade exequente pretende executar, em termos de conhecer o seu conteúdo e a respectiva fundamentação.

Face a esta citação, não tendo havido, como consta da matéria de facto provada que não houve, uma notificação da decisão que aplicou a coima, a recorrida está não só privada da possibilidade de

impugnar aquela decisão condenatória como também não dispõe de elementos suficientes para poder aquilatar da falsidade/veracidade do título, verificar se estão devidamente contabilizados os juros de mora, o montante exequendo, etc..

Um título executivo é um documento que dá notícia de uma dívida e que a lei dota de força executiva, confiada na legalidade da respectiva emissão.

Sempre a fase executiva se sucede, de uma forma ou outra a uma fase de cariz «declarativa», aqui «condenatória» que, por imposição constitucional, mas também, repetida na lei ordinária, e, de forma clara no RGIT, pressupõe que a entidade emitente do título o fez no termo de um procedimento legal, justo, assegurando o contraditório e com absoluto respeito pelos direitos de defesa do prevaricador.

É uma exigência elementar que esta fase declarativa/condenatória termine com uma decisão final, notificada à arguida a quem se deu conhecimento não só da decisão e seus fundamentos, mas, também dos meios pelos quais pode recorrer dessa decisão.

(...)

A execução fiscal é instaurada com base na certidão de dívida que tem de indicar que a decisão que aplicou a coima se tornou definitiva, ou transitou em julgado podendo então falar-se de decisão exequível.

Mas, não tendo havido, como não houve, notificação da decisão que aplicou a coima, nem se iniciou o prazo de pagamento voluntário da coima ou de interposição de recurso, muito menos qualquer um dos prazos terminou para que a certidão de dívida pudesse ser extraída em conformidade com a lei nos termos do disposto no art. 65º do RGIT.

Apesar do título conter, formalmente, os elementos essenciais referidos no art. 163º do Código de Procedimento e Processo Tributário não é, como vimos, uma certidão fiel de uma decisão exequível, tendo apenas a aparência, desconforme com a realidade, de legalidade.

Assim, sendo ainda uma certidão de dívida, certifica uma dívida ainda não passível de cobrança coerciva.

Instaurada uma execução fiscal o executado tem a possibilidade de contra ela reagir mediante oposição a essa execução, nos estreitos limites dos fundamentos constantes do art. 204º do Código de Procedimento e Processo Tributário, requerendo, como fez a recorrida a extinção da execução, neste caso assente nesse vício que afecta desde a sua génese a execução, por prematuramente se pretender cobrar coercivamente um montante que, nem sequer está estabelecido, de forma definitiva, que é devido. (...)

A decisão não é exequível porque não é nem definitiva nem transitou em julgado. A extracção da certidão de dívida foi prematura, ilegal, pelo que não confere a força executiva de que tinha aparência.

A citação no processo de execução instou a oponente, aqui recorrida, a pagar um montante que ou não é exigível, ou, pelo menos não é coercivamente, exigível neste momento, o que fundamenta o seu direito de se recusar a pagar e justifica o seu pedido de extinção da instância executiva.»

4.3. Em suma, como se decidiu na sentença recorrida, a factualidade invocada pela recorrida substancia a inexigibilidade da dívida exequenda, por falta de notificação da decisão de aplicação de coima, subsumível à alínea i) do n.º 1 do art. 204º do CPPT.»

Porque se concorda com a doutrina do aresto citado e em parte transcrito, o despacho que rejeitou in limine a oposição não se pode manter.

Decisão

Face ao exposto acordam os juizes da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em conceder provimento ao recurso revogar o despacho recorrido e ordenar que em substituição o Tribunal recorrido lavre novo despacho que não seja o de rejeição pelos motivos objecto do recurso.

Sem custas.

Lisboa, 2 de Dezembro de 2015. — Fonseca Carvalho (relator) — Isabel Marques da Silva — Pedro Delgado.

Acórdão de 2 de Dezembro de 2015.

Assunto:

IMI. Avaliação. Terreno construção.

Sumário:

A volumetria de construção a ter em consideração para efeitos de avaliação de prédio para construção no âmbito do IMI, num momento em que não esteja ainda licenciada qualquer construção, só pode ter por base a área máxima de construção permitida no PDM para aquela área.

Processo n.º 688/15-30.
 Recorrente: Fazenda Pública.
 Recorrido: A.....
 Relator: Exm.º. Sr. Cons.º. Dr. Aragão Seia.

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

A Fazenda Pública, inconformada, recorreu da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Almada (TAF de Almada) datada de 2 de Julho de 2012, proferida no seguimento de impugnação, deduzida por A....., do resultado da 2ª avaliação da parcela de terreno inscrito na matriz predial urbana da freguesia do, concelho de Palmela, sob o artigo 2163, deduzida por A..... que julgou:

a) Anular a deliberação da comissão de 17.12.2007 que, em sede de 2.ª avaliação, fixou o valor patrimonial tributário do prédio inscrito na matriz predial urbana da freguesia do, concelho de Palmela, sob o artigo 2163;

b) Condenar a Fazenda Pública no pagamento das custas.

O recurso foi dirigido ao Tribunal Central Administrativo Sul, que por decisão de 8 de Maio de 2015, se declarou incompetente em razão da hierarquia, entendendo ser competente este Supremo Tribunal, para onde os autos foram remetidos.

Alegou, tendo concluído como se segue:

I. O ofício datado de 2005-08-17, remetido ao impugnante pela Câmara Municipal de Palmela, refere que aquela informação não tem carácter vinculativo para efeitos de licenciamento e/autorização que venha a ser requerido para o local [vd. ponto A) do probatório];

II. Não foi junto à modelo 1 de IMI, nem ao requerimento de segunda avaliação, qualquer projeto de construção aprovado pela entidade competente;

III. Com ressalva do devido respeito, não se pode concordar com a afirmação vertida na douta sentença ora sob recurso, de “(...)a avaliação levou em consideração a área de implantação de 760m2 [cfr. F) do probatório], a qual corresponde à, precisamente, ao índice de utilização constante do plano Diretor Municipal de Palmela e não à edificação efetivamente prevista [Cfr.A) do probatório] (...)” pois não existe qualquer edificação “...efetivamente prevista...” por não constar dos autos nenhum dos elementos referidos no n.º 3 do art. 37º do CIMI;

IV. A comissão de avaliação para determinar o valor patrimonial tributário do lote de terreno, só podia atender à área de implantação inscrita pelo impugnante na declaração modelo 1 que apresentou;

V. Ao assim não entender, na Sentença ora sob recurso, o Tribunal “a quo” violou o art. 45.º CIMI

Nestes termos e nos mais de Direito aplicável, requer-se a V.as Ex.as se dignem julgar **PROCEDENTE** o presente recurso, por totalmente provado e em consequência ser a douta Sentença ora recorrida, revogada e substituída por douto Acórdão que julgue a Impugnação improcedente.

Não foram produzidas contra-alegações.

O Ministério Público emitiu parecer com o seguinte conteúdo:

A questão que se coloca consiste em saber se a sentença fez um correcto enquadramento legal da questão sobre a ilegalidade assacada ao acto de avaliação pelo impugnante e aqui recorrido, designadamente se o mesmo viola o disposto no artigo 45º, n.º 1, do CIMI.

Nos termos do artigo 45º do CIMI, «o valor patrimonial tributário dos terrenos para construção é o somatório do valor da área de implantação do edifício a construir, que é situada dentro do perímetro de fixação do edifício ao solo, medida pela parte exterior, adicionado do valor do terreno adjacente à implantação», sendo que «o valor da área de implantação varia entre 15% e 45% do valor das edificações autorizadas ou previstas», e em cuja fixação se tem em consideração as características indicadas no n.º 3 do artigo 42º do CIMI, ou seja: acessibilidades, proximidade de equipamentos sociais, serviços de transporte públicos e localização em zonas de elevado valor de mercado imobiliário.

No caso concreto dos autos estamos perante parcela de terreno objecto de destacamento de prédio rústico, com a área de 5.000 m2, e relativamente à qual a Câmara Municipal de Palmela emitiu uma informação de viabilidade de construção, ao abrigo do disposto no artigo 110º do Dec.-Lei n.º 555/99 de 16 de Dezembro, na qual foi destacado que “o terreno encontra-se inserido na Classe de Espaços Agro Florestais cat.II, cujo índice de utilização bruto é 760 m2”. E foi com base nessa informação que o recorrido apresentou a declaração para efeitos de inscrição na matriz como “terreno para construção”, da qual fez constar como área de implantação do prédio e área bruta de construção o valor de 760 m2 (quadros 57 e 58). E o acto de avaliação foi realizado tendo por base esses elementos.

Como decorre igualmente da matéria de facto dada como assente o pedido de informação sobre a viabilidade de construção apresentado na câmara municipal pelo Recorrente fazia menção a uma construção de 30 m2, ao que o órgão autárquico respondeu afirmativamente, uma vez que de acordo com o PDM a área máxima de construção bruta naquela área era de 760 m2 (no ofício da câmara consta como “índice de utilização”, mas a linguagem não é correcta, uma vez que o factor “índice de utilização” é expresso em percentagem ou número decimal).

Nos termos do artigo 14º do RJUE, “qualquer interessado pode pedir à câmara municipal, a título prévio, informação sobre a viabilidade de realizar determinada operação urbanística e respectivos condicionamentos legais ou regulamentares”.

Ora, o pedido de viabilidade de construção não se confunde com pedido de licenciamento de construção. O n.º 3 do artigo 37º, do CIMI (na redacção então em vigor) dispunha que para efeitos de avaliação, «Em relação aos terrenos para construção, deve ser apresentada fotocópia do alvará de loteamento, que deve ser substituída, caso não exista loteamento, por fotocópia do alvará de licença de construção, projecto aprovado ou documento comprovativo da viabilidade construtiva».

Tendo sido apresentado apenas o documento comprovativo da viabilidade construtiva o único elemento objectivo que existe é o índice de construção previsto para o local, sendo irrelevante a menção à edificação de 30 m².

Ora, o Mmo. juiz “a quo” equiparou a resposta a pedido de informação apresentado junto do município de Palmela ao acto de autorização e licenciamento de construção. Como decorre do artigo A) do probatório, o pedido de viabilidade de construção apresentado na Câmara Municipal de Palmela foi feito ao abrigo do disposto no artigo 110º do Dec.-Lei n.º 555/99 de 16 de Dezembro, e como consta da resposta daquele órgão autárquico, a informação “não tem carácter vinculativo para efeitos de licenciamento e ou autorização que venha a ser requerido para o local”.

Atento que para efeitos de avaliação do lote de terreno para construção se tem em consideração a construção autorizada ou licenciada, a questão que se coloca consiste em saber se naqueles casos em que ainda não foi apresentada e autorizada qualquer construção, que realidade há a considerar para efeitos de avaliação?

Na sentença recorrida, apoiando-se na lição de José Maria Fernandes Pires considerou-se que no caso concreto só poderia relevar a pretensão manifestada pelo Recorrido ao apresentar o pedido de viabilidade de construção, ou seja, a edificação de 30 m². Todavia e salvo melhor opinião, a doutrina citada releva apenas na classificação do prédio como terreno para construção. Ou seja, segundo aquele Autor, o qual cita por sua vez Silvério Mateus, “para que um terreno seja classificado como terreno para construção não basta que esteja incluído em área susceptível de ser urbanizada no Plano Director Municipal”. E de acordo com os mesmos autores, a doutrina que se impôs na comissão da Reforma da Tributação do Património foi no sentido de que a «potencial utilização desses solos para construção não deve ser critério para a sua qualificação, a qual só deve ocorrer quando for emitida a licença de construção ou o alvará de loteamento».

Todavia no caso concreto dos autos não está em causa a classificação do prédio como “terreno para construção”, uma vez que foi já nessa qualidade que o Recorrido pediu a sua inscrição matricial. E se é certo, citando o mesmo Autor, que, «o Código do IMI consagra o princípio segundo o qual a classificação de um prédio como terreno para construção depende sempre da vontade do respectivo titular, seja através do requerimento da licença de construção ou de autorização de loteamento, seja o da declaração, no título aquisitivo de terrenos, do seu destino para construção, quando exista viabilidade construtiva»..., no caso concreto dos autos essa classificação terá resultado da declaração no título aquisitivo e da viabilidade construtiva (art. 6º, n.º 3, do CIMI), uma vez que não ocorreu qualquer autorização de construção ou loteamento (a parcela de terreno apenas foi objecto de destacamento).

Ora, continuando a citar José Maria Fernandes Pires, (ob. cit., 2012, pág. 104), «o valor de um terreno para construção corresponde, fundamentalmente, a uma expectativa jurídica, consubstanciada num direito de nele se vir a construir um prédio com determinadas características e com determinado valor. É essa expectativa de produção de uma riqueza materializada num imóvel a construir que faz aumentar o valor do património e a riqueza do proprietário do terreno para construção, logo que o terreno passa a ser considerado como sendo para construção».

Como não foi autorizada qualquer construção, a volumetria a ter em consideração para efeitos de avaliação só pode ter por base a área máxima de construção permitida no PDM naquela área, ou seja, no caso concreto dos autos o valor de 760 m², valor este que foi o indicado pelo próprio recorrido no requerimento de inscrição do prédio na matriz.

Entendemos, assim, que a sentença recorrida padece do vício de ilegalidade que lhe é assacado pela Recorrente, por erro sobre os pressupostos de facto, o qual constitui fundamento para a sua revogação.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

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

A) Com data de 17.8.2005 a Câmara Municipal de Palmela enviou ao ora Impugnante um ofício do qual consta, nomeadamente, o seguinte (fls. 12 do processo administrativo apenso - parte II):

«Assunto: “Direito à informação nos termos do artº 110º do DL 555/99 de 16/12, republicado pelo DL 177/01 de 04/06

Reqtº. 8170/05 de 2005/06/28

Na sequência do pedido formulado por V. Exa., informa-se que esta Câmara Municipal emitiu parecer referente à pretensão requerida, nos seguintes termos:

Conforme descrito no Plano Director Municipal de Palmela, o terreno encontra-se inserido na Classe de Espaços Agro Florestais cat.II, cujo índice de utilização bruto é 760m², uma vez que, V. Exa. solicita uma edificação de 30m², verifica-se o cumprimento do disposto no PDM de Palmela.

Mais se informa que, esta informação não tem carácter vinculativo para efeitos de licenciamento e/ou autorização, que venha a ser requerido para o local»;

B) Em 24.10.2005 o ora Impugnante apresentou a *declaração para inscrição ou atualização de prédios urbanos na matriz* (modelo 1) relativa ao prédio (terreno para construção) que veio a ser inscrito na matriz predial urbana da freguesia do, concelho de Palmela, sob o artigo 2163 - fls. 25 do processo administrativo apenso - parte I - e fls. 10 do processo administrativo apenso - parte II;

C) Da declaração referida na alínea anterior consta, nomeadamente, que (fls. 10 do processo administrativo apenso - parte II):

- a) Se trata de terreno para construção;
- b) A área total do terreno é de 5000 m²;
- c) A área de implantação do prédio é de 750 m²;
- d) A área bruta de construção é de 760 m²;

D) Em 1.11.2005 foi lavrada a ficha da 1.^a avaliação do prédio referido em B), cujo teor se dá por integralmente reproduzido, e da qual constam, nomeadamente, os seguintes elementos (fls. 5 e 6 do processo administrativo apenso - parte II):

- a) Área total do terreno: 5000m²;
- b) Área de implantação do edifício: 760 m²;
- c) Valor patrimonial tributário: € 145.280;

E) Em 7.12.2005 o ora Impugnante solicitou a 2.^a avaliação do prédio, através de requerimento cujo teor se dá por integralmente reproduzido, e do qual consta, nomeadamente, o seguinte (fls. 8 do processo administrativo apenso - parte II):

«O requerente não concorda com o valor fixado porquanto o único pedido que foi efectuado para construção do imóvel foi uma edificação de 30 m², pelo que, será por isso que o prédio terá de ser avaliado.

Por outro lado, não concorda com os índices que foram atribuídos ao prédio»;

F) Em 17.12.2007 foi lavrada a ficha da 2.^a avaliação, cujo teor se dá por integralmente reproduzido, e da qual consta, nomeadamente, o seguinte (fls. 21 a 23 do processo administrativo apenso - parte II):

- a) Área total do terreno: 5000 m²;
- b) Área de implantação do edifício: 760 m²;
- c) Valor patrimonial tributário: € 145.280.

Nada mais se deu como provado.

Há agora que conhecer do recurso que nos vem dirigido.

Sobre a questão que aqui vem colocada, determinação do valor patrimonial tributável do terreno para construção por referência à área (requerida) de implantação do edifício, já se pronunciou este STA no seu acórdão datado de 25/06/2015, recurso n.º 01083/13, nos seguintes termos:

”Da determinação do valor patrimonial tributário dos terrenos para construção.

No caso em apreço está em causa a avaliação de um terreno para construção cujo regime consta do artº 45º do CIMI.

Dispunha este normativo, na redacção então em vigor (anterior à Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro) o seguinte:

1 - O valor patrimonial tributário dos terrenos para construção é o somatório do valor da área de implantação do edifício a construir, que é a situada dentro do perímetro de fixação do edifício ao solo, medida pela parte exterior, adicionado do valor do terreno adjacente à implantação.

2 - O valor da área de implantação varia entre 15% e 45% do valor das edificações autorizadas ou previstas.

3 - Na fixação da percentagem do valor do terreno de implantação têm-se em consideração as características referidas no n.º 3 do artigo 42.º

4 - O valor da área adjacente à construção é calculado nos termos do n.º 4 do artigo 40.º

O método de determinação do valor do terreno patrimonial dos terrenos para construção adoptado pelo Código do IMI, e que consta do referido artigo 45.º, é muito semelhante ao dos edifícios construídos, mas partindo-se da avaliação edificações autorizadas ou previstas (nº 2 do artº 45º).

Com efeito o valor de um terreno para construção corresponde, fundamentalmente, a uma expectativa jurídica, consubstanciada num direito de nele se vir a construir um prédio com determinadas características e com determinado valor.

É essa expectativa de produção de uma riqueza materializada num imóvel a construir que faz aumentar o valor do património e a riqueza do proprietário do terreno para construção, logo que o

terreno passa a ser considerado como sendo para construção. Por essa razão, quanto maior for o valor dos prédios a construir, maior é o valor do terreno para construção.

Pese embora no terreno ainda nada esteja construído, a mera constituição de um direito de nele se vir a construir faz aumentar imediatamente o seu valor.

Foi nesta perspectiva que o legislador do Código do IMI concebeu o modelo de avaliação de terrenos para construção (Cf., neste sentido, José Maria Fernandes Pires, Lições de Impostos sobre o Património e do Selo, ed. Almedina, 2010, pags. 100/103).

Daí que não proceda a argumentação do recorrente quando sustenta que nos terrenos para construção não há lugar a consideração do coeficiente de qualidade e conforto.

Como bem nota o Exm^o Procurador-Geral Adjunto destinando-se o prédio em causa à construção de uma moradia unifamiliar não poderia deixar de se relevar na sua avaliação o coeficiente de qualidade e conforto (Cq).

Aliás tal é o que resulta do n.º 2 do artº 45 do CIMI quando dispõe que o valor da área de implantação varia entre 15% e 45% do valor das edificações autorizadas ou previstas, já que esse valor só pode ser o que resulta da aplicação do sistema de avaliações ao projecto de construção.

Assim para se determinar o valor dessa parte do terreno é necessário proceder-se à avaliação do edifício a construir; como se já estivesse construído.

Para tal utiliza-se o projecto de construção aprovado e na área não se considera, naturalmente a área do terreno livre nem a área do terreno excedente.

Efectuada essa determinação do valor, reduz-se o valor apurado a uma percentagem entre 15% e 45%, como prevê o n.º 2 do artigo 45.º do Código do IMI, redução esta que se justifica pelo facto de o prédio não estar ainda construído (Neste sentido, José Maria Fernandes Pires, ob. citada, pag. 102.)”.

Porém, no caso concreto de que tratam estes autos, não houve ainda requerimento para licenciamento de construção de edifício, cfr. alínea A) do probatório, nem se encontra em causa a classificação do prédio, pelo que, como bem refere o Sr. Procurador-Geral Adjunto, “...no caso concreto dos autos não está em causa a classificação do prédio como “terreno para construção”, uma vez que foi já nessa qualidade que o Recorrido pediu a sua inscrição matricial. E se é certo, citando o mesmo Autor, que, «o Código do IMI consagra o princípio segundo o qual a classificação de um prédio como terreno para construção depende sempre da vontade do respectivo titular, seja através do requerimento da licença de construção ou de autorização de loteamento, seja o da declaração, no título aquisitivo de terrenos, do seu destino para construção, quando exista viabilidade construtiva»..., no caso concreto dos autos essa classificação terá resultado de declaração no título aquisitivo e da viabilidade construtiva (art. 6º, n.º 3, do CIMI), uma vez que não ocorreu qualquer autorização de construção ou loteamento (a parcela de terreno apenas foi objecto de destacamento).

Ora, continuando a citar José Maria Fernandes Pires, (ob. cit., 2012, pág. 104), «o valor de um terreno para construção corresponde, fundamentalmente, a uma expectativa jurídica, consubstanciada num direito de nele se vir a construir um prédio com determinadas características e com determinado valor. É essa expectativa de produção de uma riqueza materializada num imóvel a construir que faz aumentar o valor do património e a riqueza do proprietário do terreno para construção, logo que o terreno passa a ser considerado como sendo para construção».

Como não foi autorizada qualquer construção, a volumetria a ter em consideração para efeitos de avaliação só pode ter por base a área máxima de construção permitida no PDM naquela área, ou seja, no caso concreto dos autos o valor de 760 m², valor este que foi o indicado pelo próprio recorrido no requerimento de inscrição do prédio na matriz.”.

Concluindo-se, assim, que na sentença se fez uma incorrecta apreciação jurídica desta questão, impondo-se, portanto, a sua improcedência, pelo que, haveria que conhecer das restantes ilegalidades assacadas ao acto impugnado e cujo conhecimento se considerou prejudicado pela solução dada a esta questão e que são as seguintes:

- se os valores considerados na fórmula aplicada padecem dos erros apontados;
- se a deliberação impugnada padece de falta de fundamentação;
- se o artigo 45.º do CIMI viola o artigo 104.º/3 da Constituição da República Portuguesa.

Acontece, porém, que tal como o Sr. Procurador-Geral Adjunto bem refere no seu parecer, não foram levados ao probatório todos os elementos de facto essenciais à resolução de tais questões, pelo que, estando a competência deste STA limitada à apreciação da questão jurídica, e não devendo tomar conhecimento das questões jurídicas até que nos autos esteja suficientemente adquirida toda a matéria de facto relevante, devem os autos baixar à primeira instância, para que seja completado o probatório com os elementos de facto referidos, e outros que entretanto se considerem pertinentes.

Termos em que, face ao exposto, acordam os juízes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em:

-conceder provimento ao recurso e, nessa medida, revogar a sentença recorrida, assim se julgando improcedente a identificada questão de saber se a deliberação impugnada levou em conta a correcta área de implantação do edifício a construir;

-ordenar a baixa dos autos ao Tribunal a quo para que aí seja ampliada a matéria de facto, tal como apontado pelo Ministério Público, e de seguida se decidam as restantes questões suscitadas pelo impugnante.

Sem custas.

D.n.

Lisboa, 2 de Dezembro de 2015. — *Aragão Seia* (relator) — *Casimiro Gonçalves* — *Francisco Rothes*.

Acórdão de 2 de Dezembro de 2015.

Assunto:

Acto de reversão. Processo adequado para discutir a sua legalidade. Erro na forma de processo.

Sumário:

- I — É o processo de oposição à execução fiscal, e não o de impugnação judicial, o meio processual adequado para o executado discutir em juízo a legalidade do acto de reversão da execução fiscal contra o gerente da sociedade devedora originária e a responsabilidade subsidiária que, através dele, lhe é imputada.*
- II — Deve operar-se a convolação da impugnação judicial em oposição à execução fiscal se a petição inicial é apta ou idónea para o efeito.*

Processo n.º 730/15-30.

Recorrente: A.....

Recorrida: Fazenda Pública.

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

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1. A....., com os demais sinais dos autos, recorre da decisão do Tribunal Tributário de Lisboa que, no âmbito de processo de impugnação judicial que deduziu contra si da execução fiscal instaurada contra a sociedade “B....., Lda”, julgou verificado o erro na forma de processo utilizado e determinou a convolação da petição de impugnação em petição de oposição, com o prosseguimento dos autos como processo de oposição.

Terminou a sua alegação de recurso enunciando as seguintes conclusões:

1. Por despacho de 25 de Fevereiro de 2015 é proferida sentença alegando a incorrecta classificação da forma de processo, convolvando-o e enviando o processo novamente à distribuição de forma a que este seja autuado como oposição e não como impugnação judicial, conforme efectivamente entrou.

2. Foi deduzida uma impugnação judicial cujos fundamentos são a preterição de formalidades legais.

3. Facto que determina a nulidade de todo o processado.

4. E que não foi tido em conta quando foi proferida a sentença recorrida.

5. Pelo que não podemos alhearmo-nos de uma questão prévia deduzida e a mesma tem de ser valorada e decidida.

6. Ainda mais quando inviabiliza qualquer defesa apresentada por omissão, na P.I., de factos fundamentais.

7. Pelo que a sentença ora recorrida só poderia ser a de se pronunciar sobre a nulidade de todo o processado, absolvendo a Recorrente de todos os factos contra si deduzidos - REVERSÃO - e não continuar os autos com outra forma de processo.

1.2. Não foram apresentadas contra-alegações.

1.3. O Exmo. Procurador-Geral-Adjunto junto do STA emitiu douto e desenvolvido parecer no sentido da manutenção do julgado – cfr. fls. 68 a 70.

1.4. Colhidos os vistos legais, cumpre decidir em conferência.

2. Vem o presente recurso interposto da decisão do Tribunal Tributário de Lisboa, de 25 de Fevereiro de 2015, que tendo julgado ocorrer erro na forma de processo utilizado, convolveu a petição de impugnação em petição de oposição a execução fiscal e determinou que os autos prosseguissem

os seus termos como processo de oposição, tendo em conta que a impugnante pretendia discutir o seu chamamento a essa execução, alegando a irregularidade da notificação do projecto de decisão de reversão e a sua ilegitimidade para a execução (por falta de exercício da gerência de facto da sociedade devedora, por falta de culpa na insuficiência do património desta, e por força existência de bens no respectivo património).

Como bem salienta o Ministério Público no parecer acima referenciado, não merece censura o entendimento expresso na decisão recorrida de que ocorre erro na forma de processo, de tão evidente que é a inadequação da petição inicial e do pedido nela formulado ao processo de impugnação judicial.

É verdade que responsável subsidiário pode, na sequência da sua citação para a execução, deduzir impugnação judicial, em conformidade com o disposto no artigo 22.º, n.º 4, da LGT e alínea c) do artigo 102.º do CPPT, tendente à anulação ou declaração de nulidade do acto de liquidação, quando o repute ilegal. Porém, no caso em apreço, a Impugnante, ora Recorrente, não questiona na petição inicial a legalidade do acto de liquidação donde emerge a dívida exequenda. O que nela questiona é, tão-somente, a legalidade do acto de reversão e a responsabilidade subsidiária que, através dele, lhe é imputada, matéria que só pode colocar e ver apreciada em processo de oposição à execução onde tal acto de reversão foi praticado.

Razão por que se reitera aqui a motivação jurídica do Acórdão prolatado por esta Secção do STA em 13/07/2011, no Proc. n.º 0358/11 (da mesma Relatora) onde se deixou exarado o seguinte:

«(...) tal como vem sendo entendimento pacífico, reiterado e uniforme da jurisprudência, estando em causa um acto de reversão proferido no âmbito de processo de execução fiscal, o meio processual a utilizar para o impugnar será um dos que a lei prevê para os interessados defenderem os seus interesses no meio processual executivo. Como se deixou sublinhado no acórdão proferido por esta Secção em 30/09/2009, no Processo n.º 626/09, cuja doutrina sufragamos, «É pacífico na jurisprudência e na doutrina, que a impugnação judicial, regulada nos artigos 99.º e seguintes do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), constitui o meio de reacção paradigmático de que dispõe o contribuinte para atacar, com fundamento em qualquer ilegalidade, o acto tributário, tomado este em sentido próprio, ou seja, como acto de liquidação do tributo, sendo igualmente este o meio processual adequado para reagir contra outros actos em matéria tributária para os quais a lei preveja ser este o meio de reacção do contribuinte (cfr. o n.º 1 do artigo 97.º do CPPT). Também não oferece dúvida dispor o responsável subsidiário da faculdade de impugnar a liquidação de imposto, a par da faculdade de se opor à execução, pois que são garantias que a própria lei lhe assegura (cfr. os artigos 22.º, n.º 4 e 23.º, n.º 5 da Lei Geral Tributária - LGT) e, que se saiba, ninguém legitimamente contesta.»

Vide, neste sentido, entre tantos outros, os Acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo de 13.07.2005, no processo n.º 504/05, de 11.04.2007, no processo n.º 19/07, de 08.03.2006, no processo n.º 1249/05, de 4.06.2008, no processo n.º 76/08, de 19.11.2008, no processo n.º 711/08, de 27.05.2009, no processo n.º 448/09, de 15.09.2010, no processo n.º 234/10, de 24.02.2011, no processo n.º 105/11.

Assim, sendo o acto sindicado o despacho de reversão, e não o acto de liquidação da dívida exequenda em si (ao qual, aliás, os impugnantes não imputam qualquer ilegalidade), a impugnação judicial não é meio processualmente idóneo para reagir contra esse acto, pois que sendo ele praticado no âmbito de um processo de execução fiscal terá de ser atacado através dos meios de defesa próprios desse processo - no caso, por via da oposição, pois que os fundamentos invocados se reconduzem à ilegitimidade dos revertidos (por não lhes poder ser imputada a responsabilidade pelo pagamento da dívida em razão da falta de norma legal que permita essa responsabilização e da inconstitucionalidade das normas invocadas no despacho de reversão como suporte jurídico do acto), como resulta da parte final do art. 204.º, n.º 1, alínea b), do CPPT, em que se admite, como fundamento de oposição, a situação de o executado «não figurar no título e não ser responsável pelo pagamento da dívida».

Pelo que se impõe concluir, como conclui o Ministério Público, que ocorre o erro na forma de processo, que constitui uma nulidade processual de conhecimento oficioso até ao trânsito em julgado da decisão final, que o Tribunal deve considerar em sede de recurso jurisdicional da sentença, sem necessidade de qualquer acção ou requerimento dos interessados, de harmonia com o disposto nos artigos 202.º e 206.º, n.º 2 do Código de Processo Civil, subsidiariamente aplicáveis ao processo judicial tributário ex vi alínea e) do artigo 2.º do CPPT.»

Posto isto, coloca-se a questão da convalidação para a forma de processo adequada, em consonância com o preceituado nos artigos 97.º, n.º 3, da LGT e 98.º, n.º 4, do CPPT, tendo em conta que ela é obrigatória, excepto se não for possível utilizar a petição inicial nessa outra forma de processo, pois, tal como a jurisprudência tem repetidamente frisado, a convalidação só não deve operar quando conduza à prática de actos inúteis, como seria o caso da extemporaneidade do novo meio processual.

Ora, no caso vertente, e como também é salientado na decisão recorrida, não é manifesta nem a improcedência nem a intempestividade da petição inicial para efeitos de oposição à execução fiscal, até porque ainda nem teria sido feita a citação para a execução, sendo, assim, admissível e legal a convalidação efectuada.

Razão por que nenhuma censura merece a decisão recorrida.

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

Custas pela Recorrente.

Lisboa, 2 de Dezembro de 2015. — *Dulce Neto* (relatora) — *Ana Paula Lobo* — *Ascensão Lopes*.

Acórdão de 2 de Dezembro de 2015.

Assunto:

IRS: Anulação parcial da liquidação.

Sumário:

- I — O acto administrativo da liquidação é por natureza divisível.*
II — O Tribunal tributário conhecendo em impugnação judicial de um acto administrativo de liquidação e da legalidade desse acto tem o dever de, reconstituindo a situação lesiva, ordenar, se for caso disso, a sua modificação pois só assim exerce a tutela judicial efectiva consagrada na CRP.
III — A anulação parcial de tal acto insere-se nos poderes e função judicial do Tribunal e não constitui interferência na área de competência da Administração Tributária.

Processo n.º 754/15-30.

Recorrente: A.....

Recorrida: Fazenda Pública.

Relator: Exm.º Sr. Cons.º Dr. Fonseca Carvalho.

Acordam os juizes da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo

Relatório

Não se conformando com a sentença do TAF de Leiria que julgou procedente a impugnação judicial deduzida por A..... contra liquidação relativa ao IRS do ano de 2007 no montante de € 8415,48 veio a impugnante dela interpor recurso para a Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo formulando as seguintes conclusões:

A O âmbito do recurso circunscreve-se apenas à questão da anulação parcial do acto impugnado.

B O Tribunal “a quo” incorreu em erro de julgamento dado que deveria ter decretado a anulação total do acto impugnado.

C Ao decretar-se a anulação parcial do acto impugnado preteriu-se a estrutura basilar do contencioso tributário.

D Concretamente, o contencioso de mera anulação.

E E bem assim o princípio de separação de poderes constitucionalmente consagrado

F O Contencioso tributário no âmbito do processo de impugnação judicial caracteriza-se por ser um contencioso de mera anulação.

G O m.º juiz “a quo” não podia substituir-se à Administração Tributária e condenar a Administração a proferir novo acto tributário.

H O qual se encontra no âmbito das competências da Administração Tributária.

I No âmbito do processo de impugnação judicial o Tribunal tem de limitar-se a aferir se o acto impugnado padece ou não do vício de violação de lei.

J Uma vez verificado o vício tem de limitar-se a anular o acto tributário impugnado.

L Assentando a liquidação impugnada em pressupostos de erro sobre os pressupostos de direito mormente violação do artigo 58 do TCE quando aplicado no sentido de conferir tratamento desigual a não residentes impunha-se a respectiva anulação. E anulação total.

M Compete à Administração Tributária enquanto entidade constitucionalmente incumbida da prossecução do interesse público aquilatar da necessidade e decidir da prática ou não dos actos administrativos que tal prossecução exige.

N Existindo acto lesivo para os particulares e sendo este anulado por ilegal é à Administração e apenas a ela que cabe decidir, praticar ou não novo acto com a fundamentação que ao tribunal se afigura correcta.

O O juiz “a quo” deveria ter decretado a anulabilidade total do acto impugnado por enfermar do vício de violação de lei

P Ulteriormente a Administração Tributária no uso do seu poderes vinculados poderá emitir novo acto.

Q Apenas se a caducidade do direito de liquidação a tal não obstar.

R A posição defendida pela impugnante é a que se coaduna na íntegra com a doutrina do aresto do STA no processo 0522/12 de 10 Outubro 2012 o qual versa sobre questão em tudo igual à dos autos e no qual se decretou e bem a anulação total do acto impugnado.

S A m^a juiz “a quo” deveria ter decretado a anulação total do acto impugnado, não o tendo feito incorre em erro de julgamento e deve por isso a sentença recorrida ser revogada.

Não houve contra alegações.

O M^o P neste Tribunal pronuncia-se pela improcedência do recurso.

Colhidos os vistos cumpre decidir.

Fundamentação

De facto

1 A..... nascida em 15 2 1980 natural de Arnsherg Republica Federal da Alemanha residente em Arnsherg com o NIFtem como representante fiscal B..... (cf fotocópia do BI de folhas 47 dos autos.

2 Em 31 07 2002 no Consulado Geral de Portugal em Dusseldorf A..... constituiu seu procurador C..... residente na Rua em Pombal a quem conferiu poderes “para vender pelo preço e condições que entender o terreno rústico inscrito na matriz predial da freguesia de concelho de pombal cf fotocópia de folhas 44

3 Em 28 01 2005 no Consulado Geral de Portugal em Dusseldorf A..... constituiu seu procurador C..... em Pombal a quem conferiu os poderes “para assinar contratos promessa de compra e venda do prédio urbano fracção autónoma designada pela letra I destinado a habitação T-1 situado em ou freguesia e concelho de descrito na Conservatória de Registo Predial de Albufeira sob o n.º 6471 e matriz predial urbana da freguesia de sob o n.º 12345 cfr folhas 45 e 46 dos autos

4 Em 12 03 2007 no cartório notarial sito em Alverca do Ribatejo foi celebrada escritura de compra e venda constante de folhas 49 a 53 dos autos através da qual D..... na qualidade de procurador de A..... e E..... vendeu pelo preço de €100000,00 a fracção autónoma designada pela letra I correspondente ao 1º andar apartamento n.º 8 destinado a habitação T-1 situa em ou freguesia e concelho de lote catorze descrito na CRP de Albufeira sob o n.º 6471 e matriz predial da freguesia de sob o n.º 12345

5 Em 11 2009 foi emitida liquidação de IRS constante de folhas 7 em nome da impugnante no valor de €8163,21 relativa única e exclusivamente a rendimentos decorrentes demais valias derivada da venda do imóvel descrito em 4 a que acresce o valor de €252,27 relativo a juros compensatórios com data limite de pagamento em 23 12 2009

6 Em 17 12 2009 a impugnante procedeu ao pagamento da liquidação impugnada folhas 1 do Pat

7 Em 22 01 2010 a presente impugnação deu entrada no TAF de Leiria folhas 1 dos autos.

De direito

Tendo o Tribunal conhecido do mérito e julgado procedente a impugnação determinou contudo não a anulação do acto tributário impugnado mas decidiu anular apenas a liquidação na parte em que excedeu os 50% da tributação das mais valias obtidas.

Entende a recorrente que sendo o contencioso Tributário um contencioso de mera anulação apenas lhe era devido apreciar a legalidade do acto pelo que deveria ter sido anulado “in totum” e não parcialmente, como foi, porquanto estava vedado ao Tribunal a emissão do acto administrativo decorrente dessa anulação por ser tal acto da competência exclusiva da AT.

Mas não tem razão.

Contrariamente ao afirmado pelo recorrente o contencioso tributário não é hoje por força das garantias constitucionais que ao contribuinte são atribuídas um contencioso de mera anulação mas sim como um contencioso de plena jurisdição.

Efectivamente a tributação é um encargo para o contribuinte e o acto tributário da liquidação entendido aqui como acto administrativo que encerra todo um procedimento de liquidação, contendo uma manifestação de vontade unilateral da AT sobre o montante da prestação tributária altera a esfera jurídica do contribuinte e face á sua legalidade o mesmo só pode ser alterado ou revogado através de sentença judicial.

Neste entendimento a acção de impugnação judicial que o artigo 101 al a) da LGT consagra como meio processual tributário e o CPPT regula nos artigos 99 e segs não pode deixar de ser entendida o como uma verdadeira acção constitutiva.

Consequentemente a decisão judicial que anula parcialmente o acto da liquidação não merece censura nem pode ser entendida como um interferência na área da competência da AT mas antes como o exercício de sindicância da legalidade e efectiva reconstituição da situação em litígio que incumbe aos Tribunais nos termos do artigo 202 da CRP.

E só assim se garante a tutela judicial efectiva dos direitos do contribuinte nos termos do disposto nos artigos 20 e 268/4 da CRP e 9º e 43 da LGT.

É esta a doutrina maioritariamente perfilhada pelo Supremo Tribunal Administrativo como nos dá alia conta o acórdão de 30 04 2013 no processo n.º 01374/12 que versa sobre questão idêntica e que com a devida vénia passamos a transcrever na parte que ao caso interessa:

“– *Apreciando*

6.1 Da anulação meramente parcial ou total do acto de liquidação impugnado (IRS de 2004)

A sentença recorrida, a fls. 66 a 83 dos autos, julgou parcialmente procedente a impugnação deduzida pelos ora recorrentes contra liquidação de IRS relativa a 2004, condenando a Fazenda Pública a proceder à sua anulação parcial, considerando a exclusão de tributação de 50% da mais-valia tributável, procedendo ao reembolso do montante de imposto pago em excesso e pagando juros indemnizatórios sobre tal montante desde 07/10/2009 até à emissão da nota de crédito. (cfr. sentença recorrida, a fls. 82 dos autos).

Fundamentou-se o decidido nos seguintes termos (fls. 78 a 80 dos autos):

«(...) conclui-se, assim, existir efectivo vício de violação de lei na liquidação efectuada aos impugnantes com referência ao IRS do ano de 2004 na medida em que foi aplicada a taxa de 25% sobre a totalidade (100%) da mais-valia imobiliária obtida, e, consequentemente considera-se a existência de erro de direito imputável aos serviços na aceção dos n.ºs 1 e 3 do artigo 78º da LGT, que conduz à ilegalidade do despacho de indeferimento do pedido de revisão oficiosa.

Cumpre, no entanto, aferir se aquela ilegalidade deve conduzir à anulação total da liquidação em questão, como pedido pelos Impugnantes, ou se deve, ao invés, ser apenas anulada parcialmente nos termos propugnados pela Fazenda Pública, ou seja, anulação apenas na parte que excede o montante devido em sede de IRS por tributação de mais-valias, por residentes em território português, considerando-se 50% da mais-valia tributável à qual seria aplicável a taxa de 40% conforme o disposto no artigo 68º do CIRS, ou seja, taxa aplicável aos residentes em território nacional.

Como antes se viu a ilegalidade do acto tributário de liquidação efectuado aos Impugnantes respeita exclusivamente à não aplicação aos Impugnantes da limitação da tributação a 50% das mais-valias realizadas, por aqueles serem sujeitos passivos não residentes em território nacional.

E assim sendo, encontrando-se restringida àquele ponto a ilegalidade do acto de liquidação, a decisão a proferir nos presentes autos não pode ir além da que deriva da desconsideração do disposto no artigo 43º, n.º 2 do CIRS na parte em que limita aos residentes a consideração apenas de 50% do saldo das mais-valias.

Consequentemente, será de anular a liquidação apenas na parte que fez incidir a taxa especial de 25%, prevista no actual artigo 72º, n.º 1 do CIRS, sobre 50% das mais-valias apuradas como tributáveis, o que significa que a mais-valia tributável dos Impugnantes apenas pode perfazer o valor de 424.095,46€ (848.190,93€ X 50%).

Pelos motivos antes expostos, não pode proceder o pedido de anulação integral da liquidação formulado pelos Impugnantes.

Quanto à posição da Fazenda de que deverá considerar-se a aplicação da taxa de 40% estabelecida no artigo 68º do CIRS, dir-se-á que a pretensão formulada de que por sentença judicial se aplique ao caso a legislação fiscal prevista para os residentes em Portugal, no seu todo, o que implica a utilização da tabela de taxas gerais prevista no artigo 68º do CIRS, é pretensão que não pode aceitar-se, atenta a natureza meramente anulatória da impugnação judicial.

Com efeito, reconhece-se que, em virtude da julgada incompatibilidade do artigo 43º, n.º 2 do CIRS com o artigo 56º do TCE, os não residentes comunitários em regra acabam por ser, a final, discriminados positivamente em relação aos residentes no que à tributação das mais-valias imobiliárias respeita, pois que acabam por beneficiar igualmente daquela limitação à tributação, mas a taxa de imposto que lhes é aplicável é a de 25% prevista no n.º 1 do artigo 72º do CIRS, e não a que de acordo com a tabela prevista no n.º 1 do artigo 68º seria aplicável no caso de tais rendimentos serem auferidos por residentes em Portugal, isto, não obstante aquela não poder ser uma conclusão imediata atento estar dependente do valor de rendimentos tributáveis do sujeito passivo.

Aliás, o legislador, por via da Lei n.º 67º-A/2007, de 31 de Dezembro (OE/2008), procurou obviar a esse tratamento de favor dos não residentes comunitários, ou do espaço económico europeu, que obtivessem em Portugal mais-valias imobiliárias, permitindo-lhes a opção pela tributação desses rendimentos em condições similares às aplicáveis aos residentes em Portugal (cfr. o aditamento ao

artigo 72.º do Código do IRS dos seus números 7 e 8, actuais números 8 e 9 após a renumeração operada pelo artigo 4.º do Decreto-Lei n.º 249/09, de 23 de Setembro).

Não obstante, não pode o Tribunal, nesta sede, determinar a inaplicabilidade da norma vertida no artigo 72.º, n.º 1 do CIRS, que expressamente contempla a taxa de 25% aplicável aos não residentes, quanto aos rendimentos de mais-valias imobiliárias, já que, como supra se disse, o processo de impugnação é um processo contencioso de mera anulação, pelo que o pretendido pela Fazenda Pública não pode ser legalmente atendido.» (Fim de citação)

Não obstante a alegação dos recorrentes no sentido de que se impunha a procedência total da impugnação e conseqüente anulação total da liquidação sindicada, sob pena de subversão do contencioso de mera anulação e do princípio de separação de poderes constitucionalmente consagrado e porque o acto de liquidação estaria viciado de “vício de violação de lei”, importando a sua anulação total, o decidido não merece qualquer censura e, ao contrário do entendimento do Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto, conforma-se plenamente com o decidido por este Supremo Tribunal em Acórdão datado de 22 de Março de 2011, proferido no recurso n.º 1031/10, onde se confirmou sentença recorrida de teor idêntico à proferida nos presentes autos (de aplicação da taxa prevista para os não residentes - 25% -, a 50% do valor da mais-valia imobiliária apurada, não conhecendo da questão nova suscitada no recurso de aplicação a esse valor das taxas gerais de IRS, como pretendido pela Fazenda Pública).

*Constitui jurisprudência pacífica deste Supremo Tribunal, ainda muito recentemente afirmada pelo Pleno desta Secção de Contencioso Tributário do STA (cfr. o Acórdão do Pleno de 10 de Abril de 2013, proferido no recurso n.º 298/12) que «(...) o acto tributário, enquanto acto divisível, tanto por natureza como por definição legal, é susceptível de anulação parcial. É esta, aliás, a posição consensual da doutrina e da jurisprudência da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, a qual, para além de apelar a essa divisibilidade (Cfr., entre outros, os acórdãos proferidos em 9/07/1997, no processo n.º 5874; em 22/09/1999, no processo n.º 24101; em 16/05/2001, no processo n.º 25532; em 26/03/2003, no processo n.º 1973/02; em 27/09/2005, no processo n.º 287/05; e em 12/01/2011, no processo n.º 583/10.), apela, também, à natureza de plena jurisdição da sentença de anulação parcial do acto, invocando razões ligadas aos princípios processuais da economia processual (para que da sentença ou acórdão do tribunal saia logo uma definição da situação que não careça de qualquer nova pronúncia da administração tributária) e ligadas ao próprio âmbito do contencioso de mera anulação (no qual os limites à plena jurisdição só serão de aceitar em relação àqueles aspectos da acção administrativa em que a plena jurisdição implique para o juiz tributário, enquanto juiz administrativo, a prática de actos que afrontem o núcleo essencial da função administrativa) (Cfr. o Prof. Saldanha Sanches, in *Fiscalidade*, 7/8, Julho-Outubro de 2001, págs. 63 e segs., e o Prof. Casalta Nabais, in *Direito Fiscal*, 2ª ed., pág. 397.). Deste modo, se o juiz reconhecer que o acto tributário está inquinado de ilegalidade que só em parte o invalida, deve anulá-lo apenas nessa parte, deixando-o subsistir no segmento em que nenhuma ilegalidade o fira.»*

Assim, o critério jurisprudencial para determinar se o acto deve ser total ou parcialmente anulado passa por determinar se a ilegalidade afecta o acto tributário no seu todo, caso em que o acto deve ser integralmente anulado ou apenas em parte, caso em que se justifica a anulação parcial.

Ora, a norma julgada incompatível com o direito comunitário pelo então Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias por Acórdão de 26 de Outubro de 2006 (processo C-345/05) foi a do n.º 2 do artigo 43.º do Código do IRS, porquanto prevê uma limitação da tributação a 50% das mais valias realizadas apenas para os residentes em Portugal, e não para os não residentes, constituindo, por isso, uma restrição aos movimentos de capitais, proibida pelo artigo 56. CE (cfr. o n.º 40 do referido Acórdão), norma esta que, em violação do direito comunitário, da jurisprudência do Tribunal de Justiça e da deste Supremo Tribunal que se lhe seguiu, a Administração tributária desconsiderou na liquidação efectuada aos ora recorrentes – tributando em 100% a mais-valia imobiliária realizada - e que, por isso mesmo, feriu de ilegalidade o acto de liquidação, na medida do excesso julgado incompatível com o direito comunitário.

É que, no caso dos autos, a matéria colectável é constituída exclusivamente pela mais-valia imobiliária e a taxa aplicável é fixa (25%), daí que a anulação parcial da liquidação consubstancia-se numa operação meramente aritmética de subtracção à base tributável de 50% da mais valia apurada.

Como bem se consignou na sentença recorrida, a ilegalidade do acto tributário de liquidação efectuada aos Impugnantes respeita exclusivamente à não aplicação aos Impugnantes da limitação da tributação a 50% das mais-valias realizadas, por aqueles serem sujeitos passivos não residentes em território nacional, e assim sendo, encontrando-se restringida àquele ponto a ilegalidade do acto de liquidação, a decisão a proferir nos presentes autos não pode ir além da que deriva da desconsideração do disposto no artigo 43.º, n.º 2 do CIRS na parte em que limita aos residentes a consideração apenas de 50% do saldo das mais-valias.

É indubitável que mesmo com a anulação meramente parcial da liquidação, e não a anulação total que peticionaram, os recorrentes são beneficiados relativamente aos residentes em território nacional

que hajam auferido rendimentos idênticos, pois que a estes se aplicam as taxas gerais progressivas de IRS. Sucede, porém, que não cabia ao tribunal “a quo” assegurar a equiparação de tratamento entre residentes e não residentes, substituindo a taxa de imposto aplicada pelas taxas gerais de IRS, como aliás peticionado pela Fazenda Pública em 1.ª instância, porquanto, como bem julgado na sentença recorrida, a tal obsta a natureza meramente anulatória da impugnação judicial, estando vedado ao juiz substituir a taxa de imposto efectivamente aplicada na liquidação por outra”

Decisão

Face ao exposto acordam os juízes da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em negar provimento ao recurso.

Custas pela recorrente.

Lisboa, 2 Dezembro de 2015. — *Fonseca Carvalho* (relator) — *Isabel Marques da Silva* — *Pedro Delgado*.

Acórdão de 2 de Dezembro de 2015.

Processo n.º 768/13-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrida: A..... BV.

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

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo (*) (Este acórdão já tem a retificação feita pelo despacho de 16/12/2015).

1. Vem a Fazenda Pública, requerer a reforma do acórdão desta Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo proferido nos presentes autos em 7 de Outubro de 2015 (fls. 437 e segs.), invocando o disposto no n.º 1 do art. 616º e n.º 1 do art. 666º, ambos do Código de Processo Civil.

Alega, em síntese, que, tendo em conta o valor da causa (€ 1.052.792,00) e impondo-se o pagamento (em todas as instâncias) do remanescente da taxa de justiça, em cumprimento do disposto na anotação à TABELA I anexa ao RCP, de acordo com a 1ª parte do n.º 7 do art. 6º deste diploma legal, entende que adoptou, neste processo, um comportamento processual de colaboração com a justiça e os Tribunais, não promovendo quaisquer expedientes de natureza dilatória, ou praticando actos inúteis, guiando-se pelos princípios da cooperação e da boa fé, pelo que, a fixação de custas no valor de € 51.000,00 ou em valor semelhante, viola, em absoluto, os princípios da proporcionalidade e do acesso ao direito, devendo, por isso, ser julgada inconstitucional, por violação do direito de acesso aos tribunais consagrado no artº 20º da CRP e da proporcionalidade, a norma que se extrai da conjugação do disposto no art. 6º n.ºs. 1 e 2 e Tabelas I A e B, anexas do RCP, na parte em que delas resulta que as taxas de justiça devidas sejam determinadas exclusivamente em função do valor da acção, sem o estabelecimento de qualquer limite máximo.

Requer que, em consequência, se faça uso da faculdade prevista na segunda parte do n.º 7 do art. 6º do RCP, por forma a dispensá-la do pagamento do remanescente das taxas de justiça, reformando-se, nessa parte, o acórdão (quanto a custas - em ambas as instâncias), ao abrigo do n.º 1 do art. 616º do CPC, tendo-se em conta o máximo de € 275.000,00 fixado na TABELA I do RCP e desconsiderando-se o remanescente aí previsto.

2. A recorrida, notificada do pedido de reforma, nada disse.

Com dispensa de vistos dos Ex.mos Conselheiros Adjuntos, dada a simplicidade da questão a apreciar, cumpre decidir.

3. Nos termos do Acórdão de fls. 437 a 456, negado provimento ao recurso interposto pela Fazenda Pública da sentença do Tribunal Tributário de Lisboa de 04-09-2012, que julgou procedente a impugnação judicial deduzida por A....., NV, posteriormente incorporada na A....., BV, melhor identificada nos autos (fls. 334), contra o indeferimento das reclamações gratuitas da liquidação de IRC, referente aos exercícios de 2004, 2006 e 2007, devidas por retenção na fonte, nos respectivos montantes de 328.772,15 €, 657.544,31€ e 657.544,31€.

A Fazenda Pública pretende agora, por via do presente pedido de reforma do acórdão, obter a alteração da condenação em custas em ambas as instâncias. Vejamos, pois, se se verificam os requisitos legais para deferir tal pretensão.

De harmonia com o disposto no n.º 7 do art. 6º do RCP nas causas de valor superior a (euro) 275.000, o remanescente da taxa de justiça é considerado na conta a final, salvo se a especificidade da

situação o justificar e o juiz de forma fundamentada, atendendo designadamente à complexidade da causa e à conduta processual das partes, dispensar o pagamento.

Trata-se de uma dispensa excepcional que, podendo ser officiosamente concedida (à semelhança do que ocorre com o agravamento previsto no n.º 7 do art.º 7.º), depende sempre de avaliação pelo juiz, pelo que haverá de ter lugar aquando da fixação das custas ou, no caso de ser omitida, mediante requerimento de reforma dessa decisão¹.

Ora, no âmbito do pedido de dispensa do remanescente da taxa de justiça, tem-se entendido que cabe a este STA apreciá-lo tão só no que respeita ao recurso (processo autónomo, na acepção do n.º 2 do art. 1º do RCP) que a ele foi dirigida.

Por outro lado, e quanto à complexidade da causa haverá que ter em conta os parâmetros estabelecidos pelo disposto no n.º 7 do art. 537º do actual CPC (art. 447º-A do CPC 1961).

De acordo com este normativo, para efeitos de condenação no pagamento de taxa de justiça, consideram-se de especial complexidade as acções e os procedimentos cautelares que: (a) contenham articulados ou alegações prolixas; (b) digam respeito a questões de elevada especialização jurídica, especificidade técnica ou importem a análise combinada de questões jurídicas de âmbito muito diverso; ou (c) impliquem a audição de um elevado número de testemunhas, a análise de meios de prova complexos ou a realização de várias diligências de produção de prova morosas.

As questões de elevada especialização jurídica ou especificidade técnica serão, por regra, as que envolvem intensa especificidade no âmbito da ciência jurídica e grande exigência de formação jurídica de quem tem que decidir. Já as questões jurídicas de âmbito muito diverso são as que suscitam a aplicação aos factos de normas jurídicas de institutos particularmente diferenciados (neste sentido, Salvador da Costa, Regulamento das Custas Processuais anotado e comentado, Almedina, 4ª. edição, 2012, pág.85).

Em síntese poderemos dizer que a dispensa do remanescente da taxa de justiça, tem natureza excepcional, pressupõe uma menor complexidade da causa e uma simplificação da tramitação processual aferida pela especificidade da situação processual e pela conduta das partes.

4. No caso subjudice esses requisitos manifestamente não se verificam.

De facto constata-se dos autos que a tramitação processual foi, no essencial, uma tramitação regular própria de um recurso de jurisdicional. Ou seja, não ocorreram quaisquer factos ou circunstâncias determinantes de uma simplificação da tramitação processual que justificassem a dispensa de pagamento solicitada que, como se viu, não é regra, mas excepção.

Por outro lado, considerando as questões jurídicas apreciadas no recurso, relativas à conformidade com o princípio de direito comunitário da livre circulação de capitais (arts. 56º e 58º do Tratado que instituiu a Comunidade europeia, actualmente arts. 63º e 65º do TFUE) das normas constantes da legislação portuguesa que constituem o suporte jurídico da retenção na fonte do imposto incidente sobre os lucros distribuídos a entidades accionistas não residentes (arts. 14º nº3, 80º nº2 alínea c), 88º nº1, alínea c) CIRC (numeração e redacção vigentes nos anos 2004/2007), por confronto com as normas constantes dos arts. 46º nº1 e 90º nº1 alínea c) CIRC (numeração e redacção vigentes nos anos 2004/2007) que dispensa a retenção na fonte do imposto incidente sobre os lucros distribuídos a entidades accionistas com residência no território português, é seguro concluir que não estamos perante uma causa simples ou de menor complexidade jurídica para efeitos desta dispensa de taxa.

Neste contexto, não se nos afigura, que estejam preenchidos os requisitos exigidos pelo mencionado n.º 7 do art. 6º do RCP, para que possa dispensar-se o pagamento do remanescente da taxa de justiça.

Por último acresce referir, tal como ficou dito no Acórdão 1319/13, de 9.07.2014, que, com o aditamento (operado pelo art. 2º da Lei n.º 7/2012, de 13/2) deste n.º 7 ao art. 6º do RCP, passa precisamente a poder (e a dever) atender-se ao falado limite máximo de 275.000,00 Euros e a poder dispensar-se o pagamento do remanescente da taxa de justiça, não se vendo, portanto, que ocorra, nesta vertente, violação dos apontados princípios constitucionais do direito de acesso aos tribunais e da proporcionalidade.

5. Termos em que acordam, em conferência, os juizes da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo em indeferir o pedido de reforma, quanto a custas, do acórdão proferido nos autos a fls. 437/456.

Custas do incidente pela Fazenda Pública, fixando-se taxa de justiça em uma UC.

Lisboa, 2 de Dezembro de 2015. — *Pedro Delgado* (relator) — *Fonseca Carvalho* — *Ascensão Lopes*.

(*) (Este acórdão já tem a retificação feita pelo despacho de 16/12/2015).

¹ Conforme admite Salvador da Costa, RCP anotado, 5.ª ed., 2013, em anotação ao preceito

Acórdão de 2 de Dezembro de 2015.**Assunto:**

Apoio judiciário. Decisão. Impugnação judicial. Legitimidade. Instituto da Solidariedade e Segurança Social. Custas. Responsabilidade por custas.

Sumário:

- I — A responsabilidade pela dívida de custas em sede cível, assenta nos princípios da causalidade ou do proveito resultante do processo e consta, fundamentalmente, do artigo 446.º do Código de Processo Civil, nos termos seguintes: 1. A decisão que julgue a acção ou algum dos seus incidentes ou recursos condenará em custas a parte que a elas houver dado causa ou, não havendo vencimento da acção, quem do processo tirou proveito; 2. Entende-se que dá causa às custas do processo a parte vencida, na proporção em que o for; 3. Tendo ficado vencidos vários autores ou vários réus, respondem pelas custas em partes iguais, salvo se houver diferença sensível quanto à participação de cada um deles na acção, porque nesse caso as custas serão distribuídas segundo a medida da sua participação; no caso de condenação por obrigação solidária, a solidariedade estende-se às custas.»*
- II — Da análise da estrutura do procedimento que rege o processo especial de impugnação judicial da decisão sobre a concessão do apoio judiciário, nomeadamente das normas que dispõem sobre a legitimidade processual, pode-se concluir que a Segurança Social não é parte ou interveniente no referido processo judicial não tendo interesse em demandar ou mesmo contradizer, assumindo uma função que antes se encontrava jurisdicionalizada.*
- III — O Instituto da Segurança Social não é responsável pelo pagamento das custas decorrentes da dedução da impugnação judicial da decisão sobre a concessão do apoio judiciário, que não suscitou, e na qual não pode intervir; devendo os encargos decorrentes da concessão do apoio judiciário, havendo processo judicial, ser levados a regra de custas, a final, nos termos do estatuído no artigo 36º da Lei 34/2004.*

Processo n.º 864/15-30.

Recorrente: Centro Distrital de Coimbra do Instituto de Segurança Social, I. P.

Recorrido: A.....

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

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

Centro Distrital de Coimbra, Instituto de Segurança Social, IP., inconformado, recorre da decisão proferida a fls. 30 a 39 dos autos, que a condenou nas custas do presente processo impugnatório que contra si havia sido intentado por A.....

Alegou, tendo concluído:

1ª- O recurso ora interposto questiona o decidido na sentença de 6 de Maio de 2015 quanto à condenação em custas do Instituto de Segurança Social, pois no que concerne às custas, a Segurança Social não ocupa neste tipo de processos a qualidade de parte, é o órgão decisor, por isso, não pode ser tributada;

2ª- No apoio judiciário, quando a decisão da Segurança Social é impugnada, o Tribunal que a aprecia actua como uma instância de recurso nesta matéria;

3ª- As partes nessa impugnação judicial, são necessariamente as partes que figuram no processo judicial para o qual é requerida a protecção jurídica, neste caso o impugnante A..... e a impugnada Fazenda Nacional, conforme ofício do TAF n.º 149, de 27 de Fevereiro de 2014;

4ª- A Segurança Social mantém o papel de árbitro (aliás, até ao final do processo judicial pode ainda retirar a protecção jurídica a quem dela usufrua nos termos do disposto no art. 10º da LPJ), não sendo parte no processo judicial, relativamente ao qual não tem interesse em demandar, ou sequer, em contradizer;

5ª- O interesse em demandar exprime-se pela utilidade derivada da procedência da acção; o interesse em contradizer, pelo prejuízo que dessa procedência advenha.

6ª- Ora, no âmbito da protecção jurídica, apenas terá interesse em contradizer pelo prejuízo que advenha da concessão desse benefício a parte contrária na acção judicial para a qual o mesmo foi requerido.

7ª- Pois, em matéria de imputação de encargos, o art. 36.º da actual Lei de Protecção Jurídica estabelece “Sempre que haja um processo judicial, os encargos decorrentes da concessão da protecção jurídica, em qualquer das suas modalidades, são levados a regra de custas a final”.

8ª- Conforme Salvador da Costa, em anotação à Lei, na pág. 222, explica “A referência à entrada em regra de custas significa que os referidos encargos são incluídos no acto de contagem final, a débito da parte vencida não beneficiária do apoio Judiciário na modalidade de assistência judiciária” que são “as quantias efectivamente despendidas pelo erário público no âmbito da concessão de protecção jurídica”.

9ª- Portanto, é para a parte contrária na acção judicial que pode advir prejuízo pelo facto de ser concedido protecção jurídica ao requerente.

10ª- Para a Segurança Social não advém nenhum prejuízo; pois todos os encargos com o apoio judiciário são suportados pelo Ministério da Justiça. À Segurança Social apenas cabe verificar da insuficiência económica dos requerentes.

11ª- Esta é a principal diferença relativamente aos processos judiciais em que a Segurança Social figura como parte - Ré no contencioso administrativo, enquanto interveniente principal ao abrigo do disposto no DL 59/89, como ofendida/assistente nos processos por crimes cometidos contra a Segurança Social e como reclamante nos processos de execução e de insolvência.

12ª- É forçoso concluir que a Segurança Social ao não ser parte ou interveniente no processo judicial não pode ser condenada em custas, pois o 527.º e sgs do CPC em matéria de custas apenas faz recair essa responsabilidade sobre as partes (Autor, Réu ou demais intervenientes).

13ª- Portanto, no caso da decisão da Segurança Social ser revogada em sede de impugnação terão de ser suportadas pelo erário público (à semelhança do que acontece nos processos de contraordenação). O mesmo acontece quando a impugnação judicial é apresentada pela parte contrária - esta suporta as custas no caso de não obter provimento, caso contrário, suporta-as o erário público.

14ª- A Segurança Social, na sua qualidade de “árbitro” não pode ser condenada em custas, quando é impugnada a sua decisão, assim, como os juízes não são condenados em custas, quando uma parte recorre da decisão do juiz e o recurso procede. Nestes casos, não há custas.

15ª- O caso dos presentes autos, situa-se na margem dos poucos processos, em que não há custas, pois não se pode condenar a Segurança Social, que não é parte no processo e apenas árbitro e não se pode condenar a Fazenda Nacional, que apesar de ser parte no processo, não impugnou essa decisão.

16ª- O recorrente discorda da autonomização em absoluto do pedido de protecção jurídica relativamente à causa judicial, pois o requerente de apoio judiciário tem de fazer prova no processo judicial que requereu apoio judiciário, juntando cópia do seu pedido junto do Tribunal, para poder suspender prazos que estejam a correr.

17ª- O juiz da causa terá de aguardar a decisão da Segurança, conforme ofício do TAF n.º 149 de 27 de Fevereiro de 2014 nestes autos, a propósito do despacho de 15 de Janeiro de 2015.

18ª- A Segurança Social, quando indeferiu o pedido de apoio judiciário, assim, como quando decidiu manter esse indeferimento em sede de impugnação Judicial, teve de notificar o Impugnante através do seu mandatário e teve de notificar o Tribunal, das suas decisões, pelo que não é possível autonomizar o indeferimento do apoio judiciário da causa judicial a que se reporta.

19ª- Tanto não é totalmente autónoma, que a impugnação judicial do indeferimento do apoio judiciário, é tramitada no TAF, como apenso a essa causa judicial - Processo n.º 430/14.0BECBR-A.

20ª- A Lei da protecção jurídica é legislação especial, com regras próprias e é por causa dessa Lei, que a juiz a quo é chamada a decidir a impugnação judicial, pelo facto de o apoio Judiciário ter sido requerido para uma acção pendente no TAF - art.º 26.º n.º 4 da Lei do apoio judiciário.

21ª- Se, como a Meritíssima juiz defende, a decisão de apoio judiciário fosse autónoma relativamente à causa judicial, então o Tribunal Administrativo, seria o competente para decidir todas as impugnações, independente do Tribunal onde as mesmas correm.

22ª- Neste sentido, vide Acórdão do STA, no processo 0253/12, de 10-10-2012, 2ª Secção, onde se concluiu “No caso sub judice, a Segurança Social enquanto entidade decisora, não é parte, e é alheia à pretensão formulada pelo requerente do apoio judiciário, não tendo qualquer interesse que não seja o de protecção de interesses públicos, assumindo uma função que antes se encontrava jurisdicionalizada....

23ª- O que a Meritíssima juiz faz, é transformar a impugnação Judicial, que é a fase final do procedimento administrativo, numa verdadeira acção judicial absolutamente autónoma ao procedimento administrativo (que não tem partes; mas apenas requerente e entidade decisora).

24ª- Sendo a decisão da impugnação do apoio judiciário, a fase final do procedimento, onde não há partes, mas apenas entidade decisora e requerente, não pode haver custas.

Pelo que com o douto suprimento, na procedência do recurso, deve ser revogada a douta sentença e o despacho que indeferiu a reforma de sentença, na parte em que condenam a Segurança Social em custas, devendo ser substituída, nessa parte, por douta decisão que determine que a decisão é “sem custas”, JUSTIÇA.

Não foram produzidas contra-alegações.

O Ministério Público emitiu parecer quanto à intempestividade do recurso, o que já foi oportunamente decidido.

Cumpre decidir.

Com interesse, releva dos autos a seguinte matéria de facto:

- A..... impugnou judicialmente a decisão da recorrente que recaiu sobre o pedido de protecção jurídica que em devido tempo havia formulado, indeferindo-o;
- Por sentença de fls. 30 a 39 foi decidida tal impugnação, julgando-se a mesma procedente e condenando a recorrente nas custas.

Nada mais há com interesse.

Há agora que apreciar o recurso que nos vem dirigido.

A questão que aqui vem colocada já foi decidida por este Supremo Tribunal, precisamente num recurso interposto de uma decisão proferida pelo TAF de Coimbra, tal como a destes autos, tendo-se, então, concluído que “O Instituto da Segurança Social não é responsável pelo pagamento das custas decorrentes da dedução da impugnação judicial da decisão sobre a concessão do apoio judiciário, que não suscitou, e na qual não pode intervir, devendo os encargos decorrentes da concessão do apoio judiciário, havendo processo judicial, ser levados a regra de custas, a final, nos termos do estatuído no artigo 36º da Lei 34/2004”, cfr. recurso n.º 0253/12, datado de 10/10/2012.

Considerando a simplicidade da questão, repetiremos o que já se deixou dito nesse acórdão.

“A única questão colocada sob apreciação é a de saber se a sentença faz um correcto julgamento, ao condenar a CDCISS, no pagamento de custas, em consequência da procedência da impugnação judicial apresentada pelo recorrido contra o indeferimento do pedido de apoio judiciário.

Inconformada com esta decisão, vem a ora recorrente, CDCISS, IP, na qualidade de entidade instrutora e decisora do referido pedido de apoio judiciário, interpor recurso, sustentando para o efeito, não ser parte no processo e por isso não deve ser condenada ao pagamento de custas.

Desde já se dirá que o recurso merece provimento.

Vejamos então.

O acesso ao sistema de apoio judiciário efectua-se através de um procedimento administrativo que passou a ser da competência dos serviços da segurança social com a entrada em vigor da Lei n.º 30-E/2000, de 20 de Dezembro e que é regulado pela já referida Lei 34/2004, de 29/07.

A atribuição de competência decisória a uma entidade administrativa em matéria de concessão de apoio judiciário teve por objectivo libertar os tribunais do peso burocrático dos procedimentos de avaliação da situação económica dos interessados num contexto de ausência de qualquer litígio carecido de composição, não se deixando, contudo, de assegurar a possibilidade de impugnação judicial da decisão administrativa (artigo 26.º, n.º 2 e 27.º, da Lei n.º 34/2004, de 29 de Julho).

Partiu o legislador de uma qualificação do apoio judiciário como direito a uma prestação social enquadrada nos direitos sociais previstos no artº 63º da Constituição.

Daí a opção legislativa ao prever a tramitação do respectivo procedimento nos serviços da segurança social, e não nos tribunais, como acontecia anteriormente (Ver neste sentido Salvador da Costa, o Apoio Judiciário, 5ª edição, pag. 137 e Diário da A.R. 1.ª série, n.º 26, págs. 993-994, discussão, na generalidade, da proposta de lei n.º 51/VIII.).

Dispõe assim o artº 20º da já referida Lei 34/2004 que a decisão sobre a concessão de protecção jurídica compete ao dirigente máximo dos serviços de segurança social da área de residência ou sede do requerente, sendo o respectivo procedimento regulado pelos arts. 22 a 26 da citada lei.

E resulta do artº 26º, n.º 2 do mesmo diploma legal que a decisão sobre o pedido de protecção jurídica não admite reclamação nem recurso hierárquico ou tutelar, sendo susceptível de impugnação judicial nos termos dos artigos 27.º e 28.

Em caso de indeferimento total do pedido de concessão de protecção jurídica ou de recusa de nomeação de patrono é o requerente que tem legitimidade para deduzir a impugnação. No caso de deferimento do pedido de apoio judiciário é a parte contrária que tem legitimidade para deduzir a impugnação porque os respectivos encargos entram em regra de custas (artº 26º, nº5).

A decisão proferida é irrecorrível, funcionando o tribunal como instância de recurso (artº 28º n.º 5).

Quanto ao procedimento da impugnação judicial consta ele do referido artº 28º, prevendo-se no seu n.º 4 que, recebida a impugnação, esta é distribuída, quando for caso disso, e imediatamente conclusa ao juiz o qual, por meio de despacho concisamente fundamentado, decide, concedendo ou recusando o provimento, por extemporaneidade ou manifesta inviabilidade.

Da análise da estrutura do procedimento que rege o processo especial de impugnação judicial da decisão sobre a concessão do apoio judiciário, nomeadamente das normas que dispõem sobre a legitimidade processual, pode-se concluir que a Segurança Social não é parte ou interveniente no referido processo judicial não tendo interesse em demandar ou mesmo contradizer, assumindo uma função que antes se encontrava jurisdicionalizada.

As partes nessa impugnação judicial serão necessariamente as partes que figuram no processo para o qual é requerida a protecção jurídica, ou seja a parte que demanda a concessão do benefício, e a parte contrária na acção para a qual o mesmo foi requerido, que terá interesse em contradizer pelo prejuízo que lhe advenha da concessão desse benefício (Pois resulta do artº 36º do mesmo diploma que

“Sempre que haja um processo judicial, os encargos decorrentes da concessão da protecção jurídica, em qualquer das suas modalidades, são levados a regra de custas a final”).

O ISS não tem, pois, intervenção na impugnação judicial, não sendo representado por mandatário e não sendo notificado para contestar a pretensão do impugnante, o que decorre do facto de não ser parte nos autos.

Ora a responsabilidade pela dívida de custas em sede cível, assenta nos princípios da causalidade ou do proveito resultante do processo (Conferir neste sentido Salvador da Costa no seu Regulamento das Custas processuais, 2ª edição, pag. 46: «a regra geral de responsabilidade pelo pagamento das custas assenta, a título principal, no princípio da causalidade e, subsidiariamente, no da vantagem ou proveito processual, sendo aquele indiciado pelo princípio da sucumbência, pelo que deverá pagar as custas a parte vencida, na respectiva proporção») e consta, fundamentalmente, do artigo 446.º do Código de Processo Civil (hoje artigos 527º e 528º), nos termos seguintes: 1. A decisão que julgue a acção ou algum dos seus incidentes ou recursos condenará em custas a parte que a elas houver dado causa ou, não havendo vencimento da acção, quem do processo tirou proveito. 2. Entende-se que dá causa às custas do processo a parte vencida, na proporção em que o for. 3. Tendo ficado vencidos vários autores ou vários réus, respondem pelas custas em partes iguais, salvo se houver diferença sensível quanto à participação de cada um deles na acção, porque nesse caso as custas serão distribuídas segundo a medida da sua participação; no caso de condenação por obrigação solidária, a solidariedade estende-se às custas.»

No caso sub judice, a Segurança Social enquanto entidade decisora, não é parte, e é alheia à pretensão formulada pelo requerente do apoio judiciário, não tendo qualquer interesse que não seja o de protecção de interesses públicos, assumindo uma função que antes se encontrava jurisdicionalizada.

Daí que se entenda, tal como acentua o Exmº Procurador-Geral Adjunto neste Tribunal, não ser legal impor-lhe o pagamento das custas decorrentes da dedução da impugnação judicial, que não suscitou, e na qual não pode intervir, devendo os encargos decorrentes da concessão do apoio judiciário, havendo processo judicial ser levados a regra de custas, a final, nos termos do estatuído no artigo 36º da Lei 34/2004.”

E, aderindo a estes fundamentos, não há dúvida que o recurso deve proceder por na sentença recorrida se ter cometido erro de julgamento quanto ao segmento decisório quanto a custas.

Termos em que, face ao exposto, acordam os Juizes da secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em conceder provimento ao presente recurso, revogando o julgado recorrido no segmento quanto a custas.

Sem custas.

D.n.

Lisboa, 2 de Dezembro de 2015. — *Aragão Seia* (relator) — *Casimiro Gonçalves* — *Francisco Rothes*.

Acórdão de 2 de Dezembro de 2015.

Assunto:

Reclamação das decisões do órgão da execução fiscal. Tutela judicial efectiva. Subida da reclamação.

Sumário:

Estando em causa num processo de reclamação de actos do órgão de execução fiscal a omissão do cumprimento, por parte do Chefe do Serviço de finanças, do dever legal de remeter a reclamação judicial ao tribunal no prazo de oito dias (artigo 278.º, n.º 4 do CPPT), o direito à tutela judicial efectiva impõe que seja reconhecido ao interessado o direito de solicitar a intervenção do Tribunal mediante requerimento dirigido ao juiz do processo de execução fiscal para que determine a subida ao tribunal da reclamação.

Processo n.º 1217/13-30.

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

Recorrido: Fazenda Pública.

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

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 – A...... Ld.^a, melhor identificada nos autos, vem interpor recurso da decisão do Tribunal Administrativo e Fiscal de Loulé que julgou improcedente o pedido de intimação para um comportamento do chefe do serviço de finanças de Loulé, na parte em que improcedeu a subida da reclamação judicial por ela apresentada, com o fundamento em prejuízo irreparável por não configurar o meio processual próprio.

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

«I. O presente recurso é interposto da decisão do Tribunal Administrativo e Fiscal de Loulé, de 15 de Maio de 2013, na parte que fez improceder o pedido de intimação do Chefe do Serviço de Finanças de Loulé 2 a fazer subir ao tribunal a quo reclamação judicial motivada em prejuízo irreparável.

II. A reclamação judicial apresentada em 27 de Agosto de 2012 jaz ainda hoje no Serviço de Finanças de Loulé 2, sem qualquer motivo conhecido.

III. Quis a lei que a reclamação judicial dos actos praticados na execução fiscal fosse necessariamente apresentada no serviço de finanças, e não alternativamente no tribunal como sucede, por exemplo, no processo de impugnação.

IV. A lei concede um prazo de oito dias para que o serviço de finanças leve a cabo todas as tarefas que uma simples remessa postal convoca.

V. Findo este, a lei garante a possibilidade de a reclamante ver suprida a omissão do serviço de finanças através da intimação para o comportamento devido.

VI. O propósito deste meio processual consiste justamente em ultrapassar a omissão pela administração tributária de determinados deveres que sobre ela impendem como é aquele que o n.º 4 do artigo 278.º do CPPT estatui.

VII. Não se percebe, pois, como possa a violação de um dever legal pelo Chefe do Serviço de Finanças merecer a complacência e o beneplácito do tribunal a quo.

VIII. A lei não atribui ao órgão da execução fiscal, nem lhe admite, qualquer razão susceptível de obstar ao envio imediato a tribunal da reclamação findada em prejuízo irreparável pela reclamante (cfr: artigo 278.º do CPPT).

IX. Uma vez requerida intimação dirigida a suprir uma omissão tão manifesta, não podia o tribunal a quo recusa-la porque isso constitui uma denegação da possibilidade de reclamação judicial para obstar a um prejuízo irreparável, circunstância a que os artigos 95.º n.º 1 e n.º 2, alínea j), e 103.º n.º 2, todos da LGT, liminarmente se opõem.»

2 – Não foram apresentadas contra alegações pela Fazenda Pública

3 – O Ministério Público emitiu parecer a fls. 194/195 com o seguinte conteúdo:

«Está em causa decidir se, em processo de intimação para comportamento, é de determinar ao órgão de execução fiscal (O.E.F.) a subida de anterior reclamação que foi apresentada nos termos do art. 276.º e ss. do C.P.P.T., tendo a mesma sido fundada em prejuízo irreparável (f 52 e ss.), e não constando que a sua remessa tenha sido determinada a tribunal a que era dirigida pelo O.E.F. no prazo previsto no art. 278.º n.º 4 do C.P.P.T., nem posteriormente.

Emitindo parecer:

O processo adequado para reagir a uma tal omissão de remessa é o de arguir nulidade e apresentar nova reclamação — nesse sentido Jorge Lopes de Sousa em C.P.P.T. Anotado e Comentado, Vol. IV, p. 271 e 272, e entre outros, o ac. do S.T.A. de 24-2-11, proc. 105/11, acessível em www.dgsi.pt.

Assim, o meio utilizado de intimação não será o mais adequado com vista à tutela plena, eficaz e efectiva de direitos e interesses protegidos, segundo o previsto no seu n.º 2 do art. 147.º do C.P.P.T., conforme decidido foi.

Acontece que a recorrente cumulou no presente processo outros pedidos, os quais foram deferidos.

Afigura-se ser ainda possível determinar a correcção do dito pedido naquela outra forma de processo, segundo o previsto no art. 97º n.º 3 da L.G.T.

Os autos são, pois, ainda de mandar remeter ao O.E.F., a fim de que conheça da subida da reclamação apresentada ao tribunal a que foi dirigida, caso os actos em causa não tenham sido revogados, conforme previsto ainda no n.º 4 do art. 278.º e nos n.ºs 2 ou 3 do art. 277.º n.º 2 do C.P.P.T.

Com efeito, não há dúvidas que é ao tribunal que compete decidir em última instância quanto à subida da reclamação, admitindo-a, ou devolvê-la ao O.E.F., caso entenda não se encontrarem reunidos os pressupostos de que depende a sua apreciação para o que o recorrente invocou prejuízo irreparável - cfr., ainda entre outros, o ac. de 14-7-10 de proferido no rec. n.º 548/10, acessível em www.dgsi.pt.

Concluindo, o recurso parece ser de proceder, sendo de revogar a sentença proferida na parte em que aquele ainda se refere, a substituir por decisão que determine ainda a correcção do meio utilizado, e ordenar ainda a remessa dos autos ao sr. Chefe do Serviço de Finanças de Loulé 2.»

4 - Colhidos os vistos legais, cabe decidir.

5 – O Tribunal Administrativo e Fiscal de Loulé fixou a seguinte matéria de facto com relevo para a decisão:

A)

Em 19.05.2011, a AT efetuou uma liquidação adicional de IRC n.º 2011 8310003079, referente ao ano 2009 no montante de €288.608,11; (cf. Doc. 4, junto com a PI)

B)

Em 23.08.2011, foi emitida citação, via postal, dando conhecimento e chamando a ora requerente ao processo de execução fiscal n.º 3859201101071513, referente a dívidas de IVA, montante de €11597073 e acrescido € 344,17, com base nas certidões de dívida referentes ao período 2008-12T, 2009-12T e 2010-12T;

(cf. doc. 1 e 2, junto com a PI)

C)

Em 10.08.2011, foi emitida citação pessoal, dando conhecimento e chamando a ora requerente ao processo de execução fiscal n.º 3859201101066374, referente a dívidas de IRC do ano 2009, montante de € 287.742,70 e acrescido €1.251,88;

(cf. doc. 3 junto com a PI)

D)

Em 25.08.2011, a requerente deu entrada no Serviço de Finanças de Quarteira, de um requerimento com o seguinte teor:

PEF n.º 3859 2011 01071513

IVA


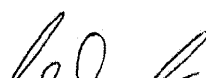
NIF

EX.MO SENHOR

CHEFE DE FINANÇAS

DE LOULÉ 2

A LDA, NIF, citada no processo de execução fiscal à margem identificado, vem requerer que lhe seja fixado o valor a garantir para suspender esse processo, nos termos e para os efeitos do disposto no artigo 169.º conjugado com o n.º 5 do artigo 199º, ambos do Código de Procedimento e de Processo Tributário, para o que desde já informa que irá impugnar as liquidações de IVA em cobrança coerciva.

 A Requerente 

(cf. doc. 7, junto com a PI)

E)

Em 26.08.2011, a requerente deu entrada no Serviço de Finanças de Quarteira de um requerimento com o seguinte teor:

PEF n.º 3859 2011 01066374

EX.MO SENHOR

IRC

CHEFE DE FINANÇAS

NIF

DE LOULÉ 2

A LDA., NIF, citada no processo de execução fiscal à margem identificado, vem requerer que lhe seja fixado o valor a garantir para suspender esse processo, nos termos e para os efeitos do disposto no artigo 169.º conjugado com o n.º 5 do artigo 199º, ambos do Código de Procedimento e de Processo Tributário, para o que desde já informa que irá impugnar a liquidação de IRC em cobrança coerciva.

MA A Requerente *D. O. R.*

(cf. doc. 8, junto com a PI)

F)

Pelo ofício n.º 3701 de 11.10.2011, a requerente foi notificada da prestação da garantia bancária com o seguinte teor:

DF DE FARO

SERVIÇO DE FINANÇAS DE LOULÉ 2 (QUARTEIRA)

3701

Ofício n.º: 2011-10-11	A....., Ld.ª
Processo:	..... - E.N.396
Entrada Geral:	.....
N.º Identificação Fiscal (NIF):	8125 - QUARTEIRA
Sua Ref.ª:	
Técnico:	
Cod. Assunto:	
Origem:	

Registado com Aviso de Recepção

Assunto: PRESTAÇÃO DE GARANTIA BANCÁRIA

Fica V. Ex.^a por este meio notificado para, no prazo de 15 dias a contar da assinatura do aviso de recepção, apresentar garantia bancária no valor de 192767,85 € (cento e noventa e dois mil setecentos e sessenta e sete Euros e oitenta e cinco cêntimos) calculada nos termos do n.º 5 do artigo 199.º do CPPT, a fim de suspender o processo de execução fiscal n.º 3859201101071513, por dívida de IVA referente ao período 2008-12, 2009-12 e 2010-12.

Com os melhores cumprimentos

(cf. doc. 9 junto com a PI)

G)

Pelo ofício n.º 3700 de 11.10.2011, a requerente foi notificada da prestação da garantia bancária com o seguinte teor:

DF DE FARO	
SERVIÇO DE FINANÇAS DE LOULÉ 2 (QUARTEIRA)	
3700	
Ofício n.º: 2011-10-11 Processo: Entrada Geral: N.º Identificação Fiscal (NIF): Sua Ref.º: Técnico: Cod. Assunto: Origem:	A....., Ld. ^a - E.N.396 8125 - QUARTEIRA

Registado com Aviso de Recepção

Assunto: PRESTAÇÃO DE GARANTIA BANCÁRIA

Fica V. Ex.^a por este meio notificado para, no prazo de 15 dias a contar da assinatura do aviso de recepção, apresentar garantia bancária no valor de 479429,60 € (quatrocentos e

setenta e nove mil quatrocentos e vinte nove Euros e sessenta cêntimos) calculada nos termos do n.º 5 do artigo 199.º do CPPT, a fim de suspender o processo de execução fiscal n.º 3859201101066374, por dívida de IRC referente ao ano de 2009.

(cf. doc. 10 junto com a PI)

H)

Em 18.10.2011, a requerente deu entrada no Serviço de Finanças de Loulé 2 Quarteira, de um requerimento com o seguinte teor:

PEF n.º 3859 2011 01071513

EX.MO SENHOR

V. ofício n.º 3701 de 11.10.2011

CHEFE DE FINANÇAS

DE LOULÉ 2

A/C Senhor,

A..... LDA., NIF, executada no processo à margem identificado, notificada pelo V. ofício em referência para prestar garantia bancária no valor de € 192.767,85, calculada nos termos do n.º 5 do artigo 199º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, vem requerer a V. Exa o seguinte:

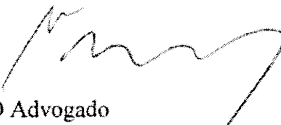
1. No cômputo dos juros de mora para a determinação do valor da garantia a constituir para suspender o processo de execução fiscal não relevam os juros vincendos mas somente os juros vencidos.

5. Assim o determina o n.º 5 do artigo 199º do Código de Procedimento e de Processo Tributário: “a garantia é prestada pelo valor da dívida exequenda, **juros de mora contados até à data do pedido**, com limite de cinco anos, e custas na totalidade, acrescida de 25% da soma daqueles valores”.

6. E assim o esclarece o ofício-circulado n.º 60 014 de 08-03-2001: “a redacção do art.º 199.º do C.P.P.T. visou a introdução de um limite, e não a ampliação do montante dos juros de mora abrangidos pelo dever de prestação de garantia, donde o valor da mesma **terá que ser calculado apenas com o montante dos juros já vencidos à data do pedido**, com o limite máximos de cinco anos.”

8. Por conseguinte, o valor a garantir não pode abranger juros de mora para além daqueles que se venceram desde o prazo para pagamento voluntário da quantia exequenda até à data do pedido de fixação da garantia.

Termos em que requer a V. Exa revogue a decisão notificada pelo ofício n.º 3701 de 11.10.2011, substituindo-a por outra que determine o valor da garantia bancária em conformidade com o exposto e conceda novo prazo para a executada a prestar. Roga a V. Exa faça acompanhar essa notificação do cálculo do valor assim fixado, decomposto pelas diferentes parcelas previstas no n.º 5 do artigo 199º do CPPT.


O Advogado

Junta Cópia da procuração que está nos autos de impugnação que correm termos no Centro de Arbitragem Administrativa sob o processo nº6/2011-T (cf. doc.11, junto com a PI)

D)

Em 18.10.2011, a requerente deu entrada no Serviço de Finanças de Loulé 2 Quarteira, de outro requerimento com o seguinte teor:

PEF n.º 3859 2011 01066374

EX.MO SENHOR

V. ofício n.º 3700 de 11.10.2011

CHEFE DE FINANÇAS

DE LOULÉ 2

A/C Senhor

A..... LDA., NIF, executada no processo à margem identificado, notificada pelo V. ofício em referência para prestar garantia bancária no valor de € 479.429,60, calculada nos termos do n.º 5 do artigo 199º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, vem requerer a V. Exa o seguinte:

1. No cômputo dos juros de mora para a determinação do valor da garantia a constituir para suspender o processo de execução fiscal não relevam os juros vincendos mas somente os juros vencidos.

5. Assim o determina o n.º 5 do artigo 199º do Código de Procedimento e de Processo Tributário: “a garantia é prestada pelo valor da dívida exequenda, **juros de mora contados até à data do pedido**, com limite de cinco anos, e custas na totalidade, acrescida de 25% da soma daqueles valores”.

6. E assim o esclarece o ofício-circulado n.º 60 014 de 08-03-2001: “a redacção do art.º 199.º do C.P.P.T. visou a introdução de um limite, e não a ampliação do montante dos juros de mora abrangidos pelo dever de prestação de garantia, donde o valor da mesma **terá que ser calculado apenas com o montante dos juros já vencidos à data do pedido**, com o limite máximos de cinco anos.”

8. Por conseguinte, o valor a garantir não pode abranger juros de mora para além daqueles que se venceram desde o prazo para pagamento voluntário da quantia exequenda até à data do pedido de fixação da garantia.

Termos em que requer a V. Exa revogue a decisão notificada pelo ofício n.º 3700 de 11.10.2011, substituindo-a por outra que determine o valor da garantia bancária em conformidade com o exposto e conceda novo prazo para a executada a prestar. Roga a V. Exa faça acompanhar essa notificação do cálculo do valor assim fixado, decomposto pelas diferentes parcelas previstas no n.º 5 do artigo 199º do CPPT.

(cf. doc.12, junto com a PI)

J)

Em 30.08.2012, a requerente deu entrada no Serviço de Finanças de Loulé 2 Quarteira, de outro requerimento com o seguinte teor:

Execução Fiscal	EX.MO SENHOR (QUARTEIRA)
Proc.º n.º 3859 2011 01071513 (IVA)	CHEFE DE FINANÇAS
Proc.º n.º 3859 2011 01066374 (IRC)	SERVIÇO DE FINANÇAS DE LOULÉ 2

A..... LDA., a executada com sinais nos processos de execução fiscal à margem identificados, vem expor e requerer a V. Exa o seguinte:

Em 03.10.2011 impugnou a executada todos os actos de liquidação subjacentes às presentes execuções fiscais no Tribunal Arbitral do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD), nos termos do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20.01.

Os actos de liquidação adicional de IVA foram já parcialmente anulados por acórdão de 02.07.2012, ainda não transitado em julgado, proferido no processo n.º 6/2011-T, de que junta cópia sob doc.º n.º 1.

A impugnação do acto de liquidação de IRC corre termós com processo n.º 7/2011-T.

A pedido da executada, fixou V. Exa em € 192.767,85 (IVA) e € 479.429,60 (IRC) os valores das garantias a prestar para suspensão dessas execuções, nos termos do V. ofício n.º 3700 e do V. ofício n.º 3701, ambos de 11.10.2011.

Porém, os valores assim fixados não foram calculados nos termos do disposto no n.º 5 (actual n.º 6) do artigo 199.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), uma vez que integraram juros de mora vencidos e vincendos **após a data dos pedidos**.

Como esclarece o ofício circulado n.º 60.090 de 15.05.2012 da DSGCT, o sentido a dar à expressão “juros de mora contados até (...) à data do pedido” é o de que o valor base dos juros de mora a ter em conta para cálculo da garantia é o dos que se venceram *até à data da apresentação da impugnação judicial*.

Por isso, requereu a executada a V. Exa logo em 17.10.2011 que revogasse os valores assim fixados e os substituísse por outros de acordo com a lei (doc.º n.º 2 e 3 que junta).

Sem jamais ter obtido resposta a esse seu requerimento – e assim impossibilitada de prestar a garantia devida – foi agora a executada surpreendida com a **compensação** de parte das quantias exequendas com um seu crédito tributário.

Termos em que renova o requerido em 17.10.2011, pedindo a V. Exa a fixação do valor das garantias em conformidade com o então exposto, concedendo novo prazo para a executada as prestar.

Para tanto requer que ao valor assim fixado seja subtraída a parte da quantia exequenda entretanto já compensada por iniciativa da administração tributária, bem como a

correspondente à parte das liquidações de IVA entretanto já anulada pelo Tribunal Arbitral no processo n.º 6/2011-T.

O Advogado

(cf. doc. 13, junto com a PI)

K)

Em 14.06.2012, foi efetuada a liquidação de IRC referente a 2011, n.º 20122610164425 onde foi apurado o montante a reembolsar de €169.068,98, tendo sido utilizado em compensação do montante em dívida de IVA, taxa de justiça, juros de mora de IRC e outros encargos;
(cf. doc. 14, junto com a PI)

L)

Em 28.06.2012, a requerente deu entrada no Serviço de Finanças de Loulé 2 Quarteira, Reclamação Judicial dos Actos do Órgão da Execução Fiscal do ato de compensação do reembolso de IRC referido em K), com fundamento em prejuízo irreparável cujo teor se dá por reproduzido para todos os efeitos;
(cf. doc. 15 junto com a PI)

M)

Em 05.03.2013 foi proferido Acórdão do TCAS, que manteve na ordem jurídica a Decisão Arbitral de 02.07.2012 referente às dívidas de IVA, onde o segmento decisório teve o seguinte teor:

Em face do exposto, acordam os árbitros que constituem este tribunal arbitral em julgar parcialmente procedente o pedido, na parte correspondente às vendas a dinheiro geradas pela troca de 9.382 ingressos faturados em 2008, aos 11.737 ingressos faturados em 2009 e aos 9.783 ingressos faturados em 2010, num total de 30.902 ingressos faturados aos agentes turísticos no referido período, e respetivos juros, e declarar a ilegalidade dos atos de liquidação adicional e respetivos juros, quanto a esta parte. O pedido improcede na parte restante.

(cf. doc. 16 e 17, junto com a PI)

N)

Em 25.10.2012, a AT deu entrada no STA de recurso da decisão Arbitral de 20.09.2012 onde o segmento decisório teve o seguinte teor:

53. Face ao exposto, julga-se a impugnação procedente e, em consequência, anula-se a liquidação adicional de IRC n.º 2011 831 0003079 e a de juros compensatórios n.º 2011 00001067214, relativas ao exercício de 2009 no valor total de 288.608,11 euros.

(cf. doc. 18 e 19, junto com a PI)

O)

Em 19.10.2012, a requerente deu entrada no serviço de finanças de Loulé 2 Quarteira de um requerimento com o seguinte teor:

Execução Fiscal

Proc.º n.º 3859 2011 01066374 (IRC)

EX.MO SENHOR

CHEFE DE FINANÇAS

SERVIÇO DE FINANÇAS DE LOULÉ 2

SERV. FINANÇAS LOULÉ
(QUARTEIRA)

A.....Lda., NIF, executada no processo à margem identificado, notificada do duto acórdão de 20.09.2012 do Tribunal Arbitral Tributário

presidido pelo V.º Conselheiro Brandão de Pinho, que julgou a impugnação totalmente procedente e anulou o imposto exigido nos presentes autos de execução fiscal (doc.º n.º 1), vem, nos termos e para os efeitos do disposto na alínea b) do n.º 1 do artigo 176.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, requerer **extinção imediata da execução** com o consequente **reembolso** das quantias entretanto compensadas à ordem deste processo (doc.º n.º 2).

cf. doc. 20 junto com a PI)

P)

Em 22.03.2013, a requerente deu entrada no serviço de finanças de Loulé 2 Quarteira de um requerimento com o seguinte teor:

Execução Fiscal

n.º 3859 2011 01071513 (IVA)

EX.MO SENHOR

CHEFE DE FINANÇAS

SERVIÇO DE FINANÇAS DE LOULÉ 2

V/

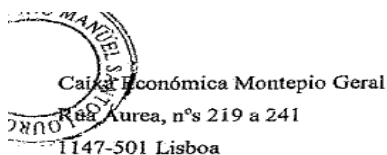
A..... **LDA.**, NIF, com sede no ".....", E.N. n.º 396,, Quarteira, a executada nos autos à margem identificados, notificada do duto acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de 05.03.2013 proferido no processo n.º 05936/12 (doc.º n.º 1) que manteve integralmente a decisão arbitral proferida no proc.º n.º 6/2011-T de **anulação parcial** das liquidações de IVA e juros subjacentes à dívida exequenda em apreço (doc.º n.º 2), vem requerer a **execução espontânea do julgado**, compreendendo designadamente:

- a) a **emissão de novas liquidações** deduzidas das importâncias anuladas; e
- b) a **compensação** dos valores a pagar destas resultantes com todos aqueles entretanto cobrados na execução fiscal que corre termos nesse serviço de finanças de com processo n.º 3859 2011 01071513.

(cf. doc. 21 junto com a PI)

Q)

Em 12.03.2013, a requerente deu entrada no Serviço de finanças de Loulé 2 Quarteira de documento de garantia bancária com o seguinte teor:



RECEBI O ORIGINAL
12/03/2013
SERVIÇO DE FINANÇAS LOULÉ 2
QUARTEIRA

[Handwritten signature]



Autoridade Tributária e Aduaneira
Direcção de Finanças de Faro
Serviço de Finanças de Loulé 2
R.S.Tomé e Príncipe Edf. Solaris Loulé
8125-254 Quarteira

GARANTIA N.º 192-43.010129-0

Ass.: Processos de execução fiscal n.ºs 3859 2011 01066374 e 3859 2011 01071513

A Caixa Económica Montepio Geral com sede na Rua Áurea, números 219 a 241, em Lisboa, registada na Conservatória do Registo Comercial de Lisboa sob o número único de matrícula e de pessoa coletiva 500792615, com o capital institucional de 1295 milhões de euros, adiante designada por CEMG, declara prestar a favor da Autoridade Tributária e Aduaneira uma garantia bancária no valor de € 346.508,38 (trezentos e quarenta e seis mil e quinhentos e oito euros e trinta e oito cêntimos) por conta de A..... LDA., pessoa colectiva titular do número de identificação fiscal, com sede no “.....”, E.N. n.º 396, em Quarteira, destinada a caucionar a suspensão legal dos processos de execução fiscal à margem identificados que correm nesse Serviço de Finanças, respectivamente respeitantes a imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas (IRC) de 2009 e a imposto sobre o valor acrescentado (IVA) de 2008, 2009 e 2010.

A presente garantia será imediatamente considerada nula e de nenhum efeito, caso a CEMG receba comunicação ou certidão passada pelo Beneficiário de que o montante em dívida, no processo tributário supra referido, se encontra integralmente anulado ou pago, ou caso a A..... LDA., presente à CEMG decisão final de processo oposição à execução transitada em julgado, em que seja extinta a execução.

Quarteira, 11 de Março de 2013

(Isenta de imposto do selo nos termos do artigo 233º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro)

(cf. doc. 22 junto com a PI)

6. Do objecto do recurso

Da análise do segmento decisório da sentença e dos fundamentos invocados pela Fazenda Pública para pedir a sua alteração, podemos concluir que a questão objecto do recurso consiste em saber se padece de erro de julgamento a sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Loulé que julgou improcedente o pedido de intimação do Chefe do Serviço de Finanças de Loulé 2 para que este fizesse subir àquele tribunal a reclamação judicial que a Recorrente apresentara nesse Serviço de Finanças, fundada em prejuízo irreparável, contra o acto de compensação por iniciativa da administração tributária no valor de € 169.068,98 efectuado no âmbito do processo de execução fiscal n.º 3859201101066374.

Perante a questão suscitada pela recorrente, de intimação do Sr. Chefe do Serviço de Finanças a “Fazer subir a reclamação judicial em tempo apresentada com fundamento em prejuízo irreparável previsto no n.º 3 do artigo 278.º do CPPT», a decisão recorrida concluiu que tal pedido não observava os requisitos previstos para a dedução do meio processual em causa.

Para chegar a tal conclusão o tribunal a quo apoiou-se na seguinte fundamentação:

«A requerente fundamenta a reclamação judicial em prejuízo irreparável.

O prejuízo irreparável tem de ser comprovado pelos reclamantes pois que, a reclamação apenas poderá ter subida imediata se este se verificar e nas situações elencadas no n.º 3. A jurisprudência e a doutrina são unânimes nesta situação em particular.

Com efeito pode ler-se no acórdão do TCAS, entre muitos outros (STA n.º 058/08 de 06/03/2008 n.º 033/09 de 18.02.2009, n.º 0387/09 de 15.07.2009, TCAS n.º 02139/08 de 29.01.2008, 03470/09 de 28.10.2009, TCAN n.º 01178/07)) que «O fundamento legal da existência de prejuízo irreparável decorrente da penhora efectuada tem de ser invocado nos autos pela reclamante, com alegação dos factos pertinentes, pois o prejuízo irreparável não se pode presumir.»

Assim sendo, a subida dos autos para o tribunal de 1ª instância está condicionada a observância dos requisitos já aludidos daquele n.º 3 e da prova efectuada do prejuízo irreparável, consubstanciado na inutilidade da sua subida a final.

Ora, essa prova não é de conhecimento do tribunal senão quando da sua subida. Ou seja, cabe ao órgão da execução fiscal que, nos termos do disposto no n.º 2 do art.º 277 do CPPT, aferir se deve ou não revogar o ato reclamado, consoante o reconhecimento dos factos provados alusivos ao alegado prejuízo irreparável.

Não se verificando a revogação mas entendendo o órgão da execução que os fundamentos invocados na reclamação se consubstanciam, na norma do aludido n.º 3 do art.º 278 do CPPT, deverá fazer subir a reclamação, em oito dias, nos termos do n.º 4 do mesmo artigo.

Assim, sendo que cabe ao órgão da execução aferir se a prova do prejuízo irreparável é ou não suficiente para que determina a subida da reclamação.

Não sendo revogado o ato e não tendo a reclamação subida imediata, resta então ao reclamante, consciente da prova ali produzida, apresentar requerimento ao Órgão da Execução Fiscal, invocando a subida imediata da reclamação.

Do indeferimento desse requerimento pode o requerente deduzir nova reclamação nos termos do art.º 276 do CPPT, da retenção da primitiva reclamação.

Nestes termos sem mais delongas, não procede o pedido por os presentes autos não configurar o meio processual próprio para a sua pretensão.»

Não conformada com este segmento da decisão recorrida, vem a A....., Ldª interpor o presente recurso.

A base da sua argumentação assenta nas seguintes proposições:

- O propósito do meio processual de intimação para o comportamento devido consiste justamente em ultrapassar a omissão pela administração tributária de determinados deveres que sobre ela impendem como é aquele que o n.º 4 do artigo 278º do CPPT estatui.

- A lei não atribui ao órgão da execução fiscal, nem lhe admite, qualquer razão susceptível de obstar ao envio imediato a tribunal da reclamação findada em prejuízo irreparável pela reclamante (cfr. artigo 278.º do CPPT).

- Uma vez requerida intimação dirigida a suprir uma omissão tão manifesta, não podia o tribunal a quo recusa-la porque isso constitui uma denegação da possibilidade de reclamação judicial para obstar a um prejuízo irreparável, circunstância a que os artigos 95.º n.º 1 e n.º 2, alínea j), e 103.º n.º 2, todos da LGT, liminarmente se opõem.

7. Apreciando e decidindo

De harmonia com o disposto no artº 278º, n.º 4 do CPPT, quando a reclamação se fundamentar em prejuízo irreparável causado por qualquer das ilegalidades elencadas no n.º 3 do mesmo normativo, o órgão da execução fiscal fará subir a reclamação no prazo de oito dias.

Resulta deste normativo que, independentemente do juízo de valor que o órgão da execução possa fazer, no caso de o reclamante fundamentar a reclamação em prejuízo irreparável, o órgão de execução fiscal deve enviar a reclamação ao tribunal dentro do prazo de oito dias a contar do termo do prazo aplicável em que é permitida revogação do acto reclamado, de 10 ou 30 dias, nos termos dos nºs. 2 e 3 do art.277º do CPPT (art.278., n.º 3, do CPPT).

Como esclarece Jorge Lopes de Sousa, no seu Código de Procedimento e Processo Tributário, Áreas Edit., 6ª edição, Volume IV, pag. 302 “não pode o órgão da execução fiscal obstar à subida imediata da reclamação ao tribunal, mesmo que lhe pareça evidente que não se verificam os requisitos desse regime de subida. A competência que é atribuída ao órgão da execução fiscal relativamente ao conteúdo da reclamação e sua tramitação restringe-se ao poder ou não revogar o acto e proceder ao seu envio ao tribunal, sendo a este que cabe decidir se a reclamação deve ou não subir imediatamente”.

No caso, tendo a Recorrente invocado prejuízo irreparável para sustentar a sua pretensão de subida imediata da reclamação (vide ponto L do probatório), era ao tribunal e não ao órgão da execução que dela competia conhecer, pelo que o Chefe do Serviço de Finanças tinha efectivamente o dever legal de remeter a reclamação judicial ao tribunal a quo no prazo de oito dias (artigo 278.º n.º 4 do CPPT).

Não colhe assim o argumento em que se apoia a decisão recorrida ao reservar ao órgão da execução fiscal competência para aferir se o prejuízo invocado é ou não suficiente de modo a determinar a subida imediata da reclamação.

E, como bem nota a recorrente, é também errada a afirmação de que “cabe ao órgão da execução fiscal aferir se deve ou não revogar o acto reclamado consoante o reconhecimento dos factos provados alusivos ao alegado prejuízo irreparável”, pois que, como é manifesto, o regime da revogação e o regime da subida da reclamação não se confundem nem se sobrepõem.

Assim, tendo a recorrente apresentado no Serviço de Loulé 2 reclamação judicial fundada em prejuízo irreparável, contra o acto de compensação por iniciativa da administração tributária no valor de € 169.068,98, e não tendo sido revogado o acto impunha-se que o Chefe de Serviço de Finanças procedesse ao envio da reclamação ao tribunal, o que não fez.

Ora a questão que se coloca é a de saber se, perante esta omissão do cumprimento, por parte do Chefe do Serviço de finanças, do dever legal de remeter a reclamação judicial ao tribunal no prazo de oito dias (artº 278º, n.º 4 do CPPT), a intimação para um comportamento constitui o meio processual mais adequado para a tutela dos interesses do requerente.

A resposta deverá ser negativa, o que não impede que o direito à tutela judicial efectiva imponha, no caso concreto, a convalidação em forma processual mais adequada.

Com efeito o meio processual da intimação para um comportamento previsto no art. 101.º, alínea h) da LGT e arts. 97.º, n.º 1, alínea m) e 147.º do CPPT, tem natureza complementar dos demais meios contenciosos, apenas podendo ser usado quando for o mais adequado para assegurar a tutela plena, eficaz e efectiva dos direitos e interesses em causa (n.º 2 do art. 147.º do CPPT).

A intimação para um comportamento, prevista neste art. 147º do CPPT, exige, assim, como seus requisitos cumulativos a omissão de um dever jurídico por parte da administração tributária susceptível de lesar direito ou interesse legítimo em matéria tributária e que essa intimação seja o meio mais adequado para assegurar a tutela plena desse direito ou interesse ⁽¹⁾.

No caso, estando em causa num processo de reclamação de actos do órgão de execução fiscal a omissão do cumprimento, por parte do Chefe do Serviço de finanças, do dever legal de remeter a reclamação judicial ao tribunal no prazo de oito dias (artº 278º, n.º 4 do CPPT), haverá outro meio mais adequado para assegurar a tutela plena, eficaz e efectiva da sua pretensão de fazer subir ao tribunal a reclamação de actos do órgão de execução fiscal.

Com efeito o direito à tutela judicial efectiva impõe que, numa situação como a dos autos, seja reconhecido ao interessado o direito de solicitar a intervenção do Tribunal mediante requerimento dirigido ao juiz do processo de execução fiscal para que determine a subida ao tribunal da reclamação de actos do órgão de execução fiscal.

Até porque no processo de execução fiscal é o juiz tem a tutela da actividade da administração fiscal nesse processo.

Neste sentido sublinha Jorge Lopes de Sousa, no seu Código de Procedimento e Processo Tributário, Áreas Edit., 6ª edição, Volume IV, pag. 271, que «*se ocorrer inércia da administração tributária em apreciar a arguição ou se se tratar de uma situação em que a omissão provoca, só por si, uma lesão imediata dos interesses do requerente, não poderá deixar de reconhecer-se a este interessado o direito de solicitar imediatamente a intervenção do tribunal, como exige a garantia constitucional do direito à tutela judicial efectiva (art. 20.º, n.º 1, da CRP).*»

Acresce que prevendo a Lei n.º 41/98, de 4 de Agosto (que autoriza o **Governo a publicar uma lei geral tributária donde constem os grandes princípios substantivos que regem o direito fiscal português e uma definição mais precisa dos poderes da Administração e das garantias dos contribuintes**), no seu artº 2º, alínea 29, um direito global de os particulares solicitarem a intervenção do juiz no processo, parece ter de deixar-se em aberto a possibilidade de os particulares acederem ao tribunal mesmo quando não há qualquer decisão da administração tributária, inclusivamente para reagirem contra a inércia desta.

Assim, como sublinha aquele autor (ob. citada, pags, 271/272), «para além da reclamação prevista no art. 276º do CPPT, que será o meio adequado para impugnar actos praticados no processo de execução fiscal pela administração tributária, deverá reconhecer-se aos interessados a possibilidade de formularem directamente pedidos para os quais não seja adequado aquele meio, designadamente para verem satisfeitos direitos em situações em que não há uma decisão da administração tributária.

Esta possibilidade tem cobertura nos arts. 151º do CPPT e 49º, n.º 1, alínea d), e 49.e-A, ns. 1, alínea c), 2, alínea c), e 3, alínea c), do ETAF de 2002, que atribuem ao tribunal a competência para decidir os incidentes, a par da impugnação de actos lesivos, nada havendo na lei que obste a que os interessados gerem os incidentes inominados que entenderem adequados, que caberão necessariamente na competência do tribunal quando tiverem por objecto um litígio, mesmo que implícito, entre a administração tributária e os interessados.»

Por outro lado resulta do disposto nos arts. 2º, n.º 2 do Código de Processo Civil e 98º, n.º 4 do CPPT que a todo o direito, excepto quando a lei determine o contrário, corresponde a acção adequada a fazê-lo reconhecer em juízo e que, em caso de erro na forma do processo, este será convolado na forma do processo adequada, nos termos da lei.

Sucede que, no caso em apreço, como parece evidente, o meio processual alternativo sugerido na decisão recorrida - deduzir requerimento ao órgão de execução fiscal invocando a subida imediata da reclamação e, do eventual indeferimento desse requerimento, deduzir nova reclamação nos termos do artº 276º do CPPT - não é seguramente o mais adequado e, muito menos, o mais expedito para assegurar a tutela dos interesses do recorrente.

Basta configurar a hipótese de inércia da administração perante tal requerimento, ou mesmo, em caso de indeferimento, da necessidade de recurso a novo meio processual.

Já através da convalidação do meio de intimação para um comportamento em requerimento solicitando a intervenção do juiz no processo de execução fiscal a requerente pode obter logo o que pretende, ou seja a vinculação do órgão de execução fiscal para proceder ao envio da reclamação ao tribunal.

Procede pois o recurso, sendo que a decisão recorrida, que julgou improcedente a intimação para comportamento requerida e não ponderou a possibilidade de convalidação em requerimento solicitando a intervenção juiz no processo de execução fiscal com vista a obter a vinculação do órgão de execução fiscal para proceder ao envio da reclamação ao tribunal, deve ser revogada.

8. Decisão:

Termos em que, face ao exposto, acordam os juízes da Secção do Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo em conceder provimento ao recurso, revogar, nesta parte, a sentença recorrida e ordenar a convalidação do meio processual utilizado em requerimento solicitando a intervenção do juiz no processo de execução fiscal com vista a obter a vinculação do órgão de execução fiscal para proceder ao envio da reclamação ao tribunal.

Custas pela Fazenda Pública apenas em primeira instância, uma vez que não contra-alegou.

Lisboa, 2 de Dezembro de 2015. — *Pedro Delgado* (relator) — *Casimiro Gonçalves* — *Francisco Rothés*.

(¹) Neste sentido, também, acórdãos desta Secção de 30.03.2011, recurso 894/10 e de 29.04.2009, recurso 96/09.

Acórdão de 2 de Dezembro de 2015.

Processo n.º 1309/14-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: A...

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

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

A....., inconformado com a decisão de fls. 156 a 161 que concluiu pela não existência de oposição de acórdãos entre o acórdão proferido nestes autos e o acórdão proferido no recurso n.º 0822/12-30, datado de 17/10/2012, vem reclamar para a conferência daquela decisão, apresentando as seguintes conclusões:

1.^a - O ora reclamante impugnou judicialmente a liquidação que lhe foi feita, em IMI, ano de 2005, relativamente ao prédio inscrito na matriz urbana da (então) freguesia, Porto, sob o artigo 00313, tendo essa impugnação sido julgada pelo acórdão recorrido, que manteve a liquidação impugnada.

2.^a - Impugnação semelhante deduziu a sociedade B..... S.A., já referida em 1. supra, tendo essa impugnação sido julgada pelo acórdão fundamento, que anulou a liquidação impugnada.

3.^a - Um dos fundamentos das impugnações deduzidas- e o único que para o efeito desta reclamação importa considerar - foi a falta de fundamentação legalmente exigida dos actos de lançamento e liquidação notificados nos termos constantes dos respectivos documentos de cobrança (nestes autos, o documento de fls. 12).

4.^a - Concretamente, ambos os acórdãos - o acórdão recorrido e o acórdão fundamento - decidiram sobre a mesma questão fundamental que consiste em saber se a liquidação do IMI feita e notificada ao ora Reclamante pelo respectivo documento de cobrança, nos exactos termos em que eles constam em cada um dos processos em que aqueles acórdãos foram proferidos, estava devidamente fundamentada.

5.^a - Enquanto o acórdão recorrido decidiu que a notificação do acto tributário, tal como se mostra feita no documento de fls. 12, dava a conhecer a respectiva fundamentação de forma clara, congruente e suficiente.

6.^a - O acórdão fundamento decidiu que a Administração Tributária não deu a conhecer o que a levou a fixar aquele valor patrimonial tributário e não outro qualquer, sendo que o documento de cobrança seguramente não permite saber desde logo com base em que disposições legais foi ele apurado, impondo concluir que o acto tributário sindicado está insuficientemente fundamentado, o que consubstancia vício de forma que determina a sua anulação.

7.^a - Revela-se, pois, evidente que os dois acórdãos, divergindo no sentido e alcance que atribuem à norma do n.º 1 do art. 119.º do Código do IMI decidiram a mesma questão fundamental de direito em termos opostos.

8.^a - O presente recurso foi interposto como recurso por oposição de acórdãos (art. 284.º do CPPT) e não como recurso para uniformização de jurisprudência (art. 152.º do CPTA), devendo como tal ser recebido e prosseguir seus termos, independentemente de a decisão impugnada estar (ou não) em sintonia com a jurisprudência mais recente, e consolidada do Supremo Tribunal Administrativo.

9.^a - Entendimento diverso comportaria inconstitucionalidade, por violação da norma do n.º 1 do art. 20.º da CRP.

Nestes Termos, e nos mais que V. Exas. sempre suprirão, deverá ser revogada a decisão de fls. 156 a 161, dada em 15 de Setembro de 2015, e proferido acórdão que reconheça a alegada existência de oposição de julgados.

Cumpre decidir.

O presente processo iniciou-se no ano de 2006, pelo que lhe é aplicável o regime legal resultante do ETAF de 2002, nos termos dos artigos 2.º, n.º 1, e 4.º, n.º 2, da Lei n.º 13/2002 de 19 de Fevereiro, na redacção que lhe foi conferida pela Lei n.º 107-D/2003 de 31 de Dezembro.

Assim, a admissibilidade dos recursos por oposição de acórdãos, tendo em conta o regime previsto nos artigos 27.º, alínea b) do ETAF, 284.º do CPPT e 152.º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos (CPTA), depende de existir contradição entre o acórdão recorrido e o acórdão invocado como fundamento sobre a mesma questão fundamental de direito e que não ocorra a situação de a decisão impugnada estar em sintonia com a jurisprudência mais recentemente consolidada do Supremo Tribunal Administrativo.

No que ao primeiro requisito respeita, como tem sido inúmeras vezes explicitado pelo Pleno desta Secção relativamente à caracterização da questão fundamental sobre a qual deve existir contradição de julgados, devem adoptar-se os critérios já firmados no domínio do ETAF de 1984 e da LPTA, para detectar a existência de uma contradição, quais sejam:

- *identidade da questão de direito sobre que recaíram os acórdãos em confronto, que supõe estar-se perante uma situação de facto substancialmente idêntica;*
- *que não tenha havido alteração substancial na regulamentação jurídica;*
- *que se tenha perfilhado, nos dois arestos, solução oposta;*
- *a oposição deverá decorrer de decisões expressas, não bastando a pronúncia implícita ou a mera consideração colateral, tecida no âmbito da apreciação de questão distinta (Acórdãos do Pleno desta Secção do STA de 26 de Setembro de 2007, 14 de Julho de 2008 e de 6 de Maio de 2009, recursos números 452/07, 616/07 e 617/08, respectivamente).*

A alteração substancial da regulamentação jurídica relevante para afastar a existência de oposição de julgados verifica-se «sempre que as eventuais modificações legislativas possam servir de base a diferentes argumentos que possam ser valorados para determinação da solução jurídica» (v. Acórdãos do Pleno da Secção de Contencioso Tributário do STA de 19 de Junho de 1996 e de 18 de Maio de 2005, proferidos nos recursos números 19532 e 276/05, respectivamente).

Por outro lado, a oposição de soluções jurídicas pressupõe identidade substancial das situações fácticas, entendida esta não como uma total identidade dos factos mas apenas como a sua subsunção às mesmas normas legais (cfr. JORGE LOPES DE SOUSA, op. cit., p. 809 e o acórdão do Supremo Tribunal de Justiça de 26 de Abril de 1995, proferido no recurso n.º 87156), cfr. por todos o acórdão deste STA, datado de 14/10/2015.

A matéria de facto levada ao probatório do acórdão proferido nos presentes autos é a seguinte:

A) O Impugnante foi notificado da nota de cobrança n.º 2005 140266703, para efectuar o pagamento da quantia de € 631,29, durante o mês de Abril de 2006, respeitante à 1ª prestação da liquidação de IMI do ano de 2005, dela constando, além do mais, o seguinte:

Descrição dos prédios — Município/Freguesia/Artigo	Ano	Valor Patrimonial Tributário (€)	Valor Isento (€)	Taxa	Maj/Min %	Colecta %	Juros Comp. (€)
1312 Município do Porto 131215 VITÓRIA – U - 00313	2005	166.129,00		0,80	-5,00	1.262,58 1.262,58	0,00

U-Urbano R-Rústico
(...)

1ª PRESTAÇÃO	<i>Este imposto é receita do(s) Município(s) identificado(s) neste(s) documento(s) e a taxa, bem como a majoração/minoração, aplicada a prédios urbanos foi fixada por deliberação da(s) respectiva(s) Assembleia(s) Municipal(is). Foi observado, na presente liquidação, o disposto no artº 25º do DL 287/2003 de 12/11</i>
--------------	---

(...)” Fls 12.

B) O Impugnante apresentou reclamação graciosa da liquidação de IMI relativa ao ano de 2003. Fls 13.

C) Contra as liquidações de IMI referentes aos anos de 2003 e 2004 o Impugnante deduziu impugnação judicial. Fls 14 e 15.

D) Dos autos consta um documento denominado “Arrendamento” outorgado em 09/12/1986, do qual consta, além do mais, o seguinte:

“Primeira: Dra C....., (...) que intervém por si e ainda, como procuradora em nome e representação de:

a) A....., e esposa Dª D....., (...);e

b) E....., (...), casado com F....., (...), por esta autorizado para este acto, como consta da respectiva procuração;

no uso dos poderes que lhe foram conferidos nas duas procurações (...);

Segundos: — a) G....., (...);

e - b) H....., (...), - eles intervêm como gestores de negócios -, em nome e representação da sociedade comercial por quotas de responsabilidade limitada, sob a firma “I....., Limitada”, com sede na Rua números/....., rés-do-chão, nesta cidade;

(...)

A primeira outorgante declarou por si e na aludida qualidade:

Que, por esta escritura, dá de arrendamento à sociedade “I....., Limitada” representada dos segundos outorgantes, o rés-do-chão, com entrada pelos números, a do prédio urbano sito na Rua números a freguesia Porto, inscrito na respectiva matriz sob o artigo trezentos e treze, (...):

1º O prazo de duração é de um ano, considerando-se prorrogado por iguais e sucessivos períodos, e teve o seu início em um de Maio do corrente ano;

(...)

Declararam os segundos outorgantes que aceitam este contrato para a sociedade que representam.

(...) Fls 16 a 23.

E) Dos autos consta documento com o seguinte teor:

RECIBO/RENDA Nr.:5/1989

A..... E OUTROS

(...)

Recebemos de: I..... LDA

quantia de: CENTO E TRINTA E TRES MIL E QUATROCENTOS E CINQUENTA E CINCO ESCUDOS

Para liquidação de: R. R/C 4000 PORTO — R/C

Código	Mês	Valor
1003	JANEIRO	133.455\$00

(...)” FLs 24

F) Em 27/07/2006 deu entrada neste TAF a presente impugnação. Cfr. carimbo apostado no rosto de fls. 2 da PI dos autos.

No acórdão fundamento, recurso n.º 0822/12, levou-se ao probatório a seguinte matéria de facto:

A) A impugnante foi notificada do documento de cobrança n.º 2005 008464703, da liquidação de IMI, do ano de 2005, emitida em 24/02/2006, referente, entre outros, aos prédios inscritos na matriz urbana da freguesia de (Porto), sob os artigos 10389 (fracções A, AC, AD, AE, AF, AG, AH, AI, AJ, AP, AQ, AR, AU, AX, AZ, B, BB, BC, BD, BE, BF, BG, BI, BJ, BL, C, D, E, F, G, I, J, L, M, N, O, Q e U) e 11967, da qual consta, para além do mais, a “descrição dos prédios — Município/Freguesia/Artigo”, o “Valor Patrimonial Tributário”, a “Taxa” e a “Colecta” — cfr. doc. de fls. 16 do processo administrativo apenso, cujo teor se dá por integralmente reproduzido.

B) Em 22/03/2005, a impugnante deduziu impugnação judicial do indeferimento da reclamação graciosa apresentada contra o acto de liquidação de IMI do ano de 2003 - cfr. doc. de fls. 17/18 do processo administrativo apenso.

C) Em 27/07/2005, a impugnante deduziu impugnação judicial da liquidação de IMI do ano de 2004 - cfr. doc. de fls. 19 do processo administrativo apenso.

D) A presente impugnação judicial foi apresentada neste Tribunal em 27/07/2006. - cfr. doc. de fls. 2/12 dos autos, cujo teor se dá por integralmente reproduzido.

E) Da Informação datada de 24/11/2008, emitida pelo Serviço de Finanças do Porto - 3, consta, para além do mais, o seguinte:

“(…)

4. O valor patrimonial tributário dos prédios referidos na petição foi encontrado por aplicação do n.º 5 do artigo 16º do DEC-LEI n.º 287/2003, para os prédios urbanos arrendados que o deixaram de estar em 31-12-1988, tendo sido aplicado ao valor patrimonial resultante da renda, o coeficiente correspondente ao ano a que respeita a última actualização.

5. O valor considerado para efeitos de aplicação da portaria n.º 1337/2003, teve por base os elementos fornecidos pelo sujeito passivo.

6. Assim, na aplicação informática do IMI não constava a indicação de que os prédios se encontravam arrendados, nem o sujeito passivo apresentou a participação a que se refere o artigo 18.º do Dec-Lei n.º 287/2003, de 12 de Novembro, pelo que nos termos do n.º 4 do supra citado artigo, foi tributado pelo regime geral mencionado no artigo 16.º daquele diploma legal.

7. A alteração do valor patrimonial foi consignada através da portaria n.º 1337/2003, não tendo por isso obrigatoriedade de notificação e fundamentação. (...)” - cfr. doc. de fls. 25/26 do processo administrativo apenso.

FACTOS NÃO PROVADOS

Para além dos supra descritos, não se provaram outros factos, mormente que os prédios sobre os quais incidiu a liquidação de IMI ora impugnada se encontravam arrendados em 31 de Dezembro de 1988 (artigo 19.º da petição inicial).

Como bem se percebe da leitura de ambos os acórdãos em confronto, a matéria de facto levada ao probatório não é a mesma, sendo que no acórdão fundamento não foi considerada provada a matéria de facto respeitante ao contrato de arrendamento, como veio a acontecer nos presentes autos.

E isso, só por si, é determinante para que não se possa considerar existir a oposição entre ambos os acórdãos tal como vem referida pelo reclamante.

A este propósito escreveu-se no acórdão fundamento:

“Em suma, a verdade é que sem a fundamentação externada não é possível saber se o valor patrimonial tributário indicado decorre da aplicação dos coeficientes constantes da Portaria n.º 1337/2003, de 05/12, porque se considerou tratar-se de um prédio urbano não arrendado (art. 16.º, n.ºs 1 a 4) ou apenas arrendado até Dezembro de 1988 (art. 16.º, n.º 5), ou se foi determinado de acordo com os arts. 37.º a 46.º do CIMI, ou se a tributação resulta da aplicação do regime transitório previsto no art. 16.º, n.º 5, por não apresentação, por parte do contribuinte, da participação prevista no art. 18.º do DL 287/2003, e da aplicação dos coeficientes a que alude a Portaria n.º 1337/2003, de 05/12, aos últimos valores de rendas declarados.

É verdade que lei impõe aos contribuintes uma obrigação de participação de que conste a última renda recebida e a identificação fiscal do contribuinte (art. 18.º, n.º 1), sob pena de se cair na aplicação do regime geral (n.º 4 do art. 18.º). No entanto, a verificar-se que na realidade os prédios se encontram arrendados, a liquidação não deixa de ser ilegal por erro nos pressupostos de facto.”

Ou seja, neste acórdão fundamento considerou-se faltar a fundamentação suficiente do acto por não ter sido possível provar que o prédio se encontrava arrendado, e ponderou-se, que a ter-se feito essa prova, então a ilegalidade da liquidação mantém-se por erro nos pressupostos de facto.

No acórdão proferido nos presentes autos, precisamente por se ter levado ao probatório a existência de um contrato de arrendamento, é que se concluiu pela suficiência da fundamentação, mas não se pronunciou o tribunal quanto às demais questões, tendo-se ordenado a baixa dos autos para conhecimento das mesmas.

E por esta razão, é que no despacho reclamado também se concluiu que, “Resulta do exposto, tal como naquele acórdão datado de 18/03/2015, que os acórdãos recorrido e fundamento se pronunciaram sobre situações de facto substancialmente diferentes, daí não haver identidade da questão de direito tratada nos acórdãos...”.

Podemos, assim, concluir que não assiste razão ao reclamante.

Pelo exposto, acordam os juízes da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em indeferir a reclamação constante de fls. 165 a 171.

Custas pelo reclamante, t.j. 3 Ucs.

D.n.

Lisboa, 2 de Dezembro de 2015. — *Aragão Seia* (relator) — *Casimiro Gonçalves* — *Francisco Rothés*.

Acórdão de 2 de Dezembro de 2015.

Assunto:

IVA. Reembolso do imposto. Incompetência do STA em razão da hierarquia.

Sumário:

- I — Das decisões dos Tribunais Tributários de 1.ª instância cabe recurso per saltum para a Secção do Contencioso Tributário apenas quando o recurso verse exclusivamente matéria de direito.*
- II — Questionando a recorrente factos que relevam sobre a existência do imposto o recurso não versa exclusivamente matéria de direito pelo que o STA é incompetente em razão da hierarquia.*

Processo n.º 1341/15-30.
 Recorrente: A....., S. A.
 Recorrida: Fazenda Pública.
 Relator: Ex.^{mo} Sr. Cons.º Dr. Fonseca Carvalho.

Acordam os Juizes da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal AdministrativoRelatório

Não se conformando com a sentença do TAF de Beja que julgou improcedente a impugnação judicial deduzida por A..... S.A. contra a liquidação de juros compensatórios relativa a atraso de liquidação de IVA referente ao período de tributação de Dezembro de 2007 no montante de 3 397,25 veio a impugnant de recorrer para a Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo formulando as seguintes conclusões:

A Trata-se de uma decisão que assenta num lamentável equívoco que tal como a liquidação impugnada lesam injusta e injustificadamente os interesses do contribuinte, enfermado de ilegalidade por violação de lei e dos direitos subjectivos emergentes para os contribuintes da Constituição Fiscal, consubstanciando um comportamento indiciador de má fé por parte da Administração Fiscal. Senão vejamos:

B Refere a sentença em apreço que “Ora contrariamente ao propugnado pela impugnant verifica-se, sem margem para dúvidas, o requisito do retardamento da liquidação do imposto devido”.

C No caso concreto não houve lugar ao retardamento de liquidação do imposto devido pela simples razão e que como aqui se demonstra não houve em qualquer momento imposto devido aos cofres do Estado.

D Como é óbvio, não existindo nunca – nem no momento da apresentação da declaração de auto liquidação do IVA como no momento da apresentação da respectiva declaração de substituição qualquer imposto devido, não haverá naturalmente lugar à obrigação de juros!

E A própria definição vulgarmente aceite de juro apresenta-o como “a remuneração ou compensação devida pelo tempo em que o credor fica sem a utilização de montante temporariamente colocado à disposição do devedor”.

F E não havendo imposto devido, mas apenas uma redução do crédito que o sujeito passivo tem sobre o Estado (que passa a ser menor) – não se verifica aquilo que é exigido pelo artigo 35 da LGT para que sejam devidos juros compensatórios ou seja não existe retardamento de liquidação de parte ou da totalidade do imposto devido.

G Daí que no caso, o Estado (credor na obrigação tributária) não ficou sem a utilização de montante temporariamente colocado à disposição do devedor.

H Tanto no momento da apresentação da declaração substituída como no momento da apresentação da declaração de substituição o credor foi sempre apenas o impugnant.

I O que significa que à luz da própria definição de juro acima transcrita não há lugar a qualquer remuneração ou compensação uma vez que o Estado não ficou em qualquer momento sem a utilização de montante temporariamente colocado à disposição do devedor.

J A impugnant é um sujeito passivo que em sede de IVA se encontra frequentemente em situação de crédito de imposto pois realiza diversas operações que beneficiam de isenção completa de IVA.

K Em 08 de Fevereiro de 2008 a impugnant submeteu dentro do prazo, via Internet, a declaração periódica n.º 102667942335 relativa ao período 2007/12 (cfr declaração modelo B junta como doc. n.º 1.

L No entanto neste período em causa verificou-se um lapso uma vez que o sistema informático da empresa emitiu três notas de débito em que por lapso ocorreu apenas nessa ocasião foi utilizado um código errado implicando que em três operações sujeitas não fosse mencionado o IVA a cobrar.

M Assim que o lapso foi detectado a impugnant prontamente apresentou declaração de substituição modelo C destinada a corrigir a declaração modelo B anteriormente apresentada da qual resulta um crédito a favor do sujeito passivo, embora inferior.

N Deste modo deu a impugnant cumprimento ao disposto no artigo 78/6 do CIVA que determina a obrigatoriedade da realização das regularizações do imposto a favor do Estado.

O Com a apresentação da declaração de substituição a foi apurado um imposto a favor do sujeito passivo no total de €153.781,74 e de um imposto a favor do Estado no montante de 77 533,64, resul-

tando um crédito de imposto a favor do sujeito passivo e a recuperar por este em períodos seguintes no valor da diferença ou seja de €76 248,10.

P No seguimento da apresentação da declaração de substituição foi pelos serviços da Administração Fiscal apurada a regularização através da liquidação n.º 10060672 dela decorrendo a favor do Estado imposto no montante de €39641,79 oportunamente notificada à impugnante que prontamente procedeu ao seu pagamento.

Q Este montante constitui o resultado da diferença entre o valor do crédito apurado na declaração entregue dentro do prazo e o valor do crédito apurado na autoliquidação de substituição em que resulta igualmente um crédito a favor do sujeito passivo, embora inferior.

R A liquidação de juros impugnada baseia-se num entendimento capcioso das disposições dos n.ºs 1 e 6 do artigo 35 da LGT e enferma de manifesta ilegalidade por violação das disposições conjugadas do n.º2 do artigo 5º, do n.º 1 do artigo 35 e do artigo 73 da LGT e dos direitos subjectivos emergentes para os contribuintes do disposto na lei e na Constituição Fiscal consubstanciando ainda uma clara violação do princípio da boa fé no exercício da actividade tributária.

S Na verdade o instituto dos juros compensatórios tem por finalidade compensar o Estado pelo atraso no pagamento da prestação tributária provocada por um atraso na liquidação imputável ao sujeito passivo.

T Ora não tendo ocorrido atraso na liquidação mas sim uma mera correcção da mesma não pode haver lugar à cobrança de juros compensatórios.

U É que “in casu” não só não houve atraso na liquidação como não houve nenhum atraso na realização de pagamento da prestação tributária apurada.

V A liquidação em causa foi feita dentro do prazo; implicou na mesma um crédito a favor do sujeito passivo e foi posteriormente corrigida por iniciativa dos serviços, por imposição legal destinada a permitir que qualquer correcção que ocorra pontualmente não afecte a conta corrente existente entre o Fisco e o sujeito passivo.

X Ora neste caso (i) o impugnante encontrava-se em situação de crédito de imposto, (ii) foi feita uma correcção continuando em situação de crédito de imposto a recuperara ao Estado e (iii) inexistente necessidade de ressarcimento porque não existem danos a reportar nem existe sequer qualquer atraso na realização da prestação tributária.

Deve por isso a presente liquidação de juros compensatórios ser declarada inválida com todas as consequências legais daí decorrentes designadamente a restituição à impugnante do montante pago sob protesto nos termos do artigo 9º da LGT acrescido dos juros indemnizatórios correspondentes contados a partir de 3006 2010 até sua integral e efectiva restituição.

Não houve contra alegações.

Pelo Mº Pº junto deste Supremo Tribunal foi suscitada a excepção da incompetência do STA para conhecer do recurso em razão da hierarquia.

Notificadas as partes para se pronunciarem sobre esta excepção respondeu a recorrente reiterando que o recurso e versava exclusivamente matéria de direito.

Colhidos os vistos cumpre decidir.

Fundamentação

De facto

Foram estes os factos que o Tribunal “a quo” deu como provados:

A A impugnante exerce a actividade principal de produção de vinhos comuns e licorosos CAE 11021 enquadrando-se em sede de IVA no regime mensal por opção cfr folhas 9 do PA apenso.

B Em 08 02 2008 a impugnante submeteu uma declaração periódica modelo B com o n.º 102 667942335 relativa ao período de 2007/12 da qual resulta um crédito de imposto a recuperar no montante de €487.009,40 cf. folhas 22 dos autos.

C Em cumprimento da ordem de serviço n.º 01201000089 de 22 04 2010 foi realizada uma acção de inspecção parcial/univalente em sede de IVA para o exercício de 2007 folhas 19 do P.A. apenso.

D Em 01 04 2010 a impugnante submeteu a declaração periódica de substituição modelo C com o n.º 103922222029 da qual resultou imposto a favor do Estado no montante de €77533,64 folhas 23 dos autos.

E Em 20 04 2010 foi elaborado o relatório de inspecção tributária cujas conclusões se encontram descritas a folhas 126 vsº. e 127 destes autos

F Em 22 04 2010 foi lavrado parecer do chefe de equipa que propôs o encerramento da acção inspectiva e o respectivo arquivamento do processo cf. folhas 15 do PA

G Em 22 04 2010 o chefe de Divisão dos Serviços de Inspecção Tributária proferiu o despacho cujo teor se encontra a folhas 127 destes autos.

H Com data de 04 05 2010 foi remetido à impugnante o documento de cobrança relativo à liquidação adicional de IVA n.º 10069672 do período de 07 12 no valor de €39 641,79 com pagamento voluntário até 30 06 2010 cf. folhas 27 dos autos

I Com data de 04 05 2010 foi remetido à impugnante o documento de cobrança relativo à liquidação de juros compensatórios n.º 10069673 do período de 07 12 no valor de € 3397,25 com pagamento voluntário até 30 06 2010, com a fundamentação constante de folhas 127 vsº dos autos

J Datada de 10 05 2010 a impugnante deduziu reclamação graciosa dos actos de liquidação referidos nas alíneas H) e I) cf. folhas 2 a 10 do PA apenso

K em 16 06 2010 foi lavrada informação sobre o procedimento de reclamação graciosa cujo teor se encontra transcrito a folhas 127 vsº. e 128 dos autos.

L Em 16 10 2010 a chefe de finanças do serviço de finanças de Estremoz emitiu parecer no sentido do indeferimento do pedido de reclamação graciosa cfr folhas 47 do processo de reclamação graciosa.

M Em 30 06 2010 a impugnante procedeu ao pagamento das liquidações identificadas em H) e I). folhas 27 e 28 dos autos.

N Com data de 01 07 2010 foi remetido à impugnante o projecto de decisão de indeferimento por officio n.º 005402 mais lhe sendo comunicado o prazo de 10 dias para exercer o direito de audição por escrito

O Officio este recebido pela impugnante em 02 07 2010

P Em 01 07 2010 deu entrada no serviço de finanças de Estremoz o requerimento da impugnante por meio do qual tendo sido notificado da liquidação adicional de IVA n.º 10060672 no montante de €39 641,79 e de juros compensatórios com o n.º 10060673 no montante de € 3397,25 vem efectuar o pagamento, sem prejuízo de deduzir impugnação judicial requerendo a final o reembolso de todas as quantias despendidas no âmbito das referidas liquidações acrescidas dos correspondentes juros indemnizatórios até ao seu integral e efectivo pagamento cf. folha 25 e 26 dos autos

Q Por despacho de 26 07 2010 do Director de Finanças em regime de substituição foi indeferida a reclamação graciosa apresentada pelo impugnante.

R Com data de 26 07 2010 foi remetida à impugnante por carta registada com aviso de recepção o officio n.º 005923 que lhe comunicou o despacho do indeferimento da reclamação graciosa.

S Officio este recebido pela impugnante em 28 07 2010

T Em 03 08 2010 a impugnante remeteu por fax a petição de impugnação ao serviço de finanças de Estremo cf folhas 5 dos autos.

De direito

Questão prévia

Da incompetência em razão da hierarquia do STA para conhecer do recurso.

O Mº Pº a folhas suscitou a incompetência em razão da hierarquia deste STA por entender que o recurso não versa exclusivamente matéria de direito.

Notificadas as partes para se pronunciarem sobre esta excepção respondeu a recorrente afirmando que o recurso versa apenas questões de direito pelo que o Supremo Tribunal Administrativo é o competente mesmo em razão da hierarquia.

Vejamos.

O recurso em causa é um recurso “per saltum” interposto ao abrigo do disposto no artigo 280 n.º 1 do CPPT ou seja no pressuposto de que o seu objecto é “matéria exclusivamente de direito”.

O recurso versa exclusivamente matéria de direito quando a questão ou questões objecto do recurso se prendem exclusivamente com a aplicação ou integração das normas de direito aplicáveis aos factos objecto da decisão recorrida.

No caso dos autos como se vê quer do teor das alegações de recurso quer das conclusões, designadamente das vertidas nos nºs 73 e 74 o recorrente põe em causa a factualidade dada como provada pois alega que a sentença deu como assente o retardamento da liquidação do imposto devido quando segundo a recorrente não existiu nunca qualquer imposto devido.

Sendo assim e porque o recurso envolve também valoração da matéria de facto o Supremo Tribunal Administrativo é incompetente em razão da hierarquia para conhecer do recurso.

A competência em razão da hierarquia é um pressuposto processual relativo ao órgão jurisdicional, requisito que determina a admissibilidade da demanda e impede uma sentença de mérito.

Porque se trata de um pressuposto processual que respeita ao órgão jurisdicional o seu conhecimento tem de preceder o conhecimento de qualquer outra matéria “ex vi” do disposto no artigo 13 do CPTA.

A infracção às regras de competência em razão da hierarquia determina a incompetência absoluta do Tribunal cfr artigo 16 do CPTA.

Assim e face ao anteriormente exposto, versando recurso também matéria de facto a Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo é incompetente em razão da hierarquia para conhecer o recurso sendo competente para o seu conhecimento o Tribunal Central Administrativo SUL.

Decisão

Por tal razão acordam os juizes da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em julgar este Tribunal incompetente em razão da hierarquia e competente o TCA Sul.

Custas pela recorrente com taxa de justiça no mínimo.

Lisboa, 2 de Dezembro de 2015. — *Fonseca Carvalho* (relator) — *Isabel Marques da Silva* — *Pedro Delgado*.

Acórdão de 2 de Dezembro de 2015.**Assunto:**

Prescrição. Conhecimento da Prescrição no Processo de Impugnação. Conhecimento Oficioso da Prescrição. Proibição da Prática de Actos Inúteis.

Sumário:

- I — A prescrição é de conhecimento oficioso no processo de execução fiscal, artº 175º do Código de Processo e Procedimento Tributário. Tal conhecimento oficioso que corre ao arrepio da prática em direito civil – artº 303º do Código Civil – é uma especificidade do direito fiscal que se impõe por razões de ordem pública.*
- II — Se este conhecimento oficioso da prescrição no processo de execução fiscal resulta frontal e directamente da lei, já se não manifesta expresso quanto à sua aplicação ao processo de impugnação judicial.*
- III — É admitido o conhecimento da prescrição da dívida tributária em sede de impugnação judicial, pese embora a prescrição não contenda com a legalidade do acto de liquidação ali em questão, por ele se apresentar, como um pressuposto da verificação de uma outra questão processual – a utilidade ou não do prosseguimento da lide -, que o tribunal deve conhecer oficiosamente, dado o princípio da limitação dos actos que afirma a ilegalidade de realizar no processo actos inúteis – artº 130º do Código de Processo Civil, aqui aplicável por força do disposto no artº 2º do Código de Processo e Procedimento Tributário.*
- IV — Nas questões de conhecimento oficioso a liberdade de actuação do juiz mostra-se condicionada pelos dados disponíveis no processo. (elaborado nos termos do disposto no artº 663º, n.º 7 do Código de Processo Civil)*

Processo n.º 1364/14-30.

Recorrente: A....., Lda.

Recorrido: Fazenda Pública.

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

Recurso Jurisdicional

Decisão recorrida – Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra

27 de Março de 2014

9 de Maio de 2014.

Julgou improcedente a impugnação.

Considerou que o poder jurisdicional se extinguiu, logo que a decisão foi exarada no processo e portanto mesmo antes de as partes serem notificadas, pelo que nada havia a pronunciar quanto ao articulado que apresentado.

Acordam nesta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

A....., Ld.^a, Impugnante no processo acima identificado, não se conformando com a Sentença datada de 27 de Março de 2014 e com o Despacho subsequente de 8 de Maio de 2014, veio interpôr o presente recurso no processo de Impugnação Judicial n.º 429/10.6BEAVR, que instaurou contra o acto tributário de liquidação adicional n.º 03073144, no valor de € 613.559,80, referente a IVA do ano de 1999, bem como do acto de liquidação de juros compensatórios n.º 03073143, no valor de €126.729,52, tendo, para esse efeito formulado, a final da sua alegação, as seguintes conclusões:

1. A prescrição poderá ser conhecida oficiosamente, também no presente processo de impugnação judicial.

2. Mas a Doutra Sentença recorrida é omissa a esse respeito, pese embora a obrigação tributária estar prescrita desde 2012, em violação da norma constante do art. 125.º do Código de Procedimento e Processo Tributário.

3. Assim, constitui nulidade da sentença a falta de pronúncia sobre questões que o juiz devia apreciar, nos termos do art. 125.º do C.P.P.T.

4. Ainda que assim não fosse, a Recorrente, em requerimento dirigido ao Tribunal recorrido de 21.04.2014, requereu que fosse declarada prescrita a obrigação tributária, subjacente à presente Impugnação.

5. Violou assim a norma do art. 175 C.P.P.T. o Despacho de 8 de Maio de 2014 ao não se pronunciar sobre a prescrição invocada.

6. É que a prescrição ocorreu na pendência da presente acção de impugnação judicial ainda sem qualquer Decisão transitada em julgado.

7. Em consequência, impunha-se o conhecimento da prescrição pelo Tribunal recorrido, nos termos do art. 48.º da L.G.T., tendo em conta que o prazo de prescrição é de 8 anos, a citação ocorreu em meados de 2003 e não houve causas de suspensão, estando portanto a obrigação tributária prescrita desde 2012.

Requeru o recurso seja julgado procedente, por provado, e em consequência, declarada prescrita a obrigação tributária sob apreciação.

Foi emitido parecer pelo Magistrado do Ministério Público no sentido da confirmação da sentença recorrida por entender não conter o processo elementos para conhecimento da prescrição da dívida tributária, não devendo ser conhecido o recurso interposto do despacho de 9 de Maio de 2014 por este ter transitado em julgado.

A sentença recorrida considerou provados os seguintes factos:

A) A Impugnante tem como objecto social a venda de cursos de inglês, os quais incluem, o material didáctico e apoio pedagógico.

B) A Impugnante foi sujeita a uma acção de inspecção, aberta para dar cumprimento ao despacho do Subdirector Geral da Direcção de Serviços do IRC para análise do enquadramento jurídico-tributário de reconhecimento dos proveitos numa base de Caixa.

C) Na sequência da acção de inspecção a que alude a alínea B) do probatório foi elaborado o RIT, do qual se destaca:

«O sujeito passivo decidiu alterar em 31/12/99, o critério de reconhecimento dos seus proveitos que vinha adoptando até à data: óptica de Caixa para óptica de acréscimo.

(...)

1- No exercício de 1999, o sujeito passivo procedeu a correcções aos proveitos e custos contabilizados desde 1995 a 1999, regularizando-os em 31 de Dezembro de 1999, segundo o parecer de uma empresa de auditoria.

2- Alterou o procedimento de contabilização dos Proveitos: da óptica de Caixa para a óptica de acréscimo. Nos exercícios anteriores a 1999, contabilizou os seus proveitos consoante ia recebendo dos seus clientes. Quando de facto, deveria ter contabilizado de imediato o valor de venda estabelecido no contrato. Alterou também o critério seguido de contabilização custos de Publicidade, Comissões e Matérias Primas. No entregou nos cofres do Estado o IVA apurado, até à presente data.

3- Apurou-se o Lucro tributável corrigido no montante de Esc: 2523753284\$ (1258.842,83€). Tendo o sujeito passivo declarado um prejuízo fiscal de Esc: (181961630\$) (907 620,78 6€), foram efectuadas correcções no montante de Esc: 434.336 958\$ (2 166463,61 €). Consequentemente o sujeito passivo não apurou o seu lucro tributável nos termos dos artigos 15 a 20º do CIRC, sendo tal falta punível pelo disposto no art.º 34º do RJIFNA.

4- A sua contabilidade não evidencia quais os valores a tributar por período de imposto em função dos vencimentos das prestações. Pelo que se apurou em 31/12/99 o valor do IVA a pagar evidenciado na contabilidade do sujeito passivo, por não ter declarado contratos no montante de Esc: 846.582.382\$, (4.222.735,12 €) consequentemente, não entregou nos cofres do Estado, no exercício de 1999 IVA no montante de Esc: 123.007.696\$ (613.559,80 €), valor apurado por exercícios e por períodos, conforme mapas anexos, fornecidos pelo sujeito passivo e, mapas elaborados em virtude da alteração de critério no apuramento dos valores totais dos contratos, nomeadamente pelo acréscimo dos valores dos contratos incobráveis.

O sujeito passivo não apurou, nem regularizou nos termos do Artº. 71 não entregou o IVA nos cofres do Estado no prazo previsto no Art.º40º, nem termos do art.º 26 do IVA, sendo tais faltas punidas nos termos do Art.º29 e 340 o do RJIFNA.» (Doc. fls. 31/49 dos autos).

D) Com base nas correcções efectuadas, foi emitida em 15.04.2003, a liquidação adicional de IVA n.º 03073144, referente ao exercício de 1999, no montante de € 613.559,00, na qual se mostra aposta a data de 30.06.2003 como data limite de pagamento voluntário. (Doc. fls. 512 dos autos).

E) Em 15.04.2003, foi emitida a liquidação de juros compensatórios n.º 03073143, no montante de € 126.729,52, e foram «Liquidados nos termos do n.º 2 do artigo 89º do Código do IVA e sobre 613.559,80», sendo o número de dias contados de 10.02.2000 a 22.01.2003, a taxa de juros legais fixada nos termos do artigo 559º, n.º1 do CC. (Doc fls. 53 dos autos).

F) Em 29.04.2003, a impugnante foi notificada das liquidações a que aludem as alíneas D) e E) do probatório. (Cfr. artigo 49º da p.i.).

G) Em 29.09.2003, deu entrada em juízo a petição inicial que originou os presentes autos. (Cfr. carimbo apostado a fls. 2 dos autos)

Questão objecto de recurso:

-Conhecimento da prescrição da dívida tributária em processo de impugnação do acto de liquidação da mesma.

Tal como anotado pelo Magistrado do Ministério Público não consta do processo que haja sido interposto nem admitido o recurso do despacho proferido no dia 9 de Maio de 2015. Porém, de forma clara e expressa, menciona a impugnante logo nas primeiras linhas da motivação do recurso que, efectivamente estava a impugnar, também esse despacho, ainda que o faça de forma residual e como modo de reforçar o seu entendimento de que o Tribunal deveria ter declarado a prescrição da obrigação tributária.

Na falta de requerimento de interposição do recurso do referido despacho, apenas pode concluir-se que o mesmo transitou em julgado, não sendo possível aqui a sua apreciação, face ao disposto no artº 628º do Código de Processo Civil aqui aplicável por força do artº 2º do Código de Processo e Procedimento Tributário.

Analisando o objecto do recurso verifica-se que a impugnante o circunscreve exclusivamente à questão de saber se deveria ou não ser declarada a prescrição da dívida tributária constituída pelo acto de liquidação impugnado.

Falando de «*falta de pronúncia*» sobre a referida questão, assacou à sentença recorrida o vício de omissão de pronúncia, gerador da sua nulidade.

Não há dúvida que a sentença recorrida não analisou a questão da prescrição. O tribunal recorrido não apreciou tal questão na sentença, não lhe tendo a mesma sido colocada. Também não o fez posteriormente quando tal lhe foi solicitado pela impugnante, invocando estar esgotado o seu poder jurisdicional quanto à causa, com a prolação da sentença.

A prescrição é de conhecimento officioso no processo de execução fiscal, artº 175º do Código de Processo e Procedimento Tributário. Tal conhecimento officioso que corre ao arrepio da prática em direito civil – artº 303º do Código Civil – é uma especificidade do direito fiscal que se impõe por razões de ordem pública. Se este conhecimento officioso da prescrição no processo de execução fiscal resulta frontal e directamente da lei, já se não manifesta expresso quanto à sua aplicação ao processo de impugnação judicial, pelo menos de forma directa.

O Supremo Tribunal Administrativo de forma unânime tem vindo a admitir o conhecimento da prescrição da dívida tributária em sede de impugnação judicial, pese embora a prescrição não contenda com a legalidade do acto de liquidação ali em questão, por ele se apresentar, como um pressuposto da verificação de uma outra questão processual – a utilidade ou não do prosseguimento da lide -, que o tribunal deve, também, conhecer officiosamente, dado o princípio da limitação dos actos que afirma a ilegalidade de realizar no processo actos inúteis – artº 130º do Código de Processo Civil, aqui aplicável por força do disposto no artº 2º do Código de Processo e Procedimento Tributário.

Nas questões de conhecimento officioso a liberdade de actuação do juiz mostra-se condicionada pelos dados disponíveis no processo. Ora nem a impugnante invocou, nem se apura que o processo contenha todos os elementos indispensáveis ao conhecimento desta questão, nomeadamente se ocorreram, ou não, factos suspensivos ou interruptivos da prescrição, o que impede o seu conhecimento em sede de impugnação do acto de liquidação. De todo o modo, sempre o não conhecimento de uma questão de conhecimento officioso, se os autos contivessem todos os elementos necessários a tanto, constituiria erro de julgamento e não omissão de pronúncia gerador de nulidade da sentença, que, pois, se não verifica.

Contudo, caso a dívida tributária em referência esteja efectivamente prescrita, a impugnante poderá no processo de execução fiscal requerer essa mesma declaração.

Tanto basta para concluir que a sentença apesar de se não ter debruçado sobre a questão da prescrição da dívida tributária originada pelo acto de liquidação impugnado, não enferma de qualquer erro de julgamento, a determinar a sua confirmação.

Deliberação

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

Custas pela recorrente.

Lisboa, 2 de Dezembro de 2015. — *Ana Paula Lobo* (relatora) — *Fonseca Carvalho* — *Ascensão Lopes*.

Acórdão de 2 de Dezembro de 2015.

Assunto:

Taxa de Justiça. Dispensa do Pagamento do Remanescente.

Sumário:

Não se justifica a dispensa do remanescente da taxa de justiça devida pelo recurso, ao abrigo do disposto no n.º 7 do art. 6.º do RCP, se o montante da taxa de justiça devida não se afigura desproporcionado em face do concreto serviço prestado, por a questão decidida no recurso não se afigurar de complexidade inferior à comum e a conduta processual das partes se limitar ao que lhes é exigível e legalmente devido.

Processo: 1455/12-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

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

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

Pedido de dispensa do pagamento do remanescente da taxa de justiça

Requerente: Fazenda Pública

1. RELATÓRIO

1.1 Notificada do acórdão que, negando provimento ao recurso interposto pela Fazenda Pública (a seguir Recorrente ou Requerente) da sentença proferida pelo Tribunal Tributário de Lisboa, confirmou a sentença que anulou a liquidação de Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) e dos respectivos juros compensatórios efectuada pela Administração tributária (AT) à sociedade denominada “A....., Lda.” (a seguir Requerida), veio a Recorrente, invocando o disposto nos arts. 616.º, n.º 1, e 666.º, do Código de Processo Civil (CPC) e no art. 6.º, n.º 7, do Regulamento das Custas Processuais (RCP), pedir a reforma do acórdão quanto a custas, visando exclusivamente a dispensa do pagamento do remanescente da taxa de justiça.

Isto, em síntese, porque entende que *«adoptou, neste processo, um comportamento processual irrepreensível de colaboração com o Tribunal»*, pelo que *«não deve [...] ser penalizada, em sede de custas judiciais, mas antes o seu comportamento incentivado, apreciado e positivamente valorado»* e uma vez que *«fixar custas no valor de € 8.160,00»* violaria os princípios do acesso à justiça e da proporcionalidade.

Mais invoca a inconstitucionalidade de *«qualquer interpretação dos n.ºs 1 e 2 do art. 6.º do RCP, que leve à aplicação do cálculo das custas judiciais sem tomar em atenção o limite máximo estipulado no mesmo RCP (€ 275.000,00, por violação do art. 20.º da Constituição da República Portuguesa (CRP), conjugado com o princípio da proporcionalidade, decorrente dos arts. 2.º e 18.º n.º 2 segunda parte, da referida lei fundamental»*.

1.2 Notificada do requerimento, a Requerida pronunciou-se no sentido de que não se opõe ao deferimento da pretensão da Requerente, *«no pressuposto de que lhe é integralmente devolvido, em caso de deferimento, o remanescente da taxa de justiça que pagou»* e requerendo ainda que se reconheça a premência da decisão, uma vez que o acto tributário anulado respeita ao ano de 2004.

1.3 Com dispensa dos vistos dos Conselheiros adjuntos, dada a simplicidade da questão a dirimir e a anterior fixação de critérios jurisprudenciais sobre a mesma, cumpre apreciar e decidir.

2. FUNDAMENTOS**2.1 DA DISPENSA DO PAGAMENTO DO REMANESCENTE DA TAXA DE JUSTIÇA**

Pediu a Requerente a dispensa do pagamento do remanescente da taxa de justiça, ao abrigo da faculdade prevista na segunda parte do n.º 7 do art. 6.º do RCP.

Nos termos do n.º 7 do art. 6.º do RCP, *«[n]as causas de valor superior a (euro) 275.000, o remanescente da taxa de justiça é considerado na conta a final, salvo se a especificidade da situação o justificar e o juiz de forma fundamentada, atendendo designadamente à complexidade da causa e à conduta processual das partes, dispensar o pagamento»*.

Ou seja, como este Supremo Tribunal Administrativo tem vindo a afirmar, a dispensa do remanescente da taxa de justiça, tem natureza excepcional, pressupõe uma menor complexidade da causa e uma simplificação da tramitação processual aferida pela especificidade da situação processual e pela conduta das partes.

Por outro lado, como tem vindo a afirmar a jurisprudência deste Supremo Tribunal Administrativo, a este cabe apenas apreciar da possibilidade daquela dispensa tão só no que respeita ao recurso (processo autónomo, na acepção do n.º 2 do art. 1.º do Regulamento das Custas Processuais) que a ele foi dirigido ⁽¹⁾.

Salvo o devido respeito, a Requerente, sustentando embora o seu *“comportamento processual irrepreensível”*, nada diz relativamente ao primeiro requisito enunciado no n.º 7 do art. 6.º do RCP, qual seja a *“complexidade da causa”*. Na verdade, limita-se, conclusivamente, a invocar a desproporção do montante das custas *«sem qualquer tradução na complexidade do processo»*, mas sem que nada alegue relativamente a esse requisito.

Ora, a questão tratada no recurso não pode ser considerada de complexidade inferior à comum, não se vislumbrando, por aí, motivo para a dispensa do remanescente da taxa de justiça.

No que respeita à simplificação da tramitação processual, seja em razão da específica situação processual, seja pela conduta processual das partes, que se limitou ao que lhes é exigível e legalmente devido, também não descortinamos motivo para a requerida dispensa.

Por outro lado, nem sequer o valor referido pela Requerente como sendo aquele a pagar se nos afigura particularmente elevado em face do serviço prestado e muito menos desproporcionado e, por isso, violador dos princípios constitucionais do acesso ao direito e da tutela jurisdicional efectiva, da proporcionalidade e da necessidade, a requerer a dispensa do pagamento do pagamento do remanescente para afastar essa violação.

Note-se, aliás, que foi precisamente para obviar à violação desses princípios constitucionais que o art. 2.º da Lei n.º 7/2012, de 13 de Fevereiro, aditou ao art. 6.º do RCP o n.º 7, que veio permitir (poder-dever) que se atenda ao referido limite máximo de € 275.000,00 Euros e a dispensa do pagamento do remanescente da taxa de justiça nas situações também já referidas ⁽¹⁾.

2.2 CONCLUSÃO

Preparando a decisão, formulamos a seguinte conclusão:

Não se justifica a dispensa do remanescente da taxa de justiça devida pelo recurso, ao abrigo do disposto no n.º 7 do art. 6.º do RCP, se o montante da taxa de justiça devida não se afigura desproporcionado em face do concreto serviço prestado, por a questão decidida no recurso não se afigurar de complexidade inferior à comum e a conduta processual das partes se limitar ao que lhes é exigível e legalmente devido.

3. DECISÃO

Face ao exposto, os juízes da Secção do Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo acordam, em conferência, em indeferir o pedido.

Custas pela Requerente, fixando-se a taxa de justiça em uma UC.

Lisboa, 2 de Dezembro de 2015. — *Francisco Rothes* (relator) — *Fonseca Carvalho* — *Casimiro Gonçalves*.

⁽¹⁾ Vide, entre muitos outros, o acórdão de 15 de Outubro de 2014, do Pleno da Secção do Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo, no processo n.º 1435/12, publicado no *Apêndice ao Diário da República* de 23 de Outubro de 2015 (<http://www.dre.pt/pdfgratiasac/2014/32440.pdf>), págs. 455 a 456, também disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/a3b252eae83b18a580257d780045a663>.

⁽²⁾ Para maior desenvolvimento, vide o acórdão da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo de 9 de Julho de 2014, proferido no processo n.º 1319/13, publicado no *Apêndice ao Diário da República* de 19 de Outubro de 2015 (<http://www.dre.pt/pdfgratiasac/2014/32230.pdf>), págs. 2591 a 2593, também disponível <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/b9dbbe59c0cd923880257d16002f0290>.

Como nesse aresto ficou dito, «No acórdão n.º 421/2013, de 15/7/2013, processo n.º 907/2012, in DR, 2.ª série - n.º 200, de 16/10/2013, pp. 31096 a 31098, o Tribunal Constitucional havia julgado inconstitucionais, por violação do direito de acesso aos tribunais, consagrado no art. 20.º da CRP, conjugado com o princípio da proporcionalidade, decorrente dos arts. 2.º e 18.º, n.º 2, segunda parte, da CRP, as normas contidas nos arts. 6.º e 11.º, conjugadas com a tabela I-A anexa, do Regulamento das Custas Processuais, na redacção introduzida pelo DL n.º 52/2011, de 13/4, (anteriormente, portanto, à alteração introduzida pela Lei n.º 7/2012, de 13/2) quando interpretadas no sentido de que o montante da taxa de justiça é definido em função do valor da acção sem qualquer limite máximo, não se permitindo ao tribunal que reduza o montante da taxa de justiça devida no caso concreto, tendo em conta, designadamente, a complexidade do processo e o carácter manifestamente desproporcional do montante exigido a esse título.

Neste mesmo sentido se decidira já nos acs. desta Secção do STA, de 31/10/12 e de 26/4/2012, nos procs. n.ºs 0819/12 e 0768/11, respectivamente».

Acórdão de 2 de Dezembro de 2015.

Assunto:

Garantia. Avaliação das Quotas Sociais.

Sumário:

I — *Cumpra à AT, perante o caso concreto, averiguar da idoneidade da garantia oferecida em ordem à suspensão da execução fiscal, idoneidade que deve aferir-se pela*

susceptibilidade de assegurar o pagamento da dívida exequenda e do acrescido, caso seja necessário executar a garantia (cfr. arts. 169.º, 199.º e 217.º, do CPPT, e art. 52.º, da LGT).

- II — *Sendo oferecidas para a constituição de penhor a favor da AT quotas que a Executada detém numa sociedade, o método para determinar o valor dessas participações sociais para efeitos de constituição de garantia deve subordinar-se àquele critério, ou seja, deve constituir, tanto quanto possível, um método adequado de aproximação ao valor de realização dessas quotas, ao valor que (em execução da garantia) poderia resultar da venda das mesmas.*
- III — *Assim, não pode a AT, sob a invocação de que «[d]ispondo a ordem jurídica tributária de normas de determinação do valor das participações sociais e de outros títulos de crédito, devem ser essas normas observadas pelos Serviços quando sejam aceites garantias em execução fiscal», em ordem a diminuir os “factores de subjectividade, discricionariedade e conflitualidade com os contribuintes”, erigir em critério para a avaliação dessas participações sociais o estipulado no Código do Imposto de Selo e, assim, considerar o balanço, corrigido, quanto ao valor dos imóveis que integram o activo fixo tangível das sociedades a que respeitam as referidas participações, para o respectivo VPT, tudo nos termos dos arts. 15.º e 31.º daquele Código.*
- IV — *Esse critério apenas se impõe para efeitos da determinação da matéria tributável para efeitos de liquidação do IS – imposto que se enquadra entre os tipos de impostos sobre o consumo ou a despesa, com incidência sobre alguns actos e contratos, previstos na Tabela Geral anexa ao Código – no caso de transmissão de quotas a título gratuito e já não para efeitos da determinação do valor dessas quotas para efeitos de garantia, o qual deve aproximar-se tanto quanto possível do valor real dos bens, i.e., do valor de realização de liquidez.*
- V — *Não pode confundir-se a avaliação quando está em causa aferir da idoneidade da garantia oferecida pelo executado em ordem à suspensão da execução fiscal com a avaliação quando está em causa a determinação da matéria tributável como expressão quantitativa do facto tributário.*

Processo n.º 1458/15-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

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

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

Recurso jurisdicional da sentença proferida no processo de reclamação de actos do órgão de execução fiscal com o n.º 945/12.5BEPRT

1. RELATÓRIO

1.1 A Fazenda Pública (adiante Recorrente) recorre para o Supremo Tribunal Administrativo da sentença proferida no Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto, que julgando procedente a reclamação deduzida ao abrigo dos arts. 276.º e 278.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT) pela sociedade executada, denominada “A....., Lda.” (adiante Executada, Reclamante ou Recorrida), anulou a decisão do órgão da Administração tributária (AT) que lhe indeferiu o pedido de prestação de garantia através de penhor de participações sociais, em ordem à suspensão da execução fiscal por a Executada ter manifestado a intenção de impugnar administrativa ou judicialmente a liquidação do imposto que está na origem da dívida exequenda.

1.2 Com o requerimento de interposição do recurso, a Fazenda Pública apresentou as respectivas alegações, que resumiu em conclusões do seguinte teor ⁽¹⁾:

«A. *Vem o presente recurso interposto contra a sentença proferida nos presentes autos que julgou procedente a presente reclamação e, em consequência, anulou o despacho reclamado.*

B. *Com a ressalva do sempre devido respeito, não pode a Fazenda Pública conformar-se com o doutamente decidido, pelas razões que passa a defender.*

C. *A presente reclamação foi interposta pela Reclamante, aqui Recorrida, contra o despacho do Exmo. Chefe da Divisão de Gestão da dívida Executiva, de 18-12-2014, através do qual foi indeferido o pedido de suspensão do PEF acima identificado, por falta de idoneidade da garantia apresentada sob a forma de penhor de participações sociais – uma quota no valor de € 20.000,00 e outra no valor de € 113.200,00 – que a aqui recorrida detém sobre a sociedade B....., Lda.*

D. *A decisão de indeferimento do pedido de suspensão do PEF por falta de idoneidade da garantia apresentada fundamentou-se, conforme despacho de indeferimento, ponto E, em suma, no seguinte, cfr. também Ponto 7) do probatório fixado na sentença a quo.*

E. Do referido despacho consta, como parte integrante, a avaliação das quotas oferecidas efectuada pela Divisão de Liquidação dos Impostos sobre o Património e Outros Impostos, da Direcção de Finanças do Porto.

F. Sobre esta avaliação, a sentença a quo vem dizer o seguinte:

“Na situação vertente, analisando a avaliação efectuada pela AT, com base na correcção do balanço que se traduziu na utilização do valor patrimonial tributário dos prédios, não se nos afigura que o método previsto no art. 15.º seja o mais adequado para avaliar as participações sociais em causa.

Na verdade, a avaliação de partes sociais implica a avaliação da empresa em si pois a quota vale o que valer a sociedade.

E a avaliação da empresa, ou seja, o processo de apuramento do seu valor, depende de vários factores a ter em consideração, tais como, a dimensão da empresa, a fase em que a empresa se encontra (de arranque, consolidação, etc.), o mercado onde a empresa desenvolve a sua actividade, tecnologia e equipamentos de que dispõe, etc.

Para além destes factores, há que levar em conta a avaliação patrimonial (soma dos activos e os passivos da empresa, utilizando-se um determinado critério de valorimetria para cada um deles), bem como a avaliação económica (desempenho da empresa) e a avaliação financeira (nível de endividamento, sustentabilidade financeira, etc.) e, ainda, a avaliação numa perspectiva de rendimento, isto é, a capacidade de criação de valor

Para isto, as demonstrações financeiras podem constituir um ponto de partida para a avaliação (não só o balanço e respectivo anexo, mas também as demonstrações de resultados), pelo facto de indicarem os activos de que a empresa é proprietária ou os respectivos direitos de utilização e a forma como os mesmos estão financiados) porém, não são suficientes para determinar o valor da empresa, pois, como se disse, há diversos aspectos que importa considerar, quando se trata de determinar o valor de participações sociais.

É que, como se sabe, a contabilidade baseia-se num conjunto de critérios de mensuração ou valorimétricos que não correspondem, necessariamente, ao valor de mercado, pelo que o balanço contabilístico pode não ser o mais adequado para determinar o valor de venda das participações sociais.

Do mesmo modo, também não parece adequado corrigir o balanço de modo a considerar o valor patrimonial tributário dos imóveis, pois o valor relevante é aquele que é possível realizar, na eventualidade da venda em execução fiscal, para garantir o pagamento da quantia exequenda, ou seja, o valor que o mercado está disposto a pagar.”

G. Com a ressalva do sempre devido respeito, não se conforma a Fazenda Pública com tais conclusões, sendo que, face à factualidade dada como provada, o Tribunal a quo fez uma errada interpretação da lei aplicada, pelo que se impõe decisão diversa da proferida.

H. No presente processo, em causa está a questão de saber se a aplicação do artigo 15.º n.º 1 do Código do Imposto de Selo, para determinar o valor das quotas, se mostra adequada ou não para aferir da idoneidade da garantia (no caso penhor de quotas) apresentada.

I. Como decorre do estatuído no artigo 266.º n.º 2 da Constituição da República Portuguesa (CRP) “os órgãos e agentes administrativos estão subordinados à Constituição e à lei e devem actuar, no exercício das suas funções, com respeito pelos princípios da igualdade, da proporcionalidade, da justiça, da imparcialidade e da boa-fé”.

J. Concretizando tais princípios a Lei Geral Tributária preconiza no seu artigo 55.º que “a administração tributária exerce as suas atribuições na prossecução do interesse público, de acordo com os princípios da legalidade, da igualdade, da proporcionalidade, da justiça, da imparcialidade e da celeridade, no respeito pelas garantias dos contribuintes e demais obrigados tributários”.

K. A Administração Tributária (AT) deve pautar a sua actuação na prossecução de tais princípios.

L. Conforme dispõe o artigo 52.º n.º 2 da LGT, a cobrança da prestação tributária suspende-se nos termos do n.º 1 do mesmo normativo legal, ficando dependente da prestação de garantia idónea nos termos das leis tributárias.

M. Determina o n.º 1 do artigo 199.º do CPPT que “caso não se encontre já constituída garantia, com o pedido deverá o executado oferecer garantia idónea, a qual consistirá em garantia bancária, caução, seguro-caução ou qualquer meio susceptível de assegurar os créditos do exequente”.

N. Como resulta de tal normativo, e também afirmado pela decisão aqui em crise, assiste à AT uma certa discricionariedade para decidir da idoneidade da garantia prestada, isto porque incumbe-lhe a apreciação e decisão de perante a garantia oferecida decidir da sua capacidade para pagamento da quantia exequenda e acrescidos, “aferindo-se essa idoneidade pela capacidade que o meio oferecido tem para satisfação da dívida exequenda em caso de incumprimento posterior do executado. A idoneidade de um meio resulta da sua capacidade para prossecução eficaz do fim para que foi criado”, cfr. Acórdão do STA de 27.08.2014, rec. 0874/14.

O. Assim e como coligido no probatório, pontos 7), 8) e 9), a AT suportou a sua decisão no modelo de avaliação de quotas estatuído no n.º 1 do artigo 15.º do CIS, o qual faz uma apreciação do último balanço da empresa, reflectindo a globalidade da situação económica financeira da empresa, não se

esgotando somente na simples avaliação dos prédios detidos pela sociedade para a qual se pretende que as quotas constituam garantia.

P. Efectivamente da lei não decorre que o critério a prosseguir pela AT na aferição da idoneidade da garantia prestada (penhor de quotas) seja o estabelecido no artigo 15.º do CIS em junção com os demais elementos equacionados.

Q. No entanto, da lei também não decorre qualquer outro critério pelo qual a AT tenha que se nortear.

R. Como estatui o n.º 2 do artigo 52.º da LGT “a suspensão da execução nos termos do número anterior depende da prestação de garantia idónea nos termos das leis tributárias”.

S. Deste normativo legal depreende-se que a AT, na aferição da idoneidade das garantias prestadas há-de socorrer-se do que dispõe para o efeito a legislação fiscal, o que in casu ocorreu, uma vez que a AT utilizou, na apreciação que se impunha o que decorre de Código Tributário (CIS).

T. É certo que o artigo 15.º do CIS está previsto para as transmissões gratuitas, contudo, não existindo na lei fiscal outra norma que possa avaliar as participações sociais, no caso quotas, poderá o método previsto no n.º 1 do artigo 15.º CIS ser utilizado para efeitos de avaliação do penhor das quotas oferecidas como garantia.

U. Alegar que a metodologia preconizada pelo art. 15.º do CIS só deve ser utilizada na determinação do valor de incidência do IS é o mesmo que afirmar que o valor real da empresa está relacionado com o fim a que se destina aquela avaliação, o que é absolutamente inconcebível.

V. Mais, a título de exemplo, é afirmar que, relativamente, às acções, a sua cotação no mercado regulado não corresponde ao seu valor real; apenas corresponderia ao real se fosse utilizada para efeitos de transmissão gratuita e não para outros.

W. Além disso, este critério tem vindo a ser utilizado na determinação do valor das participações sociais e outros títulos de crédito, como, por exemplo, através do Acórdão do TCA Sul, de 11/10/2011, proferido no Processo: 05052/11, no qual foi sumariado o seguinte:

“1. As acções ao portador (as que não indicam o nome do respectivo titular), quanto ao modo de circulação, consubstanciam títulos de crédito que se podem transmitir de mão em mão sem necessidade do endosso, contrariamente às acções nominativas, as quais indicam o nome do seu possuidor, transmitindo-se por endosso.

2. O valor nominal de um título de crédito consiste no valor que qualquer título de crédito tem no momento da sua emissão e que se encontra inscrito no mesmo.

3. Dispondo a ordem jurídica tributária de normas de determinação do valor das participações sociais e de outros títulos de crédito, devem ser essas normas observadas pela A. Fiscal quando sejam aceites garantias em execução fiscal, assim se eliminando factores de subjectividade, discricionariedade e conflitualidade com os contribuintes. A avaliação deve ser efectuada em função do tipo de participação social de que se trate, de acordo com o art. 15.º, do Código do Imposto do Selo (cfr. anterior art. 20.º, do C.I.M.S.I.S.S.D.).

(...)” (negrito nosso)

X. O órgão de execução fiscal, perante o oferecimento de determinada garantia e com vista à determinação da respectiva idoneidade, terá, nos termos do n.º 1 do art. 199.º do CPPT, de ajuizar se a dita garantia é susceptível de assegurar, oportunamente, os créditos do exequente.

Y. A prestação de garantia, tendo em vista a suspensão do processo de execução fiscal, pode ser efectuada por garantia bancária, caução, seguro caução ou qualquer meio susceptível de assegurar os créditos do exequente.

Z. Dispõe, por sua vez, o n.º 2 daquele normativo, que a garantia idónea referida no n.º 1 poderá consistir, ainda, a requerimento do executado e mediante concordância da administração tributária, em penhor ou hipoteca voluntária, aplicando-se o disposto no artigo 195.º, com as necessárias adaptações.

AA. Este normativo confere assim à AT uma certa margem de discricionariedade para decidir, em função de cada caso concreto, se a garantia prestada é ou não idónea para assegurar a cobrança efectiva da dívida, impondo-se, especificamente, nos casos da hipoteca voluntária e do penhor, a concordância da Administração.

BB. O legislador, ao estabelecer como condição a concordância da AT, pretendeu acautelar o reconhecimento da idoneidade da garantia, concretamente apreciada, face a um mero juízo facilista e arbitrário, sempre por forma a garantir a eficácia da cobrança da dívida exequenda e o acrescido.

CC. A utilização da expressão “garantia idónea” integra um conceito indeterminado, pois que a norma do n.º 2 não determina, de forma exacta, quando é que a garantia é idónea para assegurar os créditos do exequente.

DD. Essa idoneidade tem de se materializar, de forma inequívoca, em bens que não podem sofrer, em termos razoáveis, depreciação, nem estarem sujeitos às vicissitudes alheias ao risco financeiro.

EE. Resulta das disposições conjugadas dos artigos 169.º e 199.º do CPPT que a idoneidade da garantia se afere pela capacidade de, em caso de incumprimento do devedor, salvaguardar a efectiva cobrança da dívida exequenda e acrescidos.

FF. A garantia idónea será pois aquela que é adequada para o fim em vista, ou seja, a que assegura o pagamento [da] totalidade do crédito exequendo e legais acréscimos (Cfr. neste sentido RUI DUARTE MORAIS, in “A Execução Fiscal”, pág. 77 e JORGE LOPES DE SOUSA, in “Código de Procedimento e de Processo Tributário”, anotado e comentado, 6.ª Ed., Áreas Editora, Vol. III, anotação 2 ao art. 199.º, bem como, entre outros, os Acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo de 21.09.2011, no recurso 0786/11, de 11.07.2012, no recurso 730/12, e de 10.10.2012, no recurso 916/12).

GG. Consistindo a garantia oferecida em penhor sobre determinadas participações sociais, tal implicará sempre um acto de avaliação ou apuramento do valor dos bens sobre que incida a garantia concretamente oferecida, sempre numa perspectiva de adequação ao montante do crédito do exequente.

HH. Não facultando critério específico sobre a determinação do valor dos bens oferecidos em garantia em sede de execução fiscal e, em concreto, sobre a determinação do valor de participações sociais, afigura-se-nos que a solução mais consentânea será a da sua avaliação ser efectuada em função do tipo de participação social de que se trate, de acordo com o artigo 15.º do Código do Impostos do Selo (CIS).

II. Aliás, a utilização deste regime como modelo de determinação do valor neste tipo de bens para efeitos de garantia justifica-se por se tratar do único regime legal existente no sistema fiscal que se adequa ao fim em vista.

JJ. Assim, é imprescindível que a determinação do valor das participações sociais que integram a garantia deva ser sempre efectuada de acordo com o CIS, em detrimento de outro tipo de avaliação,

KK. pois se existem no sistema fiscal normas específicas de determinação do valor de bens imóveis, partes sociais e de outros bens oferecidos em garantia, devem ser essas as normas legais aplicáveis na determinação do valor dos bens ou direitos oferecidos em garantia no processo de execução fiscal.

LL. E por outro lado, esta será a melhor solução que se adequa ao objectivo e princípios que regem a cobrança coerciva da receita tributária, anteriormente enunciados, sendo que este tipo de avaliação é aquela que se apresenta como menos permeável aos instrumentos associados à especulação financeira.

MM. A prossecução do interesse público, na defesa do crédito tributário, mais concretamente, na avaliação da idoneidade da garantia oferecida, não se pode compadecer com o “valor que o mercado está disposto a pagar”.

NN. É certo que, conforme refere a douta sentença é a própria AT quem reconhece no ofício circulado n.º 60078 de 30-08-2010, que se poderá utilizar outro método “que permita, com base num modelo – baseado no valor esperado dos fluxos financeiros futuros a libertar pela entidade em questão, calculados com base no seu desempenho histórico e na evolução expectável da respectiva actividade – adequado para efeito de apurar de forma mais adequada um valor de realização de liquidez, em caso de necessidade de execução de garantia”.

OO. No entanto, também é certo que neste outro método, caberá ao executado, uma vez que só este possui todos os outros elementos contabilísticos e extra-contabilísticos, apresentar à AT uma avaliação tendo em conta o desempenho histórico das componentes constitutivas da participação social e a evolução expectável da respectiva sociedade,

PP. sendo certo que, também neste caso caberá à AT aceitar ou não a avaliação efectuada.

QQ. No caso em concreto, a aqui recorrida apresentou um relatório de avaliação onde se atribui uma estimativa de valor de mercado da propriedade constituída pelos prédios rústicos, válida por um período não superior a seis meses, prédios estes que fazem parte do Activo da sociedade em causa.

RR. Sobre este relatório, a AT fundamentou devidamente a sua não aceitação.

SS. Posto isto, a AT formou a sua convicção de que o método que mais se adequava à presente situação foi aquele plasmado no n.º 1 do artigo 15.º do CIS e não outro.

TT. Partindo do balanço conhece-se o património de uma sociedade (no qual estão inseridas as participações sociais), num determinado período, sem margem a alterações de mercado e/ou conjecturais.

UU. Além disso, a AT na sua avaliação e de acordo com o n.º 2 do artigo 15.º do CIS, corrigiu o balanço do valor dos imóveis, constantes do Activo Fixo Tangível, pelo valor patrimonial tributário, fê-lo em obediência ao artigo 31.º n.º 2 do CIS, que assim o determina.

VV. A AT procedeu à avaliação da garantia apresentada – penhor de quotas sociais – com base em critérios objectivos, rigorosos, plasmados na legislação tributária, uma vez que **a garantia do crédito tributário não pode estar sujeita a avaliações que resultem de estimativas de mercado.**

WW. Entende, pois a Fazenda Pública, com a ressalva do devido respeito, que a douta sentença a quo enferma de erro de julgamento, fazendo errónea interpretação das normas legais aplicáveis in casu, mais concretamente ao considerar que o critério de avaliação utilizado pela AT – artigo 15.º DO CIS – não permite o apuramento do valor real da empresa consequentemente do valor das participações sociais dadas em garantia.

Nestes termos, nos melhores de direito e sempre com o mui douto suprimento de Vossas Exce-lências, deve ser concedido provimento ao presente recurso, revogando-se a sentença em crise e,

consequentemente, julgando-se improcedente a reclamação e mantendo-se o despacho reclamado nos seus precisos termos».

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

1.4 A Reclamante apresentou contra alegações, que resumiu em conclusões do seguinte teor:

«A. Tem razão o TAF do Porto no entendimento tido na douta sentença recorrida, pelo que se deverá manter a decisão final dos presentes autos de recurso.

B. É certo que a douta sentença recorrida refere que «à Administração Tributária uma certa margem de discricionariedade para decidir, em função de cada caso concreto, se a garantia prestada é ou não “idónea” para assegurar a cobrança efectiva da dívida, impondo-se, especificamente, nos casos da hipoteca voluntária e do penhor, a concordância da Administração (cfr. acórdão STA de 11.12.2013, rec. n.º 01351/13)», este facto não pode ter o efeito de afastar as demais garantias, o que vem sendo unanimemente reconhecido pela jurisprudência, desde que se apresentem como idóneas para garantir as quantias exequendas e respectivos acréscimos.

C. Como bem refere a sentença, a AT não rejeitou a possibilidade de prestação de garantia por meio de penhor das participações sociais detidas pela recorrida em outra sociedade comercial, mas apenas considerou que as mesmas não tinham valor suficiente para garantir a dívida exequenda, isto é, que a garantia não se mostrava idónea.

D. A enumeração das garantias a que alude o art. 199.º, n.º 1, do CPPT, não é taxativa nem gradativa, mas apenas exemplificativa, pelo que desde logo é ilegítima qualquer tentativa de graduação das garantias a apresentar e a aceitar pela AT.

E. Logo, não podia estar à partida excluída a apresentação de participações sociais (bens móveis), o que inclusivamente está previsto no sobredito art. 199.º do CPPT, nem excluído o reconhecimento da sua idoneidade perante as demais garantias.

F. A idoneidade das participações sociais (quotas) como garantia deve ser aferida pelo órgão de execução fiscal caso a caso, considerando os elementos que sejam oferecidos, os que tenha em seu poder ou de actos de inspecção realizados e aqueles que fundamentadamente solicitar no âmbito dos seus poderes de investigação oficiosa, com vista a aferir da idoneidade e, em particular, dos factos constantes da avaliação.

G. A própria AT poderia ter promovido a sua própria avaliação real dos prédios rústicos, que sustentam o argumento que o valor das participações sociais na sociedade é muito superior ao seu valor nominal e contabilístico.

H. A doutrina refere que deverá «ser aceite pelo órgão exequente aquela que, sem prejuízo do credor, melhor sirva os interesses do executado, pelo que entende o Supremo Tribunal Administrativo que o legislador não pretendeu atribuir à Administração Fiscal uma garantia plena e absoluta do seu crédito, até porque, encontrando-se o mesmo em discussão, em sede de reclamação, impugnação ou recurso judicial não é certo que venha a confirmar-se a exigibilidade do mesmo», pelo que a garantia deverá ser proporcional, razoável e adequada ao fim a que se destina, pelo que o penhor de participação social deve ser sempre equiparado enquanto garantia idónea às demais garantias previstas no CPPT.

I. Como refere o acórdão deste Supremo Tribunal Administrativo, de 15.02.2015, no âmbito do processo 0126/12, inclusivamente citado na douta sentença recorrida, «Na execução fiscal confluem dois interesses conflitantes: o da administração fiscal na realização da cobrança célere dos seus créditos e o direito do executado em discutir a legalidade da dívida exequenda. Dando prevalência ao primeiro, a lei faz depender a suspensão da execução da prestação de garantia idónea, que cubra a totalidade da dívida exequenda. O que significa que a garantia há de ser adequada a satisfazer o interesse da exequente, **mas sem onerar ou afectar de forma grave os interesses legítimos do executado**. Uma garantia bancária ou um seguro-caução oferecem à exequente maior liquidez imediata do que uma hipoteca ou um penhor de coisas, mas, por outro lado, trata-se de garantias que são mais onerosas para o executado, dado que quer a hipoteca quer o penhor não envolvem encargos com repercussões imediatas na esfera patrimonial do requerente» (negrito e sublinhado nosso).

J. Assim, como se refere na sentença recorrida o legislador estabeleceu um conceito amplo de garantia idónea, com o objectivo e o intuito de acautelar a maior ou menor dificuldade do executado em conseguir, **sem onerar excessivamente a sua situação**, apresentar garantia adequada a suspender a execução.

K. Ademais, deve-se entender como bem refere a sentença recorrida que não se deve estabelecer nenhuma preferência ou graduação das garantias, em resultado da sua maior ou menor eficácia resultante da maior ou menor liquidez imediata.

L. A doutrina quanto a esta questão é sintomática e esclarecedora quando refere que na lei processual fiscal vigora como que «um princípio geral da equivalência da caução, penhora e outras garantias idóneas, como a hipoteca (uma vez que, na presença de qualquer uma delas, a execução se suspende até decisão da oposição deduzida), devendo ser aceite pelo órgão exequente aquela que, sem prejuízo do credor, melhor sirva os interesses do executado» (Neste sentido, cfr. Rui Duarte Morais, “A Execução Fiscal”, 2.ª ed., Almedina, Coimbra, 2006, p. 78)» pelo que a idoneidade da garantia tem

de ser aferida pela capacidade de, em caso de incumprimento do recorrido, salvaguardar a efectiva cobrança da dívida exequenda e acrescidos, pelo que, a mesma será aquela que seja adequada para os fins desejados, isto é, pagamento da totalidade do crédito exequendo e dos acréscimos.

M. Assim, deverá este ilustre Supremo Tribunal Administrativo concluir da mesma forma que o TAF do Porto, quando diz «que na definição da idoneidade da garantia a prestar para efeito da suspensão do processo executivo, visou exigir que a mesma fosse suficiente para assegurar o pagamento dos créditos em cobrança e do acréscido».

N. Portanto, chegados a este ponto, a questão que cumpre apreciar é a capacidade da garantia oferecida pela recorrida para assegurar o pagamento da dívida exequenda, para o qual a AT utilizou o critério estabelecido no art. 15.º, do Código de Imposto do Selo, para proceder à avaliação das participações sociais oferecidas pela recorrida.

O. Ora, dispõe a identificada disposição legal que «1- O valor das quotas ou partes em sociedades que não sejam por acções e o dos estabelecimentos comerciais, industriais ou agrícolas com contabilidade organizada determina-se pelo último balanço, ou pelo valor atribuído em partilha ou liquidação dessas sociedades, salvo se, não continuando as sociedades com o herdeiro, legatário ou donatário do sócio falecido ou doador, o valor das quotas ou partes tiver sido fixado no contrato social».

F. Acrescentando o número seguinte que «2- Se o último balanço referido no número anterior precisar de ser corrigido, o valor do estabelecimento ou das quotas e partes sociais determinar-se-á pelo balanço resultante das correcções feitas».

Q. A AT utiliza como único critério para avaliar as mencionadas participações sociais a acima referida disposição legal, sustentando erroneamente que essa disposição legal compreende a única forma possível de avaliação das participações sociais, tese que continua erroneamente a insistir nas suas alegações de recurso.

R. Refere ainda na sua fundamentação, mas erradamente, tratar-se de uma imposição da lei a que estará vinculada, mas como afirmado pela douta sentença recorrida este normativo legal «vem determinar a forma de cálculo do valor tributável de participações sociais, para efeitos de imposto de selo, nos casos de transmissões gratuitas».

S. Além disso, estabelece que o valor das quotas ou partes sociais de sociedades que não sejam por acções, como sucede com as quotas oferecidas como garantia pela recorrida, e o dos estabelecimentos comerciais, industriais ou agrícolas com contabilidade organizada determina-se pelo último balanço, sendo que, nos termos do n.º 2, se o último balanço precisar de ser corrigido, o valor do estabelecimento ou das quotas e partes sociais determinar-se-á pelo balanço resultante das correcções feitas.

T. Esta tese da AT não deverá ser sufragada pelo STA, pois é de todo irreal que se sustente que essas participações têm um valor para efeitos de garantia de € 0.

U. Como bem salienta a douta sentença «a lei não exige que se utilize o método previsto no art. 15.º, do CIS, para a avaliação de participações sociais oferecidas para garantir a dívida exequenda, em ordem à suspensão da execução fiscal» e, em lado algum, tal é dito ou exigido, pelo que não decorre de exigência legal a sua aplicação ao caso em apreço.

V. A própria AT reconhece no ofício-circulado n.º 60078, de 30.08.2015 que se poderá utilizar outro método «que permita, com base num modelo – baseado no valor esperado dos fluxos financeiros futuros a libertar pela entidade em questão, calculados com base no seu desempenho histórico e na evolução expectável da respectiva actividade – adequado para o efeito de apurar de forma mais sustentada um valor de realização de liquidez, em caso de necessidade de execução da garantia».

W. Essa possibilidade é omissa do despacho de indeferimento, como se o cálculo do valor das quotas (participações sociais) só pudesse ser efectuado à luz do citado art. 15.º do CIS, não existindo razão plausível para que não possa ser utilizado outro critério.

X. Assim, desde que fundamentado, é admissível utilizar outro método, que permita com base num modelo adequado para o apuramento de um valor de realização de liquidez, baseado no valor esperado dos fluxos financeiros futuros a libertar pela entidade em questão, calculados com base no seu desempenho histórico e na evolução expectável da respectiva actividade.

Y. A recorrida apresentou com o seu requerimento uma avaliação independente dos prédios rústicos da sociedade detida, com vista a comprovar que o valor da sociedade é substancialmente superior ao que resultaria da análise do seu balanço.

Z. As participações sociais da sociedade, que foram oferecidas em garantia, têm um valor bastante superior àquele que consta do balanço, bem como os prédios rústicos que lhe estão associados tem um valor de mercado muito superior ao seu reduzido valor patrimonial tributário, pelo que é evidente pela avaliação realizada pela AT e, bem assim, pelas conclusões a que chegou a douta sentença recorrida, não é adequado a utilização do método previsto no art. 15.º do CIS, pois como resulta da dita avaliação, sustentada na correcção do balanço, que se traduziu na utilização do valor patrimonial tributário dos prédios, não é o método mais adequado para avaliar as participações sociais em questão.

AA. Na verdade, a avaliação de partes sociais implica a avaliação da empresa em si, pois a quota vale o que valer a sociedade, pelo que se apresenta como certas as conclusões da decisão recorrida.

BB. A avaliação da empresa, ou seja, o processo de apuramento do seu valor, depende de vários factores a ter em consideração, tais como, a dimensão da empresa, a fase em que a empresa se encontra (de arranque, consolidação, etc.), o mercado onde a empresa desenvolve a sua actividade, tecnologia e equipamentos de que dispõe, etc. e, além deles, há que levar em conta a avaliação patrimonial (soma dos activos e os passivos da empresa, utilizando-se um determinado critério de valorimetria para cada um deles), bem como a avaliação económica (desempenho da empresa) e a avaliação financeira (nível de endividamento, sustentabilidade financeira, etc.) e, ainda, a avaliação numa perspectiva de rendimento, isto é, a capacidade de criação de valor.

CC. Assim, as demonstrações financeiras são um mero ponto de partida para a avaliação como é dito na douda sentença, devendo ainda olhar-se para as demonstrações de resultados, o que nem sequer é analisado e/ou apreciado na decisão da AT, mas estes elementos não são suficientes para determinar o valor da empresa, pois, como se disse, há diversos aspectos que importa considerar, quando se trata de determinar o valor de participações sociais.

DD. Sendo a contabilidade um conjunto de critérios de mensuração ou valorimétricos que não correspondem, necessariamente, ao valor de mercado, implica que o balanço contabilístico não será o mais adequado para determinar o valor de venda das participações sociais.

EE. Além disso, não é adequado ou correcto corrigir o balanço de modo a considerar o valor patrimonial tributário dos imóveis, pois o valor relevante é aquele que é possível realizar, na eventualidade da venda em execução fiscal, para garantir o pagamento da quantia exequenda, ou seja, o valor que o mercado está disposto a pagar.

FF. Os terrenos tem um valor de mercado muito superior, pois de acordo com um pedido de avaliação solicitado pela recorrida os mesmos têm um valor de mercado de € 666.894,00, pelo que as quotas têm uma valorização acrescida fruto dos activos da sociedade terem um valor em muito superior ao seu valor contabilístico ou tributário, o qual nunca foi colocado em causa pela própria AT, pelo que se terá de presumir que o aceitou.

GG. Ter-se-á de concluir como faz a douda sentença recorrida, «que o critério de avaliação utilizado pela AT não permite o apuramento do valor real da empresa, e consequentemente do valor das participações sociais dadas em garantia, pelo que se impõe a manutenção da decisão do TAF do Porto e, consequentemente, a anulação do despacho da AT».

HH. Ao invés, o método proposto pela recorrida apresenta-se mais conducente com a realidade, pois o cálculo apresentado e que vem sustentado por um relatório independente, foi elaborado por via da utilização de valores médios de transacções de propriedades similares, bem como dos dados habitualmente fornecidos pelos serviços da Direcção Regional de Agricultura e Pescas.

II. Tais informações e entidades envolvidas, designadamente, a entidade que fornece os elementos para a avaliação são absolutamente idóneas, pelo que terá de merecer total credibilidade o valor apurado, ainda que o mesmo refira tratar-se de uma mera estimativa e, inclusivamente, tem o mesmo em conta dados objectivos fornecidos pelo próprio Estado, por via da sua Direcção Regional de Agricultura e Pescas, pelo que não faz sentido descredibilizar os pressupostos físicos de utilização e o estado das culturas, cuja verificação poderia ser confirmada no local ou solicitada às entidades agrícolas e vinícolas, que possuem o cadastro e a correspondente evolução das culturas.

JJ. O valor da propriedade deriva de vários factores, como sejam a localização, classificação atribuída pelo IVDP, quer no que diz respeito à quantidade e qualidade da autorização de produção de, quer no que se refere a acessos, dimensão económica, características e potencial vitícola.

KK. É de frisar que é o próprio IVDP que fixa a classificação, elemento essencial para a valorização dos terrenos, o qual por ser entidade idónea não deve merecer qualquer reparo ou desconsideração.

LL. Esse VPT é absolutamente irrisório, descontextualizado da realidade económica, do valor actual dos terrenos e, inclusivamente, o valor actual do constante do Balanço (em 2013) já não se ajusta ao seu real valor de mercado, que triplicou como se deixa evidenciado.

MM. Numa situação deste tipo, decorrentes de activos valorizados, não poderá deixar-se de considerar que o valor das participações sociais é bastante superior aos seus valores nominais e que aplicação do regime do CIS desvirtua a realidade económica que está subjacente.

NN. Aliás, como é entendimento na douda sentença, o regime previsto no CIS não foi construído para abarcar a situação aqui em questão (garantia no âmbito de processo de execução fiscal), mas antes para efeitos de transmissões gratuitas.

OO. Para tanto, é suficiente verificar que tal disposição legal (art. 15.º do CIS) está inserida na secção I relativa a «transmissões gratuitas», pelo que não deverá ser tal regime aplicável a uma situação absolutamente distinta, pelo que a sua aplicação analógica está inclusivamente vedada pelo artigo 11.º, n.º 4, da Lei Geral Tributária.

PP. Logo, haveria de ter sido aplicado um método de avaliação alternativo, que, para além de ter em conta o actual as circunstâncias económicas e o valor de mercado de tais prédios rústicos, tenha ainda, em consideração, que tratando-se de uma sociedade recente (a sociedade detida), que

realizou plantações novas, esteve impossibilitada de apresentar activos financeiros e/ou actividade económica relevante.

QQ. Tal resulta da necessidade de vários anos para que os terrenos (vinhas) possam produzir e começar a gerar rendimentos e, por isso, o método que decorre do art. 15.º do CIS não é idóneo, tendo em consideração estas variáveis, sendo absolutamente errado concluir pelo valor nulo das participações sociais oferecidas, que se mostra absolutamente desfasado da realidade económica e, como tal, artificial.

RR. Pelo que deverá este ilustre Supremo Tribunal Administrativo manter a decisão tomada pelo TAF do Porto e, assim, manter-se a decisão de anulação do despacho do chefe do 2.º Serviço de Finanças do Porto, proferido, em 18 de Dezembro de 2014, que indeferiu o pedido de apresentação como garantia idónea para suspender a execução fiscal as quotas da sociedade detida.

Termos em que deverá ser negado provimento ao recurso e, em consequência, manter-se a decisão de anulação do despacho do chefe do 2.º Serviço de Finanças do Porto, proferido, em 18 de Dezembro de 2014, que indeferiu o pedido de apresentação como garantia idónea para suspender a execução fiscal as quotas da sociedade detida».

1.5 Recebidos os autos neste Supremo Tribunal Administrativo, foi dada vista ao Ministério Público e o Procurador-Geral Adjunto emitiu parecer no sentido de que seja negado provimento ao recurso e mantida a sentença recorrida, com a seguinte fundamentação:

«[...] A questão que se coloca a este tribunal consiste em saber se a sentença recorrida incorreu em erro de julgamento ao considerar ilegal a decisão de indeferimento do pedido de prestação de garantia apresentado pela reclamante e aqui recorrida por recurso a incorrecto método de avaliação de participação social.

Como se alcança da matéria de facto assente na sentença recorrida, ao apreciar a idoneidade da garantia apresentada para efeitos de suspensão da execução fiscal a correr termos contra a executada/reclamante, a AT, por intermédio do Chefe de Divisão de Gestão da Dívida Executiva da Direcção de Finanças do Porto, recorreu às disposições do Código de Imposto de Selo, mais propriamente ao disposto nos seus artigos 15.º, n.º 1 e 31.º, n.º 2, para efeitos de avaliação das participações sociais oferecidas em penhor e detidas pela executada.

E como se referiu supra, na sentença recorrida considerou-se que o método previsto no artigo 15 do CIS não é o mais adequado para avaliar as participações sociais em causa, já que “as avaliações de partes sociais implica a avaliação de empresa em si, pois a quota vale o que valer a sociedade”.

Resulta da sentença recorrida que no âmbito da execução fiscal e para efeitos da sua suspensão foi fixada a garantia no valor de € 154.865,25 euros, tendo a executada/reclamante oferecido como garantia o penhor de participações na sociedade por quotas “B....., Lda.”, com o valor nominal de € 113.200,00 e € 20.000,00 euros, respectivamente.

Na apreciação do referido pedido a AT procedeu à avaliação das referidas participações sociais, tendo para o efeito utilizado o método previsto nos artigos 15.º e 31.º do CIS, no âmbito do qual corrigiu o valor do activo fixo tangível constante do balanço daquela sociedade no valor de € 200.250,00 para € 2.409,87 euros, que respeita a imóveis, à luz do disposto no n.º do artigo 31.º do CIS, que determina que o valor dos imóveis a atender é o seu VPT. E na sequência de tal correcção concluiu que o valor das participações sociais era nulo.

A questão consiste, pois, em saber na avaliação das participações sociais para efeitos de prestação de garantia em processo de execução fiscal se mostra ou não correcto o recurso às normas do CIS.

As sindicadas normas do CIS têm por desiderato a determinação do valor tributável no âmbito das transmissões gratuitas, estipulando o n.º 1 do artigo 15.º que no caso das quotas ou partes em sociedades que não sejam por acções o valor é determinado com base no último balanço ou pelo valor atribuído em partilha ou liquidação dessas sociedades. E por sua vez estipula o n.º 2 do artigo 31.º do CIS que neste caso os imóveis são considerados no activo do balanço pelo valor patrimonial tributário.

Importa, assim, saber se este método de apuramento do valor das participações sociais se mostra ou não adequado no procedimento de prestação de garantia em processo de execução fiscal.

Como vimos, no despacho de indeferimento da prestação de garantia a AT alicerçou a sua actuação na doutrina administrativa vertida no ofício circulado n.º 60078 de 30/08/2010 da Direcção de Serviços de Gestão dos Créditos Tributários, e de acordo com a qual, “Dispondo a ordem jurídica tributária de normas de determinação do valor das participações sociais e de outros títulos de crédito, devem ser essas normas observadas pelos Serviços quando sejam aceites garantias em execução fiscal, assim se eliminando factores de subjectividade, discricionariedade e conflitualidade com os contribuintes”. Considera-se, igualmente, na mesma instrução administrativa, que «Poderá, porém, utilizar-se outro método, devidamente fundamentado, que permita, com base num modelo – baseado no valor esperado dos fluxos financeiros futuros a libertar pela entidade em questão, calculados com base no seu desempenho histórico e na evolução expectável da respectiva actividade – adequado para o efeito de apurar de forma mais sustentada um valor de realização de liquidez, em caso de necessidade de execução da garantia».

Coloca-se, pois, a questão de saber da bondade de tal doutrina administrativa na aplicação ao caso concreto dos autos.

A prestação de garantia com vista à suspensão do processo de execução fiscal, verificados os respectivos pressupostos legais, tem como objectivo assegurar à exequente AT o pagamento da dívida exequenda e do acrescido, valendo como tal a garantia que cumpra tal desiderato. De modo que, em caso de improcedência da acção de impugnação e prosseguimento da execução fiscal, ao ser accionada a garantia, o produto da venda dos bens por ela abrangidos permita satisfazer o crédito da exequente.

Ora, tratando-se de participação social em sociedade por quotas, o método de avaliação tem que ter por base a situação económico-financeira da empresa, a qual é revelada pelos instrumentos contabilísticos – último balanço e demonstrações financeiras – e deve obedecer a critérios objectivos e exige a intervenção de perito – designadamente revisor oficial de contas – como transparece das normas adjectivas em que se coloca a questão da liquidação de participação social no caso de não haver acordo entre as partes – art. 105.º, n.º 2, e 235.º, n.º 1, alínea a), do CSC, 1018.º e 1021.º do Código Civil e 1498.º e 1499.º do CPC. Com efeito e ao contrário das acções cotadas em bolsa em que o valor destas é determinado pelo mercado, já no caso de participações sociais em sociedade por quotas o seu valor embora dependendo de vários factores, terá que ser fixado em função de elementos objectivos que tenham por base os instrumentos contabilísticos, desde que estes revelem uma imagem correcta da situação económico-financeira da empresa. Com efeito, as condicionantes presentes numa eventual venda das participações sociais em acção executiva aproximam-se das condicionantes dos processos relativos à liquidação ou amortização da participação social previstos nas normas legais supra citadas.

No caso concreto dos autos a AT pôs em causa o valor pelo qual os imóveis estavam inscritos na contabilidade da sociedade por quotas “B....., Lda.”, argumentando que a lei (leia-se n.º 2 do art. 31.º do CIS) impunha que o valor a atender era o valor patrimonial tributário. Seria assim se estivesse em causa a determinação da matéria tributável em sede de imposto de selo. Mas não é esse o caso dos autos. E nessa medida tal argumento não releva no caso concreto. E como tal alteração não é sustentada em qualquer outro fundamento que alicerce a bondade dessa alteração, teremos que concluir que a mesma não se encontra justificada.

Como resulta da matéria de facto assente na sentença recorrida, as correcções ao balanço assentaram na alteração do valor dos imóveis inscritos no activo fixo tangível da sociedade “B....., Lda.” com o valor de € 200.250,00 para o valor de € 2.409,57 euros. Não ocorrendo qualquer fundamento para tal alteração, a decisão tomada pelo AT para indeferir o pedido de prestação de garantia não pode manter-se. Todavia, afigura-se-nos igualmente que não foram apurados elementos que permitam apurar se tal garantia se mostra ou não idónea, sendo certo que a avaliação dos imóveis rústicos junta pela executada/reclamante não permite retirar qualquer conclusão a esse respeito. O valor das participações sociais tituladas pela executada/reclamante estará certamente inscrito na sua contabilidade (facto que não foi levado ao probatório) e importa esclarecer se o mesmo se encontra ou não actualizado e tem ou não aderência à realidade. E tal facto deve ser esclarecido pela executada/reclamante, já que é sobre esta que recai o ónus de prova sobre a idoneidade da garantia oferecida».

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

1.7 A questão suscitada pela Recorrente é a de saber se a sentença recorrida fez errado julgamento quando anulou a decisão administrativa que recusou a prestação de garantia mediante a constituição de penhor sobre participações sociais que a Executada detém numa sociedade por quotas, o que passa por indagar se a AT está legalmente sujeita, como critério de avaliação dessas participações sociais, à aplicação das regras para determinação do valor tributável de participações sociais fixadas no Código do Imposto de Selo (CIS), designadamente as dos arts. 15.º e 31.º deste Código.

2. FUNDAMENTAÇÃO

2.1 DE FACTO

A sentença recorrida deu como provados os seguintes factos:

«1. Contra A....., Lda., foi instaurada a presente execução fiscal, para pagamento de dívida proveniente das liquidações de IVA e IRC, no montante total de € 99.061,37 (certidões de dívida constantes dos autos).

2. Na sequência da instauração dos processos de impugnação judicial, a que couberam os n.ºs 3450/11.3BEPRT e 3451/11.1BEPRT, a executada requereu a fixação do valor para prestação de garantia com vista a suspender a execução (cfr. fls. 352 a 353, do processo físico).

3. A garantia a prestar foi fixada no valor de € 154.865,25 (fls. 392 verso, do proc. físico).

4. No dia 8.9.2014, a executada requereu a suspensão do processo de execução fiscal, oferecendo, como garantia, o penhor das quotas por si detidas, da sociedade B....., Lda., nos valores nominais de € 113.200,00 e € 20.000,00 (cfr. fls. 380 a 383 do proc. físico).

5. Com o requerimento referido em 4., a executada juntou “relatório de avaliação”, que aqui se dá por integralmente reproduzido, onde consta a “valorização de propriedade rústica, com cultura de vinha e olival, para além de mato, pertença da empresa B....., Lda.”, solicitado a uma empresa consultora, onde se concluiu pelo valor de € 666.894,00 (fls. 386 a 388 verso do proc. físico).

6. No dia 18.12.2014, com subdelegação de competência, pelo Chefe de Divisão de Gestão da Dívida Executiva da Direcção de Finanças do Porto, foi proferido despacho de indeferimento do pedido de suspensão do processo executivo, e recusada a aceitação da garantia apresentada (fls. 392 a 394).

7. A fundamentação do despacho referido em 6., é a seguinte:

“Apreciação do pedido

No Serviço de Finanças de Porto 2 corre o processo de execução fiscal n.º 3182201101017160 e aps., para cobrança de dívida de IRC e IVA de 2008.

Sendo que a dívida exigida nestes autos se encontra a ser contestada pelas impugnações judiciais n.º 3450/11.3BEPRT e 3451/11.1BEPRT (SICJUT 3182201203000532 e 3182201303000370), que se encontram, à data, na fase de contestação, verificando-se assim a existência de causa suspensiva.

Por despacho do Chefe da Divisão de Gestão de Dívida Executiva, de 2014-08-06, foi indeferido o pedido de aceitação de garantia constituída pelas quotas de € 20.000,00 e € 113.200,00, detidas sobre a sociedade B....., Lda. por, designadamente não ter sido demonstrada a impossibilidade de constituição de garantias de maior liquidez, bem como terem sido aquelas quotas avaliadas em € 0,00, nos termos do art. 15.º do Código do Imposto do Selo (CIS).

Note-se que a avaliação que determinou o valor de € 0,00 àquelas quotas, inclui uma correcção negativa de € 197.837,13 ao Activo Fixo Tangível, motivada pela diferença entre o VPT dos prédios da sociedade e o valor pelo qual estão registados no activo.

Em 2014-09-09 o executado, através de mandatário, vem oferecer as mesmas quotas como garantia, juntando ao pedido provas da impossibilidade de constituição de garantia bancária e seguro-caução, bem como uma avaliação externa dos prédios rústicos propriedade da empresa B....., Lda.

Esta avaliação, realizada pela empresa C....., Lda., atribui um valor de mercado àqueles prédios de € 666.894,00, entendendo o executado que essa avaliação implica uma valorização das quotas oferecidas em garantia.

Ora, estabelece o Ofício-Circulado n.º 60078, de 2010-08-30, da Direcção de Serviços de Gestão dos Créditos Tributários que as participações sociais são avaliadas nos termos do artigo 15.º do Código do Imposto do Selo (CIS).

Solicitado novo apoio da Divisão de Liquidação dos Impostos sobre Património e Outros Impostos, desta Direcção de Finanças, foi efectuada nova avaliação das quotas oferecidas, tendo-lhes sido atribuído o valor de € 0,00, conforme documentos que se anexam à presente informação.

O modelo de avaliação das quotas utilizado suporta-se na legislação em vigor, concretamente no estatuído no n.º 1 do art. 15.º do CIS e constitui uma apreciação do último balanço da empresa, que reflecte a globalidade da situação económica e financeira da empresa, não se esgotando na simples avaliação dos prédios detidos pela sociedade para a qual se pretende que as quotas constituam garantia.

Face ao diferencial existente entre os VPT dos prédios (€ 2.409,87) e o valor que lhes é atribuído no balanço (€ 200.250,00), pretende o executado demonstrar que o valor de mercado dos prédios é superior ao que lhe foi atribuído na avaliação efectuada pela AT, com a junção de uma avaliação efectuada por terceiro.

No entanto, verifica-se que, na avaliação efectuada pela AT foi aplicado o n.º 2 do art. 31.º do CIS que estabelece que “os imóveis são considerados no activo do balanço pelo valor patrimonial tributário”.

Pelo que as diferenças de valor plasmadas supra são originadas pelo estrito cumprimento da legislação citada, não podendo deixar de ser feita aquela correcção.

Não se prescindindo de utilizar a avaliação que é imposta pela lei, a avaliação junta ao requerimento pelo executado merece alguns reparos.

O documento constitui uma estimativa de valor de mercado da propriedade constituída pelos prédios rústicos, e é válida por um período não superior a seis meses, assentando em alguns pressupostos, que careceram de confirmação.

Trata-se assim de um documento de avaliação que apresenta condicionantes reais e temporais.

Ora, a idoneidade da garantia deverá ser avaliada em função da sua capacidade de, em caso de incumprimento do devedor e da correspondente necessidade de a executar, conduzir à efectiva cobrança dos créditos garantidos.

A garantia não pode estar limitada por qualquer condicionante, que dificulte ou impossibilite a execução da garantia, sendo que no caso presente não está garantido o valor da avaliação apresentada decorridos que estejam mais de seis meses da elaboração da mesma (Agosto/14), sendo previsível que o contencioso associado à contestação da dívida dure para além daquele prazo.

O estudo refere ainda não ter sido feita qualquer análise do estado sanitário e vegetativo das culturas, tendo assentado as suas conclusões no pressuposto que as mesmas se encontram no seu máximo e melhor uso e livres de quaisquer factores anómalos limitativos da sua produção, ou seja, o estudo alicerçou-se em pressupostos físicos de utilização e estado das culturas não confirmados.

Pelo que, ainda que por hipótese se considerasse aquela avaliação, esta não seria aceitável, para efeitos de aferição da idoneidade da garantia.

Conclusão

Demonstrou o executado a impossibilidade de apresentação de garantias preferenciais, contudo, dado que às quotas oferecidas foi atribuído valor nulo, nos termos da legislação aplicável, não se poderá considerar a garantia oferecida como idónea e suficiente.

Afigura-se, assim, não estarem reunidas as condições necessárias para a aceitação da garantia oferecida pela sociedade executada, para efeitos de suspensão do processo de execução fiscal, pelo que proponho o indeferimento do pedido” (fls. 392 a 394 do proc. físico).

8. *Pela Divisão de Liquidação dos Impostos sobre Património e Outros Impostos, da Direcção de Finanças do Porto, foi efectuada valorização das quotas da sociedade B....., Lda., nos termos do art. 15.º, do CIS, cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido, em que se obteve o valor de € 0,00 (fls. 395 a 396 do proc. físico).*

9. *A avaliação dos imóveis constantes do activo da sociedade B....., Lda. foi efectuada nos termos do art. 31.º, n.º 1, do CIS (fls. 396 do proc. físico).*

10. *A sociedade por quotas B....., Lda. tem o capital social de € 400.000,00, sendo que duas quotas, no valor de € 113.200,00 e € 20.000,00 são detidas pela reclamante (cfr. certidão de fls.359 a 361 do proc. físico).*

11. *A reclamante solicitou a prestação de garantia bancária e de seguro-caução junto de duas instituições financeiras, que recusaram a sua pretensão (docs. n.ºs 4 e 5, juntos com a petição inicial)».*

2.2 DE DIREITO

2.2.1 A QUESTÃO A APRECIAR E DECIDIR

Numa execução fiscal instaurada para cobrança coerciva de dívidas de IVA e de IRC, no montante global de € 99.061,37, a Executada, tendo impugnado contenciosamente as liquidações daqueles impostos, requereu ao órgão de execução fiscal a fixação do montante da garantia a prestar para efeitos de suspensão da execução, nos termos do art. 169.º do CPPT.

Na sequência da notificação que lhe foi feita do montante da garantia a prestar, do montante de € 154.865,25, a Executada veio oferecer, em ordem à constituição de penhor a favor da AT ⁽²⁾, duas participações sociais que detém na sociedade denominada “B....., Lda.», nos valores nominais de € 113.200,00 e € 20.000,00, e que alega que têm um valor «*bastante superior àquele que consta do balanço*», tanto mais que esta sociedade é proprietária de diversos prédios rústicos (vinhas) que «*têm um valor de mercado muito superior ao seu reduzido valor patrimonial tributário*». Com o respectivo requerimento, apresentou uma avaliação desses prédios, efectuada por uma empresa consultora, onde se concluiu pelo valor de € 666.894,00.

O Chefe de Divisão de Gestão da Dívida Executiva da Direcção de Finanças do Porto, no exercício de competências que lhe foram delegadas ⁽³⁾, proferiu despacho de indeferimento do pedido de suspensão do processo executivo e de recusa da garantia oferecida.

Nos termos desse despacho, o método a utilizar para avaliar as participações sociais oferecidas é, de acordo com o prescrito nas instruções veiculadas pelo Ofício-Circulado n.º 60.078, de 30 de Agosto de 2010, da Direcção de Serviços de Gestão dos Créditos Tributários (DSGCT) ⁽⁴⁾, o fixado pelo art. 15.º do CIS. Daí decorre que o valor das quotas oferecidas para a constituição do penhor, na perspectiva do órgão da execução fiscal, deve ser o do último balanço da empresa, sendo que o valor dos imóveis que constituem o activo (inscritos no balanço pelo valor de € 200.250,00 e avaliados pela Executada em € 666.894,00) deve corresponder ao seu VPT (no caso, € 2.400,87), de acordo com o disposto no n.º 2 do art. 31.º do CIS.

Da aplicação desse método resultou a insuficiência do valor das quotas, às quais foi atribuído o valor de € 0,00, para garantir a dívida exequenda e o acrescido, motivo por que foi indeferido o pedido de prestação de garantia mediante penhor.

A Executada reclamou dessa decisão para o Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto ao abrigo do disposto nos arts. 276.º a 278.º do CPPT e a Juíza julgou a reclamação procedente e anulou o acto reclamado. Alegou, em síntese, que o método utilizado pelo órgão da execução fiscal na avaliação das quotas sociais que ofereceu para a constituição de garantia, para sobre elas ser constituído penhor, não pode considerar-se adequado para determinar o valor daquelas participações sociais, sendo completamente desfasado da realidade, tanto mais que corrigiu o valor contabilístico dos terrenos agrícolas que integram o activo fixo da sociedade para o seu VPT.

Assim, como deixámos dito em 1.7, a questão que cumpre apreciar e decidir é a de saber se a sentença recorrida fez errado julgamento quando anulou a decisão administrativa que recusou a prestação de garantia mediante a constituição de penhor sobre participações sociais que a Executada detém numa sociedade por quotas, o que passa por indagar se a AT está legalmente sujeita, como único critério de avaliação dessas participações sociais, à aplicação das regras para determinação do valor tributável de participações sociais fixadas pelo CIS, designadamente nos seus arts. 15.º e 31.º.

2.2.2 DO CRITÉRIO PARA A AVALIAÇÃO DAS QUOTAS SOCIAIS

No caso *sub judice* não se questiona a possibilidade de a garantia ser prestada através da constituição de penhor ⁽⁵⁾, nem sequer que a AT detém uma maior liberdade da apreciação das garantias previstas no n.º 2 do art. 199.º do CPPT, que dependem da sua concordância ⁽⁶⁾.

A única questão que se coloca nos presentes autos é a de saber a AT, na apreciação do pedido de prestação de garantia através da constituição de penhor, tendo sido oferecidas para o efeito quotas de uma sociedade, pode erigir como critério de avaliação das mesmas o que está previsto no CIS, que considera ser o critério que lhe é imposto por lei.

A sentença considerou que não e, a nosso ver, decidiu bem. Vejamos:

Como bem salientou a Juíza do Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto, «a idoneidade da garantia afere-se pela capacidade de, em caso de incumprimento do devedor, salvaguardar a efectiva cobrança da dívida exequenda e acrescidos, pelo que a garantia idónea será aquela que é adequada para o fim em vista, ou seja, assegurar o pagamento da dívida exequenda e demais acréscimos».

Na verdade, cumpre à AT, perante o caso concreto, averiguar da idoneidade da garantia oferecida em ordem à suspensão da execução fiscal, idoneidade que deve aferir-se pela susceptibilidade de assegurar o pagamento da dívida exequenda e do acrescido, caso seja necessário executar a garantia (cfr. arts. 169.º, 199.º e 217.º, do CPPT, e art. 52.º, da LGT).

No caso *sub judice*, a Executada ofereceu para a constituição de penhor a favor da AT quotas que detém numa sociedade. A AT entendeu que estava obrigada por lei a efectuar a avaliação daquelas quotas com base no critério estabelecido no art. 15.º do CIS, cujos dois primeiros números dispõem:

«1. O valor das quotas ou partes em sociedades que não sejam por acções e o dos estabelecimentos comerciais, industriais ou agrícolas com contabilidade organizada determina-se pelo último balanço, ou pelo valor atribuído em partilha ou liquidação dessas sociedades, salvo se, não continuando as sociedades com o herdeiro, legatário ou donatário do sócio falecido ou doador, o valor das quotas ou partes tiver sido fixado no contrato social.

2. Se o último balanço referido no número anterior precisar de ser corrigido, o valor do estabelecimento ou das quotas e partes sociais determinar-se-á pelo balanço resultante das correcções feitas».

Mais entendeu que se impunha corrigir o balanço nos termos do disposto no n.º 2 do art. 31.º do CIS, que dispõe: «Os imóveis são considerados no activo do balanço pelo valor patrimonial tributário».

Assim, a AT corrigiu o valor por que os imóveis do activo fixo tangível da sociedade constavam do balanço (€ 200.250,00) para o respectivo VPT (€ 2.400,87) e, em consequência e tendo em conta os demais elementos do balanço, considerou que o valor das quotas oferecidas era de € 0,00.

Segundo a AT afirmou na decisão por que indeferiu o pedido de aceitação da garantia oferecida pela Executada, «estabelece o Ofício-Circulado n.º 60078, de 2010-08-30, da Direcção de Serviços de Gestão dos Créditos Tributários que as participações sociais são avaliadas nos termos do artigo 15.º do Código do Imposto do Selo» e «[o] modelo de avaliação das quotas utilizado suporta-se na legislação em vigor, concretamente no estatuído no n.º 1 do art. 15.º do CIS e constitui uma apreciação do último balanço da empresa, que reflecte a globalidade da situação económica e financeira da empresa, não se esgotando na simples avaliação dos prédios detidos pela sociedade para a qual se pretende que as quotas constituam garantia».

Essa argumentação não foi aceite pela sentença recorrida que, judiciosamente, logo salientou que «a lei não exige que se utilize o método previsto no art. 15.º do CIS para a avaliação de participações sociais oferecidas para garantir a dívida exequenda, em ordem à suspensão da execução fiscal». E na verdade, assim é: não há norma legal que imponha esse método para a necessária avaliação das participações sociais oferecidas para sobre elas ser constituído o penhor como garantia da dívida exequenda e do acrescido. Por outro lado, também se nos afigura que a aplicação desse método não se impõe à AT por força de princípio algum daqueles a que está obrigada na prossecução da sua actividade (cfr. art. 55.º da LGT).

A Recorrente, admitindo embora que «da lei não decorre que o critério a prosseguir pela AT na aferição da idoneidade da garantia prestada ⁽⁷⁾ (penhor de quotas sociais) seja o estabelecido no artigo 15.º do CIS», entende que do disposto no n.º 2 do art. 52.º da LGT – que dispõe que «[a] suspensão da execução nos termos do número anterior depende da prestação de garantia idónea nos termos das leis tributárias» – «depreende-se que a AT, na aferição da idoneidade das garantias prestadas há-de socorrer-se do que dispõe para o efeito a legislação fiscal, o que in casu ocorreu, uma vez que a AT utilizou, na apreciação que se impunha o que decorre de Código Tributário (CIS)» (cfr. conclusões P. a S.). E reitera esse entendimento nas conclusões HH. a KK., onde, reafirmando a inexistência de «critério específico sobre a determinação do valor dos bens oferecidos em garantia em sede de execução fiscal e, em concreto, sobre a determinação do valor de participações sociais», sustenta que «a solução mais consentânea será a da sua avaliação ser efectuada em função do tipo de participação social de que se trate, de acordo com o artigo 15.º do Código do Impostos do Selo (CIS)», «por se tratar do único regime legal existente no sistema fiscal que se adequa ao fim em vista», motivo por que entende que «é imprescindível que a determinação do valor das participações

sociais que integram a garantia deva ser sempre efectuada de acordo com o CIS, em detrimento de outro tipo de avaliação, [...] pois se existem no sistema fiscal normas específicas de determinação do valor de bens imóveis, partes sociais e de outros bens oferecidos em garantia, devem ser essas as normas legais aplicáveis na determinação do valor dos bens ou direitos oferecidos em garantia no processo de execução fiscal». E adita outras razões para a utilização do critério do art. 15.º do CIS: «esta será a melhor solução que se adequa ao objectivo e princípios que regem a cobrança coerciva da receita tributária, anteriormente enunciados, sendo que este tipo de avaliação é aquela que se apresenta como menos permeável aos instrumentos associados à especulação financeira», sendo que «[a] prossecução do interesse público, na defesa do crédito tributário, mais concretamente, na avaliação da idoneidade da garantia oferecida, não se pode compadecer com o “valor que o mercado está disposto a pagar”» (cfr. conclusões LL. e MM.).

Salvo o devido respeito, a Recorrente não faz a melhor interpretação do n.º 2 do art. 52.º da LGT. Na verdade, sendo certo que aí se afirma que «[a] suspensão da execução nos termos do número anterior depende da prestação de garantia idónea nos termos das leis tributárias», daí não pode retirar-se a conclusão de que «a AT, na aferição da idoneidade das garantias prestadas há-de socorrer-se do que dispõe para o efeito a legislação fiscal».

Desde logo, quando aquela norma se refere à *prestação de garantia idónea nos termos das leis tributárias* quer dizer que a garantia deve ser prestada nos termos das leis tributárias (designadamente dos arts. 169.º, n.º 1, e 199.º, do CPPT) e não que na aferição da sua idoneidade devam ser utilizados os critérios de avaliação de bens (ou de rendimentos) prescritos nas leis tributárias para efeitos da determinação da matéria tributável em ordem à incidência dos diversos tributos.

Depois, não podemos perder de vista as distintas finalidades prosseguidas pela avaliação quando está em causa aferir da idoneidade da garantia oferecida pelo executado em ordem à suspensão da execução fiscal e pela avaliação quando está em causa a determinação da matéria tributável como expressão quantitativa do facto tributário. Os critérios de determinação do valor são necessariamente definidos de acordo com as finalidades prosseguidas pela avaliação.

No caso da garantia, o que se pretende com a avaliação é determinar, do modo mais aproximado possível, o valor dos bens ou direitos oferecidos, a liquidez que os mesmos são susceptíveis de gerar caso seja necessário executar a garantia; dito de outro modo, os valores que poderão obter se forem postos à venda. Já para efeitos de tributação em IS – imposto sobre o consumo ou a despesa, com incidência sobre alguns actos e contratos, previstos na Tabela Geral anexa ao Código – a avaliação tem como finalidade determinar a matéria tributável para efeitos de incidência daquele imposto.

Como bem ficou dito na sentença recorrida, *«a avaliação da empresa, ou seja, o processo de apuramento do seu valor, depende de vários factores a ter em consideração, tais como, a dimensão da empresa, a fase em que a empresa se encontra (de arranque, consolidação, etc.), o mercado onde a empresa desenvolve a sua actividade, tecnologia e equipamentos de que dispõe, etc.*

Para além destes factores, há que levar em conta a avaliação patrimonial (soma dos activos e os passivos da empresa, utilizando-se um determinado critério de valorimetria para cada um deles), bem como a avaliação económica (desempenho da empresa) e a avaliação financeira (nível de endividamento, sustentabilidade financeira, etc.) e, ainda, a avaliação numa perspectiva de rendimento, isto é, a capacidade de criação de valor

Para isto, as demonstrações financeiras podem constituir um ponto de partida para a avaliação (não só o balanço e respectivo anexo, mas também as demonstrações de resultados), pelo facto de indicarem os activos de que a empresa é proprietária ou os respectivos direitos de utilização e a forma como os mesmos estão financiados) porém, não são suficientes para determinar o valor da empresa, pois, como se disse, há diversos aspectos que importa considerar, quando se trata de determinar o valor de participações sociais.

É que, como se sabe, a contabilidade baseia-se num conjunto de critérios de mensuração ou valorimétricos que não correspondem, necessariamente, ao valor de mercado, pelo que o balanço contabilístico pode não ser o mais adequado para determinar o valor de venda das participações sociais».

Assim, não vemos como sustentar que o valor a considerar para tributação em IS no âmbito das transmissões gratuitas de quotas sociais e no caso de as sociedades terem contabilidade organizada, fixado pelo art. 15.º do CIS, se imponha como o valor a considerar na avaliação das quotas sociais oferecidas como garantia a constituir por penhor. Não só não existe qualquer norma ou princípio legal que o imponha, como nem sequer pode sustentar-se a adequação desse método para o fim prosseguido que, como deixámos já dito, é o de estabelecer o valor de mercado dessas quotas.

Sempre salvo o devido respeito, não pode a AT, sob a invocação de que «[d]ispondo a ordem jurídica tributária de normas de determinação do valor das participações sociais e de outros títulos de crédito, devem ser essas normas observadas pelos Serviços quando sejam aceites garantias em execução fiscal», com o propósito de diminuir os “factores de subjectividade, discricionariedade e conflitualidade

com os contribuintes”, erigir em critério para a avaliação dessas participações sociais o estipulado no CIS para o caso da transmissão das mesmas a título gratuito. A eliminação desses factores resultará do modo como for aplicado o critério de avaliação, mais do que do próprio critério.

Acresce que, no caso *sub judice* não pode ignorar-se que da aplicação do critério sustentado pela AT resulta uma discrepância significativa quanto ao valor dos imóveis que integram o activo fixo tangível da sociedade a que se referem as participações sociais oferecidas para sobre elas ser constituído penhor quando comparado com o valor do balanço e, sobretudo, com o valor da avaliação apresentada pela Executada.

Nem se argumente, como o faz a Recorrente, com uma pretensa necessidade de adoptar um critério «*menos permeável aos instrumentos associados à especulação financeira*» e que «*não se pode compadecer com o “valor que o mercado está disposto a pagar”*» (cfr. conclusões LL. e MM.).

Na verdade, o critério a adoptar deve procurar o valor de mercado, pois será esse, em princípio, o valor que poderá resultar da venda dos bens oferecidos para sobre eles ser constituída a garantia e, salvo o devido respeito, a Recorrente não diz, nem vislumbramos, como esse critério pode ser influenciado pelos “*instrumentos associados à especulação financeira*”.

Assim, entendemos que bem andou a sentença recorrida ao considerar que não pode manter-se na ordem jurídica a decisão administrativa que indeferiu o pedido de prestação de garantia com base na insuficiência do valor das quotas sociais oferecidas para sobre elas ser constituído penhor se o valor tido em conta foi fixado ao abrigo das regras do CIS.

É certo que nessa decisão administrativa se teceram alguns considerandos em torno do método de avaliação proposto pela Executada, mas a verdade é que o motivo por que foi indeferido o pedido foi o de que as quotas sociais oferecidas para a constituição do penhor, avaliadas nos termos do CIS, não permitiam concluir pela idoneidade da garantia oferecida.

Sem prejuízo do que vimos de dizer, não podemos deixar de registar, acompanhando o parecer do Ministério Público junto deste Supremo Tribunal Administrativo (que deixámos transcrito em 1.5), que é a Executada que deve alegar a factualidade pertinente para se concluir que as quotas sociais oferecidas têm valor suficiente para assegurar a idoneidade da garantia e que é contra ela que deverá decidir-se caso não seja possível dar essa factualidade como provada.

Por tudo o exposto, o recurso não merece provimento, antes devendo ser mantida a sentença recorrida, que, em bem fundamentada exposição, interpretou e aplicou correctamente os preceitos legais pertinentes.

2.2.3 CONCLUSÕES

Preparando a decisão, formulamos as seguintes conclusões:

I - Cumpre à AT, perante o caso concreto, averiguar da idoneidade da garantia oferecida em ordem à suspensão da execução fiscal, idoneidade que deve aferir-se pela susceptibilidade de assegurar o pagamento da dívida exequenda e do acrescido, caso seja necessário executar a garantia (cfr. arts. 169.º, 199.º e 217.º, do CPPT, e art. 52.º, da LGT).

II - Sendo oferecidas para a constituição de penhor a favor da AT quotas que a Executada detém numa sociedade, o método para determinar o valor dessas participações sociais para efeitos de constituição de garantia deve subordinar-se àquele critério, ou seja, deve constituir, tanto quanto possível, um método adequado de aproximação ao valor de realização dessas quotas, ao valor que (em execução da garantia) poderia resultar da venda das mesmas.

III - Assim, não pode a AT, sob a invocação de que «*[d]ispondo a ordem jurídica tributária de normas de determinação do valor das participações sociais e de outros títulos de crédito, devem ser essas normas observadas pelos Serviços quando sejam aceites garantias em execução fiscal*», em ordem a diminuir os “factores de subjectividade, discricionariedade e conflitualidade com os contribuintes”, erigir em critério para a avaliação dessas participações sociais o estipulado no Código do Imposto de Selo e, assim, considerar o balanço, corrigido, quanto ao valor dos imóveis que integram o activo fixo tangível das sociedades a que respeitam as referidas participações, para o respectivo VPT, tudo nos termos dos arts. 15.º e 31.º daquele Código.

IV - Esse critério apenas se impõe para efeitos da determinação da matéria tributável para efeitos de liquidação do IS – imposto que se enquadra entre os tipos de impostos sobre o consumo ou a despesa, com incidência sobre alguns actos e contratos, previstos na Tabela Geral anexa ao Código – no caso de transmissão de quotas a título gratuito e já não para efeitos da determinação do valor dessas quotas para efeitos de garantia, o qual deve aproximar-se tanto quanto possível do valor real dos bens, *i.e.*, do valor de realização de liquidez.

V - Não pode confundir-se a avaliação quando está em causa aferir da idoneidade da garantia oferecida pelo executado em ordem à suspensão da execução fiscal com a avaliação quando está em causa a determinação da matéria tributável como expressão quantitativa do facto tributário.

3. DECISÃO

Pelo exposto, os juizes da Secção do Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo acordam, em conferência, em negar provimento ao recurso.

Custas pela Recorrente.

Lisboa, 2 de Dezembro de 2015. — *Francisco Rothes* (relator) — *Aragão Seia* — *Casimiro Gonçalves*.

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

⁽²⁾ *Nos termos do disposto no n.º 1 do art. 666.º do Código Civil (CC), «[o] penhor confere ao credor o direito à satisfação do seu crédito, bem como dos juros, se os houver; com preferência sobre os demais credores, pelo valor de certa coisa móvel, ou pelo valor de créditos ou outros direitos não susceptíveis de hipoteca, pertencentes ao devedor ou a terceiro».*

⁽³⁾ *Nos termos do art. 199.º, n.º 8, do CPPT, o órgão competente para apreciar as garantias é aquele a que competiria autorizar o pagamento em prestações, ou seja, de acordo com o art. 197.º do mesmo Código, aquela competência reparte-se entre o órgão periférico regional e o órgão da execução fiscal, consoante o valor da dívida exequenda seja ou não superior a 500 UC. Para maior desenvolvimento, vide JORGE LOPES DE SOUSA, *Código de Procedimento e de Processo Tributário anotado e comentado*, Áreas Editora, 6.ª edição, volume III, anotação 8 ao art. 199.º, pág. 415.*

⁽⁴⁾ *Que pode ser consultado em http://info.portaldasfinancas.gov.pt/NR/rdonlyres/3B87E70E-51B2-41A2-97FD-470D2DEFEC266/0/OFICIO_60078.pdf*

⁽⁵⁾ *Quanto à impossibilidade da AT recusar as garantias oferecidas com base noutra fundamentação que não a sua inidoneidade (ou seja, a sua aptidão para assegurar o pagamento da dívida exequenda e do acrescido), designadamente com fundamento da maior ou menor liquidez, vide, entre outros, os seguintes acórdãos da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:*

- de 14 de Março de 2012, proferido no processo n.º 208/12, publicado no *Apêndice ao Diário da República* de 18 de Abril de 2013 (<http://www.dre.pt/pdfgratisac/2012/32210.pdf>), págs. 722 a 733, também disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbb22e1bb1e680256f8e003ea931/21bb5401212af027802579d4004e8d21>;

- de 18 de Junho de 2014, proferido no processo n.º 507/14, publicado no *Apêndice ao Diário da República* de 20 de Novembro de 2014 (<http://www.dre.pt/pdfgratisac/2014/32220.pdf>), págs. 2194 a 2201, também disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbb22e1bb1e680256f8e003ea931/2c814d860a38ed4a80257d1e00333c36>.

⁽⁶⁾ *Neste sentido, entre outros, os seguintes acórdãos da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:*

- de 21 de Setembro de 2011, proferido no processo com o n.º 786/11, publicado no *Apêndice ao Diário da República* de 22 de Março de 2012 (<http://www.dre.pt/pdfgratisac/2011/32230.pdf>), págs. 1594 a 1599, também disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbb22e1bb1e680256f8e003ea931/b93c19ff50f44278025791a003aa551>;

- de 15 de Fevereiro de 2012, proferido no processo n.º 126/12, publicado no *Apêndice ao Diário da República* de 18 de Abril de 2013 (<http://www.dre.pt/pdfgratisac/2012/32210.pdf>), págs. 399 a 404, também disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbb22e1bb1e680256f8e003ea931/d8816a5999c153c802579b80056a4fd>.

⁽⁷⁾ *Rectius*, oferecida.

Acórdão de 2 de Dezembro de 2015.

Assunto:

Reclamação judicial. Execução fiscal. Nulidade.

Sumário:

A nulidade da citação verifica-se quando nela faltem os requisitos essenciais dos títulos executivos mencionados nas alíneas a), c), d) e e) do n.º 1 do artigo 163.º do CPPT e esta não seja acompanhada de cópia do título executivo do qual constem os seus requisitos essenciais (cfr. o n.º 1 do artigo 190.º do CPPT);

Processo n.º 1491/15-30.

Recorrente: A....., S.A.

Recorrido: Fazenda Pública.

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

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

- Relatório -

1 – A....., S.A., com os sinais dos autos, recorre para este Supremo Tribunal da sentença do Tribunal Tributário de Lisboa, de 30 de Setembro de 2015, que julgou improcedente a reclamação

judicial por si deduzida do despacho do Chefe do Serviço de Finanças de Loures 3 que indeferiu o seu requerimento de 2 de Junho de 2015 no qual suscitou a nulidade/invalidade da sua citação por falta dos requisitos legalmente exigidos e conseqüente nulidade do processo de execução fiscal.

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

I. Vem o presente recurso interposto da douta Sentença proferida pelo Meritíssimo Juiz do Tribunal Tributário de Lisboa, no âmbito do Processo de Reclamação Judicial (nos termos do art. 276.º do CPPT) que correu termos com o n.º 2343/15.OBELRS, que tinha por objecto anulação da citação e dos processos de execução fiscal n.º 3158/2015/01125591 e apensos (Doc. 1) bem como a anulação do despacho de indeferimento de 05/06/2015 do Senhor Chefe do Serviço de Finanças Loures – 3 (Doc. 2).

II. Salvaguardando melhor entendimento, a matéria deste Recurso é exclusivamente jurídica, sendo que os factos a ela atinentes – doutamente transcritos na sentença recorrida – são todos de natureza incontrovertida, documentalmente provados pelos documentos junto aos autos, quer pela Recorrente, quer pela Recorrida.

III. A matéria de facto com relevância para a decisão da causa é a que consta dos documentos dos autos que, nessa medida se dão aqui por reproduzidos, nomeadamente (i) a Recorrente foi citada no âmbito dos processos de execução fiscal n.º 3158/2015/01125591 e apensos e uma vez que a mesma não logrou identificar as dívidas objecto de citação e do processo executivo solicitou informação ao Serviço de Finanças de Loures – 3 – vide Doc. 3 – relativo à natureza e proveniência das dívidas e indicação dos seus montantes, relativamente a cada uma das dívidas que constam da citação; menção da entidade emissora ou promotora da execução; data em que foi emitido; data a partir do qual são devidos juros de mora e a importância sobre que incidem. (ii) a Recorrente solicitou informação no sentido de poder identificar as dívidas em execução e conseguir apurar se o pagamento das dívidas exequendas é devido ou se as dívidas são legais (ou não). (iii) O despacho do Serviço de Finanças de Loures – 3 não logrou prestar à ora Reclamante a informação solicitada, pelo que só se pode concluir que o mesmo é nulo ou anulável, devendo o ato reclamado ser revogado, nos termos do disposto no artigo 277.º, n.º 2 do CPPT. (iv) o Serviço de Finanças indefere o pedido apresentado pela Recorrente com base em argumentos que, do seu ponto de vista são inaceitáveis: por um lado reconhece que as letras constantes da citação e dos títulos executivos a ela anexos “é muito pouco apenas atendível como decorrente do limite informático imposto a esse campo”. O facto de haver limites informáticos permite a violação das normas legais expressas em matéria de citações, designadamente as que constam do art. 163.º do CPPT, entre outras normas legais; por outro lado refere que, “sendo a origem da quantia exequenda proveniente de coimas aplicadas em sede de Processo de Contra Ordenação, a firma executada naquela sede poderia ter tomado mão do artigo 80.º do Regime Geral Das Infracções Tributárias e ter sido objecto de recurso para o Tribunal Tributário de 1.ª instância”. (v) A Recorrente reitera que não sabe, sequer – porque tal não resulta da citação –, se as dívidas exequendas se referem a coimas, a que tipo de coimas, a que processos de contra-ordenação e se os mesmos lhe foram notificados para o exercício dos direitos de defesa previstos na lei. (vi) o órgão exequente refere igualmente as funções das citações e menciona o art. 189.º do CPPT concluindo que “a citação proporciona os meios e não constituiu essa a funcionalidade, não podendo ser imputado à citação esse mérito nem essa função.”; acontece que tal só é aplicável às citações legalmente efectuadas, o que não se afigura ser manifestamente o caso nos presentes autos.

IV. A sentença, na medida em que considera que a citação em crise cumpre os requisitos legais das citações em processo de execução fiscal assenta em erro de julgamento, erro de direito, importa retificar em sede do presente recurso; embora não se afigure existirem factos controvertidos, o julgamento do Tribunal recorrido assenta em erro de direito e é contrária à lei, máxime, aos arts. 20.º e 202.º, ambos da CRP, entre outros dispositivos legais.

V. A inconstitucionalidade vem invocada por violação direta dos artigos 20.º e 202.º da CRP; ao considerar-se que da citação e da listagem anexa constam todos os elementos a que se reporta o art. 163.º do CPPT e que “não se vislumbra que falte qualquer requisito à citação dos autos e que a lei repete de essencial”, não se verificando que a falta cometida prejudica a defesa da Requerente, a sentença recorrida enferma de erro de julgamento de direito, por errada interpretação do disposto nos arts. 163.º, 165.º, ambos do CPPT.

VI. Os artigos supra citados visam assegurar a defesa do citado.

VII. Ora, a listagem anexa à citação é incompreensível no que respeita ao efeito básico pretendido: a identificação da dívida em execução.

VIII. Com efeito, da citação não é, de todo, suscetível de aferir a dívida exequenda em crise nos autos ficando desta forma prejudicado o direito de defesa da Recorrente.

IX. Seguindo a doutrina constante do Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 10/04/2002, foi dado como provado que o direito de defesa do Oponente ficou prejudicado, pois “o que releva para o efeito de saber se deve ser atendido a arguição da nulidade é a possibilidade de prejuízo para a defesa do executado e não a existência de um prejuízo efectivo” (sublinhado nosso),

s.m.o., ao decidir-se como se decidiu, a douda sentença sob recurso incorreu em erro de julgamento, fazendo desacertada interpretação e aplicação dos sobreditos normativos legais – arts. 163.º, 165.º, ambos do CPPT.

X. A nulidade ou invalidade da citação implica também a nulidade ou invalidade do processo de execução fiscal.

XI. Afigura-se que o regime legal aplicável à presente citação é o da nulidade, nos termos do art. 161.º, n.º 2, alínea c) do CPA, aplicável por força do art. 2.º, alínea d) do CPPT porquanto a listagem anexa à citação é incompreensível no que respeita ao efeito pretendido básico: a identificação da dívida em execução mas a mesma é seguramente ilegal.

XII. Com efeito, pese embora o “Serviço de Finanças enviou quer a citação propriamente dita, como o resumo da situação que serviu de base à instauração do Processo de Execução Fiscal” (doc. 2), a mesma não é, de todo, suscetível de aferir a dívida exequenda em crise nos autos. Senão vejamos:

XIII. As dívidas exequendas, objecto do presente processo executivo, são as que se encontram descritas na citação para o referido processo que aqui se dá por integralmente reproduzida (doc. 1), sendo que,

*XIV. A citação vem acompanhada de uma listagem com indicação do “n.º de processo”; “proveniência”, “certidão”, “id. doc. origem”; “per. trib”, “d. lim. pag. vol. *”, “tributo”, “tipo” e “valor”.*

XV. No que respeita a “Tributo” a citação refere, umas vezes, “OT. E. A. AT.” E outras vezes “COIMAAAT”.

XVI. No que respeita a “tipo” refere, umas vezes, “IMPOSTO/CONTR/TAXA/OUTROS – COM” e, outras vezes, “IMPOSTO/CONTR/TAXA/OUTROS – SEM” e outras ainda “JUROS MORA CALCULADOS”.

XVII. Estas identificações – por número – são internas, da AT, não identificam dívidas e, por isso, não são suficientes em termos de citação.

XVIII. A Recorrente não consegue identificar o tipo de dívida: imposto ou outras dívidas suscetível de cobrança em processo de execução fiscal? Qual? Referente a que período? É devido o seu pagamento? É legal a dívida?

XIX. A Recorrente não se pode conformar com uma citação que não identifica, sequer, o tipo de dívida que está em causa.

XX. A exigência dessa dívida, nesta forma, é inconstitucional, ilegal e nula.

XXI. A Recorrente não logra identificar a natureza da dívida em execução nem se a mesma é devida ou se é devido o pagamento da quantia exequenda.

XXII. Nos termos do art. 163.º, n.º 1, alínea e) do CPPT, “são requisitos essenciais dos títulos executivos: (...) natureza e proveniência da dívida (...)”.

XXIII. Nos termos do art. 165.º, n.º 1, alínea b) do CPPT, “são nulidades insanáveis em processo de execução fiscal: b) A falta de requisitos essenciais do título executivo, quando não puder ser suprida por prova documental”.

XXIV. Nos termos do art. 134.º do CPA (aplicável por força do art. 2.º, alínea d) do CPPT) “o ato nulo não produz quaisquer efeitos jurídicos, independentemente da declaração de nulidade. A nulidade é invocável a todo o tempo por qualquer interessado e pode ser declarada, também a todo o tempo, por qualquer órgão administrativo ou por qualquer tribunal”.

XXV. Em consequência, é nula a citação no presente processo executivo, assim como todo o processamento posterior.

XXVI. Face a todo o supra exposto, afigura-se que a interpretação que o Tribunal a quo enferma de erro de julgamento, pois não considera o sentido legislativo de defesa do citado.

XXVII. Nos presentes autos, não se pode considerar que o título executivo que acompanha a citação dê a conhecer à ora Recorrente os elementos essenciais do mesmo.

XXVIII. Mais, a citação em crise prejudica de forma severa a defesa do citado no âmbito dos seus direitos processuais – art. 191.º, n.º 4 do CPC.

XXIX. Conclui-se, assim, que a interpretação sustentada pela sentença recorrida no caso em análise padece de “erro sobre os pressupostos de facto e de direito”, por errónea interpretação e aplicação do direito.

XXX. E, determinando-se que A Recorrente prestou garantia indevidamente, deverá ser-lhe reconhecida a peticionada indemnização, nos termos constantes do art. 53.º da LGT.

XXXI. Do exposto se conclui que, deve a sentença ser anulada, pelos vícios suficientemente demonstrados, assim se dando provimento ao presente recurso.

Nestes termos e nos mais de direito aplicáveis, e sempre com o mui doudo suprimento de VV. Exas. requer-se que seja dado provimento ao presente recurso, anulando-se a sentença recorrida, bem como o despacho do Senhor Chefe do Serviço de Finanças de Loures – 3 (Doc. 2), a citação e de todos os atos praticados no processo executivo e as dívidas exequendas com a consequente extinção ou anulação do processo executivo

Com o que se fará JUSTIÇA

2 – Não foram apresentadas contra-alegações.

3 - O Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto junto deste Tribunal emitiu o parecer de fls. 114/115 dos autos, do qual se consigna, designadamente, o seguinte:

(...)

A factualidade assente é a que consta de fls. 63 a 65, do qual resulta a identificação da natureza e proveniência das dívidas nos títulos executivos, o que já não ocorre na citação efectuada em que consta apenas de uma forma abreviada tal identificação quanto à dita natureza das dívidas.

Acresce que a nota de citação foi ainda acompanhada de um CD e de uma listagem em que se identificam ainda tributos de uma forma ainda mais abreviada, o que torna confusa aquela identificação e mesmo impercetível a natureza das dívidas a que os respectivos títulos executivos respeitam.

Ora, afigura-se que tal irregularidade é susceptível de provocar a nulidade da citação que foi efectuada sem a indicação da proveniência da dívida, pelo menos de uma forma clara, a qual é assim de considerar por aplicação do disposto no art. 191.º, n.ºs 1 e 4 do CPC, subsidiariamente aplicável, nos termos do art. 2.º alínea e) do CPPT.

Tendo sido apresentada reclamação pela ora recorrente, a mesma foi indeferida, sem que fosse satisfeita cópia daqueles títulos, conforme previsto como “possível” no art. 190.º n.º 1 do CPPT.

Aliás, é nesta disposição que se prevê também que a citação deva conter, entre outros elementos, a indicação da natureza da dívida, por referência ao previsto no art. 163.º n.º 1 alínea e) do CPPT.

À ora recorrente não era exigível outro comportamento e ficou dificultado o exercício do direito de defesa.

Como se referiu no acórdão do STA de 10/4/2002, Processo 026503, citado pelo recorrente “só podem considerar-se sanadas irregularidades tempestivamente arguidas quando não houver possibilidade de elas terem relevo no processo ou se demonstrar que efectivamente não o tiveram (...)”, que, com o devido respeito, não é de dar como demonstrado em face da dita dificuldade acrescida.

E, em face das ditas circunstâncias em que ocorreu a citação, é de reconhecer à recorrente o direito a indemnização correspondente nos termos do art. 53.º da LGT, pela garantia que entretanto prestou indevidamente.

Concluindo:

Na procedência do recurso interposto, é de anular a sentença recorrida, bem como a citação efectuada e reconhecer o direito a indemnização previsto no art. 53.º da LGT.

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

- Fundamentação -

4 – Questão a decidir

É a de saber se a sentença recorrida incorreu em erro de julgamento ao julgar improcedente a reclamação no entendimento de que não ocorria nulidade da citação.

5 – Matéria de facto

Na sentença objecto do presente recurso foram dados como provados os seguintes factos:

1 – A reclamante é executada no processo de execução fiscal n.º 3158201501125591, que corre termos no Serviço de Finanças de Loures 3 – cfr. fls. 1 e segs. do processo instrutor apenso aos autos;

2 – O processo de execução fiscal foi instaurado em 18/05/2015, por dívidas de coimas e encargos incorridos em processos de contra-ordenação fiscal, sendo o valor da dívida exequenda no montante de €9.036,75 – cfr. fls. 1 a 72 do processo instrutor em apenso aos autos;

3 – Por Ofício n.º 3533, datado de 19/05/2015 do Serviço de Finanças de Loures 3, foi remetida à reclamante “citação”, por meio de correio registado, reportada à execução fiscal n.º 3158201501125591 – cfr. fls. 19 dos presentes autos;

4 – Da citação consta a identificação da dívida em cobrança coerciva com indicação “OT. E.A.AT” e, o valor da dívida exequenda no montante de €9.131,99, com a seguinte menção (conforme anexo) – cfr. CDs juntos pela reclamante aos autos, com identificação de Doc. 1;

5 – Da listagem em anexo, referenciada no texto da citação, retira-se a seguinte informação, que se enuncia de forma resumida:

(reproduzida a fls. 64/65 dos autos)

6 – Em 02/06/2015, a ora reclamante deduz junto do chefe do Serviço de Finanças de Loures 3, pedindo a fim daquela entidade: a) apreciar a nulidade ou invalidade da citação e sanar os vícios referidos, procedendo à identificação e indicação de todos os elementos necessários nos termos do art. 163.º do CPPT; b) que a informação solicitada seja prestada em termos de a Executada lograr

identificar a dívida em execução e conseguir saber se o montante da dívida exequenda é devido ou se a dívida é legal – cfr. fls. 17 a 18 dos presentes autos;

7 – Em 05/06/2015, o chefe do Serviço de Finanças de Loures 3, profere despacho de indeferimento do pedido, com a seguinte fundamentação que se resume

“(...) Efetivamente no campo de identificação da dívida em cobrança coerciva, o que lá consta como proveniência é – OT. E.A. AT – o que digamos em abono da verdade é muito pouco, apenas atendível como decorrente do limite informático imposto a esse campo, mas como foi igualmente enviado quer o já referido resumo bem como cópia dos títulos executivos, não se poderá a nosso ver arguir a nulidade por falta de requisitos essenciais, mesmo que a sua descrição estejam divididos por vários documentos. No entanto, também vem referido no campo ID DOC ORIGEM, a identificação do processo de Contra Ordenação, onde a coima foi aplicada, sendo este mais um elemento clarificador da verdadeira origem das quantias exequendas (...) Assim, pela simples visualização da cópia anexa ao presente despacho se constata, sem margem para dúvidas, que cumpre todos os requisitos formais do art. 163.º do CPPT, em todas as suas vertentes. (...)”

Assim não reconheço mérito à suscitada nulidade ou invalidade da citação, não revogando por isso a citação efectuada por terem sido enviados conjuntamente com a citação todos os elementos arguidos como essenciais para a função a que essa mesma citação deverá concorrer (...)” – cfr. fls. 13 a 15 dos presentes autos;

8 – Em 09/06/2015, a reclamante foi notificada, através da sua mandatária constituída, do despacho de indeferimento de 05/06/2015, do Chefe do Serviço de Loures 3 – cfr. fls. 86 a 87 do processo instrutor em apenso aos autos;

9 – Em 15/07/2015, a reclamante prestou caução no âmbito da execução fiscal n.º 3158201501125591, pelo valor de €11.667,29 – cfr. fls. 93 a 96 do processo instrutor em apenso aos autos.

6 – Apreciando.

6.1 Do alegado erro de julgamento da sentença recorrida

A sentença recorrida, a fls. 62 a 71 dos autos em suporte físico, julgou improcedente a reclamação judicial deduzida pela ora recorrida contra o despacho do Chefe do Serviço de Finanças de Loures 3 que desatendeu a sua arguição de nulidade da citação que lhe foi dirigida no processo executivo n.º 3158201501125591, alegadamente determinante da nulidade de todo o processo executivo, fundamentando o decidido nos seguintes termos:

«(...)

Nos termos do disposto no art. 190.º, n.º 1 do CPPT, a citação deve conter os elementos previstos nas als. a), c) e e) do n.º 1 do art. 163.º, ou em alternativa deve ser acompanhada de cópia do título executivo.

Resulta dos autos que a citação remetida por ofício datado de 19/05/2015, foi acompanhada de cópia do título executivo (cfr. pontos 4 e 5 do probatório).

Dispõe o n.º 1 do art. 165.º do CPPT que constituem «nulidades insanáveis em processo de execução fiscal, (i) a falta de citação, quando possa prejudicar a defesa do citado e, (ii) a falta de requisitos essenciais do título executivo, quando não possa ser suprida por prova documental.

A falta de citação ocorre tanto nas situações em que o respectivo ato é omissivo, como nas demais situações contempladas no art. 188.º do novo CPC, subsidiariamente aplicável em processo de execução fiscal, sendo que aquelas nulidades insanáveis (n.º 2 do artigo 165.º do CPPT) são de conhecimento oficioso, podendo ser arguidas até ao trânsito em julgado da decisão final.

A reclamante não questiona que recebeu a nota de citação, portanto não há falta de citação, o que se encontra controvertido é pois, o título executivo não ter dado a conhecer os elementos essenciais – o tipo de dívida, o período a que respeita; se é devido o pagamento e se a dívida é legal.

Resulta do probatório (pontos 4 e 5) que, juntamente com a nota de citação, consta uma listagem em anexo, em que é enunciada a natureza e proveniência da dívida “OT.E.A. AT”; aí é identificado o número do processo de Contra-Ordenação, existindo um campo que identifica o tributo “Coimas AT”, para além de que é identificado valor da dívida exequenda em cada processo. Todos estes elementos em conjunto perccionados pelo destinatário cumprem com os requisitos mínimos exigidos pelo art. 163.º do CPPT. Assim sendo, não se vislumbra que falte qualquer requisito à citação dos autos e que a lei repute de essencial.

Não colhe o argumento aduzido pela reclamante de que a citação não logra identificar a natureza da dívida em execução, nem se a mesma é devida ou se é devido o pagamento da quantia exequenda, pois tal não constitui requisito do título executivo, sendo certo que do art. 163.º, n.º 1, alínea e) CPPT os requisitos legais enunciados são: **a natureza e proveniência da dívida** e **a indicação do seu montante**, o que se encontra cumprido.

Termos em que se conclui não se verificar falta de requisitos essenciais do título executivo.

(...)

Nestes termos não ocorrendo falta de citação (de resto não é alegado pela reclamante) e não se verificando falta de requisitos essenciais do título executivo, que não pudessem ser supridos por prova documental (art. 165.º CPPT), não se está em presença de nulidade insanável da citação que origine a nulidade da mesma, como é pretensão da reclamante.

Concluimos assim que, a decisão do órgão de execução fiscal que indeferiu o pedido da ora reclamante, não merece censura.

(...)» - cfr. sentença recorrida, a fls. 69/709 dos autos.

Insurge-se contra o decidido a recorrente, alegando em síntese que a sentença recorrida incorreu em erro de julgamento - *por errada interpretação do disposto nos arts. 163.º, 165.º, ambos do CPPT* - ao decidir não ser nula a citação e o processo executivo, invocando ainda *violação direta dos artigos 20.º e 202.º da CRP* ao julgar-se *que da citação e da listagem anexa constam todos os elementos a que se reporta o art. 163.º do CPPT e que “não se vislumbra que falte qualquer requisito à citação dos autos e que a lei reputa de essencial”, não se verificando que a falta cometida prejudica a defesa da Requerente*, reiterando a sua alegação de que *da citação não é, de todo, suscetível de aferir a dívida exequenda em crise nos autos ficando desta forma prejudicado o direito de defesa da Recorrente e que não se pode considerar que o título executivo que acompanha a citação dê a conhecer à ora Recorrente os elementos essenciais do mesmo.*

O Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto junto deste STA emitiu parecer no sentido do provimento do recurso, embora no pressuposto, parece-nos, de que a citação não foi acompanhada de cópia dos títulos executivos e que estas não foram fornecidas à reclamante aquando da suscitação perante o Serviço de Finanças da nulidade da citação.

Vejam, pois.

Como bem diz a sentença recorrida e decorre do n.º 1 do artigo 165.º do CPPT (alegadamente violado) constituem *nulidades insanáveis em processo de execução fiscal, a falta de citação, quando possa prejudicar a defesa do interessado* ou a *falta de requisitos essenciais do título executivo, quando não puder ser suprida por prova documental.*

No caso dos autos foi efectuada a citação da executada, embora por forma alegadamente nula.

Ora, a *nulidade da citação* apenas poderia ter-se por verificada se nela faltassem os *requisitos essenciais* dos títulos executivos mencionados nas alíneas a), c), d) e e) do n.º 1 do artigo 163.º do CPPT - a saber, *menção da entidade emissora ou promotora da execução; data em que foi emitido; nome e domicílio do ou dos devedores e natureza e proveniência da dívida e indicação do seu montante* -, e a citação não tivesse sido acompanhada de cópia do título executivo (cfr. o n.º 1 do artigo 190.º do CPPT).

No caso dos autos, porém, houve citação e esta foi acompanhada de cópia dos títulos executivos, que constituía seu anexo, remetendo expressamente a citação, no campo relativo à **IDENTIFICAÇÃO DA DÍVIDA EM COBRANÇA COERCIVA**, para o anexo, constituído por listagem e cópia de cada uma das 71 *certidões de dívida* que serviram de base à instauração do processo de execução fiscal.

Por sua vez, das certidões de dívida constam todos os requisitos essenciais dos títulos executivos exigidos pelo n.º 1 do artigo 163.º do CPPT, designadamente, a *natureza e proveniência da dívida* - identificada como sendo *Coimas e Encargos de Processos de Contra-Ordenação* -, e a *indicação do seu montante*, havendo ainda no verso de cada uma delas, sob epígrafe “Identificação documento origem” referência ao n.º de processo de contra-ordenação ao qual se referem as coimas e encargos em cobrança coerciva.

Não há, pois, falta de citação, nulidade da citação ou nulidade insanável do processo de execução fiscal em virtude da falta de requisitos essenciais do título executivo.

É certo que a abreviatura constante da citação relativa à proveniência da dívida - que surge como “CO. EN. Proc. CO” -, pode não se revelar imediatamente muito esclarecedora, como aliás, reconheceu o despacho recorrido. Mas importa atentar que na citação, a propósito da identificação da dívida, expressamente se remete para o anexo, do qual consta cópia do título executivo, e, perante este, dúvidas sérias não restam que se está perante a cobrança coerciva de coimas em processo de contra-ordenação, respectivos encargos e juros de mora.

Não se vê, pois, que a sentença recorrida tenha incorrido no erro de julgamento que lhe é imputado ou que a interpretação e aplicação a que procedeu dos artigos 163.º e 165.º do CPPT fira o disposto nos artigos 20.º e 202.º da CRP, como alegado, razão pela qual nada há que lhe censurar.

Pelo exposto se conclui que o recurso não merece provimento.

- Decisão -

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

Custas pela recorrente.

Lisboa, 2 de Dezembro de 2015. — *Isabel Marques da Silva* (relatora) — *Pedro Delgado* — *Fonseca Carvalho*.

Acórdão de 16 de Dezembro de 2015.**Assunto:**

Competência em razão da matéria. Taxa. Compensação urbanística.

Sumário:

- I — A compensação devida pelo proprietário ou outro titular de direitos reais sobre prédio a lotear ou a sujeitar a qualquer operação urbanística que nos termos de regulamento municipal seja considerada como de impacto relevante, pela dispensa de cedência ao município de parcelas para a implantação de espaços verdes públicos, equipamentos de utilização colectiva e infra-estruturas que devam integrar o domínio municipal (cfr. art. 44.º, n.ºs 1, 4 e 5, do RJUE), assume a natureza de taxa, na medida em que o pagamento dessa compensação tem como contrapartida a dispensa de cedência de parcelas de terreno para integração no domínio municipal, pressuposto do acto de licenciamento da operação urbanística e da emissão do respectivo alvará, motivo por que aquela compensação visa a remoção de um obstáculo jurídico à actividade do particular (cfr. art. 4.º, n.º 2, da LGT e art. 3.º do RGTAL).*
- II — A competência em razão da matéria para conhecer da impugnação judicial dessa taxa é dos tribunais tributários [cfr. art. 49.º, n.º 1, alínea a) i), do ETAF].*

Processo n.º 75/14-30.

Recorrente: Casa do Povo da, I.P.S.S.

Recorrido: Município de Montemor-o-Velho.

Relator: Ex.º Sr. Cons. Dr. Francisco Rothes.

Recurso jurisdicional da decisão proferida no processo de impugnação judicial com o n.º 561/12.1BECBR

1. RELATÓRIO

1.1 A “Casa do Povo da, I.P.S.S.” (adiante Recorrente) recorre para o Supremo Tribunal Administrativo decisão por que o Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Coimbra julgou o Tribunal incompetente em razão da matéria para conhecer da impugnação judicial por ela deduzida contra o acto que identificou como «*Liquidação n.º 2.11-1/12, de 20 de Março de 2012, da Câmara Municipal de Montemor-o-Velho relativa a taxa relativa às compensações*» que lhe foi efectuada pelo Município de Montemor-o-Velho (a seguir Recorrido), depois de considerar tacitamente indeferido o recurso hierárquico que deduziu contra o indeferimento da reclamação graciosa que deduziu contra aquela liquidação.

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

«I. A Recorrente não aceita que o douto Tribunal a quo se declare incompetente para conhecer da validade da liquidação da compensação urbanística por parte da Recorrida em 26 de Março de 2012, por concluir que a compensação prevista no art. 44.º do RJUE não é um tributo, mas uma indemnização.

II. A douta sentença a quo inicialmente refere estarmos perante um tributo, para posteriormente referir que o acto que exige o seu pagamento é meramente administrativo, verificando-se uma contradição entre a fundamentação em matéria de direito da douta sentença recorrida com a subsequente violação do art. 607.º n.º 3 do CPC, devendo concluir-se, por isso, pela nulidade da douta sentença recorrida, nos termos do art. 615.º n.º 1 alínea b) do CPC e do 125.º n.º 1 do CPPT.

III. Para além da nulidade supra referida, a douta sentença recorrida também deverá ser revogada na medida que decidiu contrariamente ao direito vigente, em particular contra o entendimento unânime desse venerando Tribunal ad quem, segundo o qual que [sic] a compensação urbanística se traduz numa «Taxa de Compensação», tal como decidido por esse venerando Tribunal ad quem nos acórdãos de 5 de Junho de 2013, emitido no Proc. n.º 0876/12 de 13 de Novembro de 2013, emitido no Proc. n.º 0734/13.

IV. Na verdade, contrariamente ao decidido pelo douto Tribunal a quo, «a taxa de compensação» tem como contrapartida dispensar o particular da cedência de parcelas de terreno a integrar no domínio público municipal, (sic STA Ac. de 5 de Junho de 2013, emitido no Proc. n.º 0876/12)»,

V. Inexistindo qualquer fundamento de direito para o douto Tribunal a quo considerar que a compensação visa indemnizar a Recorrida por vantagem dada à Recorrente num procedimento urbanístico.

VI. Por isso o douto Tribunal a quo, ao entender que o acto da Recorrida não é tributário viola o disposto no art. 4.º n.º 2 da LGT, na medida que as taxas de compensação previstas no art. 44.º do RJUE resultam da remoção de um obstáculo jurídico ao comportamento dos particulares,

VII. Pois a Recorrente não poderia construir qualquer infra-estrutura, equipamento ou edifício sem o prévio licenciamento da Recorrida e, subsequente, cedência de espaço ou pagamento de compensações, conforme consta dos arts. 56.º, 57.º e 58.º RMEU da Recorrida.

VIII. Nessa medida, a compensação urbanística traduz-se numa fonte de receita tributária da Recorrida e própria perequação entre os diversos particulares, tendo sido criada por regulamento municipal aprovado nos termos do art. 103.º da CRP e do art. 5.º da LGT, como fonte de direito Tributário.

IX. O douto Tribunal a quo não interpretou a norma regulamentar em causa de acordo com o disposto no art. 11.º da LGT, pois não teve em consideração o entendimento do seu autor (a ora recorrida) que tal norma é tributária.

X. A douta sentença Recorrida violou os arts. 1.º e 3.º da LGT, ao considerar que não estamos perante uma relação tributária, desse modo a competência material da jurisdição tributária estabelecida no art. 12.º do CPPT.

XI. Assim, inexistia qualquer motivo para o douto Tribunal a quo decidir pela sua incompetência absoluta material, nos termos do art. 16.º do CPPT, por ser o tribunal absolutamente competente para apreciar o litígio sub judice.

XII. Nessa medida, deve a douta sentença recorrida ser revogada e emitido acórdão no sentido de considerar a Secção do Contencioso Tributário da TAF de Coimbra como materialmente competente para se pronunciar quanto às questões referentes à liquidação e compensações urbanísticas previstas no art. 44.º do RJUE, nos moldes supra expostos.

XIII. A douta sentença recorrida deve ser reformada quanto à condenação por custas na medida que a Recorrente é uma IPSS e, por isso, se encontra isenta do seu pagamento, nos termos do art. 4.º n.º 1 alínea f) do RCP.

Nestes termos, e nos melhores de Direito, que V. Exas. Venerandos Conselheiros doutamente suprirão, deverá a douta sentença recorrida ser revogada e substituída por outra que se coadune com a pretensão exposta, determinar a baixa dos autos à primeira instância para aí se proceder à apreciação do pedido, por competência material desse douto Tribunal recorrido para tal decisão, e assim se fazendo, se fará a tão costumada JUSTIÇA!».

1.3 O Município contra-alegou, resumindo a sua argumentação em conclusões do seguinte teor:

«I- A impugnante veio interpor recurso para o STA, supostamente por discordar da douta decisão proferida pelo TAF de Coimbra, ao ter declarado a incompetência do Tribunal Tributário para apreciar a questão controvertida.

II- Aquela apresentou nos serviços do Município, um projecto para licenciamento da obra de um «centro de noite», a que foi atribuído o n.º 361/2003, o qual viria a ser deferido e licenciado. Ainda nesse processo e por força do aludido licenciamento, tratando-se de um edifício com impacto semelhante a loteamento, por não ter havido cedências de áreas ao domínio público, foi a Casa do Povo da notificada para proceder ao pagamento da correspondente compensação, no montante de 3.823,50 euros.

III- Alega para o efeito que nos termos do RMEU de 2003, estava isenta do seu pagamento, atenta a sua qualidade de pessoa colectiva de utilidade pública. Conclui, peticionando a procedência da impugnação, pela declaração da nulidade do acto administrativo, traduzido no ofício n.º 2.11-1/12, de 20 de Março de 2012, da Câmara Municipal de Montemor-o-Velho, determinando-se a caducidade e a prescrição de qualquer direito da Ré.

IV- Em verdadeiro rigor o que é impugnado nos presentes autos é a decisão administrativa, na qual o impugnado se pronunciou sobre o recurso hierárquico interposto, indeferindo-o, nos termos constante da alínea k) dos factos assentes.

V- Decorre do pedido de licenciamento que instrui o processo de obras n.º 361/2003 — construção de Centro de Noite — requerido pela aqui impugnante, ter o projecto de arquitectura sido aprovado — conforme documento n.º 3 junto à PI o qual se dá aqui por integralmente reproduzido, com as seguintes condicionantes:

a) Deve ser contemplado em projecto de arranjos exteriores uma área para equipamento de utilização colectiva;

b) Deve ser contemplado em projecto de arranjos exteriores uma área para espaços verdes de utilização colectiva;

c) Deve ser proposta uma área de estacionamento, de forma a cumprir a Portaria n.º 1136/2001 de 25/09;

d) Todas as que vierem a ser apontadas pelas entidades consultadas.

VI- Como decorre do art. 10.º da Lei das Finanças Locais, as receitas municipais compreendem os impostos, taxas, preços, multas, coimas, rendimentos de bens, participação em lucros, produtos de alienação de bens, empréstimos e outras receitas estabelecidas por lei.

VII- Nos presentes autos como refere a douda sentença, «o que está aqui em causa é o pagamento de uma quantia que está a ser exigida à impugnante, quantia essa que assenta na circunstância desta aquando da realização de uma concreta e determinada obra que prevendo infra-estruturas (espaços verdes e equipamentos de utilização colectiva), a libertaram do ónus de ceder parcelas ao Município para a construção dessas mesmas infra-estruturas, pelo que aquela ficou obrigada a compensar o Município com um determinado pagamento. Deste modo, o que está aqui em causa não é o pagamento de qualquer contraprestação de serviço prestado por entidade pública, nem a remoção de um qualquer obstáculo jurídico a um particular, uma vez que é lícita e livre a actuação deste, nem sequer a protecção de um determinado bem jurídico. Tão só de indemnizar a entidade pública pela vantagem que o particular auferiu aquando do licenciamento da respectiva obra, vantagem, essa que está prevista em regulamento municipal.

VIII- Por isso, a sobredita compensação não é um tributo mas antes uma «indemnização» por uma suposta vantagem do particular em processo de licenciamento pelo qual deve ser ressarcida a componente urbanística».

IX- A previsão de áreas para espaços verdes e de utilização colectiva, infra-estruturas e equipamentos no âmbito das operações de loteamento, de outras que tenham um impacto similar a estas ou com impacto urbanístico relevante, bem como as respectivas cedências gratuitas ao domínio público, encontram-se abordadas nos artigos 43.º e 44.º do Regime Jurídico da Urbanização e Edificação.

X- No domínio do pagamento de compensações ao Município, em comentário ao art. 44.º do RJUE, F. Paula Oliveira, M. J. Castanheira Neves, Dulce Lopes e Fernanda Maçãs, 3.ª edição, página 383, é referido «Ora, para nós, a figura das compensações não é senão um mecanismo de reposição da igualdade entre, por um lado, os administrados, *in casu* entre aqueles que são onerados com cedências ou com a previsão de áreas que se mantêm na sua titularidade privada e, por outro, aqueles que não onerados com qualquer uma destas imposições, ligando-se, assim tais compensações, não ao facto de haver (ou não) cedências para o domínio municipal, mas ao facto de se mostrarem respeitados os parâmetros de dimensionamento aplicáveis».

XI- Ora, o regime regra aplicável a este tipo de obras — de impacto semelhante a loteamento — é a cedência de áreas ou parcelas de terreno à entidade pública licenciadora que é neste caso o Município impugnado. Só a título muito excepcional, a cedência em espécie, poderá ser substituída por uma determinada quantia em dinheiro.

XII- Como muito bem defende a douda sentença, a lógica aplicável às taxas e impostos é diversa da anteriormente enunciada, uma vez que nestes está em causa dotar o Estado dos meios financeiros/ monetários, necessários à prossecução do interesse público e só será excepcionalmente permitido o pagamento dos tributos por recurso a outros meios em situações especialíssimas e legalmente previstas.

XIII- Isto é, o regime regra aplicável aos tributos é exactamente o inverso do aplicável ao mecanismo da compensação aplicável às cedências.

XIV- Daí ser possível concluir, como o faz a douda sentença que a aludida compensação não é um tributo, antes uma indemnização a pagar pelo promotor, beneficiário do licenciamento, resultante da vantagem que teve pela não cedência de áreas ou parcela de terreno ao domínio público. Impõe-se por isso o ressarcimento da componente urbanística, até porque este tipo de obra implica em regra a sobrecarga das infra-estruturas existentes na área em que se localiza.

XV- Mas também, tal interpretação resulta claramente do disposto nos artigos 43.º e 44.º do RJUE. Neste sentido o n.º 4 do citado art. 44.º, diz «Se o prédio a lotear já estiver servido pelas infra-estruturas a que se refere a alínea h) do artigo 2.º ou não se justificar a localização de qualquer equipamento ou espaço verde públicos no referido prédio ou ainda nos casos referidos no n.º 4 do artigo anterior, não há lugar a qualquer cedência para esses fins, ficando no entanto, o proprietário obrigado ao pagamento de uma compensação ao município, em numerário ou em espécie, nos termos definidos em regulamento municipal».

XVI- Em momento algum, o legislador do RJUE qualifica ou identifica tal «compensação» urbanística como «taxa» ou «tributo», como pretende a recorrente/impugnante. E, poderia tê-lo feito, caso tivesse sido esse o seu entendimento.

XVII- E, também se não vislumbra que o STA tenha no Ac. de 05 de Junho de 2013 (proc. 0876/12) e Ac. de 13 de Novembro de 2013 (proc. 0734/13) qualificado a compensação prevista no n.º 4 do art. 44.º do RJUE como «Taxa de Compensação». Diversamente, nestes dois arestos, a expressão encontra-se escrita inúmeras vezes entre aspas, o que leva a concluir tratar-se de mera citação. De resto, tal expressão «Taxa de Compensação» foi usada pelo recorrente nas alegações que se encontram reproduzidas nos aludidos acórdãos. Logo, chamar-se taxa à referida compensação, parece-nos salvo o devido respeito e melhor opinião, uma conclusão abusiva.

XVIII- Por outro lado, não se extrai qualquer contradição no facto do Tribunal ad quem, entender no Ac. de 05 de Junho de 2013 (proc. 0876/12) que a compensação tem como contrapartida dispensar o particular da cedência de parcelas de terreno a integrar no domínio público municipal quando na sentença recorrida se defende que a compensação visa indemnizar a entidade licenciadora por vantagem dada ao particular no procedimento urbanístico. Em certa medida estas duas posições completam-se e não são antagónicas. Trata-se sim de perspectivas diferentes. No primeiro caso é visto pelo prisma do particular que reunindo os requisitos e ao pagar a compensação, fica dispensada da cedência gratuita de áreas, podendo assim usufruir das mesmas que ficam definitivamente incorporadas no empreendimento licenciado. Por sua vez, a sentença foca a sua análise na perspectiva da entidade licenciadora que ao não receber gratuitamente as parcelas para instalação de equipamentos públicos de uso colectivo, está para o efeito a ser indemnizada através do recebimento de uma certa quantia pecuniária. Neste sentido também se não alcança que tenha sido proposta solução distinta à preconizada pelo STA.

XIX- Tanto mais que o julgador na sua decisão, não se encontra vinculado à posição trazida à lide pelas partes.

XX- De notar que o RJUE excluiu a figura da «compensação» prevista no art. 44.º, n.º 4 do regime das taxas ali previstas, como resulta aliás da análise do art. 116.º e 117.º.

XXI- Pelo que entendeu o meritíssimo juiz [do tribunal] a quo estarmos perante uma norma regulamentar não tributária e que conseqüentemente o acto pelo qual se exige administrativamente o seu pagamento não é uma liquidação, considerando o Tribunal Tributário de 1.ª instância incompetente para conhecer de tal questão, posição com que o recorrido Município, subscreve.

XXII- Ainda que de uma taxa se tratasse, o que só por mero exemplo académico se admite, sempre se teria verificado a caducidade do direito à acção pelo exercício intempestivo do mesmo. Em 23/03/2012, foi a recorrente/impugnante notificada para proceder ao pagamento da compensação no valor de 3.823,50 euros, conforme aviso de recepção n.º RC840887651PT junto aos autos. A acção só foi proposta em data não concretamente apurada (a Pi não tem data de entrada) mas que se situará em 19/09/2012, pelo que se conclui terem sido ultrapassados todos os prazos legalmente admissíveis, para o exercício do direito à acção.

Nestes termos e nos melhores de direito doutamente supridos por V. Exas deverá a douda sentença recorrida manter-se, assim se fazendo a costumada JUSTIÇA!».

1.3 Mediante promoção do Ministério Público junto deste Supremo Tribunal Administrativo, os autos foram devolvidos ao Tribunal Administrativo e Fiscal de Coimbra para suprimento da omissão da pronúncia sobre a nulidade que a Recorrente assaca à sentença.

1.4 O Juiz do Tribunal a quo proferiu despacho sustentando a inexistência da nulidade.

1.5 Novamente recebidos neste Supremo Tribunal Administrativo, os autos foram com vista ao Ministério Público, e o Procurador-Geral Adjunto emitiu parecer no sentido de que «[a] decisão impugnada deve ser revogada e substituída por acórdão com o seguinte dispositivo:

- Declaração da competência do TAF Coimbra, em razão da matéria, para o conhecimento de impugnação judicial deduzida contra a liquidação da taxa de compensação;
- Declaração da caducidade do direito de acção por intempestividade da impugnação judicial».

Isto com a seguinte fundamentação:

«[...]»

I. Nulidade da sentença (oposição fundamentação/decisão)

A sentença não enferma da nulidade arguida (identificada na epígrafe): o discurso jurídico, inequivocamente, qualifica a quantia exigida pelo município como indemnização (por suposta vantagem concedida ao particular no processo de licenciamento da obra) e não como tributo, dessa qualificação extraindo a lógica conclusão de que o Tribunal Tributário de Coimbra é incompetente, em razão da matéria, para a apreciação da questão decidenda, infra enunciada (cf. sentença IV, fls. 207/210)

II. Questão decidenda: natureza jurídica da quantia liquidada pelo município de Montemor-o-Velho a título de compensação urbanística (art. 48.º Regulamento Municipal da Edificação e Urbanização RMEU/2009)

1. O acórdão STA-SCT 5.06.2013 processo n.º 876/12 pronunciou-se, com sólida argumentação (que nos dispensamos de reproduzir), no sentido de que assume a natureza de tributo, na espécie taxa, a compensação devida pelo proprietário ou outro titular de direitos reais sobre prédio a lotear, pela dispensa de cedência ao município de parcelas para a implantação de espaços verdes públicos, equipamentos de utilização colectiva e infra-estruturas que devam integrar o domínio municipal (art. 44.º n.ºs 1 e 4 Regime Geral das Urbanizações e Edificações, aprovado pela Lei n.º 60/2007, 4 Setembro)

Tendo o pagamento da compensação como contrapartida a dispensa de cedência de parcelas de terreno para integração no domínio municipal, pressuposto do acto de licenciamento da operação urbanística e da emissão do respectivo alvará, aquela compensação visa a remoção de um obstáculo jurídico à actividade do particular, nesta medida se subsumindo ao conceito normativo de taxa (art.

4.º n.º 2 LGT; art. 3.º regime geral das taxas das autarquias locais, aprovado pela Lei n.º 53-E/2006, 29 Dezembro).

No caso concreto a exigência e os critérios de fixação do montante da compensação estão previstos nos arts. 47.º e 48.º Regulamento Municipal da Edificação e da Urbanização do Município de Montemor-o-Velho (RMEU/2009 vigente na data da liquidação da taxa).

Neste contexto o TAF Coimbra é abstractamente competente, em razão da matéria para o conhecimento da impugnação judicial (art. 49.º n.º 1 alínea a) i) ETAF).

2. Não obstante, no caso concreto o conhecimento está prejudicado pela intempestividade da petição de impugnação judicial, considerando:

a) a apresentação de reclamação graciosa em 18.04.2012 (probatório H);

b) a notificação à reclamante da decisão de indeferimento expresso da reclamação graciosa em 9.05.2012 (probatório L);

c) a dedução de impugnação judicial em 17.09.2012, após o termo do prazo peremptório de 60 dias, a contar da notificação da decisão de indeferimento (probatório N - com lapso material na indicação do ano 2014 e doc. fls. 2; art. 16.º n.ºs 4 e 5 regime geral das taxas das autarquias locais, aprovado pela Lei n.º 53-E/2006, 29 Dezembro)

d) a irrelevância para a contagem do prazo de impugnação judicial da exposição escrita apresentada da recorrente, designada por recurso hierárquico impróprio (probatório M)».

1.6 A Recorrente e o Recorrida foram notificados do teor do parecer do Ministério Público e apenas aquela se veio pronunciar, quer sustentando a impossibilidade de conhecer em sede do presente recurso da questão da tempestividade da impugnação judicial, quer defendendo que seja decretada a caducidade do direito à liquidação e cobrança da taxa.

1.7 Colheram-se os vistos dos Conselheiros adjuntos.

1.8 As questões que cumpre apreciar e decidir são as de saber se a sentença:

i) padece da invocada nulidade por deficiência da fundamentação de direito (cfr. conclusões I e II); na negativa,

ii) se enferma de erro de julgamento, por ter considerado que em causa estava uma indemnização e não uma taxa e, assim, que o Tribunal Administrativo e Fiscal de Coimbra, na sua vertente de tribunal tributário, carece de competência em razão da matéria para conhecer da impugnação judicial (cfr. conclusões III a XII); na afirmativa,

iii) se a impugnação judicial foi deduzida tempestivamente (cfr. parecer do Ministério Público junto deste Supremo Tribunal Administrativo, sendo aliás a questão da caducidade do direito à impugnação judicial do conhecimento oficioso);

iv) se a Recorrente está isenta de custas (cfr. conclusão XIII).

2. FUNDAMENTAÇÃO

2.1 DE FACTO

O Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Coimbra efectuou o julgamento da matéria de facto nos seguintes termos:

«A- Em 12.12.2003, a Impugnante deu entrada nos serviços da Câmara Municipal de Montemor-o-Velho de um projecto de arquitectura e especialidades para a construção de «[...] edifício destinado a Centro de noite, assim como todos os necessários arranjos de envolvente, no terreno existente, com a área total de terreno de 10709 m², sito em, na freguesia de e concelho de Montemor-o-Velho, e com os registos e descrições de acordo com os documentos em anexo [...]», tendo o mesmo dado origem ao processo n.º 361/2003 daquela edilidade (cf. docs. a fls. 1 a 270 do PA — I Vol. que aqui se dão, para todos os efeitos legais, como integralmente reproduzidos).

B- A pretensão referida na alínea anterior veio a ser deferida por despacho datado de 11.05.2006, tendo sido emitido o respectivo alvará de construção com o n.º 85/2006 (cf. docs. a fls. 509 a 631 do PA — II Vol. que aqui se dão, para todos os efeitos legais, como integralmente reproduzidos).

C- Em 23.03.2007, a Impugnante apresentou uma exposição escrita junto dos serviços da Câmara Municipal de Montemor-o-Velho solicitando que «[...] lhe seja concedida a isenção da taxa de vistoria do Centro de Noite de, sito na Rua do, em, assim como da taxa pela emissão da Licença de Utilização [...]» (cf. doc. a fls. 637 do PA — III Vol. que aqui se dá, para todos os efeitos legais, como integralmente reproduzido).

D- Em informação dos serviços da Câmara Municipal de Montemor-o-Velho, com o n.º 008-ES/2012, conclui-se que a Impugnante deve ser notificada para proceder ao pagamento das compensações à luz do art. 59.º do RMEU, no valor de € 3.823,50 (cf. doc. a fls. 730 a 732 do PA — III Vol. que aqui se dá, para todos os efeitos legais, como integralmente reproduzido).

E- Em informação n.º 35/2012, de 13.02.2012 emitida pelos serviços jurídicos da Câmara Municipal de Montemor-o-Velho, conclui-se que nada obsta a que se proceda à cobrança da compensação em causa (cf. doc. a fls. 733 a 735 do PA — III Vol. que aqui se dá, para todos os efeitos legais, como integralmente reproduzido).

F- Por despacho do Sr. Vereador da Câmara Municipal de Montemor-o-Velho, datado de 19.03.2012, exarado na informação n.º 026-LT/2012, foi determinado que a Impugnante deveria ser notificada para proceder ao pagamento da compensação referida nas alíneas anteriores no prazo de 30 dias (cf. doc. a fls. 740 do PA - III Vol. que aqui se dá, para todos os efeitos legais, como integralmente reproduzido).

G- Por ofício da Impugnada, com a referência 2.11-1/12, datado de 20.03.2012, acompanhado das informações e do despacho referidos nas três alíneas anteriores, foi a Impugnada informada para “[...] proceder ao pagamento da compensação no valor de 3.823,50 €, no prazo de 30 dias a contar da data de recepção da presente comunicação [...]” (cf. doc. a fls. 741 do PA – III Vol. que aqui se dá, para todos os efeitos legais, como integralmente reproduzido).

I- [2] O ofício referido na alínea anterior foi recebido pela Impugnante em 21.03.2012 (cf. docs. a fls. 740 a 743 do PA — III Vol. que aqui se dão, para todos os efeitos legais, como integralmente reproduzidos).

H- Em 18.04.2012, a Impugnante, através do seu Advogado, apresentou junto dos serviços da Impugnada uma exposição escrita que designou por «Reclamação Graciosa Necessária» (cf. docs. a fls. 744 a 774 do PA — III Vol. que aqui se dão, para todos os efeitos legais, como integralmente reproduzidos).

J- Em parecer dos serviços da Câmara Municipal de Montemor-o-Velho, datado de 02.05.2012, extrai-se que: «[...] Através do requerimento supra referenciado, vem a Casa do Povo da relativamente ao processo n.º 361/2003, apresentar “Reclamação Graciosa, nos termos do art. 16.º da Lei 53-E/2006, de 29 de Dezembro, do art. 117.º do RJUE e dos arts. 68.º e 70.º do CPPT, da liquidação para pagamento da taxa municipal de compensação urbanística” e requerer ao Sr. Presidente da Câmara Municipal “se digne ordenar... que se proceda à anulação da Liquidação n.º 2.11-1/12 bem como a restituição integral das taxas municipais indevidamente cobradas e respectivo pagamento de juros indemnizatórios”

Quanto à notificação para pagamento das compensações urbanísticas devidas pela falta de cedência ao domínio público que à data do licenciamento não foram pagas, relativamente à obra de construção a que se refere o processo 361/2003, mantém-se, na totalidade, o constante da informação n.º 35/2012 da DAM - Unidade Jurídica (já dada a conhecer à requerente) no que se reporta a este assunto, nada mais havendo a acrescentar, devendo ser efectuado o pagamento do valor das compensações urbanísticas no prazo estipulado no ofício n.º 3578 de 20/03/2012 da CM de Montemor-o-Velho já remetido à requerente [...]» (cf. doc. a fls. 775 do PA — III Vol., que aqui se dá, para todos os efeitos legais, como integralmente reproduzido).

K- Na informação referida na alínea anterior foi aposto despacho pelo Sr. Vereador da Câmara Municipal de Montemor-o-Velho, datado de 02.05.2012, do qual se retira que: «Visto. Concorde. Comunique-se ao requerente» (cf. doc. a fls. 775 do PA - III Vol. que aqui se dá, para todos os efeitos legais, como integralmente reproduzido).

L- A Impugnada teve conhecimento do parecer e do despacho referidos nas alíneas anteriores por ofício da Impugnada, datado de 08.05.2012 e recebido a 09.05.2012 (cf. docs. a fls. 776 a 778 do PA — III Vol. que aqui se dão, para todos os efeitos legais, como integralmente reproduzidos).

M- Em 24.05.2012, a Impugnante, através do seu Advogado, apresentou junto dos serviços da Impugnada uma exposição escrita que designou por «Recurso Hierárquico Impróprio» (cf. docs. a fls. 875 a 891 do PA — III Vol. que aqui se dão, para todos os efeitos legais, como integralmente reproduzidos).

N- A petição inicial do presente meio processual foi apresentada neste Tribunal em 17.09.2014 (cf. fls. 2 a 113 dos autos)».

2.2 DE FACTO E DE DIREITO

2.2.1 AS QUESTÕES A APRECIAR E DECIDIR

A “Casa do Povo da, I.P.S.S.” insurge-se contra a decisão pela qual o Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Coimbra declarou aquele Tribunal, na sua vertente de tribunal tributário ⁽³⁾, incompetente em razão da matéria para conhecer da impugnação judicial por compensação urbanística, porque considerou que esta constitui uma indemnização e não uma taxa, motivo por que a competência para conhecer da respectiva impugnação judicial não compete ao tribunal tributário ⁽⁴⁾.

Se bem interpretamos a decisão recorrida, o Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Coimbra começou por distinguir como objecto da presente impugnação judicial dois actos distintos: o acto que liquidou a compensação e o acto (tácito) de indeferimento do recurso hierárquico, para concluir que «temos, em rigor, dois objectos do presente processo impugnatório, um imediato (a decisão de indeferimento do recurso) e um mediato (a decisão de aplicação da controvertida taxa ou quantia compensatória, conforme a perspectiva)».

Depois, afirmando que «cabe verificar se a presente acção foi em devido tempo intentada», entendeu que, previamente, «há uma prima quaestio que se impõe resolver» e que é a de «saber se a compensação cujo pagamento aqui é questionado constitui ou não uma taxa».

Conhecendo essa questão, concluiu que tal compensação «*não é um tributo [uma taxa] mas antes uma indemnização por uma suposta vantagem do particular em processo de licenciamento pelo qual deve ser ressarcida a componente urbanística*», motivo por que «*não se tratando a presente questão de tributos, este Tribunal Tributário de 1.ª instância integrado no Tribunal Administrativo e Fiscal de Coimbra é materialmente incompetente para conhecer da presente questão, uma vez que a mesma se situa no domínio do contencioso administrativo e não do contencioso tributário*».

A Recorrente discorda dessa decisão. As razões da sua discordância podem resumir-se nos seguintes termos: a sentença enferma de

- nulidade por contradição entre os fundamentos de direito (cfr. conclusões I e II);
- erro de julgamento quanto à questão da competência em razão da matéria do tribunal tributário (cfr. conclusões III a XII);
- erro de julgamento quanto à sua condenação em custas (cfr. conclusão XIII).

Daí a enunciação das questões a apreciar e decidir que fizemos no ponto 1.8, e nas quais incluímos também, para a eventualidade de se concluir que o Tribunal Administrativo e Fiscal de Coimbra, na sua vertente de tribunal tributário da 1.ª instância, é o competente em razão da matéria, a questão da tempestividade da presente impugnação judicial, suscitada pelo Procurador-Geral Adjunto junto deste Supremo Tribunal Administrativo.

2.2.2 DA NULIDADE POR CONTRADIÇÃO ENTRE OS FUNDAMENTOS DE DIREITO

A Recorrente arguiu a nulidade da sentença por contradição entre os fundamentos de direito. Isto, em síntese, porque a sentença «*inicialmente refere estarmos perante um tributo, para posteriormente referir que o acto que exige o seu pagamento é meramente administrativo, verificando-se uma contradição entre a fundamentação em matéria de direito da dita sentença recorrida com a subsequente violação do art. 607.º n.º 3 do CPC, devendo concluir-se, por isso, pela nulidade da dita sentença recorrida, nos termos do art. 615.º n.º 1 alínea b) do CPC e do 125.º n.º 1 do CPPT*».

Ou seja, sustenta a Recorrente que a sentença começou por considerar que a compensação urbanística em causa era uma taxa, com natureza tributária, para, depois, considerar que a mesma, afinal, não tinha natureza tributária, mas se reconduzia a uma indemnização.

A invalidade que a Recorrente assaca à sentença é a da contradição entre os fundamentos de direito invocados, que reconduz à falta de especificação dos fundamentos de direito, prevista como nulidade no n.º 1 do art. 125.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT) e na alínea b) do n.º 1 do art. 615.º do Código de Processo Civil (CPC).

Salvo o devido respeito, a alegação aduzida não é apta a integrar a invocada nulidade. Senão vejamos:

Como é entendimento unânime deste Supremo Tribunal Administrativo, «*só se verifica tal nulidade quando ocorra falta absoluta de fundamentação*»⁽⁵⁾.

Já ALBERTO DOS REIS advertia: «*Há que distinguir cuidadosamente a falta absoluta de motivação da motivação deficiente, medíocre ou errada. O que a lei considera nulidade é a falta absoluta de motivação; a insuficiência ou mediocridade da motivação é espécie diferente, afecta o valor doutrinário da sentença, sujeita-a ao risco de ser revogada ou alterada em recurso, mas não produz nulidade. Por falta absoluta de motivação deve entender-se a ausência total de fundamentos de direito e de facto. Se a sentença especificar os fundamentos de direito, mas não especificar os fundamentos de facto, ou vice-versa, verifica-se a nulidade do n.º 2 do art. 668.º [hoje, da alínea b) do n.º 1 do art. 615.º do CPC]*»⁽⁶⁾.

No caso, é manifesto que não há ausência total de motivação de direito. O que a Recorrente alega é que os fundamentos de que o Juiz lançou mão são contraditórios entre si. Mas essa eventual contradição não contende com a validade formal da sentença, apenas podendo relevar em sede da apreciação do seu mérito.

Poderá, eventualmente, argumentar-se que essa contradição poderá integrar a nulidade por contradição entre os fundamentos e a decisão, prevista no art. 125.º, n.º 1, do CPPT [e na alínea c) do n.º 1 do art. 615.º do CPC], que ocorre quando os fundamentos invocados na sentença deveriam conduzir, num processo lógico, à solução oposta à que foi adoptada na decisão⁽⁷⁾.

Isto porque, na tese sustentada pela Recorrente, tendo o Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Coimbra considerado, pelo menos numa primeira fase, que a compensação em causa tinha natureza tributária, este fundamento estaria em oposição com a decisão de declarar o tribunal, enquanto tribunal tributário de 1.ª instância, incompetente em razão da matéria.

Mas, salvo o devido respeito, o Juiz do Tribunal *a quo* não considerou que a referida compensação tivesse natureza tributária; bem pelo contrário, o que considerou foi que essa prestação tinha natureza de indemnização, não constituindo um tributo, sendo por isso que concluiu pela incompetência do Tribunal em razão da matéria.

Seja como for, nunca a alegada contradição entre os próprios fundamentos de direito da decisão constituiria nulidade da sentença⁽⁸⁾.

Assim, improcede a arguição de nulidade da sentença.

Questão diferente, mas que se situa já no âmbito da validade substancial da decisão, é a de saber se nesta se fez ou não correcto julgamento ao declarar o tribunal incompetente em razão da matéria. É dessa questão que nos ocuparemos de seguida.

2.2.3 DA COMPETÊNCIA EM RAZÃO DA MATÉRIA – NATUREZA DA DENOMINADA TAXA DE COMPENSAÇÃO URBANÍSTICA

A Recorrente assaca também à sentença erro de julgamento quanto à questão da competência do Tribunal em razão da matéria, questão que contende com a natureza taxa de compensação urbanística.

Nos termos da sentença recorrida, o Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Coimbra considerou o tribunal, na sua vertente de tribunal tributário, incompetente em razão da matéria, porque considerou que a quantia liquidada a título de compensação urbanística «*não é um tributo*», não constitui uma taxa, mas «*uma indemnização por uma suposta vantagem do particular em processo de licenciamento pelo qual deve ser ressarcida a componente urbanística*» e, assim, que a questão em causa «*se situa no domínio do domínio do contencioso administrativo e não do contencioso tributário*».

Recordamos aqui que, nos termos do n.º 2 do art. 9.º do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais (ETAF), «*Os tribunais administrativos de círculo e os tribunais tributários podem também funcionar de modo agregado, assumindo, cada um deles, a designação de tribunal administrativo e fiscal*».

O Tribunal Administrativo e Fiscal de Coimbra é a denominação legal dada à agregação dos tribunais administrativo de círculo e tributário daquela área geográfica, como decorre do n.º 3 do art. 3.º do Decreto-Lei n.º 325/2003, de 29 de Dezembro, que dispõe: «*Quando funcionem agregados, os tribunais administrativos de círculo e os tribunais tributários assumem a designação unitária de tribunais administrativos e fiscais*».

A Recorrente discorda do entendimento adoptado pelo Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Coimbra quanto à competência em razão da matéria, sustentando que a referida “compensação urbanística” tem natureza tributária, constituindo uma taxa, louvando-se na fundamentação do acórdão deste Supremo Tribunal Administrativo de 5 de Junho de 2013, proferido no processo n.º 876/12 (9).

Concordamos com a Recorrente.

A nosso ver, a compensação devida pelo proprietário ou outro titular de direitos reais sobre prédio a lotear ou a sujeitar a qualquer operação urbanística que nos termos de regulamento municipal seja considerada como de impacto relevante, pela dispensa de cedência ao município de parcelas para a implantação de espaços verdes públicos, equipamentos de utilização colectiva e infra-estruturas que devam integrar o domínio municipal [cfr. art. 44.º, n.ºs 1, 4 e 5, do Regime Jurídico das Urbanizações e Edificações (RJUE)], assume a natureza de taxa.

Na verdade, o pagamento dessa compensação tem como contrapartida a dispensa de cedência de parcelas de terreno para integração no domínio municipal, pressuposto do acto de licenciamento da operação urbanística e da emissão do respectivo alvará, motivo por que aquela compensação visa a remoção de um obstáculo jurídico à actividade do particular, nesta medida se subsumindo ao conceito normativo de taxa [cfr. art. 4.º, n.º 2, da Lei Geral Tributária (LGT) LGT e art. 3.º do Regulamento Geral das Taxas das Autarquias Locais (RGTL)].

Permitimo-nos citar aqui o já referido acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 5 de Junho de 2013, proferido no processo n.º 876/12, introduzindo apenas as alterações requeridas pelo caso *sub judice* (10): «[...] a compensação prevista no n.º 4 do art. 44º do RJUE e, no caso, nos arts. 47.º e ss. do Regulamento Municipal da Urbanização e da Edificação do Município de Montemor-o-Velho, tem sido considerada como reconduzindo-se a uma figura próxima da taxa (1) [1] Para Casalta Nabais, «Fiscalidade do Urbanismo», in *Actas do 1.º Colóquio Internacional — O Sistema Financeiro e Fiscal do Urbanismo (CEDOUA, FDUC, APDU, Coimbra, Almedina, 2002, p. 55)*, citado por *Fernanda Paula Oliveira, Maria José Castanheira Neves, Dulce Lopes e Fernanda Maçãs, Regime Jurídico da Urbanização e Edificação, Comentado, 2011, 3.ª edição, Almedina, 2011, p. 383*) estas compensações configuram-se materialmente como taxas urbanísticas]: quem requer uma licença de loteamento fica obrigado a ceder gratuitamente ao município as parcelas de terreno necessárias para a implantação de espaços verdes públicos, de equipamentos de utilização colectiva e das demais infra-estruturas que devam ser integradas no domínio municipal. Mas se o prédio a lotear já se encontrar servido por infra-estruturas ou não se justificar qualquer equipamento ou espaço verde público ou se os espaços verdes de utilização colectiva, as infra-estruturas viárias e os equipamentos existentes ficarem a constituir partes comuns dos lotes e dos edifícios que neles venham a ser construídos, conservando assim o seu estatuto privado, o promotor do loteamento fica obrigado ao pagamento de uma compensação ao município, em numerário ou em espécie.

Ou seja, esta chamada taxa de compensação tem como contrapartida dispensar o particular da cedência de parcelas de terreno a integrar no domínio público municipal».

No mesmo acórdão, ainda sobre a natureza da referida compensação, deixou-se também dito:

«O n.º 1 do art. 32.º do DL n.º 448/91, de 29/11 (2) [2] Que aprovou o regime jurídico dos loteamentos urbanos] estabelecia (redacção da Lei 26/96, de 1/8) que:

«1- A realização de infra-estruturas urbanísticas e a concessão do licenciamento da operação de loteamento estão sujeitas ao pagamento das taxas a que se referem as alíneas a) e b) do artigo 11.º da Lei n.º 1/87, de 6 de Janeiro, não havendo lugar ao pagamento de quaisquer mais-valias ou compensações, com excepção das previstas no artigo 16.º».

E neste art. 16.º (do mesmo referido diploma legal) preceituava-se o seguinte:

«1- O proprietário e os demais titulares de direitos reais sobre o prédio a lotear cedem gratuitamente à câmara municipal parcelas de terreno para espaços verdes públicos e de utilização colectiva, infra-estruturas, designadamente arruamentos viários e pedonais, e equipamentos públicos, que, de acordo com a operação de loteamento, devam integrar o domínio público.

2- As parcelas de terreno cedidas à câmara municipal integram-se automaticamente no domínio público municipal com a emissão do alvará e não podem ser afectas a fim distinto do previsto no mesmo, valendo este para se proceder aos respectivos registos e averbamentos.

3- O cedente tem direito de reversão sobre as parcelas cedidas nos termos dos números anteriores sempre que haja desvio de finalidade pública da cedência, aplicando-se, com as necessárias adaptações, o disposto quanto à reversão no Código das Expropriações.

4- Se o prédio a lotear já estiver servido pela infra-estruturas referidas na alínea b) do artigo 3.º ou não se justificar a localização de qualquer equipamento público no dito prédio, não há lugar a cedências para esses fins, ficando, no entanto, o proprietário obrigado a pagar à câmara municipal uma compensação, em numerário ou espécie, nos termos definidos em regulamento aprovado pela assembleia municipal».

Por sua vez, nos arts. 43.º e 44.º do DL n.º 555/99, de 16/12, ⁽³⁾ [⁽³⁾ Que estabelece o Regime Jurídico da Urbanização e da Edificação - RJUE] continua a estabelecer-se a obrigatoriedade de cedência gratuita de parcelas para implantação de espaços de interesse público, equipamentos públicos e de utilização colectiva.

Dispõe-se nestes artigos 43.º e 44.º (redacção do DL n.º 26/2010, de 30/3):

«Artigo 43.º - Áreas para espaços verdes e de utilização colectiva, infra-estruturas e equipamentos

1- Os projectos de loteamento devem prever áreas destinadas à implantação de espaços verdes e de utilização colectiva, infra-estruturas viárias e equipamentos.

2- Os parâmetros para o dimensionamento das áreas referidas no número anterior são os que estiverem definidos em plano municipal de ordenamento do território.

3- Para aferir se o projecto de loteamento respeita os parâmetros a que alude o número anterior, consideram-se quer as parcelas de natureza privada a afectar àqueles fins quer as parcelas a ceder à câmara municipal nos termos do artigo seguinte.

4- Os espaços verdes e de utilização colectiva, infra-estruturas viárias e equipamentos de natureza privada constituem partes comuns dos lotes resultantes da operação de loteamento e dos edifícios que neles venham a ser construídos e regem-se pelo disposto nos artigos 1420.º a 1438.º-A do Código Civil.»

«Artigo 44.º - Cedências

1- O proprietário e os demais titulares de direitos reais sobre o prédio a lotear cedem gratuitamente ao município as parcelas para implantação de espaços verdes públicos e equipamentos de utilização colectiva e as infra-estruturas que, de acordo com a lei e a licença ou autorização de loteamento, devam integrar o domínio municipal.

2- Para os efeitos do número anterior, o requerente deve assinalar as áreas de cedência ao município em planta a entregar com o pedido de licenciamento ou autorização.

3- As parcelas de terreno cedidas ao município integram-se automaticamente no domínio público municipal com a emissão do alvará.

4- Se o prédio a lotear já estiver servido pelas infra-estruturas a que se refere a alínea h) do artigo 2.º ou não se justificar a localização de qualquer equipamento ou espaço verde públicos no referido prédio, ou ainda nos casos referidos no n.º 4 do artigo anterior, não há lugar a qualquer cedência para esses fins, ficando, no entanto, o proprietário obrigado ao pagamento de uma compensação ao município, em numerário ou em espécie, nos termos definido em regulamento municipal.

5- (...)».

[...]

Da conjugação do disposto nestes artigos 43.º e 44.º, resulta que naquele se exige que as operações de loteamento devam prever parcelas de terreno para espaços verdes e de utilização colectiva, infra-estruturas viárias e equipamentos, independentemente de elas se manterem em propriedade privada ou de passarem a integrar o domínio municipal.

E assim, «a cedência de parcelas de terreno para o domínio municipal no âmbito de uma operação de loteamento resultará, ou de o plano municipal em vigor para a zona o impor ou, no silêncio do plano, de tal resultar da lei ou da operação de loteamento em concreto, devendo por isso o projecto de loteamento indicar expressamente nas plantas e na memória descritiva a afectação das várias parcelas e a sua titularidade» ⁽⁴⁾ [⁽⁴⁾ Fernanda Paula Oliveira, et alínea ob. cit. p. 374].

Parcelas essas que se integram automaticamente no domínio público municipal com a emissão do alvará (n.º 3 do art. 44.º).

Todavia, com vista a dispensar o particular da cedência de parcelas de terreno a integrar no domínio público municipal, estabelece-se no n.º 4 deste art. 44.º o ónus de pagamento de uma compensação ao município, em numerário ou em espécie.

Ora, se nos termos do n.º 3 do mesmo artigo é a emissão do alvará que desencadeia o efeito de integração das parcelas cedidas no domínio público municipal, não se vê que deva ser de forma diferente quando esteja em causa o pagamento da compensação ali também prevista, até porque tal compensação funcionará como condição para a autorização da operação de loteamento ⁽⁵⁾ [Cfr. neste sentido, Jorge Carvalho e Fernanda Paula Oliveira, *Breve Reflexão sobre Taxas Urbanísticas em Portugal Centro de Estudos e Formação Autárquica (CEFA), Coimbra, 1998, p. 30*].

Refere-se ainda no mesmo acórdão, quanto à natureza da referida compensação como taxa e sua distinção do imposto:

«[...] (nas palavras da sentença, «a questão da natureza da compensação em causa — taxa ou imposto — coloca-se num momento de análise logicamente anterior e que é o de saber se, relativamente à operação de loteamento concretamente licenciada, se justificava ou não a cobrança do tributo em causa e na medida em que o foi; e nomeadamente, o teste da proporcionalidade na perspectiva da sinalagmaticidade do tributo com vista à definição da respectiva natureza, deve realizar-se perante o licenciamento efectuado pela autarquia e os concretos termos do loteamento que dele foi objecto»).

Contudo, além disso, importa também considerar o seguinte:

- A taxa consubstancia-se numa prestação pecuniária e impositiva devida a uma entidade que exerça funções públicas em contrapartida de uma prestação dessa entidade, provocada ou utilizada pelo sujeito passivo e a prestação da entidade pública há-de consistir (na tipologia consagrada na LGT, na Lei das Finanças Locais e no Regime Geral das Taxas das Autarquias Locais) na prestação de um serviço público, na utilização privativa de bens do domínio público ou na remoção de obstáculo jurídico ao comportamento dos particulares ⁽⁹⁾ [Cfr. Diogo Leite Campos, Benjamim Silva Rodrigues e Jorge Lopes de Sousa, *Lei Geral Tributária, Anotada e comentada, Editora Encontro da escrita, 4ª ed. 2012, pp. 70/71, anotação 4 ao art. 3º*].

Dando por adquiridas as inúmeras reflexões doutrinárias e jurisprudenciais produzidas sobre a matéria atinente à distinção entre imposto e taxa [ou seja, que ambos constituem receitas públicas coactivamente impostas, mas enquanto o imposto «... é uma prestação pecuniária, coactiva e unilateral, sem carácter de sanção, exigida pelo Estado com vista à realização de fins públicos», ⁽¹⁰⁾ [Cfr. Teixeira Ribeiro, *Lições de Finanças Públicas, Coimbra, 1977, 262*] a taxa tem «carácter sinalagmático, não unilateral, o qual por seu turno deriva funcionalmente da natureza do facto constitutivo das obrigações em que se traduzem e que consiste ou na prestação de uma actividade pública ou na utilização de bens do domínio público ou na remoção de um limite jurídico à actividade dos particulares», ⁽¹¹⁾ [Alberto Xavier, *Manual de Direito Fiscal, Vol. I, Lisboa, 1981, pag. 42*] pressupondo, pois, uma contraprestação por parte do ente público que a exige, a verificar-se na respectiva génese, e que deve concretizar-se naquela prestação de serviço público, naquele acesso à utilização de bens do domínio público ou na remoção do obstáculo jurídico à actividade do particular], ⁽¹²⁾ [Cfr. Casalta Nabais, *Contratos Fiscais, Coimbra 1994, 236*] ressalta na definição legal e doutrinal da taxa a individualização de um aspecto estrutural da mesma (a sinalagmaticidade ou bilateralidade) e, em consequência, os respectivos pressupostos da sua cobrança. Relação sinalagmática essa que, como se sublinha no acórdão do Tribunal Constitucional n.º 365/03, de 14/7/2003 [⁽¹¹⁾], «há-de ter um carácter substancial ou material, e não meramente formal; isso não implica, porém, que se exija uma equivalência económica rigorosa entre ambos, não sendo incompatível com a natureza sinalagmática da taxa o facto de o seu montante ser superior (e porventura até consideravelmente superior) ao custo do serviço prestado».

Ou seja, embora, por um lado, se venha acentuando que a taxa não pode ter só como pressuposto uma mera prestação administrativa sendo necessário que se dirija à compensação dessa prestação, estabelecendo-se uma relação comutativa entre a prestação e a taxa; e embora alguns autores entendam que a função compensatória das taxas se refere ao custo da prestação para a entidade pública ou ao benefício que esta acarreta para o devedor, elas também têm uma finalidade arrecadatória de receitas, intimamente associada à função compensatória, ou a outras finalidades, também, por outro lado, se acentua que, apesar de não dever ultrapassar-se um certo patamar quantitativo nem perder o sentido comutativo, a equivalência reconduz-se a uma equivalência jurídica (ver art. 4.º do RTL) entre as prestações e não a uma equivalência económica, equivalência jurídica que deve, contudo, fundamentar-se numa relação entre o custo do serviço e o valor da prestação e é materialmente determinada segundo o princípio da igualdade e o princípio da proporcionalidade ⁽¹³⁾ [Suzana Tavares da Silva, pp. 60/61, *As Taxas e a Coerência do Sistema Tributário, CEJUR, Outubro de 2008*].

- Ora, como acima se referiu, a compensação questionada nos autos tem, em princípio, a natureza de taxa, embora, para tanto, seja necessário que se possa afirmar a existência de proporcionalidade entre o que se cede e o que se recebe em troca ⁽¹⁴⁾ [Neste sentido Casalta Nabais, *A Fiscalidade do Urbanismo: Impostos e Taxas, pág. 55* [...]».

Acompanhamos integralmente o referido acórdão na qualificação da compensação como taxa, pois vislumbra-se na mesma o esquema sinalagmático em que esta se baseia, atento o disposto no art. 4.º, n.º 2, da LGT.

Seja como for, constituindo a mesma uma taxa ou um imposto ⁽¹²⁾, é certo que a mesma tem natureza tributária.

Assim, consideramos que o Tribunal Administrativo e Fiscal de Coimbra, na sua vertente de tribunal tributário, é competente, em razão da matéria para o conhecimento da impugnação judicial [cfr. art. 49.º, n.º 1, alínea a) i), do ETAF].

A decisão recorrida, que entendeu em sentido diverso, será revogada e substituída por acórdão que declare o Tribunal *a quo* competente em razão da matéria.

2.2.4 DA TEMPESTIVIDADE DA IMPUGNAÇÃO JUDICIAL

De acordo com o decidido quanto à competência em razão da matéria, deverá fazer-se baixar o processo ao Tribunal Administrativo e Fiscal de Coimbra, para aí prosseguir o conhecimento da impugnação judicial, se a tal nada mais obstar.

Sucede, porém, que o Procurador-Geral Adjunto neste Supremo Tribunal Administrativo considerou ainda que o acórdão a proferir deveria declarar a caducidade do direito de acção, considerando que a petição inicial foi apresentada para além do termo do prazo legal para o efeito.

Salvo o devido respeito, a questão não pode ser conhecida em sede do presente recurso. Não, como sustenta a Recorrente, porque a sentença se tenha pronunciado sobre a questão (que foi suscitada na contestação) e a respectiva decisão esteja a coberto do caso julgado, por não ter sido incluída no objecto do recurso. Mas antes porque a sentença se ficou pela apreciação da competência do Tribunal, não tendo avançado – e bem, pois a competência do tribunal é uma questão de ordem pública e prioritária em relação a qualquer outra [cfr. art. 13.º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos (CPTA), aprovado pela Lei n.º 15/2002, de 22 de Fevereiro] –, no conhecimento de qualquer outra questão, designadamente a da caducidade do direito de acção.

Assim, não pode agora o Supremo Tribunal Administrativo, sem sede de recurso, substituir-se ao Tribunal Administrativo e Fiscal de Coimbra na apreciação de outras questões obstativas do conhecimento do mérito que, ainda que do conhecimento oficioso, a este cumpre apreciar em 1.ª instância.

2.2.5 DAS CUSTAS – ISENÇÃO CONCEDIDA ÀS INSTITUIÇÕES PARTICULARES DE SOLIDARIEDADE SOCIAL

A Recorrente discorda ainda da sentença na parte em que esta a condenou nas custas do processo.

Invoca a Recorrente que está isenta de custas ao abrigo do disposto na alínea f) do n.º 1 do art. 4.º do Regulamento das Custas Processuais (RCP), nos termos do qual estão isentas de custas «*As pessoas colectivas privadas sem fins lucrativos, quando actuem exclusivamente no âmbito das suas especiais atribuições ou para defender os interesses que lhe estão especialmente conferidos pelo respectivo estatuto ou nos termos de legislação que lhes seja aplicável*».

Como resulta desta norma, para que a pessoa colectiva privada sem fins lucrativos beneficie da isenção de custas não é bastante a comprovação dessa qualidade; a lei exige também que a sua intervenção processual seja, «*exclusivamente no âmbito das suas especiais atribuições*» ou «*para defender os interesses que lhe estão especialmente conferidos pelos respectivos estatutos ou nos termos de legislação que lhes seja aplicável*». A actuação no processo fora destas condições não beneficia da isenção de custas.

Ademais, ainda nos termos do mesmo art. 4.º do RCP, a isenção de custas será perdida em caso de manifesta improcedência do pedido (n.º 5) e, em qualquer caso, em caso de a parte ficar vencida na totalidade, a isenção não abrange os encargos da sua responsabilidade (n.º 6).

Ou seja, com a entrada em vigor do RCP, em relação às instituições particulares de segurança social (IPSS), como a muitas outras pessoas, e por comparação com o Código das Custas Judiciais, verificou-se, de acordo com a teleologia do RCP ⁽¹³⁾, uma redução do âmbito da isenção de custas. Antes, estava prevista, sem mais, a isenção de custas para as IPSS [art. 2.º, n.º 1, alínea c)]. Hoje, o RCP, além de integrar a isenção de custas em benefício das IPSS nas isenções previstas para pessoas colectivas privadas sem fins lucrativos, deixou de definir a isenção de custas destas pessoas em função de um critério exclusivamente subjectivo. A isenção das custas passou a estar dependente da relação do objecto do litígio com as “especiais atribuições” da pessoa colectiva ou com “a defesa dos interesses que lhe são especialmente conferidos pelo respectivo estatuto ou nos termos de legislação que lhes seja aplicável”.

No caso *sub judice* não se questiona que a ora Recorrente seja uma pessoa colectiva privada de utilidade pública, qualidade que subjaz necessariamente à sua qualificação jurídica como instituição particular de solidariedade social, devidamente registada (cfr. o Estatuto aprovado pelo Decreto-Lei n.º 119/83, de 25 de Fevereiro, *maxime* os arts. 1.º, 7.º e 8.º, na redacção aplicável, e a Portaria n.º 778/83 de 23 de Julho). Aliás, a Recorrente teve o cuidado de apresentar documento comprovativo dessa qualidade, emitido pelo Centro Distrital de Coimbra da Segurança Social (cfr. fls. 32), onde se certifica também que a instituição «*prossegue fins nas áreas da População Adulta (Lar de Idosos, Centro de Dia e Serviço de Apoio Domiciliário) e Infância e Juventude (CATL)*».

E não se questiona também que a ora Recorrente actua no presente processo “exclusivamente no âmbito das suas especiais atribuições”. Na verdade, a taxa em causa nos autos – cuja legalidade da respectiva liquidação foi por ela questionada – reporta-se à construção de um Centro de Noite, destinado à prossecução das suas finalidades.

Assim, a mesma goza de isenção de custas, sem prejuízo de, se a final ficar vencida na totalidade, dever responder pelos encargos ⁽¹⁴⁾ a que deu origem.

No entanto, a questão no presente recurso deve ter-se por prejudicada, uma vez, porque a sentença será revogada, aquela condenação ficará sem efeito.

2.2.6 CONCLUSÕES

Preparando a decisão, formulamos as seguintes conclusões:

I - A compensação devida pelo proprietário ou outro titular de direitos reais sobre prédio a lotear ou a sujeitar a qualquer operação urbanística que nos termos de regulamento municipal seja considerada como de impacto relevante, pela dispensa de cedência ao município de parcelas para a implantação de espaços verdes públicos, equipamentos de utilização colectiva e infra-estruturas que devam integrar o domínio municipal (cfr. art. 44.º, n.ºs 1, 4 e 5, do RJUE), assume a natureza de taxa, na medida em que o pagamento dessa compensação tem como contrapartida a dispensa de cedência de parcelas de terreno para integração no domínio municipal, pressuposto do acto de licenciamento da operação urbanística e da emissão do respectivo alvará, motivo por que aquela compensação visa a remoção de um obstáculo jurídico à actividade do particular (cfr. art. 4.º, n.º 2, da LGT e art. 3.º do RGTAL).

II - A competência em razão da matéria para conhecer da impugnação judicial dessa taxa é dos tribunais tributários [cfr. art. 49.º, n.º 1, alínea a) i), do ETAF].

3. DECISÃO

Face ao exposto, os juízes da Secção do Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo acordam, em conferência, em conceder provimento ao recurso, revogar a decisão recorrida e julgar o Tribunal Administrativo e Fiscal de Coimbra competente em razão da matéria, devendo os autos aí prosseguirem, se a tal nada mais obstar.

Custas pelo Recorrido.

Lisboa, 16 de Dezembro de 2015. — *Francisco Rothes* (relator) — *Aragão Seia* — *Casimiro Gonçalves*.

⁽¹⁾ Porque usaremos o itálico na transcrição, as partes que no original estavam em itálico surgem aqui em tipo normal, a fim de se respeitar o destaque que lhes foi concedido pelo Recorrente.

⁽²⁾ Os factos sujeitos às letras I e H surgem na sentença por esta ordem.

⁽³⁾ Nos termos do n.º 2 do art. 9.º do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais, «Os tribunais administrativos de círculo e os tribunais tributários podem também funcionar de modo agregado, assumindo, cada um deles, a designação de tribunal administrativo e fiscal».

⁽⁴⁾ MÁRIO AROSO DE ALMEIDA e CARLOS ALBERTO FERNANDES CADILHA, Comentário ao Código de Processo nos Tribunais Administrativos, Almedina, 3.ª Edição Revista, 2010, pág. 128, depois de afirmarem que «a incompetência em razão da matéria implica a absolvição da instância, nos termos do n.º 2 deste artigo [14.º] e não a remessa oficiosa ao tribunal competente, e verifica-se quando a questão que constitui objecto do litígio pertence a uma outra ordem de jurisdição (Tribunal Constitucional, Tribunal de Contas, Tribunal de Conflitos, tribunais judiciais)», salientam que «[o] mesmo princípio é aplicável quando se entenda que o objecto da acção versa sobre questão fiscal, caso em que a respectiva competência pertence aos tribunais tributários. Isso porque a expressão “jurisdição administrativa” é usada no n.º 2 com o sentido e alcance que lhe é atribuído no artigo 13.º pretendendo delimitar o âmbito de competência dos tribunais administrativos por referência a litígios que tenham por base relações jurídicas administrativas, sendo para o caso irrelevante a unicidade do regime de organização e funcionamento dos tribunais administrativos e tributários».

⁽⁵⁾ Cfr. JORGE LOPES DE SOUSA, Código de Procedimento e de Processo Tributário anotado e comentado, Áreas Editora, 6.ª edição, I volume, anotação 7 ao art. 125.º, pág. 357.

⁽⁶⁾ Código de Processo Civil Anotado, volume V, pág. 140.

⁽⁷⁾ Para maior desenvolvimento, vide JORGE LOPES DE SOUSA, Código de Procedimento e de Processo Tributário anotado e comentado, Áreas Editora, 6.ª edição, II volume, anotação 9 ao art. 125.º, págs. 361/362.

⁽⁸⁾ No sentido de que «não existe a nulidade por oposição entre os fundamentos e a decisão quando os fundamentos jurídicos invocados estejam em contradição entre si», JORGE LOPES DE SOUSA, ob. e vol. cit., nota 9 ao art. 125.º, pág. 362.

⁽⁹⁾ No Apêndice ao Diário da República de 15 de Abril de 2014 (<http://www.dre.pt/pdfgratisac/2013/32220.pdf>), págs. 2568 a 2578, também disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/cf982454d0a1957e80257b9600526f46>.

⁽¹⁰⁾ As notas que no original estavam em rodapé serão transcritas no texto, entre parêntesis rectos.

⁽¹¹⁾ Acórdão disponível em <http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20030365.html>.

⁽¹²⁾ Também no sentido de que se trata de uma taxa, o acórdão n.º 344/09, de 8 de Julho de 2009 do Tribunal Constitucional, disponível em <http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20090344.html>.

⁽¹³⁾ De acordo com o preâmbulo do Decreto-Lei n.º 34/2008, de 26 de Fevereiro, diploma que aprovou o RCP, uma das linhas de orientação da reforma das custas processuais consistiu na «reavaliação do sistema de isenção de custas». Procurou-se, como referido no mesmo preâmbulo, «proceder-se a uma drástica redução das isenções, identificando-se os vários casos de normas dispersas que atribuam o benefício da isenção de custas para, mediante uma rigorosa avaliação da necessidade de manutenção do mesmo, passar a regular-se de modo unificado todos os casos de isenções».

⁽¹⁴⁾ Nos termos do n.º 1 do art. 3.º do RCP, «As custas processuais abrangem a taxa de justiça, os encargos e as custas de parte».

Acórdão de 16 de Dezembro de 2015.

Assunto:

Taxa. Combustíveis.

Sumário:

- I — *A taxa prevista no artigo 15.º, n.º 1, alínea l), do Decreto-Lei n.º 13/71, de 23/01 (redacção introduzida pelo Decreto-Lei n.º 25/04, de 24/01), incide sobre os pontos de saída de combustível (mangueiras).*
- II — *Não dispondo o STA de base factual para decidir o recurso jurisdicional, impõe-se a baixa dos autos ao tribunal “a quo” para fixação do quadro factual suficiente para o julgamento da causa.*

Processo n.º 280/15-30.

Recorrente: A..., S.A.

Recorrido: B...

Relator: Ex.^{mo} Sr. Cons. Dr. Casimiro Gonçalves.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

RELATÓRIO

1.1. A....., S.A. recorre da sentença que, proferida pelo Tribunal Administrativo e Fiscal de Mirandela, julgou procedente a impugnação judicial que B..... deduziu contra a liquidação da taxa referente a ampliação de posto de combustíveis, no valor de € 6.814,50.

1.2. Alega e termina com a formulação das conclusões seguintes:

I - Pretende o Recorrido através da presente ação obter a declaração de caducidade do direito de liquidação da taxa no valor de 6.814,50 € devidas pela ampliação do **Posto de Abastecimento de Combustíveis (PAC) localizado na EN 322 ao km 14+000, em S. Martinho de Antas, Sabrosa** (5 mangueiras x 1.362,30€ + 3,00 € imposto de selo) ou, em alternativa, anular aquela por violação de vício de lei por erro nos pressupostos de direito (critério de aplicação da taxa)

II - Relativamente à caducidade do direito de liquidação o TAF de Mirandela entendeu que a mesma não se verificava, dado que os factos que deram origem à liquidação ocorreram em 2009 (fiscalização), tendo a Recorrente notificado o Recorrido da liquidação em 2010 (cfr. *a contrario*, artigo 45.º da LGT).

III - Já quanto ao invocado erro nos pressupostos de direito, ao contrário do defendido pelo tribunal *a quo*, o mesmo não ocorre.

IV - Na verdade, tendo em conta a unidade do sistema jurídico (normas de proteção às estradas nacionais), as circunstâncias históricas em que foi elaborada (em 1971 bomba era sinónimo de mangueira), o facto de hoje existirem bombas multiproduto (com mais do que uma mangueira), e não podendo o intérprete cingir-se à letra da lei (bomba seria igual a equipamento com uma ou mais mangueiras) terá aquele de considerar que a base de incidência da taxa em causa se afere por cada possibilidade de saída de combustível, a qual se encontra indissociavelmente ligada à componente visível, por exterior, da bomba abastecedora de combustível (a mangueira).

V - Portanto, o tribunal *a quo* ao decidir que decidiu fez errada interpretação e aplicação do disposto no **artigo 9.º do CC e da alínea i), do n.º 1, do artigo 15.º do DL 13/71 de 23 de janeiro**.

VI - Refira-se, por último, que o Recorrido no artigo 9.º da PI aceita que relativamente à incidência da taxa, esta deverá ser aferida em função do conceito de “mangueira” e não de “bomba”, o que acabou por ser contrariado pelo tribunal *a quo*.

Termina pedindo que seja revogada a sentença recorrida e substituída por outra decisão que julgue a ação improcedente, mantendo válida a liquidação questionada.

1.3. O recorrido B..... apresentou contra-alegações, que concluiu da forma seguinte:

1 - **O artigo 3º do DL 25/2004 de 24 de Janeiro** refere que: *“as taxas introduzidas pelo artigo 1º do presente diploma aplicam-se aos processos registados e iniciados a partir do dia 1 do mês seguinte ao da sua publicação.”*

2 - A Jurisprudência é unânime em assinalar essa diferenciação entre passado e presente, usando termos como *“nova alínea”* ou *“na redacção do DL 25/2004”*, não estando em causa a apreciação de nenhuma situação jurídica ocorrida antes desta vigência, mas antes a emissão de licenças relativas a situações jurídicas constituídas após a entrada em vigor do Diploma em causa na sua nova redacção.

3 - Pelo que, a D. Sentença distingue, e bem, quando refere: “Contudo, **aqueles factos correspondem ao ano de 2009 e não à data da entrada em vigor do DL 13/71, de 23/1, ou mesmo à data da 1ª emissão da licença, em 1992**”. (v.d. pág. 4 D. Sentença)

4 - **O PAC do Autor foi vistoriado e licenciado em 1992 sem nunca vir a sofrer desde então nenhuma instalação de mangueiras adicional para além das que sempre teve.** A taxa respetiva foi legalmente liquidada nos termos da legislação aplicável em vigor à data, ou seja, do artigo 15º, n.º 1, alínea k) do DL n.º 13/71, e devidamente paga; tendo mais tarde, a referida taxa sido afetada do coeficiente 4, por força do DL n.º 235/82 de 19 de Julho, e paga pelo Recorrido.

5 - No que tange ao alegado artigo 9º da P.I. do Recorrido, importa esclarecer que o mesmo tem como suporte probatório os documentos 12 e 13, nos quais se alude à não retroatividade de uma D. Decisão Judicial como o D. ac. do STA em causa, porquanto à época da impugnação do A./Recorrido a realidade do PAC do Recorrido distava 18 anos da do D. Acórdão proferido à luz de nova Lei, e “hoje” é uma “realidade” ocorrida há 22 anos!

6 - A D. Sentença do Tribunal a quo interpretou corretamente o artigo 9º do CC e a alínea i) do n.º1, do artigo 15º do DL 13/71 de 23/01, na redação introduzida pelo DL n.º 25/2004 de 24/01, tendo em conta o supra citado artigo 3º deste último Diploma Legal.

Termina pedindo a confirmação da sentença recorrida.

1.4. O MP emite Parecer nos termos seguintes:

«Recorre a A..... da sentença do TAF de Mirandela de 24.06.2014 que, julgando procedente a impugnação deduzida por B....., anulou o acto impugnado.

Na Conclusão V da sua Alegação, que sintetiza o objecto do recurso, sustenta a Recorrente que a sentença recorrida “*ao decidir como decidiu fez errada interpretação e aplicação do disposto no artigo 9.º do CC e da alínea i), do n.º 1, do artigo 15.º do DL 13/71 de 23 de Janeiro*”.

Em causa está o conceito de “bomba abastecedora de combustível”, para efeitos de incidência da taxa pela emissão de licença para o estabelecimento ou ampliação de postos de combustíveis, prevista no artigo 15º n.º 1 alínea l) do DL n.º 13/71, de 23 de Jan. (na redacção que lhe foi dada pelo artigo 1º do DL n.º 25/2004, de 24 de Jan.).

A respeito dessa questão é pacífica a jurisprudência deste Supremo Tribunal no sentido de que a expressão “*bomba abastecedora de combustível*” corresponde à de “*mangueira abastecedora de combustível*” e não à da unidade de abastecimento a que esta se encontra acoplada.

Segundo essa jurisprudência, da qual não se vê razão para divergir, “*o legislador ao recorrer à expressão “por cada bomba abastecedora de combustível” quis tributar individualizadamente cada um dos equipamentos que permitem o abastecimento de combustíveis, equipamentos esses quantificáveis através do número de mangueira.*” (cfr., por todos, os doutos Acórdãos indicados na pronúncia do MP da 1.ª Instância, de 17.06.2009 e de 16.09.2009, in Recs. n.º 263/09 e 327/09, respectivamente).

Ao assim não decidir, enferma a sentença recorrida da censura que lhe é apontada pela ora Recorrente.

Sucede que o que está em causa na presente impugnação é uma taxa pelo estabelecimento ou ampliação de postos de combustíveis, a qual, tal como as demais taxas previstas no art. 15º do DL n.º 13/71, de 23 de Jan., estão relacionadas com a emissão de autorizações e licenças no âmbito das competências da ora Recorrente (cfr. nota preambular do DL n.º 25/2004, de 24 de Jan.).

Ora, o que o impugnante alega no seu articulado inicial e que reitera, enquanto recorrido, na sua Contra-Alegação, daí pretendendo retirar consequências jurídicas, é que o Posto de Abastecimento em causa “*nunca sofreu qualquer alteração no que concerne às mangueiras lá existentes, pois são hoje exactamente as mesmas que na época foram aprovadas no projecto licenciado*”, sendo que a taxa impugnada é justamente referente à ampliação desse Posto de Abastecimento (cfr. docs. de fls. 23 e sgs. e de fls. 37 e 38).

Não se me afigurando que essa apontada factualidade seja despicienda para a apreciação do mérito do recurso e sendo o probatório da sentença totalmente omissivo quanto a ela, sou de parecer que, concedendo-se provimento ao presente recurso, seja determinada a baixa dos autos à 1ª Instância para ampliação da matéria de facto e prolação de nova decisão que a tenha em conta (arts. 662.º, n.º 2, alínea c) e 682.º, n.º 3 do CPC).»

1.5. Corridos os vistos legais, cabe decidir.

FUNDAMENTOS

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

1. O Impugnante é dono e legítimo possuidor de um posto de abastecimento de combustível (PAC) situado ao KM 14 da EN 322, em S. Martinho de Antas, Sabroso, Distrito de Vila Real, desde 7/5/1992 - Doc. n.º 1 da PI e fls. 115 a 133;

2. Em 13/11/2009 a EP notificou o Impugnante através ofício 452/2009/DRVLR, no âmbito da fase de audiência prévia, para esta, nos termos do artigo 60º, n.º 1, alínea a) da LGT, se pronunciar, no prazo ali estabelecido, sobre projectos de decisões definitivas, entre os quais o projecto de liquidação da taxa objecto da presente impugnação - fls. 68 a 71 do PA;

3. Nesse ofício, que aqui se dá por reproduzido, a Entidade Impugnada adianta um projecto de decisão de liquidação de taxa, não por bomba abastecedora mas sim por número de mangueiras integrantes de cada bomba, nos seguintes termos: “*Verificou-se, também, que o posto de abastecimento possui, à data da dita fiscalização, doze (12) mangueiras. Após uma consulta ao diploma de licença n.º 40, constatou-se que apenas foram licenciadas sete (7) mangueiras*” - No sentido da 1ª parte deste facto, cfr. também, exposição feita pelo Impugnante e que consta de fls. 51 a 55 do PA e resposta da EP, datada de 2/7/2010, de fls. 46 a 48 do PA

4. Em 23/11/2009 o Impugnante apresentou a sua resposta – fls. 62 e ss do PA;

5. Em Abril de 2010 o Impugnante foi notificado por ofício datado de 28/4/2010 nos seguintes termos, que interessam relevar para o caso dos autos: “*Atendendo a que ampliação do posto com uma mangueira é susceptível de legalização, deverá efectuar o pagamento da quantia liquidada de 6.814,50 € (...) e que corresponde à taxa a que se refere a alínea l) do n.º 1 do art.º 15.º do Decreto-Lei n.º 13/71, de 23 de Janeiro, na redacção que lhe foi dada pelo Decreto-Lei n.º 25/2004, de 24 de Janeiro (...)*” - fls. 56 a 59 do PA;

6. Em 1992 a então Direcção de Estradas de Vila Real taxou o licenciamento de 7 bombas de abastecimento de combustível, aplicando uma taxa de 12.000\$00/por cada bomba - Doc. n.º 1 da PI;

7. Mais tarde, por força da aplicação do DL 235/82, de 19 de Julho, aquela taxa foi afectada do coeficiente 4, o que originou o montante de 336.000\$00 - fls. 43 do PA e doc. n.º 1 da PI;

3.1. A taxa impugnada (prevista no DL n.º 13/71, de 23/1) reporta-se à autorização ou licença pelo estabelecimento ou por ampliação de postos de abastecimento de combustível.

A sentença recorrida, afastou desde logo a procedência da impugnação com fundamento nas alegadas ilegalidades decorrentes quer da caducidade do direito à liquidação quer da retroactividade do acto de liquidação impugnado (o impugnante alegara que o começo da produção dos seus efeitos se situaria apenas no momento da sua notificação).

Mas, conhecendo da questão da legalidade da taxa, por alegado erro nos respectivos pressupostos de facto e de direito, a sentença considerou que (i) sendo o montante da taxa calculado por cada bomba abastecedora de combustível [pois que a alínea l) do n.º 1 do art. 15º do DL 25/2004, de 24/1, apenas actualizou o valor da taxa] e (ii) correspondendo os factos alegados nos autos ao ano de 2009 e não à data da entrada em vigor daquele DL 13/71, de 23/1 ou, sequer, à data da 1ª emissão da licença, em 1992, então há que averiguar o que é que o legislador quis taxar: se as bombas de abastecimento de combustível ou as mangueiras.

E, no caso, não se sabendo, por nada ter sido alegado nesse sentido, se cada uma das mangueiras acopladas às bombas de abastecimento, possuem, cada uma delas, uma bomba, ou se cada bomba poderá servir diversas mangueiras (sendo que mangueira é uma coisa, bomba abastecedora é outra: será um mecanismo para “enchimento ou esvaziamento dos reservatórios”), e sendo facto notório que, tanto em 1971 como em 2004, existiam bombas abastecedoras de combustível e mangueiras a elas ligadas, então, pode especular-se que em 1971 uma bomba tinha acoplada apenas uma mangueira, e, sendo assim, tanto interessava que a taxa fosse paga por bomba ou por mangueira, o certo é em 2004, na data em que o legislador apenas alterou o valor das taxas pelo DL 25/2004, de 24/1, a realidade já seria diferente. E se seria diferente, o legislador, mesmo assim, não alterou o preceito em causa - o que permite concluir que, conhecendo uma realidade diversa da existente em 1971, apenas quis tributar as bombas abastecedoras [se o legislador pudesse saber em 1971 que, no futuro, cada bomba poderia ter mais do que uma mangueira (ou que existiriam bombas multiproduto), e que implicaria aumento da procura e aumento de saída e de entradas da estrada, então o legislador queria taxar as mangueiras e não as bombas de abastecimento].

Ou seja, quando em 2004 o legislador apenas actualizou o valor da taxa (manteve a incidência da taxa sobre as bombas de abastecimento, aumentando o valor da taxa por cada bomba, sabendo que a realidade já era diversa) mantendo, ainda assim, a mesma designação, quer referir-se a «bomba abastecedora».

3.2. É do assim decidido que a recorrente A....., S.A., discorda, alegando, como se viu, que a sentença fez errada interpretação e aplicação do disposto no art. 9º do CC e da alínea i), do n.º 1, do art. 15º do DL 13/71, de 23/1, pois que, tendo em conta a unidade do sistema jurídico (normas de proteção às estradas nacionais), as circunstâncias históricas em que foi elaborada (em 1971 bomba era sinónimo de mangueira), o facto de hoje existirem bombas multiproduto (com mais do que uma mangueira), e não podendo o intérprete cingir-se à letra da lei (bomba seria igual a equipamento com uma ou mais mangueiras) terá aquele de considerar que a base de incidência da taxa em causa se afere por cada possibilidade de saída de combustível, a qual se encontra indissociavelmente ligada à componente visível, por exterior, da bomba abastecedora de combustível (a mangueira).

Vejamos.

4.1. O STA pronunciou-se já sobre a interpretação do aludido preceito legal, como se pode verificar pela leitura dos acórdãos de 25/3/2015, nos procs. 0254/14 e 0202/14; de 16/9/2009, no proc. 0327/09; de 17/6/2009, no proc. n.º 0263/09, cuja doutrina sufragamos face à sua proficiente fundamentação.

Razão por que nos limitaremos a transcrever o que naquele acórdão de 17/06/2009 se deixou referido sobre a matéria.

«A única questão que vem controvertida no presente recurso prende-se em saber da interpretação do conceito de bomba abastecedora de combustível para efeito do disposto na alínea l) do artigo 15º do DL n.º 13/71, de 23 de Janeiro.

Dispõe este normativo (redacção do DL n.º 25/04, de 24/01) o seguinte: artigo 15º, n.º 1 - Sem prejuízo de legislação específica, as taxas a pagar por cada autorização ou licença são as seguintes: (...) alínea l) - Pelo estabelecimento ou ampliação de postos de combustíveis, por cada bomba abastecedora de combustível - € 1362,30.

A sentença sob recurso concluiu que a cobrança dessas taxas deve ser feita com referência ao número de mangueiras de abastecimento de combustível e daí que tenha julgado improcedente a impugnação judicial deduzida da liquidação que foi feita com base nesse entendimento.

Para tanto, ponderou-se, em suma, nos seguintes termos:

Ora, o conceito de bomba abastecedora de combustível previsto no DL 13/71 tem de ser interpretado como o equipamento que permite a extracção de combustível de um reservatório, e a sua colocação num receptáculo.

Assume pois especial relevo não só o mecanismo de extracção de combustível do reservatório onde está depositado (bomba), mas também a capacidade de o conduzir; uma vez extraído, para outro local adequado, em regra, o depósito dos automóveis.

O mecanismo de bombagem surge assim indissociavelmente ligado à mangueira, pois só por seu intermédio se preenche o conceito legal em causa, e o espírito da norma, que é, precisamente, o abastecimento de combustível. Não há combustível sem bomba, tal como não há abastecimento sem mangueira, diremos nós. // Assim sendo, faz sentido que por cada possibilidade de saída de combustível, possibilidade essa que cada mangueira tem subjacente, se considere que estamos na presença de uma bomba; até porque, é facto público e notório que cada mangueira só abastece um tipo de carburante.

Este entendimento não é posto em causa pelo facto de várias mangueiras partilharem equipamentos, nomeadamente contadores, por razões de economia ou de espaço. // Assim, o legislador ao recorrer à expressão “por cada bomba abastecedora de combustível” quis tributar individualizadamente cada um dos equipamentos que permitem o abastecimento de combustíveis, equipamentos esses quantificáveis através do número de mangueiras.”

Insurgindo-se contra esse entendimento, vem a recorrente defender na sua alegação de recurso que o conceito de bomba abastecedora de combustível dever ser entendido como unidade de abastecimento, enquanto indicador da função económica do posto e respectiva capacidade, sendo certo que a mangueira é apenas um dos equipamentos dessa bomba, argumentando ainda com o facto de, com o artigo 2º, alínea b), do DL n.º 246/92 ter sido abandonado o conceito de bomba abastecedora.

Não se crê que razão alguma assista à recorrente.

Com efeito, subscreve-se na íntegra o que impressivamente se afirma no extracto que acima foi feito da sentença recorrida, em que se considera que a base da incidência da taxa em causa se afere por cada possibilidade de saída de combustível, a qual se encontra indissociavelmente ligada à componente visível, por exterior, da bomba abastecedora de combustível (a mangueira).

Sendo assim, encontrando-se acoplado a cada mangueira um mecanismo de bombagem, apresenta-se como decorrência irrefragável o entender-se que a base de incidência de tributação da taxa prevista na alínea l) do artigo 15º do DL n.º 13/71 seja aferida por cada mangueira licenciada a instalar.

E não se diga que o conceito de bomba abastecedora de combustível foi abandonado pelo legislador; como o faz a recorrente (...).

Na verdade, a nova redacção introduzida pelo DL n.º 25/04, de 24/01, à aludida alínea l) do artigo 15.º manteve o conceito em causa, o que não pode deixar de significar que o mesmo não é confundível com o de unidade de abastecimento constante da alínea b) do artigo 2º do DL n.º 246/92, de 30 de Outubro.

Aliás, o conceito que se defende é o que melhor se compagina com a necessidade de prevenir as condições de segurança e circulação nas estradas, tributando o risco rodoviário acrescido que resulta do maior número de saídas de combustível licenciadas.»

E esta interpretação, de que a expressão bomba abastecedora de combustível tem o sentido de mangueira abastecedora de combustível para efeitos da determinação da incidência objectiva da taxa prevista no art. 15º, n.º 1, alínea l), também não viola os princípios constitucionais da proporcionalidade e da justiça, como bem se deixou explicitado nos acórdãos do Tribunal Constitucional n.º 28/2015 e n.º 90/2015, que acolheram na íntegra a jurisprudência contida no acórdão n.º 846/2014 desse mesmo Tribunal (...).

(...)

11. *Em suma, não se descortina qualquer vício de inconstitucionalidade na alínea l) do n.º 1 do artigo 15º do Decreto-Lei n.º 13/71, de 23 de janeiro, na redação do Decreto-Lei n.º 25/2004, de 24 de janeiro, na interpretação que vinha sindicada.»* (fim de citação).

Resta, pois, concluir que ao julgar pela ilegalidade da liquidação impugnada, visto que a taxa prevista no artigo 15º, n.º 1, alínea l), do Dec. Lei n.º 13/71, de 23/01 (redacção introduzida pelo Dec. Lei n.º 25/04, de 24/01), incide sobre «as bombas abastecedoras» e não sobre «os pontos de saída de combustível (mangueiras)», a sentença recorrida interpretou e aplicou incorrectamente o direito, impondo-se, portanto, a sua revogação.

4.2. Todavia, como bem nota o MP, o impugnante logo alegou na PI e reitera, enquanto recorrido, na sua contra-alegação, que o Posto de Abastecimento em causa “*nunca sofreu qualquer alteração no que concerne às mangueiras lá existentes, pois são hoje exactamente as mesmas que na época foram aprovadas no projecto licenciado*”.

Ora, tratando-se, como se disse, de taxa referente à ampliação desse Posto de Abastecimento e não se afigurando que essa alegada factualidade seja despicienda para a apreciação do mérito do recurso, sendo o probatório da sentença totalmente omissivo quanto a ela e carecendo o STA de poderes que lhe permitam suprir a omissão do julgamento da matéria de facto, há que revogar a decisão recorrida e determinar a baixa dos autos à 1ª instância para ampliação da matéria de facto e prolação de nova decisão que, sendo caso disso, a tenha em conta (arts. 662.º, n.º 2, alínea c) e 682.º, n.º 3 do CPC).

DECISÃO

Termos em que se acorda em dando provimento ao recurso, revogar a decisão recorrida, que deve ser substituída por outra que decida, após ampliação da base factual necessária para a aplicação do direito nos termos acima enunciados.

Sem custas.

Lisboa, 16 de Dezembro de 2015. — *Casimiro Gonçalves* (relator) — *Francisco Rothes* — *Aragão Seia*.

Acórdão de 16 de Dezembro de 2015.

Assunto:

Oposição à execução fiscal. Indeferimento liminar. Ilegitimidade.

Sumário:

Relativamente aos tributos cujo elemento definidor da incidência subjectiva é a posse, fruição ou propriedade de bens, constitui fundamento admissível da oposição à execução fiscal a ilegitimidade substantiva do oponente, fundada no facto de este, apesar de figurar como devedor no título executivo, não ter sido, durante o período a que respeita a dívida endá, o possuidor dos bens que a originaram [artigo 204.º, n.º 1, alínea b), do CPPT], não se justificando, por isso, a rejeição liminar da oposição ao abrigo do disposto na alínea b) do n.º 1 do artigo 209.º do CPPT se o executado invoca que no ano a que respeita o IUC que lhe está a ser cobrado coercivamente já não era o proprietário do veículo sobre que incidiu esse tributo.

Processo n.º 281/15-30.

Recorrente: A...

Recorrido: Fazenda Pública.

Relator: Ex.^{mo} Sr. Cons. Dr. Casimiro Gonçalves.

RELATÓRIO

1.1. A....., com os demais sinais dos autos, recorre, invocando o disposto no n.º 5 do art. 280º do CPPT, da sentença que, proferida pelo Tribunal Administrativo e Fiscal de Mirandela, lhe indeferiu liminarmente, julgando verificado o erro na forma de processo, a oposição que deduzira contra a execução fiscal n.º 2496201301079271 instaurada para cobrança coerciva de Imposto Único de Circulação relativo ao ano de 2009.

1.2. Termina as alegações formulando as conclusões seguintes:

I. Com o presente recurso pretende-se a sindicância da decisão de indeferimento liminar da oposição à execução deduzida pela aqui recorrente, por, estando em causa o mesmo fundamento de direito, a

saber, o da ilegitimidade nos termos da alínea b) do n.º 1 do artigo 204.º do CPPT, perfilhar uma solução oposta à fixada em douto acórdão de tribunal de hierarquia superior – Acórdão do STA n.º 0695/12 de 27 de Fevereiro de 2013, sendo, por isso, admissível ao abrigo do artigo 280.º n.º 5 do CPPT.

II. Os fundamentos de direito alegados na sentença em sindicância, salvo o devido respeito por melhor opinião, não podem sustentar uma decisão de indeferimento liminar da oposição à execução, porquanto tendo a recorrente invocado como causa de pedir, em sede de oposição à execução fiscal, entre outros fundamentos, o facto de não ser proprietária ou possuidora do veículo sujeito a tributação do IUC no período a que respeita a dívida exequenda, e tendo pedido que seja declarada como parte ilegítima, nos autos de execução, com todas as legais consequências, haverá de se concluir que formulou também um pedido principal adequado à forma processual adotada - oposição à execução fiscal.

III. Esta ilegitimidade substantiva, que se relaciona com a dívida exequenda e com o respetivo título, e não com a incidência do tributo, constitui fundamento de oposição à execução fiscal, nos termos da alínea b) do n.º 1 do artigo 204.º do CPPT, como é doutrina e jurisprudência dominantes, pelo que não se verifica uma situação de erro na forma do processo, determinante do indeferimento liminar daquela;

IV. A par do Acórdão do STA, proferido no âmbito do processo n.º 51/08 de 14 Abril, invocado pela oponente na sua petição inicial, sustentam ainda a argumentação aqui aduzida pela recorrente, em oposição à que sustentou a sentença em sindicância, os Acórdãos do STA n.º 01276/12 de 18-06-2013 e n.º 0584/11 de 16-11-2011, bem como, o Acórdão do TCA do Sul n.º 04438/10 de 19-01-2011;

V. Neste contexto, assumem especial relevância os fundamentos constantes do Acórdão do STA n.º 0695/12 de 27 de Fevereiro de 2013, que, em face da identidade substancial das situações fácticas (as ali e aqui apreciadas), traduzem uma oposição de soluções jurídicas que não se concede, devendo impor-se o entendimento doutrinário e jurisprudencial segundo o qual a ilegitimidade substantiva da oponente também pode ser fundada no facto da executada figurar no título executivo, mas não ter sido, durante o período a que respeita a dívida exequenda, a possuidora e/ou fruidora dos bens que a originaram e seja destas qualidades que a lei faça depender a incidência do tributo.

VI. Destarte, e porque a decisão sobre a matéria de direito depende da subsunção dos factos à norma legal expressa no artigo 204.º n.º 1 alínea b) do CPPT, os considerandos e motivação que antecedem impõem a revogação da sentença proferida, e a sua substituição por despacho de prossecução dos autos, para conhecimento do mérito dos fundamentos da oposição, uma vez produzida a prova pertinente, com vista à discussão jurídica dos mesmos.

Termina pedindo o provimento do recurso e que, em consequência, seja revogada a decisão recorrida e substituída por despacho de prossecução dos autos, para conhecimento do mérito dos fundamentos da oposição, uma vez produzida a prova pertinente, com vista à discussão jurídica dos mesmos.

1.3. Não foram apresentadas contra-alegações.

1.4. O MP emite Parecer nos termos seguintes:

«Recurso interposto por A....., em processo de oposição, sendo recorrida a Fazenda Pública.

- Da inadmissibilidade do recurso por não verificação dos requisitos previstos no art. 280.º n.º 5 do C.P.P.T.

O recurso foi interposto ao abrigo do previsto no art. 280.º n.º 5 do C.P.P.T., e com base em oposição com o decidido no acórdão do S.T.A. de 27-2-13, proferido no processo n.º 0695/12.

Ora, são requisitos do dito recurso, interposto independente da existência de alçada, a existência de oposição de julgados, ou seja, ter sido proferida “*solução oposta*” sobre o “*mesmo fundamento de direito*” na “*ausência substancial de regulamentação jurídica*”.

Analisando o acórdão fundamento tal como consta em www.dgsi.pt, resulta que o mesmo se pronunciou sobre várias questões, entre as quais sobre a existência de ilegitimidade.

No entanto, a solução adotada foi a de não reconhecer a ilegitimidade no caso de ser executada dívida resultante de coima por infração tributária tal como ficou a constar do ponto III do respetivo sumário que a seguir se reproduz: “*A ilegitimidade da pessoa citada, por não ter sido, durante o período a que respeita a dívida exequenda, a possuidora do bem que a originou, constituindo embora fundamento de oposição à execução fiscal, nos termos da alínea b) do n.º 1 do art. 204.º do CPPT, só pode verificar-se em relação aos tributos incidentes sobre o uso ou fruição dos bens. O que não acontece quando se executa dívida resultante de coima por infração tributária.*”

O dito acórdão não se pronunciou sobre se o imposto único de circulação (I.U.C.) é um daqueles tributos incidentes sobre o uso ou fruição dos bens, relativamente ao que chegou a referir haver fundamento para a oposição com fundamento em ilegitimidade por a pessoa citada não ter sido durante o período a que respeita a dívida exequenda, nem se pronunciou sobre a respetiva regulamentação jurídica que consta do respetivo Código aprovado pela Lei n.º 22-A/07, de 29 de junho, atualmente já com várias alterações posteriores.

Mais parece que, não sendo de dar por reunidos os requisitos de que depende a admissibilidade do recurso interposto, é de dar o mesmo por findo, nos termos da parte inicial do art. 284.º n.º 5 do

C.P.P.T., disposição diretamente aplicável ao recurso por oposição de acórdãos mas que nessa parte é de aplicar por analogia.»

1.5. Notificadas as partes do teor do Parecer do MP para, querendo, se pronunciarem, nada vieram dizer.

1.6. Corridos os vistos legais, cabe decidir.

FUNDAMENTOS

2. A decisão recorrida (despacho liminar de indeferimento) é, no que ora releva, do teor seguinte:

«Tendo em consideração o artigo 306.º, n.ºs 1 e 2 do CPC ex vi do artigo 2.º, alínea e) do CPPT e visto o artigo 97.º-A, n.º 1, alínea a) do CPPT, fixa-se como valor da ação o montante de € 153,51, conforme indicado pela oponente.

(...)

Erro na forma de processo

Afigura-se em face da causa de pedir apresentada que existe erro na forma de processo por os fundamentos invocados contenderem com a legalidade concreta da dívida, pelo que apenas poderiam ser conhecidos no âmbito do processo de impugnação judicial.

(...)

A oponente sustenta que é parte ilegítima porque em 2006 vendeu o veículo com a marca de, pelo que não lhe pode ser assacada responsabilidade pelo pagamento do IUC de 2009 porque nessa data já não era a proprietária.

Conforme decorre do artigo 204.º, alínea b) do CPPT, constitui fundamento de oposição à execução fiscal a “ilegitimidade da pessoa citada por esta não ser o próprio devedor que figura no título ou seu sucessor ou, sendo o que nele figura, não ter sido, durante o período a que respeita a dívida exequenda, o possuidor dos bens que a originaram, ou por não figurar no título e não ser responsável pelo pagamento da dívida”.

Do normativo em causa resulta que a ilegitimidade no âmbito do processo de execução fiscal pode ser invocada em três situações; 1) quando a pessoa citada não figura no título, quer por si quer por sucessor; 2) quando a pessoa citada figure no título, mas não tenha possuído os bens que originaram a dívida no período a que respeita a dívida exequenda; 3) quando a pessoa citada não figure no título e não seja responsável pelo pagamento da dívida - cfr. Jorge Lopes de Sousa - Código de Procedimento e de Processo Tributário Anotado e Comentado, Volume III, 6.ª edição, Áreas Editora, 2011, pág. 452.

Ora, analisada a alegação da oponente e os elementos documentais juntos com a p.i. é possível concluir que a oponente figura no título (a notificação da liquidação foi-lhe dirigida- docs. 1 e 5 juntos com a p.i. e fls. 33; e certidão de dívida que consta do P.A. – fls. 71). Assim não estamos perante nem a primeira situação nem perante a terceira.

A própria oponente admite que quer a liquidação quer o processo de execução fiscal foram dirigidos contra si.

Importa então verificar se estamos perante a segunda situação; a pessoa citada figure no título, mas não tenha possuído os bens que originaram a dívida no período a que respeita a dívida exequenda.

A oponente pretende discutir a questão da incidência do imposto único de circulação relativo ao ano de 2009. Entende que não era proprietária à data a que os factos tributários respeitam, porque vendera a viatura em 2006.

Em face a esta configuração, afigura-se que não estamos também no âmbito da segunda situação referida no artigo 204.º, n.º 1, alínea b) do CPPT.

Subjacente à dívida exequente não está a posse de determinado bem. Conforme resulta da própria p.i., subjacente à quantia exequenda não está a posse da viatura pela oponente, mas o facto de estar inscrita como proprietária na Conservatória do Registo Automóvel.

A oponente invoca em socorro da sua argumentação o artigo 158.º do CPPT. Mas o referido artigo reporta-se às situações de reversão, e o que vem alegado não é uma situação em que tenha ocorrido reversão.

O STA no acórdão de 16.05.2012 de 0294/12 refere que «a ilegitimidade que constitui fundamento de oposição à execução fiscal (al. b) do n.º 1 do art. 204º do CPPT), é uma ilegitimidade substantiva que se relaciona com a dívida exequenda e com o respectivo título e não com a incidência do tributo» e que «a alegação substanciada em erro sobre os pressupostos de facto e de direito (por errada interpretação e aplicação das normas de incidência subjectiva do imposto) é alegação determinante da anulabilidade do acto tributário e funda de impugnação judicial.»

A autora entende que a Administração Tributária liquidou erradamente o imposto em causa por falta de averiguação da realidade fáctica relevante e por errada interpretação das normas legais atinentes à incidência subjectiva de imposto.

E a jurisprudência invocada pela oponente vai no sentido exposto: quando está em causa a correspondência da liquidação com a lei no momento em que foi praticada o processo a utilizar é o processo de impugnação; quando estão em causa fundamentos supervenientes que possam tornar ilegítima ou

injusta a execução por falta de correspondência com a situação material subjacente, então o meio a utilizar é a oposição à execução fiscal.

Estamos, portanto, perante uma questão que deve ser apreciada no âmbito de uma impugnação e não de uma oposição à execução fiscal.

No artigo 22º a oponente alega também que a Administração Tributária não deu cumprimento ao disposto no artigo 158.º, n.º 2 do CPPT.

Entende a oponente que em face dos elementos que apresentou junto da Administração Tributária, deveria ter sido ordenada a reversão contra o possuidor do veículo, o que não foi feito pela Administração Tributária.

Ora, este fundamento também não pode ser objeto de apreciação no âmbito de uma oposição à execução fiscal.

O que está em causa é a alegada omissão pelo órgão de execução fiscal de proceder à reversão da execução fiscal contra o atual possuidor, fruidor ou proprietário.

Assim, o meio próprio para pôr termo à alegada omissão de reversão nos termos do artigo 158.º é a reclamação das decisões do órgão de execução fiscal nos termos do artigo 276.º do CPPT, sendo esta precedida de requerimento a solicitar ao órgão de execução fiscal para que proceda à referida reversão.

Ocorrendo erro na forma do processo, importa ponderar a sua convolação no meio processual respetivo, nos termos do disposto nos artigos 97º, n.º 3 da LGT e 98º, n.º 4 do CPPT - cfr: Acórdão do STA de 07.12.2010, Proc.0748710.

Porém, na situação em apreço não é possível proceder à convolação, por três motivos:

(...)

Assim, não é possível proceder à convolação dos presentes autos no meio processual adequado à tutela das pretensões materiais formuladas, pelo que importa rejeitar liminarmente a presente oposição.»

3. Como resulta do despacho recorrido, acima transcrito, a presente oposição foi liminarmente rejeitada por se ter entendido que o fundamento de oposição invocado (ilegitimidade por não ser a oponente a proprietária do veículo a que se refere o IUC em execução) não constitui fundamento admissível de oposição à execução.

A recorrente discorda do decidido continuando a sustentar que tendo invocado como causa de pedir, em sede de oposição à execução fiscal, entre outros fundamentos, o facto de não ser proprietária ou possuidora do veículo sujeito a tributação do IUC no período a que respeita a dívida exequenda, e tendo pedido que seja declarada como parte ilegítima nos autos de execução, haverá de concluir-se que formulou também um pedido principal adequado à forma processual adoptada - oposição à execução fiscal, sendo que esta ilegitimidade substantiva, que se relaciona com a dívida exequenda e com o respectivo título, e não com a incidência do tributo, constitui fundamento de oposição à execução fiscal, nos termos da alínea b) do n.º 1 do art. 204.º do CPPT.

Vejamos:

3.1. Como decorre do n.º 5 do art. 641º do CPCivil, a decisão que admita o recurso, fixe a sua espécie e determine o efeito que lhe compete não vincula o tribunal superior nem pode ser impugnada pelas partes, salvo na situação prevista no n.º 3 do artigo 306º. Assim, o despacho de admissão de recurso não vincula o tribunal superior, o qual poderá não tomar conhecimento do recurso quando entenda que não é admissível.

No caso, estamos perante um recurso interposto de decisão proferida em processo cujo valor é de 153,51 Euros, como consta do próprio despacho recorrido.

E estando fixada em 1.250 Euros a alçada do Tribunal Tributário de 1ª Instância em processo de impugnação judicial ou de execução fiscal [arts. 280º, n.º 4 do CPPT e 24º da LOFTJ (na redacção do art. 5º do DL n.º 303/2007, de 24/8)], a recorrente logo alegou que interpunha o recurso ao abrigo do disposto no n.º 5 do art. 280º do CPPT, indicando como acórdão fundamento o acórdão do STA, de 27/2/2013, no proc. n.º 0695/12, com o qual o despacho recorrido estará em oposição.

O MP junto deste STA sustenta, porém, que não se verificam os requisitos da invocada oposição, dado que no acórdão fundamento não foi reconhecida a legitimidade do ali recorrente no caso de ser executada dívida resultante de coima por infração tributária, não tendo, igualmente, havido pronúncia sobre se o imposto único de circulação (IUC) é um daqueles tributos incidentes sobre o uso ou fruição dos bens.

Ora, ao contrário desta alegação do MP, o que se constata é que no acórdão fundamento está em causa uma dívida proveniente de IMI e não qualquer dívida resultante de coima por infração tributária, tendo sido invocada a legitimidade substantiva do ali oponente, por alegadamente não ser proprietário nem possuidor do respectivo imóvel no período da dívida.

Há, portanto, um manifesto lapso na alegação do MP (o acórdão do STA a que o MP pretenderá referir-se, respeitante a uma execução por dívida emergente de coima por infração tributária, será o

proferido em 18/6/2013, no proc. n.º 1276/12 e não o acórdão fundamento convocado pela recorrente: o proferido em 27/2/2013, no proc. n.º 0695/12).

De todo o modo, e não obstante poder, eventualmente, suscitar-se também a questão de saber se as decisões em confronto versam ou não sobre situações fácticas substancialmente idênticas, requisito este legalmente exigido para a admissão do recurso [embora o acórdão fundamento haja apreciado, para efeitos do fundamento de oposição referido na alínea b) do n.º 1 do art. 204º do CPPT, a questão da legitimidade dos executados, relativamente a tributos que incidam sobre a propriedade mobiliária e imobiliária, não só nos casos em que se constata que o executado não era possuidor mas também nos casos em que se constata que ele não era fruidor ou proprietário no período a que respeita a dívida exequenda e seja destas qualidades que a lei faça depender a incidência do tributo, há que acentuar que a situação fáctica se reportava a uma execução por dívida resultante de IMI, ao passo que, no caso vertente, a dívida exequenda emerge de IUC], esta análise será irrelevante, dado que, tratando-se de recurso interposto de despacho que indefere liminarmente a oposição, sempre o recurso seria admissível nos termos do disposto na alínea c) do n.º 3 do art. 629º do CPCivil.

Na verdade, como aponta o Cons. Jorge Lopes de Sousa, ⁽¹⁾ devem aplicar-se, subsidiariamente, as normas do CPC que prevêem a admissibilidade de recurso jurisdicional independentemente do valor da causa, por valerem no contencioso tributário as razões, ligadas à garantia do acesso à tutela judicial, que determinam no processo civil o regime nelas previsto, havendo, assim, possibilidade de recurso jurisdicional em processos de valor inferior à alçada dos tribunais tributários, além do mais, no caso previsto na citada alínea c) do n.º 3 do art. 629º.

Daí que, em face do exposto, seja de concluir pela admissão do recurso.

3.2. É sabido que o indeferimento liminar deve ser cautelosamente decretado, só devendo ocorrer quando for de todo impossível o aproveitamento da petição inicial, ou seja, quando a improcedência da pretensão do autor for tão evidente e, razoavelmente, indiscutível, que torne dispensável assegurar o contraditório (cfr. o n.º 3 do art. 3º do CPC) e inútil qualquer instrução e discussão posterior, isto é, «quando o seguimento do processo não tenha razão alguma de ser, seja desperdício manifesto de actividade judicial». ⁽²⁾

No caso, em sede de fundamentação do indeferimento liminar da oposição, o despacho recorrido considerou que face à causa de pedir apresentada ocorre erro na forma de processo por os fundamentos invocados contenderem com a legalidade concreta da dívida. Fundamentos que, assim sendo, só poderiam ser conhecidos no âmbito do processo de impugnação judicial.

Isto porque a oponente substancia a sua ilegitimidade na alegação de ter vendido o veículo em 2006, pelo que não lhe pode ser assacada responsabilidade pelo pagamento do IUC de 2009 porque nessa data já não era a proprietária. Sendo que, no entendimento do despacho recorrido, uma vez que a oponente pretende discutir a propriedade do bem, então também pretende discutir a questão da incidência do próprio IUC relativo ao ano de 2009, pelo que não estamos no âmbito de qualquer dos tipos de ilegitimidade referida na alínea b) do n.º 1 do art. 204º do CPPT uma vez que subjacente à dívida exequente não está a posse da viatura em questão mas, antes, o facto de a recorrente estar inscrita, na Conservatória do Registo Automóvel, como proprietária daquela.

Acrescendo que, na tese do despacho recorrido, também não é possível, na situação em causa, proceder à convalidação para a forma de processo adequada.

Ora, sendo a oposição o meio processual adequado à extinção da execução e sendo pelo pedido que se afere a adequação do meio processual utilizado ao fim por ele visado (se o pedido formulado pelo autor não se ajusta à finalidade abstractamente figurada pela lei para essa forma processual ocorre o erro na forma do processo) afigura-se-nos que, no caso concreto dos autos, apesar da vacuidade da fórmula utilizada na formulação do pedido («deve a presente oposição à execução ser julgada procedente por provada, com as legais consequências»), nada permite concluir que a sua pretensão seja outra que não a extinção da execução. Assim, não poderia afirmar-se que o meio processual escolhido não é o adequado para esse pedido (a oposição visa, em regra, a extinção, total ou parcial, da execução fiscal, embora em determinados casos possa também ter por objecto a suspensão da execução).

Aliás, a fundamentação do despacho recorrido postulando, embora, a ocorrência de nulidade por erro na forma de processo, apela não ao critério da adequação ao pedido formulado, mas, antes, às causas de pedir invocadas, que considerou não integrarem fundamento admissível de oposição à execução fiscal [sendo certo que saber se as causas de pedir invocadas são aptas a suportar o pedido é matéria que se situa no âmbito da procedência da acção, ou seja, «com o fundamento de que as causas de pedir invocadas não são adequadas ao pedido formulado poderá decidir-se no sentido da improcedência da acção (eventualmente, até do indeferimento liminar da petição inicial), mas não no sentido da verificação do erro na forma do processo» - ac. do STA, de 8/7/2015, proc. n.º 606/15].

3.3. De todo o modo, sendo questão diversa a de saber se os fundamentos invocados na petição inicial são admissíveis como fundamentos de oposição à execução fiscal ou se, pelo contrário, não foi alegado algum dos fundamentos admitidos no n.º 1 do art. 204º do CPPT (o que configuraria motivo de rejeição liminar da petição inicial, nos termos do disposto na alínea b) do n.º 1 do art. 209º do CPPT), importa verificar se a matéria de facto alegada pela oponente integra ou não fundamento à luz do apontado n.º 1 do art. 204º, designadamente o da sua alínea b): «Ilegitimidade da pessoa citada por esta não ser o próprio devedor que figura no título ou seu sucessor ou, sendo o que nele figura, não ter sido, durante o período a que respeita a dívida exequenda, o possuidor dos bens que a originaram, ou por não figurar no título e não ser responsável pelo pagamento da dívida».

Ora, reportando aos três tipos de ilegitimidade aqui subsumíveis (referenciados e caracterizados, aliás, no despacho recorrido), no caso, dado que a oponente consta do título executivo como devedora, está excluída a possibilidade de verificação dos primeiro e terceiro tipos de ilegitimidade.

Porém, ao invés do que conclui o recorrido despacho liminar de indeferimento, não está excluída a possibilidade de verificação do segundo tipo de ilegitimidade: é que, apesar de não ser legalmente admissível a discussão da legalidade em concreto da liquidação, em sede de oposição à execução fiscal, essa regra comporta excepções, tal como a prevista na alínea b) do n.º 1 do art. 204º do CPPT relativamente a tal ilegitimidade.

Como se exara no supra citado acórdão desta secção, de 8/7/2015, proc. n.º 606/15, “*essa previsão está relacionada com as situações de reversão previstas no art. 158.º do CPPT. Ou seja, trata-se de situações em que a dívida exequenda se refere a impostos sobre a propriedade cujo elemento definidor da incidência subjectiva é a posse, fruição ou propriedade de bens e, tendo a execução fiscal sido instaurada contra aquele que constava do título executivo como devedor, se veio a verificar no âmbito da execução fiscal que a dívida respeita a um período em que era possuidor, fruidor ou proprietário dos bens outra pessoa, contra a qual a execução fiscal reverterá nos termos do art. 158.º do CPPT (()) Para maior desenvolvimento, vide JORGE LOPES DE SOUSA, ob. cit., III volume, anotações 12 e 13 ao art. 204.º, pág. 453/454 e anotações 6 e 8 a 10 ao art. 158.º, págs. 103 e 104 a 106.)*

Trata-se de uma das excepções à regra geral de que não é possível discutir em sede de oposição à execução fiscal a legalidade da liquidação que deu origem à dívida exequenda. Na verdade, nas referidas situações admite-se que seja questionada a legalidade da liquidação quanto à sua incidência subjectiva, mas essa possibilidade excepcional justifica-se pela «falta de verificação, pela administração tributária, dos pressupostos fácticos do acto de liquidação, relativamente a tributo deste tipo e na constatação de um erro que lhe é imputável», pois, «para proceder à liquidação destes tributos, não é recolhida qualquer informação do contribuinte através de declaração, nem é feita qualquer indagação sobre quem é o real proprietário, fruidor ou possuidor dos bens referidos, antes se efectuando a liquidação a partir do conhecimento da qualidade de proprietário que conste dos registos da administração tributária ou de outros serviços públicos» (JORGE LOPES DE SOUSA, ob. cit., anotação 5 ao art. 158.º, pág. 103).

Ora, uma das situações em que a propriedade de determinados bens é pressuposto da incidência do tributo em causa, é precisamente o IUC, pois o art. 3º do respectivo Código dispõe no seu n.º 1: «São sujeitos passivos do imposto os proprietários dos veículos, considerando-se como tais as pessoas singulares ou colectivas, de direito público ou privado, em nome das quais os mesmos se encontrem registados»”.

Em suma, contrariamente ao que se considerou no despacho recorrido, a alegação factual aduzida na petição inicial integra uma situação susceptível de subsunção no rol dos fundamentos de oposição à execução fiscal, mais concretamente na alínea b) do n.º 1 do art. 204º do CPPT, justificando-se, pois, a prossecução do processo, a fim de averiguar se, em concreto, se comprova tal alegação.

Motivo por que o despacho sob recurso será revogado, para que a oposição à execução fiscal prossiga os seus termos, se nada mais obstar.

DECISÃO

Nestes termos, acorda-se em, dando provimento ao recurso, revogar o recorrido despacho de indeferimento liminar e ordenar a baixa dos autos à 1ª instância para aí prosseguirem, se a tanto nada mais obstar.

Sem custas.

Lisboa, 16 de Dezembro de 2015. — *Casimiro Gonçalves* (relator) — *Francisco Rothes* — *Aragão Seia*.

(¹) Código de Procedimento e de Processo Tributário Anotado e Comentado, 6ª ed., vol. IV, anotação 13 ao art. 280º, pp. 423/424.

(²) Cfr. Alberto dos Reis, Código de Processo Civil anotado, Coimbra Editora, 3.ª edição – reimpressão, vol. II, p. 373.

Acórdão de 16 de Dezembro de 2015.**Assunto:**

Oposição à execução fiscal. Prazo de apresentação. Prazo judicial.

Sumário:

O prazo de dedução da oposição é um prazo judicial, sendo aplicáveis, portanto, nos termos do n.º 2 do art. 20º do CPPT, as regras de contagem previstas no CPC, incluindo a constante do n.º 5 do seu art. 139º.

Processo n.º 304/15-30.

Recorrente: A...

Recorrido: Fazenda Pública.

Relator: Ex.^{mo} Sr. Cons. Dr. Casimiro Gonçalves.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

RELATÓRIO

1.1. A....., com os demais sinais dos autos, recorre da sentença que, proferida pelo Tribunal Administrativo e Fiscal de Penafiel, absolveu do pedido a Fazenda Pública, por caducidade do direito de acção, na oposição que aquela deduziu, na qualidade de responsável subsidiária, à execução fiscal n.º 1899201301047094 e aps., originariamente instaurada contra a sociedade B..... – Inspecção Médica Medicina do Trabalho Higiene e Segurança, Lda., para cobrança de dívidas provenientes de IVA e juros compensatórios, no período de Julho de 2009 a Junho de 2010, no valor de € 45.412,79.

1.2. Alega e termina com a formulação das conclusões seguintes:

1 - O prazo para deduzir oposição à execução fiscal é um prazo processual, sendo-lhe aplicável o vertido no art. 139º n.º 5 CPC.

2 - Entendendo diferentemente, a, aliás, douta sentença recorrida violou o disposto nos arts. 20º n.º 2 e 203º CPPT, 103º n.º 1 LGT e 139º n.º 5 CPC, pelo que deve ser revogada.

1.3. Não foram apresentadas contra-alegações.

1.4. O MP emite Parecer nos termos seguintes:

«Recorre A..... da sentença do TAF de Penafiel que, julgando verificada a excepção da intempestividade da oposição, absolveu a Fazenda Pública do pedido.

Alega que a decisão recorrida viola o disposto nos arts 20.º, n.º 2 e 203.º do CPPT, 103.º, n.º 1 da LGT e 139.º, n.º 5 do CPC, devendo, por isso, ser revogada.

Tem razão a ora Recorrente.

O prazo de 30 dias para a dedução da oposição é um prazo judicial e não de caducidade, sendo-lhe aplicáveis as regras do CPC, nomeadamente o disposto no seu art. 139.º, n.º 5 (Jorge Lopes de Sousa, *in* CPPT Anotado e Comentado, vol III 6.ª edição, pág. 432).

Resulta dos factos provados que a Oponente, ora Recorrente, foi citada para a execução fiscal em 10.03.2014 e que a oposição foi remetida por via postal registada em 14.04.2014, tendo dado entrada em 15.04.2014. Resulta ainda dos factos provados que com a apresentação da oposição foi remetido o comprovativo do pagamento da correspondente multa pela prática do acto fora do prazo legalmente fixado.

Assim, tendo a oposição sido remetida, por via postal registada, no terceiro dia útil após o termo do prazo e tendo sido apresentado o comprovativo do pagamento da multa devida, não se vê como não considerar tempestiva a oposição deduzida.

Ao considerar intempestiva a oposição violou a sentença recorrida as citadas normas dos arts 20.º, n.º 2 e 203.º, n.º 1, alínea a), ambos do CPPT, 103.º, n.º 1 da LGT e 139.º, n.º 5 do CPC.

Pronuncio-me, pois, sem mais delongas, pela procedência do presente recurso e, em consequência, pela revogação da sentença recorrida.

É o meu parecer.»

1.5. Corridos os vistos legais, cabe decidir.

FUNDAMENTOS

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

1.º - A oponente foi citada para a execução em 10.03.2014 - cf. docs. de fls. 35 a 38 dos autos.

2.º - A presente petição de oposição deu entrada 15.04.2014, (remetida via postal em 14.04.2014) - cf. docs. de fls. 2 e 12 dos autos.

3.º - Com a apresentação da presente oposição foi remetido o comprovativo do pagamento da correspondente multa - cf. doc. de fls. 11 dos autos.

2.1. Em face desta especificada factualidade a sentença recorrida, conhecendo da excepção da caducidade do direito de acção (que logo fora suscitada pela Fazenda Pública, na respectiva contestação) julgou tal excepção procedente, com a fundamentação seguinte:

- O prazo de 30 dias para deduzir oposição, previsto no n.º 1 do art. 203º do CPPT, já tinha terminado quando a oponente apresentou a oposição.

- É que, apesar de a oposição ter sido remetida *por via postal registada em 14/4/2014, ou seja, no terceiro dia útil após o termo do respectivo prazo, tendo sido igualmente junto o comprovativo do pagamento da correspondente multa (tal como estabelecido no art. 139º do CPC)*, esse não é um prazo judicial ou adjetivo, ao qual seja aplicável a alínea c) do n.º 5 do art. 139º do CPC.

- Trata-se, antes, de um prazo substantivo que integra a própria relação jurídica material controvertida, prazo peremptório que, assim, deve ser contado nos termos do art. 279º do CCivil, como expressamente prevê o n.º 1 do art. 20º do CPPT, sendo que a caducidade do direito de acção é de conhecimento officioso em qualquer fase do processo, pois estão em causa direitos indisponíveis.

- Deve, pois, considerar-se intempestiva a oposição.

2.2. Do assim decidido discorda o recorrente sustentando, como se viu, que o prazo para deduzir oposição à execução fiscal é um prazo processual, sendo-lhe aplicável o disposto no n.º 5 do art. 139º do CPC.

2.3. E, adianta-se já, a razão está do lado da recorrente.

Com efeito, tal como salientam a recorrente e o MP, o prazo de dedução da oposição é um prazo judicial, e não um prazo de caducidade, sendo aplicáveis, portanto, as regras do CPC, nomeadamente o disposto no n.º 5 do seu art. 139º.

Como nota o Cons. Jorge Lopes de Sousa, trata-se de um prazo judicial, para efeitos do preceituado no n.º 2 do art. 20º do CPPT, pois que «*o processo de execução fiscal tem natureza judicial, na sua globalidade, apesar de haver uma parte do mesmo que é processada perante órgãos da administração tributária (art. 103º, n.º 1, da LGT)*» e «*Mesmo antes desta lei, na vigência do CPT, a natureza judicial deste prazo era uniformemente afirmada pelo STA.*»⁽¹⁾

No caso, a oponente/recorrente foi citada para a execução fiscal em 10/3/2014 e a petição inicial da oposição foi remetida por via postal registada em 14/4/2014 (dando entrada em 15/4/2014), acompanhada do comprovativo do pagamento da correspondente multa pela prática do acto fora do prazo legalmente fixado.

Ora, dado que, como se disse, o prazo em questão tem natureza de prazo judicial, sendo, portanto, aplicável o disposto no art. 139º do CPC relativamente à prática do acto fora do prazo,⁽²⁾ então, tendo a oposição sido remetida, por via postal registada, no terceiro dia útil após o termo do prazo mas tendo sido apresentado o comprovativo do pagamento da multa devida, só pode considerar-se a mesma tempestivamente deduzida.

Tendo considerado intempestiva a oposição, a sentença recorrida enferma, portanto, do invocado erro de julgamento, por violação do disposto no n.º 2 do art. 20º e na alínea a) do n.º 1 do art. 203º, ambos do CPPT, bem como no n.º 1 do art. 103º da LGT e no n.º 5 do art. 139º do CPC, aplicável subsidiariamente, impondo-se, por consequência, a sua revogação e a consequente baixa dos autos à instância para apreciação das demais questões suscitadas na oposição.

DECISÃO

Nestes termos acorda-se em, dando provimento ao recurso, revogar a sentença recorrida e determinar a baixa dos autos ao Tribunal *a quo*, para que, se nada mais obstar, sejam apreciadas as demais questões suscitadas na oposição, cujo conhecimento se entendeu estar prejudicado por ter sido considerada intempestiva a oposição.

Sem custas.

Lisboa, 16 de Dezembro de 2015. — *Casimiro Gonçalves* (relator) — *Francisco Rothes* — *Aragão Seia*.

⁽¹⁾ Código de Procedimento e de Processo Tributário, Anotado e Comentado, vol. III, 6ª edição, p. 432, onde, igualmente, se referenciam os seguintes arestos do STA: de 2/6/1993, proc. n.º 15786, AP-DR de 30/4/96, p. 2251; de 7/7/1993, proc. n.º 16162, CTF n.º 374, p. 232, e no AP-DR de 8/5/96, p. 2748; de 2/3/1995, proc. n.º 18475, AP-DR de 31/7/97, p. 580; de 5/7/1995, proc. n.º 19355, AP-DR de 30/9/97, p. 2040; de 8/11/1995, proc. n.º 19102, AP-DR de 14/11/97, p. 2597; de 5/6/1996, proc. n.º 19353, AP-DR de 18/5/98, p. 1955; de 30/4/1997, proc. n.º 21563, AP-DR de 9/10/2000, p. 1244.

Cfr., ainda, mais recentemente, entre outros, os acs. de 16/5/2007, proc. n.º 044/07; de 7/3/2007, proc. n.º 0912/06; de 8/6/2005, proc. n.º 0371/05; de 5/6/2002, proc. n.º 0544/02; e de 4/3/1998, proc. n.º 016786.

⁽²⁾ Neste sentido, cfr. o ac. do STA, de 5/6/2002, proc. n.º 0544/02.

Acórdão de 16 de Dezembro de 2015.**Assunto:**

Erro na forma de processo. Impugnação judicial. Oposição à execução. Convolação.

Sumário:

- I — O erro na forma de processo afere-se pela adequação do meio processual utilizado ao fim por ele visado, de acordo com o pedido formulado pelo autor.*
- II — A formulação incorrecta do pedido, designadamente de extinção da execução fiscal, com fundamento na ilegalidade do acto de liquidação da dívida exequenda, tem implícita uma pretensão de eliminação jurídica deste acto.*

Processo n.º 338/15-30.

Recorrente: A...

Recorrido: Fazenda Pública.

Relator: Ex.^{mo} Sr. Cons. Dr. Casimiro Gonçalves.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

RELATÓRIO

1.1. A....., com os demais sinais dos autos, recorre da sentença que, proferida pelo Tribunal Administrativo e Fiscal de Viseu na impugnação judicial por aquele deduzida, julgou procedente a excepção de erro na forma do processo e determinou, conseqüentemente, a improcedência da impugnação.

1.2. Termina as alegações formulando as conclusões seguintes:

a) O Mt.º Juiz do TAF Viseu indeferiu a impugnação judicial deduzida pelo recorrente dado que todos os factos alegados na reclamação graciosa diziam respeito ao despacho de reversão.

b) No entanto, o impugnante, alegou a ausência ou vício da fundamentação legalmente exigida o que constitui o previsto na alínea c) do art. 99º do CPPT.

c) Alegou também que a devedora originária, B....., Lda., se encontrava encerrada pelo menos desde 2004, conforme sentença junta aos autos.

d) Que a mesma à data da insolvência não tinha quaisquer bens imoveis ou móveis.

e) Segundo constava da execução competia ao AI proceder à liquidação e ao pagamento do imposto (Art. 89º e art. 104º n.º 1 do CIRC).

f) Ora o IRC só é devido quando é exercida de qualquer atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola o que não se verifica.

g) Por outro lado a impugnante, conforme consta dos autos, foi notificada para, querendo, deduzir impugnação judicial ao indeferimento da reclamação graciosa.

h) O Serviço de Finanças fez errónea qualificação e quantificação dos rendimentos, lucros, valores patrimoniais e outros factos tributários (al. a) do art. 99º do CPPT).

i) Não existiu qualquer erro na forma do processo como é doutrina assente (Vd. CPPT Anotado Vol. II - 2011 Jorge Lopes de Sousa em anotação ao art. 99º).

j) Os atos de indeferimento total ou parcial de reclamações graciosas de atos tributários.

k) Um ato de liquidação ou um ato que comporta a apreciação da legalidade de um ato de liquidação devem ser impugnados através do processo de impugnação (mesmo Autor em anotação ao art. 97º do CPPT).

l) Por outro lado, o Mt.º Juiz, não se pronunciou sobre questões apresentadas pelo impugnante, devendo fazê-lo, o que constitui nulidade da sentença conforme prescreve a alínea d) do n.º 1 do art. 615º do C.P. Civil.

Termina pedindo o provimento do recurso e que a sentença seja revogada e substituída por outra que declare procedente a impugnação.

1.3. Não foram apresentadas contra-alegações.

1.4. No despacho de fls. 86, a Mma. Juíza do Tribunal «a quo» sustenta que na decisão recorrida não foi cometida a invocada nulidade.

1.5. O MP emite Parecer nos termos seguintes:

«1. Vem o presente recurso interposto da sentença de fls. 51 e seguintes, que julgou procedente a excepção de erro na forma de processo e julgou improcedente a impugnação judicial.

Considera o Recorrente que os fundamentos aduzidos na impugnação judicial, tais como a “ausência ou vício da fundamentação legalmente exigida” constitui fundamento previsto na alínea c) do artigo 99º do CPPT, e que “o IRC só é devido quando é exercida qualquer atividade de natureza co-

mercional, industrial ou agrícola, o que não se verifica”. Invocou igualmente que “o serviço de finanças fez errónea qualificação e quantificação dos rendimentos, lucros, valores patrimoniais e outros factos tributários (al. a) do art. 99º do CPPT)”.

Considera por outro lado que a sentença recorrida não se pronunciou sobre questões apresentadas pelo impugnante, o que constitui nulidade da sentença, nos termos da alínea d) do n.º 1 do artigo 615º do CPC.

2. Da matéria assente na sentença recorrida resulta que o Recorrente foi citado em 01/10/2010, na qualidade de responsável subsidiário, para responder pela dívida exequenda em cobrança coerciva na execução fiscal n.º 2704200701008064, instaurada contra a sociedade “B....., Lda.”, tendo apresentado impugnação judicial em 27/01/2011.

Para se decidir pela existência de erro na forma de processo considerou o/a Mmo/a. Juiz “a quo” que «o impugnante, fundamentalmente, alega factos para atacar o despacho de reversão, nomeadamente a sua falta de fundamentação, apesar de no final do seu articulado tentar impugnar a liquidação de IRC. Acontece que a presente impugnação judicial decorre dos factos alegados na reclamação graciosa e nesta todos os factos aduzidos dizem respeito ao despacho de reversão. Não pode agora, em (sede) de impugnação da reclamação graciosa, alegar outros factos para além dos expostos naquela reclamação...».

Ou seja, no entendimento do/a Mmo/a. Juiz “a quo”, a acção de impugnação tem por objecto a ilegalidade do despacho de reversão, por falta de fundamentação, e como pedido a extinção da execução fiscal, motivo pelo qual concluiu pela verificação de erro na forma de processo, uma vez que o meio adequado para tal pedido e causa de pedir é a oposição à execução fiscal.

E depois de analisar da possibilidade de convalidação para o meio processual adequado, concluiu o/a Mmo/a. Juiz “a quo” que não se mostrava reunido o requisito da tempestividade, tendo então julgado improcedente a acção.

3.1 Nas conclusões das suas alegações o Recorrente assaca à sentença dois vícios: a sua nulidade, por omissão de pronúncia; e incorreta apreensão dos fundamentos invocados na petição inicial e seu enquadramento legal.

Importa desde logo apreciar a questão da nulidade da sentença. Segundo percebemos o sentido das alegações do Recorrente nesta parte, o mesmo assenta a invocação de tal vício no facto de a Mmo. juiz “a quo” não se ter pronunciado sobre diversos fundamentos invocados na acção, tais como a “errónea qualificação e quantificação dos rendimentos, lucros, valores patrimoniais e outros factos tributários” subsumíveis na alínea a) do artigo 99º do CPPT, e o facto de nunca ter sido notificado das liquidações oficiosas dos impostos em dívida, que no seu entender consubstancia preterição de formalidade legal, subsumível na alínea d) do artigo 99º do CPPT.

Nos termos do artigo 125º, n.º 1 do CPPT, é nula a sentença que omitir pronúncia sobre questão que deva apreciar. Todavia tal nulidade só se verifica se o conhecimento dessa questão não ter ficado prejudicado pela solução dada a outra – n.º 2 do artigo 608º, n.º 2, do CPC.

Ora, no caso concreto dos autos a sentença não conheceu de qualquer das questões suscitadas na acção proposta pelo Recorrente porque ao conhecer da exceção invocada pela Fazenda Pública - erro na forma de processo - e ao julgar a mesma procedente, tal facto obsta ao conhecimento das demais questões.

Com efeito, verificado o erro na forma de processo e não havendo lugar à convalidação para o meio processual adequado, deve anular-se todo o processo, abstendo-se o tribunal de conhecer o mérito da mesma e absolvendo o réu da instância - artigos 193º, n.º 1, 278º, n.º 1, alínea b) e 608º, n.º 1, todos do CPC.

Conclui-se, assim, pela não verificação da apontada nulidade.

3.2 Importa agora analisar se a sentença incorreu em erro de julgamento ao julgar procedente a excepção de erro na forma de processo.

Como se alcança da petição inicial a acção foi proposta ao abrigo do disposto no n.º 2 do artigo 102º do CPPT, invocando o Recorrente que a executada originária tinha sido declarada insolvente e que se encontrava encerrada desde Setembro de 2004, sem qualquer actividade, e que o IRC só é devido quando é exercida qualquer actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola.

Mais refere que apresentou reclamação graciosa contra as liquidações oficiosas de IRC, a qual foi indeferida e que é deste despacho que se apresenta a impugnação.

Mais invoca que não há qualquer facto tributário, pelo que não poderia ser liquidado qualquer Imposto e que foi feita errónea qualificação e quantificação dos rendimentos, que o despacho do senhor chefe de finanças não tem qualquer fundamentação ou é manifestamente insuficiente e que nunca foi notificado das liquidações oficiosas.

E termina pedindo o arquivamento dos autos.

Em face do teor da petição inicial é patente que a pretensão do impugnante e aqui recorrente é a anulação das liquidações oficiosas que deram origem à quantia exequenda no âmbito da execução fiscal e que invoca como fundamento a inexistência de fato tributário, o que constitui fundamento da impugnação judicial e não da oposição.

Com efeito e pese embora o pedido da acção não esteja corretamente formulado - pede o arquivamento dos autos -, o que subjaz a tal pedido é a anulação da quantia exequenda (logo das liquidações), por inexistência de fato tributário, atento que a executada originária não ter desenvolvido qualquer actividade após a declaração da sua insolvência.

Por outro lado e se alcança do processo apenso na contracapa, o impugnante e aqui recorrente apresentou reclamação graciosa, a qual foi indeferida, e é deste indeferimento que o aqui recorrente apresentou impugnação judicial, fato este que é omitido na sentença recorrida.

Ora, como já entendeu o STA noutros casos ((1) Cfr. acórdãos de 16/04/2008, recurso n.º 054/08, e de 11/02/2009, recurso n.º 0924/08), a formulação incorreta do pedido, designadamente de extinção da execução fiscal, com fundamento na ilegalidade do acto de liquidação da dívida exequenda, tem implícita uma pretensão de eliminação jurídica deste acto. Na verdade, essa formulação incorreta deriva a maior parte das vezes de os visados serem objecto de citação no âmbito de execuções fiscais, pelo que acabam por direcionar o pedido em função desse processo.

Por outro lado é patente no caso concreto dos autos que o Recorrente não se insurge contra o despacho de reversão, ou seja, contra o fato de ser chamado à execução, mas sim contra a legalidade da dívida cuja responsabilidade lhe é imputada. E o vício de falta de fundamentação que é assacado ao despacho do senhor chefe de finanças é relativo ao despacho de indeferimento da reclamação graciosa e não ao despacho de reversão.

Afigura-se-nos, assim, que em face dos fundamentos invocados na acção e da pretensão dirigida ao tribunal, a impugnação judicial é o meio processual adequado para tutelar os interesses que o Recorrente visa defender, motivo pelo qual entendemos que não se verifica a exceção de erro na forma de processo.

Motivo pelo qual a sentença recorrida, ao decidir em sentido contrário, fez uma errónea apreciação e enquadramento do pedido e da causa de pedir, o que constitui fundamento para a sua anulação.

Em face do exposto entendemos que o recurso deve ser julgado procedente, determinando-se a anulação da sentença do TAF de Viseu e determinando-se a baixa dos autos à 1ª instância, a fim de ali prosseguirem para efeitos de apreciação da legalidade dos atos tributários, se a tal nada mais obstar.»

1.6. Corridos os vistos legais, cabe decidir.

FUNDAMENTOS

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

1. Corre termos no Serviço de Finanças de Tondela o processo de execução fiscal n.º 2704200701008064 e apensos, instaurado contra a sociedade B....., Lda. - por admissão.

2. O Chefe do Serviço de Finanças de Tondela proferiu despacho que determinou a preparação do processo atrás referido para efeitos de reversão para o aqui Impugnante. - por admissão.

3. O Impugnante foi notificado no dia 07.06.2010, para efeitos de audição prévia do despacho referido em 2. - por admissão e fls. 23 do processo administrativo, doravante PA.

4. Por despacho de 30.09.2010 foi ordenada a reversão da execução contra o aqui Impugnante. - Cfr. doc. de fls. 25 do PA.

5. O Impugnante foi citado como executado por reversão no dia 01.10.2010 no âmbito do processo de execução fiscal atrás citado, para, no prazo de 30 dias, pagar a quantia exequenda ou no mesmo prazo requerer o pagamento em prestações, e/ou a dação em pagamento, ou deduzir oposição. Mais ficou notificado para apresentar reclamação graciosa ou deduzir impugnação judicial com base nos fundamentos previstos no artigo 99.º do CPPT. - cfr. doc. de fls. 26/27 do PA.

6. A presente impugnação foi apresentada no Serviço de Finanças de Tondela no dia 27.01.2011. - cfr. carimbo no rosto da petição inicial de fls. 5 dos autos.

3.1. A sentença recorrida julgou procedente a excepção de erro na forma do processo (que fora, aliás, invocada pela Fazenda Pública, na contestação e pelo MP junto do TAF de Viseu, que secundara a tese da Fazenda Pública) e determinou, consequentemente, a improcedência da impugnação, já que não seria possível a convolação para a forma de processo que seria adequada, por intempestividade do respectivo meio processual (oposição à execução fiscal).

No essencial, a sentença considera que «o impugnante, fundamentalmente, alega factos para atacar o despacho de reversão, nomeadamente a sua falta de fundamentação, apesar de no final do seu articulado tentar impugnar a liquidação de IRC. Acontece que a presente impugnação judicial decorre dos factos alegados na reclamação graciosa e nesta todos os factos aduzidos dizem respeito ao despacho de reversão. Não pode agora, em (sede) de impugnação da reclamação graciosa, alegar outros factos para além dos expostos naquela reclamação...».

Ou seja, no entendimento da sentença recorrida, uma vez que a presente impugnação judicial, por um lado, tem por objecto a ilegalidade do despacho de reversão, por falta de fundamentação e, por outro lado, nela se formula o pedido de extinção da execução fiscal, verifica-se, então, erro na forma de processo, dado que o meio adequado para tal pedido e tal causa de pedir é a oposição à execução fiscal.

E passando, em seguida, a analisar a possibilidade de “convolação” para o meio processual adequado, a sentença conclui que não está preenchido o requisito da tempestividade do meio processual para que se pretenderia convolar, tendo, assim, julgado improcedente a impugnação judicial.

3.2. Discordando do assim decidido, o recorrente sustenta:

- que a sentença recorrida não se pronunciou sobre questões apresentadas pelo impugnante, o que constitui nulidade da sentença, nos termos da alínea d) do n.º 1 do art. 615º do CPC.

- que as ilegalidades invocadas na petição inicial se reconduzem a fundamentos de impugnação judicial (a alegação de “ausência ou vício da fundamentação legalmente exigida” constitui fundamento previsto na alínea c) do art. 99º do CPPT; e a alegação de que “o IRC só é devido quando é exercida qualquer atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, o que não se verifica” e de que “o serviço de finanças fez errónea qualificação e quantificação dos rendimentos, lucros, valores patrimoniais e outros factos tributários”, constituem fundamentos previstos na alínea a) do mesmo art. 99º do CPPT.

As questões a decidir são, portanto, as de saber se ocorrem a alegada nulidade da sentença e os apontados erros de julgamento.

Vejamos.

4. Quanto à alegada nulidade da decisão por omissão de pronúncia:

Prevista no art. 125º do CPPT e na alínea d) do n.º 1 do art. 615º do CPC, a nulidade da sentença por omissão de pronúncia está directamente relacionada com o comando constante do n.º 2 do art. 608º deste último diploma: o juiz deve resolver todas as questões que as partes tenham submetido à sua apreciação, exceptuadas aquelas cuja decisão esteja prejudicada pela solução dada a outras. Trata-se, portanto, de vício que reporta apenas à validade formal da sentença, constituindo, aliás, jurisprudência pacífica e reiterada, que tal vício só existe quando o tribunal deixa, em absoluto, de apreciar e decidir as questões que lhe são colocadas, e não quando deixa de apreciar argumentos, considerações, raciocínios, ou razões invocados pela parte em sustentação do seu ponto de vista quanto à apreciação e decisão dessas questões. (1) Necessário se torna, pois, para que se configure a existência de uma verdadeira questão a decidir, que haja a formulação do pedido de decisão relativo a matéria de facto ou de direito sobre uma concreta situação de facto ou de direito sobre que existem divergências, formuladas com base em alegadas razões de facto e de direito

Por outro lado, a sentença conhece, em primeiro lugar, das questões processuais que possam determinar a absolvição da instância, segundo a ordem imposta pela sua precedência lógica, (nº 1 do citado art. 608º do CPC) devendo o juiz, como se disse, resolver todas as questões que as partes tenham submetido à sua apreciação, excepto aquelas cuja decisão esteja prejudicada pela solução dada a outra.

No caso, o recorrente faz assentar a alegação de nulidade da sentença no facto de esta não se ter pronunciado sobre os diversos fundamentos invocados na acção, tais como a “errónea qualificação e quantificação dos rendimentos, lucros, valores patrimoniais e outros factos tributários” subsumíveis na alínea a) do art. 99º do CPPT, bem como nunca ter sido notificado das liquidações oficiosas dos impostos em dívida (que no seu entender consubstancia preterição de formalidade legal, subsumível na alínea d) do mesmo art. 99º do CPPT).

Mas carece de razão legal.

Na verdade, a sentença não apreciou as suscitadas questões porque a solução jurídica (procedência) dada à questão da excepção do erro na forma de processo (invocada pela Fazenda Pública), determinou que tivesse ficado prejudicado o conhecimento das demais questões alegadas na impugnação. Com efeito, verificado o erro na forma de processo e não havendo lugar à convolação para o meio processual adequado, deve anular-se todo o processo (abstendo-se o tribunal de conhecer o mérito da acção) e absolver-se o réu da instância (cfr. arts. 193º, n.º 1, 278º, n.º 1, alínea b) e 608º, n.º 1, todos do CPC) ainda que porventura tivessem sido suscitadas questões de conhecimento oficioso). (2)

Não ocorre, pois, nulidade da decisão por omissão de pronúncia.

5. Quanto ao invocado erro de julgamento:

5.1. Importa analisar, neste âmbito, o alegadamente errado julgamento quanto à procedência da excepção de erro na forma de processo.

Ora, da factualidade assente na sentença resulta que o recorrente foi citado em 1/10/2010, na qualidade de responsável subsidiário, para responder pela dívida exequenda em cobrança coerciva na execução fiscal n.º 2704200701008064, instaurada contra a sociedade “B....., Lda.”, tendo apresentado a presente impugnação judicial em 27/1/2011.

E conforme se alcança da petição inicial a impugnação foi proposta ao abrigo do disposto no n.º 2 do art. 102º do CPPT, invocando o recorrente que a executada originária tinha sido declarada insolvente e se encontrava encerrada desde Setembro de 2004, sem qualquer actividade, e que o IRC só é devido quando é exercida qualquer actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola.

Referindo, ainda, o impugnante (i) que apresentou reclamação graciosa contra as liquidações oficiosas de IRC, a qual foi indeferida e que é deste despacho que é apresentada a impugnação, (ii) que não há qualquer facto tributário, pelo que não poderia ser liquidado qualquer imposto, (iii) que foi feita errónea qualificação e quantificação dos rendimentos, (iv) que o despacho do senhor chefe de finanças não tem qualquer fundamentação ou é manifestamente insuficiente e (v) que nunca foi notificado das liquidações oficiosas.

Terminando, contudo, com o pedido de arquivamento dos autos.

Ora, não sofre dúvida que o responsável subsidiário, na sequência da citação no processo de execução fiscal contra ele revertido pode, relativamente à liquidação de imposto cuja responsabilidade lhe é atribu-

ida, deduzir impugnação judicial ou reclamação graciosa e subsequente impugnação judicial de eventual decisão de indeferimento (total ou parcial); ou pode deduzir oposição à execução (contra ele revertida), invocando os fundamentos adequados à procedência de cada um dos pedidos que entenda formular (art. 22º n.º 4 da LGT e arts. 203º n.º 1 e 204º, ambos do CPPT). Não pode é fazê-lo indiferentemente por um ou outro meio, pois a cada direito corresponde o meio processual adequado para o fazer valer em juízo.

No caso, a sentença considera que a impugnação judicial, além de ter por objecto a ilegalidade do despacho de reversão, por falta de fundamentação, também, por outro lado, nela se formula o pedido de extinção da execução fiscal, sendo, por isso, a oposição à execução fiscal o meio adequado para tal pedido e tal causa de pedir.

Porém, não se vê que seja de aceitar esta argumentação.

É que, sendo certo que o erro na forma de processo se afere pela adequação do meio processual utilizado ao fim por ele visado, de acordo com o pedido formulado pelo autor, ⁽³⁾ no caso *sub judice*, em face do teor da petição inicial é patente que a pretensão do impugnante/recorrente é a anulação das liquidações oficiosas que deram origem à quantia exequenda no âmbito da execução fiscal e que ele invoca como fundamento para a pretendida anulação, a inexistência de facto tributário, o que constitui fundamento de impugnação judicial e não de oposição à execução fiscal [questão diversa é a de saber se os fundamentos invocados na impugnação são susceptíveis de viabilizar a pretensão formulada pelo recorrente: esta matéria contenderá com o êxito (procedência) ou o fracasso da acção, mas não com a forma processual adequada ao pedido que haja sido formulado].

Concorda-se, pois, com o entendimento preconizado no Parecer do MP, no sentido de que, pese embora o pedido formulado na impugnação sofra de alguma incorrecção (o impugnante pede o arquivamento dos autos), o que subjaz a tal pedido é a anulação da quantia exequenda (*rectius*, a anulação das liquidações), por inexistência de facto tributário, por a executada originária não ter desenvolvido qualquer actividade após a declaração da sua insolvência. Acrescendo, por outro lado, que, como também se alcança do processo apenso na contracapa, o impugnante/recorrente apresentou reclamação graciosa, a qual foi indeferida, e é deste indeferimento que apresenta a impugnação judicial.

Aliás, tendo em vista os princípios da tutela jurisdicional efectiva e *pro actione*, o STA tem vindo a adoptar uma posição de grande flexibilidade na interpretação do pedido quando, em face das concretas causas de pedir invocadas, se possa intuir – ainda que com recurso à figura do pedido implícito – qual a verdadeira pretensão de tutela jurídica (cfr. neste sentido o ac. de 28/5/2014, proc. n.º 1086/13), considerando-se, de todo o modo, que a formulação incorrecta do pedido, designadamente de extinção da execução fiscal, com fundamento na ilegalidade do acto de liquidação da dívida exequenda, tem implícita uma pretensão de eliminação jurídica deste acto (cfr. ac. do STA, de 16/4/2008, proc. n.º 051/08 - que veio a ser confirmado pelo ac. do Pleno, de 28/1/2009 -, bem como o ac. de 11/2/2009, proc. n.º 0924/08), sendo que, no caso vertente, menos surpreende a incorrecção, já que o impugnante foi citado como revertido no âmbito do processo de execução fiscal e sendo que, por outro lado, «*se são invocados fundamentos de impugnação judicial, designadamente a imputação de vícios ao acto de liquidação, poderá entrever-se, subjacente ao pedido de extinção da execução, um pedido implícito de eliminação jurídica desse acto, que é adequado ao processo de impugnação*». Em tais situações «*não deverá entender-se que se está perante falta de pedido adequado a processo de impugnação judicial, mas sim perante uma situação em que poderá haver necessidade da sua explicitação, o que não obstará à convalidação, podendo justificar, quando muito, que no processo de impugnação judicial se convide o interessado a esclarecer tal pedido*» (citado acórdão do STA, de 16/4/2008).

Ora, no caso, atendendo aos fundamentos invocados e à pretensão que é dirigida ao Tribunal, a impugnação judicial é o meio processual adequado para tutelar os interesses que o recorrente visa defender, assim se concluindo que a sentença recorrida, ao julgar procedente a alegada excepção do erro na forma de processo, operou uma errónea apreciação e um incorrecto enquadramento do pedido e da causa de pedir, o que constitui fundamento para a sua revogação.

DECISÃO

Nestes termos acorda-se em, dando provimento ao recurso, revogar a sentença recorrida e ordenar a baixa dos autos à 1ª instância para prosseguimento dos ulteriores trâmites legais, com apreciação da legalidade da liquidação, nos preditos termos, se a tanto nada mais obstar.

Sem custas.

Lisboa, 16 de Dezembro de 2015. — *Casimiro Gonçalves* (relator) — *Francisco Rothes* — *Aragão Seia*.

⁽¹⁾ Alberto dos Reis, Código de Processo Civil, Anotado, vol. V, Coimbra Editora, 3ª ed. – reimpressão, p. 143.

⁽²⁾ Cfr., entre outros, os acs. do STA, de 30/10/2010, proc. n.º 199/2010 e de 5/7/2012, proc. n.º 328/12.

⁽³⁾ Cfr. Alberto dos Reis, ob. cit., vol. II, pp. 288/289.

Cfr., igualmente, Jorge Lopes de Sousa, Código de Procedimento e de Processo Tributário, anotado e comentado, 6ª ed. 2011, II vol., p. 88.

Acórdão de 16 de Dezembro de 2015.**Assunto:**

Oposição à Execução Fiscal. Falta de Fundamentação do Despacho de Reversão. Consequência Jurídica.

Sumário:

- I — Pese embora, em regra, a oposição tenha como finalidade a extinção, total ou parcial, da execução fiscal, pode também visar outros fins que se revelem adequados à sua função de contestação à pretensão executiva, quais sejam a suspensão da execução fiscal ou a absolvição da instância executiva.*
- II — Consequentemente, devem admitir-se como fundamentos de oposição à execução fiscal os que, independentemente do carácter substantivo ou adjetivo, possam determinar alguma daquelas finalidades, designadamente deve admitir-se a invocação de excepções dilatórias como fundamento subsumível à previsão da alínea i) do n.º 1 do artigo 204.º do CPPT.*
- III — No caso de a oposição ser julgada procedente com fundamento na falta de fundamentação do despacho de reversão, a decisão a proferir pelo tribunal deverá ser de anulação daquele acto e consequente absolvição do oponente da instância executiva por falta de legitimidade processual e não a extinção da execução quanto ao oponente (pois não foi feito qualquer juízo quanto ao mérito da matéria controvertida), de modo a não obviar à possibilidade do órgão de execução fiscal proferir um novo acto de reversão, expurgado do vício que determinou a anulação do anterior acto, possibilidade que lhe assiste em virtude do motivo determinante da anulação ser de carácter formal.*

Processo n.º 361/14-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: A...

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

Recurso jurisdicional da sentença proferida no processo de oposição à execução fiscal com o n.º 1159/09.7BEBRG

1. RELATÓRIO

1.1 A Fazenda Pública recorre para o Supremo Tribunal Administrativo da sentença por que a Juíza do Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga, considerando procedente a oposição deduzida por A..... (adiante Executada por reversão ou Recorrente) com base na falta de fundamentação do despacho de reversão, julgou, quanto à Oponente, extinta a execução fiscal que, instaurada contra uma sociedade para cobrança de dívidas provenientes de IVA, IRC e coimas fiscais, reverteu contra ela por o órgão da execução fiscal a ter considerado responsável subsidiária.

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

«I. Ressalvado o devido respeito, com o que desta forma foi decidido não se conforma a Fazenda Pública, pelas razões que passa expender.

II. A sentença sob recurso julgou a Oponente não responsável pelo pagamento da dívida, exequenda, considerando que o despacho que efectuou a reversão da execução fiscal contra a Oponente e responsável não cumpria o dever legal de fundamentação.

III. Como decorre do probatório e da fundamentação da decisão, não existiu uma avaliação de mérito da matéria controvertida que possa motivar a extinção da execução contra a Oponente, tal como o Tribunal a quo determinou.

IV. Pelo que a douta sentença sob recurso deveria limitar-se a anular o despacho de reversão por vício de forma, consubstanciado em falta de fundamentação.

V. Uma vez que, nos casos em que a anulação do acto administrativo é motivada por um mero vício de forma, a Administração Fiscal pode executar uma decisão anulatória praticando um acto de sentido idêntico, mas sem o vício que o afectava, faculdade que a decisão sob recurso inviabiliza.

VI. Assim, a douta decisão, julgando a oposição procedente deveria determinar a anulação da decisão que operou a reversão contra a Oponente.

VII. Ao não se decidir assim, a douta sentença recorrida fez uma errada interpretação e aplicação do Direito.

VIII. Decidindo doutro modo, a douda decisão violou os artigos 101.º e 124.º do CPPT, 125.º do CPA e 660.º, n.º 1 do CPC, pelo que não pode manter-se».

1.3 A Oponente contra alegou, resumindo a sua posição em conclusões do seguinte teor:

«1- A efectivação da responsabilidade tributária subsidiária – área marcadamente agressiva, posto que através dela se exige de alguém o pagamento de dívidas tributárias sem fundamento na sua capacidade contributiva — a decisão de reversão surge-nos como manifestação típica do poder administrativo de decidir unilateralmente e de, como tal, perante um caso concreto, a Administração definir unilateralmente o direito aplicável, dentro do único fim que a deve nortear: a prossecução do interesse público.

2- No exercício de tal poder de decidir unilateralmente, deve a Administração, além do mais, obediência ao princípio da legalidade, o que significa, no caso de reversão em processo de execução fiscal, que “o órgão da execução fiscal deve abster-se de ordenar, a reversão da execução fiscal se concluir pela manifesta inexistência ou insuficiência dos pressupostos da responsabilidade subsidiária, seja oficiosamente, seja em virtude da prova apresentada pelo responsável no momento da audição prévia, esteja ou não sujeito este o presunção legal de culpa. Também o não deve fazer em caso de fundada dúvida, salvo quando for imputável ao responsável, sobre os restantes pressupostos da responsabilidade” – vide António Lima Guerreiro, *LGT anotada, Editora Rei dos Livros*, pág. 134;

3- Por outro lado, perante o circunstancialismo que exija a prática de acto administrativo, a Administração deve ater-se à disciplina prevista na lei para o praticar e exteriorizar. O mesmo se diga perante o acto já praticado, no que respeita à disciplina que deve ser observada, por exemplo, na sua execução. Dito de outro modo, o acto administrativo em causa é indissociável da ideia de procedimento;

4- Ora, a reversão do processo de execução fiscal contra o responsável subsidiário exigia a prática de um acto administrativo – o despacho de reversão; e, por outro a impõe a observância de toda uma sucessão de actos e formalidades que, pura e simplesmente, não tiveram lugar;

5- Assim, impunha-se que a Administração diligenciasse no sentido de verificar inexistência de bens penhoráveis do devedor ou a fundada insuficiência do património do devedor para a satisfação da dívida exequenda e acrescido impunha-se que a Administração tivesse elaborado um projecto de decisão da reversão impunha-se que a Administração tivesse notificado o visado para, querendo, se pronunciar e audiência prévia; impunha-se que a Administração tivesse proferido o despacho de reversão, com a respectiva fundamentação. Só após teria lugar a citação do responsável subsidiário, através da qual fosse transmitida ao revertido, além do mais, a declaração fundamentada dos pressupostos e extensão da reversão (art. 23.º n.º 4 da LGT)

6- No presente caso, a Administração tributária entendeu chamar a ora recorrida à execução fiscal como responsável subsidiário por aquelas dívidas porque foram constituídas em períodos de exercício do seu cargo de gerência;

7- Foi nesse pressuposto que a Oponente deduziu a oposição, alegando que não teve culpa pela insuficiência do património social da originária devedora para responder pelas dívidas exequendas; e foi no mesmo pressuposto que a sentença apreciou a legalidade da reversão, considerando que a Administração não logrou demonstrar tal culpa, como lhe competia e, mais do que isso, que a Administração mais não fez do que transcrever o conteúdo normativo do n.º 1 do art. 24 da LGT;

8- Sucede que, pretende agora a Administração Tributária, alheando-se do teor da fundamentação expendida na douda sentença, sustentar que esta se limitou a conhecer de uma questão meramente formal e, como tal, defender que a consequência jurídica a retirar seria a absolvição da instância e não a absolvição do pedido, como bem decidiu a Mmª Juiz [do Tribunal] “a quo”.

9 - Assim, não cumpre sequer verificar, como até o fez a sentença recorrida, se está ou, não provada a falta de culpa do Oponente pela insuficiência patrimonial da sociedade originária devedora para responder pelas dívidas exequendas e, não o estando sobre quem deve ser decidida a questão. É que, como resulta do que deixámos dito a questão só faria sentido se a reversão tivesse sido ordenada nos termos da alínea a) do art. 24.º, n.º 1, da LGT, possibilidade que está arredada.

10- Com efeito, a efectivação desta responsabilidade, pela agressividade que lhe é inerente, surge rodeada de exigências legais impostas à Administração, as quais se destinam, naturalmente, a assegurar que a Administração, no exercício desse seu poder de decisão, observa os pressupostos legais que permitem exigir o pagamento de uma dívida a alguém que não é o seu devedor originário;

11- De acordo com a lei fiscal, o meio próprio para o revertido se defender da pretensão executiva da Administração é a oposição à execução, tendo esta por objecto a extinção, total, ou parcial da execução, embora possa ter, também por objecto a simples suspensão da execução. [Código de Procedimento e de Processo tributário anotado e comentado, 6.ª edição 2011, página 502];

12- Os vícios do despacho que ordena a reversão, nomeadamente a falta de fundamentação, constituem fundamentos de oposição enquadráveis na alínea i) do artigo 204.º do CPPT. [Idem, páginas 499/450];

13 - Assim, uma vez que a sentença recorrida anulou o despacho de reversão por vício de forma por falta de fundamentação (vício que a recorrente aceita, uma vez que neste segmento acatou a decisão de 1.ª instância), então impõe necessariamente, a extinção da execução fiscal quanto à oponente;

14- Deste modo, tendo no caso em apreço, a sentença recorrida concluído pela ilegalidade do despacho de reversão por falta de verificação dos respectivos pressupostos legais, a sua procedência determina a impossibilidade jurídica de prosseguimento posterior da mesma execução contra os executados revertidos, sendo a consequência jurídica a retirar a absolvição da recorrida do pedido e não da instância, conforme propugna a Administração Tributária;

15- A sentença recorrida não merece, pois, qualquer censura».

1.4 Recebidos neste Supremo Tribunal Administrativo, os autos foram com vista ao Ministério Público, e o Procurador-Geral Adjunto emitiu parecer no sentido de que seja concedido provimento ao recurso, revogada a sentença «na parte em que aplicou como consequência a execução extinta, a substituir pela anulação do acto de reversão e absolvição da instância». Após definir a questão a decidir como sendo a de saber qual «a consequência jurídica aplicável em oposição julgada procedente com fundamento em vício de falta de fundamentação do despacho de reversão», louvou-se no acórdão da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo de 10 de Outubro de 2012, proferido no processo n.º 726/12, para concluir que essa consequência deve ser a absolvição da instância e não a extinção da execução fiscal.

1.5 Foram colhidos os vistos dos Juizes Conselheiros adjuntos.

1.6 A questão que cumpre apreciar e decidir é a de saber se (a sentença recorrida fez correcto julgamento quando decidiu no sentido de que) a falta de fundamentação do despacho de reversão, fundamento de oposição à execução fiscal subsumível à alínea i) do n.º 1 do art. 204.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), tem como consequência a extinção da execução fiscal quanto aos revertidos e oponentes ou determina simplesmente a anulação daquela decisão administrativa.

2. FUNDAMENTAÇÃO

2.1 DE FACTO

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

«A) A AT instaurou o processo de execução fiscal n.º 0400200401002147 e apensos contra a sociedade “B....., Lda.”;

B) A execução mencionada em A. reverteu contra a aqui oponente A....., NIF

C) Do despacho de reversão, com interesse para a decisão, consta, no que se refere aos fundamentos da reversão:

“

...
Dos autos de diligências de fls. 24 e 34, e da consulta ao Sistema Informático da DGCI, cujos prints se encontram juntos aos autos, conclui-se inequivocamente que a sociedade executada não possui bens, rendimentos ou créditos penhoráveis, que permitam o pagamento das dívidas fiscais.

Da certidão da Conservatória do Registo Comercial de Fafe junta aos autos a fls. 53 e seguintes, verifica-se que a gerência, no período a que respeitam as dívidas, foi exercida pela sócia A....., NIF

... ” – cfr. fls. 69 do apenso.

D) No despacho que operou a reversão referida na alínea anterior nada consta a fundamentar a culpa da oponente/revertida».

2.2 DE FACTO E DE DIREITO

2.2.1 A QUESTÃO A APRECIAR E DECIDIR

A questão a apreciar e decidir nos presentes autos é a de saber qual a consequência jurídica a extrair em sede de oposição à execução fiscal da falta de fundamentação do despacho de reversão, que determinou a procedência da oposição.

Mas, antes do mais, convém ter presente o que decidiu o Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga na presente oposição à execução fiscal. Vejamos:

Numa execução fiscal instaurada contra uma sociedade para cobrança de dívidas por IVA, IRC e coimas fiscais (2), o órgão da execução fiscal chamou a ora Recorrida à execução mediante citação, após ter proferido despacho de reversão em que a considerou responsável subsidiária por aquelas dívidas.

Discordando da sua chamada à execução fiscal, a Executada por reversão deduziu oposição, invocando como fundamentos, por esta ordem, i) a nulidade da citação, ii) a falta de excussão prévia do património da sociedade originária devedora, iii) a impossibilidade de responsabilizar subsidiariamente os gerentes pelo pagamento das coimas aplicadas à sociedade, iv) o não exercício de facto de funções de gerência na sociedade originária devedora e a consequente impossibilidade de lhe ser assacada culpa pela inexistência de património social para responder pelas dívidas exequendas.

A Juíza do Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga, considerando que a Oponente invocou a falta de fundamentação do despacho de reversão – opção que, não merecendo o nosso acordo, ora não nos cumpre sindicar, porque fora do objecto do recurso – entendeu que esta decisão administrativa enfermava desse vício, motivo por que concluiu que «é ilegal, por falta de fundamentação, o despacho

de reversão da execução fiscal contra a ora Oponente». E, conseqüentemente, afirmou ainda: «*Fica, assim prejudicado o conhecimento de outras questões invocadas pela Oponente*».

Apesar disso, ainda se pronunciou sobre a ilegalidade da reversão, no que se refere às coimas em cobrança coerciva, por o órgão da execução fiscal não ter alegado e provado, como entendeu que lhe competia, a culpa da Oponente na insuficiência do património da sociedade originária devedora ou na falta de pagamento da coima.

No entanto, este último segmento não pode considerar-se senão como um *obiter dictum*, que não influenciou na decisão recorrida, uma vez que a própria Juíza tinha já afirmado a ilegalidade do despacho de reversão e dado como prejudicadas as demais questões suscitadas pela Oponente.

Podemos, pois, assentar em que a sentença se decidiu pela procedência da oposição à execução fiscal com fundamento na falta de fundamentação do despacho de reversão.

Foi esse também o entendimento dos vários intervenientes processuais, que todos eles aceitam que a decisão de procedência da oposição à execução fiscal tem como fundamento a ilegalidade do despacho de reversão por falta de fundamentação, julgamento que a Recorrente, aliás, aceita.

O que a Recorrente não aceita é que a verificação desse fundamento de oposição determine a extinção da execução fiscal quanto à Oponente, como decidiu a sentença.

A Fazenda Pública entende que essa decisão inviabiliza a repetição do acto de reversão e sustenta que a única consequência do vício de forma do despacho de reversão por falta de fundamentação – vício cuja existência não discute, aceitando a sentença nessa parte – será a anulação desse despacho.

2.2.2 DA CONSEQUÊNCIA DA FALTA DE FUNDAMENTAÇÃO DO DESPACHO DE REVERSÃO

Não questionando a Recorrente que se verifica a falta da fundamentação do despacho de reversão, vício que é subsumível ao fundamento de oposição à execução fiscal previsto na alínea i) do n.º 1 do art. 204.º do CPPT, a divergência com a sentença recorrida é apenas quanto à consequência jurídica que nesta se extraiu da verificação desse vício de forma do acto de reversão: enquanto a sentença julgou extinta a execução fiscal quanto à Oponente, a Fazenda Pública entende que a sentença se deveria ter quedado pela anulação do despacho de reversão; mais entende que a decisão de extinguir a execução fiscal quanto à Oponente inviabiliza a possibilidade de o órgão da execução fiscal proferir novo acto (novo despacho de reversão contra a ora Recorrida) em que sane o vício que determinou a sua anulação.

Vejamos:

É compreensível a preocupação manifestada pela Fazenda Pública no sentido da impossibilidade de proferir novo despacho de reversão em que, sanado o vício de forma que determinou a anulação, faça prosseguir a execução fiscal contra a ora Recorrida. Na verdade, os vícios de forma, designadamente o vício de falta ou insuficiência⁽³⁾ de fundamentação da reversão, apenas determinam a anulação do acto (cf. art. 163.º, n.º 1, do Código do Procedimento Administrativo (*CPA*)), não obstante à sua renovação, desde que observado o formalismo em falta, ou seja, desde que expurgado do vício que o afectava.

Ora, uma decisão de extinção da execução fiscal, pressupondo a avaliação de mérito da matéria controvertida (da pretensão executiva), obsta a que seja renovada a instância.

Mas, o vício de falta de fundamentação do despacho de reversão não terá como consequência a extinção da execução fiscal, ainda que restrita à Oponente, porque, como ficou dito, a anulação do acto de reversão com fundamento em vício de forma por falta de fundamentação não impede que este seja renovado, para tal bastando que o órgão de execução fiscal pratique novo acto em que enuncie explícita e suficientemente as razões que levaram o seu autor a praticar o acto, a proferir a decisão de fazer prosseguir a execução fiscal contra a ora Recorrida.

É certo que, como refere a Recorrida, a oposição à execução fiscal, em regra, tem como escopo a extinção, total ou parcial da execução fiscal, podendo ter também como finalidade a suspensão da execução⁽⁴⁾. Mas isso não significa que a oposição à execução fiscal, que constitui a contestação à execução fiscal, não possa ter outras finalidades, para além das já referidas extinção e suspensão da execução. A oposição, enquanto contestação, poderá ter também por finalidade a mera absolvição da instância executiva derivada da falta de pressupostos processuais (cfr. arts. 571.º, n.ºs 1 e 2, 576.º, n.ºs 1 e 2, e 577.º, do CPC), à semelhança do que sucede com processo civil, em que a oposição do executado é o meio processual adequado para a invocação de qualquer falta de pressupostos processuais [art. 729.º, alínea c), do CPC]. Na verdade, a oposição à execução fiscal deve entender-se como o meio processual adequado a contestar a pretensão executiva, quer o fundamento invocado seja substancial quer seja meramente formal.

Dito isto, podemos avançar no sentido de que, anulado o despacho de reversão, deixa de haver fundamento legal para que o revertido se mantenha na execução fiscal, configurando-se uma situação, quanto à pretensão executiva, de ilegitimidade passiva enquanto pressuposto processual (cf. art. 30.º, n.º 1, do CPC)⁽⁵⁾. Ilegitimidade que, constituindo uma excepção dilatória, não pode conduzir a uma decisão sobre o mérito da pretensão, mas antes impõe que o juiz se abstenha de

apreciar o pedido, proferindo uma decisão de absolvição da instância [arts. 278.º, n.º 1, alínea d) e 608.º, n.º 1, do CPC].

Assim, não restando dúvidas de que os vícios formais do despacho de reversão se podem erigir em fundamento de oposição à execução fiscal, integrando a previsão da alínea i) do n.º 1 do art. 204.º do CPPT, a procedência da oposição com esse fundamento terá como consequência, não só a anulação do acto de reversão (que, caso fosse o único efeito jurídico prosseguido, teria como meio processual eventualmente mais adequado a reclamação do art. 276.º do CPPT), mas também a absolvição do oponente da instância executiva. Absolvição da instância que (contrariamente à extinção da execução fiscal, que constitui uma verdadeira absolvição da pretensão executiva) não impede o órgão da execução fiscal de proferir novo despacho de reversão em que, desta vez fundamentando suficientemente o acto, sane o vício que determinou a anulação.

É neste sentido que tem vindo a decidir este Supremo Tribunal Administrativo ⁽⁶⁾.

Pelo que ficou dito, entendemos que o recurso merece provimento.

2.2.3 CONCLUSÕES

Preparando a decisão, formulamos as seguintes conclusões:

I - Pese embora, em regra, a oposição tenha como finalidade a extinção, total ou parcial, da execução fiscal, pode também visar outros fins que se revelem adequados à sua função de contestação à pretensão executiva, quais sejam a suspensão da execução fiscal ou a absolvição da instância executiva.

II - Consequentemente, devem admitir-se como fundamentos de oposição à execução fiscal os que, independentemente do carácter substantivo ou adjectivo, possam determinar alguma daquelas finalidades, designadamente deve admitir-se a invocação de excepções dilatórias como fundamento subsumível à previsão da alínea i) do n.º 1 do art. 204.º do CPPT.

III - No caso de a oposição ser julgada procedente com fundamento na falta de fundamentação do despacho de reversão, a decisão a proferir pelo tribunal deverá ser de anulação daquele acto e consequente absolvição do oponente da instância executiva por falta de legitimidade processual e não a extinção da execução quanto ao oponente (pois não foi feito qualquer juízo quanto ao mérito da matéria controvertida), de modo a não obviar à possibilidade do órgão de execução fiscal proferir um novo acto de reversão, expurgado do vício que determinou a anulação do anterior acto, possibilidade que lhe assiste em virtude do motivo determinante da anulação ser de carácter formal.

3. DECISÃO

Face ao exposto, os juízes da Secção do Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo acordam, em conferência, em conceder provimento ao recurso e revogar a sentença recorrida quanto ao efeito jurídico da procedência da oposição – extinção da execução – que ora substituem pelo de absolvição da Oponente da instância executiva.

Custas pela Recorrida, que contra alegou o recurso, sem prejuízo do apoio judiciário que lhe foi concedido.

Lisboa, 16 de Dezembro de 2015. — *Francisco Rothes* (relator) — *Aragão Seia* — *Casimiro Gonçalves*.

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

⁽²⁾ Pese embora a Juíza do Tribunal a quo não tenha levado ao probatório a origem das dívidas exequendas, a mesma resulta do relatório da sentença.

⁽³⁾ Sendo que a lei equipara esta, nos seus efeitos, àquela, nos termos do disposto no n.º 2 do art. 125.º do Código do Procedimento Administrativo.

⁽⁴⁾ A oposição à execução fiscal terá por finalidade a mera suspensão da execução, «*nos casos em que seja afectada por qualquer motivo a exigibilidade da dívida, por motivo não definitivo, mas meramente temporário*», como, v.g., «*nos casos em que o fundamento seja ter existido concessão de uma moratória*», nos casos em que exista «*obstáculo meramente temporário ao prosseguimento da execução, como a existência de um processo de falência ou de insolvência ou de recuperação de empresa (actualmente, à face do GIRE, de insolvência)*», nos casos de «*ter sido decidida, por via administrativa, a suspensão da eficácia de um acto de liquidação e, apesar disso, ser instaurada execução*», ou «*ter sido decidida a suspensão do processo executivo, por autoridades superiores da administração tributária, e o serviço de finanças onde corre termos o processo de execução fiscal não ter efectivado tal suspensão*», tudo fundamentos enquadráveis na alínea i) do n.º 1 do art. 204.º do CPPT, como salienta JORGE LOPES DE SOUSA, ob. cit., volume III, anotação 39 ao art. 204.º, pág. 502.

⁽⁵⁾ Não confundir com a ilegitimidade prevista na alínea b) do n.º 1 do art. 204.º do CPPT – ilegitimidade substantiva, que assenta na falta de responsabilidade do citado pela dívida exequenda – e que determina a prolação de uma sentença que, conhecendo do mérito, julgue extinta a execução fiscal quanto ao oponente.

⁽⁶⁾ Vide os seguintes acórdãos da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

- de 10 de Outubro de 2012, proferido no processo n.º 726/12, publicado no *Apêndice ao Diário da República* de 8 de Novembro de 2013 (<http://www.dre.pt/pdfgratificac/2012/32240.pdf>), págs. 2900 a 2905, também disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/f6c0157a2aaf60b780257aa0002d55f2>;

- de 22 de Abril de 2015, proferido no processo n.º 511/14, ainda não publicado no jornal oficial, disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/68288fca610e673180257e31003e9309>.

Acórdão de 16 de Dezembro de 2015.**Assunto:**

Oposição. Falta de notificação da liquidação no prazo de caducidade. Artigo 45.º, n.º 2 da LGT (redacção anterior à Lei n.º 82-E/2014 de 31 de Dezembro). Notificação pessoal. Mandado de citação. Recusa de assinatura do citando.

Sumário:

- I — A redução de 4 para 3 anos do prazo de caducidade do direito à liquidação prevista no então vigente n.º 2 do artigo 45.º da LGT não se aplicava a todos os casos de determinação da matéria tributável por métodos indirectos, antes apenas, e conforme a letra da lei, aos casos de utilização de métodos indirectos por motivo da aplicação à situação tributária do sujeito passivo dos indicadores objectivos da actividade, situação então prevista no n.º 2 do artigo 90.º da LGT (também hoje revogado), mas que não chegou a ser legalmente concretizada.*
- II — A recusa do citando em assinar o mandado de citação, através do qual se procedeu à notificação das liquidações que estão na origem das dívidas exequendas, não obsta a que se tenha como cumprida a notificação das liquidações, pois que a recusa do citando em assinar foi suprida, nos termos legais, pela assinatura do notificando e de uma testemunha (artigo 190.º n.ºs 3 e 4 e 38.º n.ºs 5 e 6 ambos do CPPT).*

Processo n.º 495/15-30.

Recorrente: A...

Recorrido: Fazenda Pública.

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

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

- Relatório -

1 – A Fazenda Pública recorre para este Supremo Tribunal da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Loulé, de 31 de Janeiro de 2015 – tal como *corrigida* por despacho de 26 de Maio de 2015 (de fls. 133 a 136 dos autos) -, que julgou parcialmente procedente a oposição à execução fiscal deduzida por A....., por *falta de notificação da liquidação no prazo de caducidade (...) relativamente à dívida exequenda referente a IVA de 2008 e 2009.*

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

a) A questão decidenda é a de saber se ocorreu a falta de notificação no prazo de caducidade das liquidações de IVA dos anos de 2008 e 2009;

b) Entende a RFP que a resposta só pode ser negativa, conclusão que se impõe quando aplicadas as normas jurídicas a que os factos vertidos no probatório se subsumem;

c) Estas liquidações tiveram origem num procedimento externo de inspecção;

d) Que decorreu entre 15/03/2012 e 16/06/2012, conforme alínea A) do probatório;

e) O prazo de caducidade destas liquidações é de 4 anos, de acordo com o determinado pelo artigo 45.º, n.º 1 da LGT;

f) Contudo, para a decisão do caso concreto, a Mmª Juíza a quo convocou a norma contida no n.º 2 daquele artigo que determinava, ao tempo, um prazo de caducidade mais curto, de 3 anos.

g) Ao fazê-lo, incorreu em erro na aplicação do direito, já que não é esta a norma aplicável ao caso sub judice;

*h) pois, o prazo de caducidade aplicável é de quatro anos e não de três uma vez que, nas correcções efectuadas pelos serviços de inspecção tributária e que estão na base das liquidações em causa, houve recurso a métodos indirectos **mas sem recurso aos indicadores objectivos de actividade previstos no n.º 2 do artigo 45.º da LGT;***

i) Tais indicadores nunca chegaram a ser aprovados;

j) Deveria a Mmª Juíza a quo ter aplicado o prazo de caducidade estabelecido no n.º 1 do artigo 45.º da LGT;

k) Caso o tivesse feito, teria concluído que, atento ainda a suspensão do prazo de caducidade de 4 anos, por força do artigo 46.º, n.º 1, em 24/01/2013, data em que foi cumprido o mandado de notificação das liquidações em causa, tal como consta da sentença recorrida, ainda que não tenha ocorrido a caducidade.

l) *A douta sentença padece de erro de julgamento de direito, quando decidiu considerar que o prazo de caducidade das liquidações em apreço era de 3 anos violando, assim, o disposto no art. 45.º, n.º 1 da LGT.*

Pelo exposto, deve ser dado provimento ao presente recurso e consequentemente revogada a douta sentença recorrida, substituindo-a por outra que julgue a oposição improcedente.

2 – *Contra-alegou o recorrido, concluindo nos termos seguintes:*

I – O reparo feito pelo tribunal “a quo” na douta sentença em recurso fez adequada aplicação da Lei e não merece qualquer censura de erro de julgamento como a recorrente propõe.

II – O prazo de caducidade de 3 anos previsto no artigo 45.º n.º 2 da LGT subsume-se sem nenhuma censura no caso em concreto, ou seja para as liquidações que não foram notificadas ao aqui respondente e que tiveram origem na determinação da matéria tributável por recurso a métodos indirectos com base em indicadores objectivos de actividade, ainda que venha agora a AT reivindicar que estes não chegaram a ser aprovados nem terem chegado a existir, no rigoroso respeito e cumprimento do disposto no artigo 45º n.º 2 concatenado com o artigo 90.º da LGT.

III – A AT invoca agora a inexistência por não terem chegado a ser aprovados os indicadores objectivos de actividade, mas na prática socorreu-se de método semelhante para determinar a matéria colectável do SP, aplicando aos anos em causa, 2008 e 2009, e ainda ao ano de 2010 no procedimento de inspecção que teve na génese das liquidações respectivas, margens de lucro que não próprias e relativas à factualidade tributária real e omitida, constante do procedimento de inspecção mas em contrario estabelecendo ela própria margens e percentagens de lucro, sem suporte legal por não terem sido publicadas nem serem de conhecimento oficioso.

IV – Refugiando-se a AT na aplicação dos métodos indirectos para determinar a matéria tributável que culmina na liquidação dos impostos em causa no processo, dos anos de 2008 e 2009, e declarando que a matéria colectável foi apurada pelo recurso à avaliação indirecta sem invocar o meio legal utilizado, declarando isso sim que os indicadores objectivos de actividade são ilegais, está o douto Tribunal em recurso em condições de conhecer da ilegalidade cometida pela AT e de reconhecer a nulidade de todas as liquidações efectuadas no âmbito do procedimento de inspecção, isto é, dos anos de 2008, 2009 e 2010, uma vez que a matéria colectável foi apurada em violação do disposto no artigo 90.º, n.º 1 da LGT.

V – Dizendo agora a AT que os indicadores objectivos de actividade nunca chegaram a existir e que nunca chegaram a ser aprovados, e não dizendo a AT qual o método utilizado para estabelecer a matéria tributária sujeita ao rendimento que culminou nas liquidações – todas as que emergiram em razão da acção de inspecção referentes aos anos de 2008 e 2009 – existe insuficiência de alegação e de matéria de facto que permita o Tribunal alterar a decisão “a quo” e decidir sobre a questão suscitada trazida à colação pelas alegações de recurso.

De resto,

VI – Como se diz em III destas conclusões sobre a forma de serem encontradas pela AT as margens de lucro do SP na determinação da matéria colectável que se poderão comprovar pelo relatório final do procedimento de inspecção que faz corpo dos presentes autos, não respeita nenhum dos critérios estabelecidos como elementos determinantes da matéria tributável por métodos indirectos “maxime” na determinação das margens médias de lucro liquido em violação do artigo 90º n.º 1 alínea a) da LGT.

VII – No procedimento de inspecção nenhum dos restantes requisitos constantes do n.º 1 do artigo 90.º da LGT se verificaram como cumpridos.

VIII – Sendo ilegal a determinação da matéria colectável por métodos indirectos com base nos indicadores objectivos de actividade que confessadamente a AT reconhece e suscita e desconhecendo-se nos autos alegação e forma da determinação da referida matéria colectável, e sabendo-se que no procedimento de inspecção que teve na génese da emissão das liquidações, a mesma foi encontrada em violação dos critérios legais, sofrem as liquidações, elas próprias do vício primário de nulidade.

IX – O vício próprio primário de nulidade absoluta que ora se verifica impede que as liquidações sejam consideradas válidas não permitindo tal nulidade que ora se suscita nos termos e para efeitos do disposto no artigo 199.º n.º 1 e 3 do NCPC que se discuta agora nos autos em recurso fora do acto de liquidação depender absolutamente do da determinação da matéria colectável a caducidade do direito de liquidação dos tributos nos termos do disposto no artigo 195.º n.º 2 do NCPC por daquele aquelas dependerem.

Ainda assim,

X – Como já se disse a meritíssima Juiz “a quo” subsumiu sem quaisquer reparos a questão trazida a recurso, ao disposto no artigo 45.º n.º 2 da LGT fazendo correcta aplicação da Lei, declarando procedente a oposição por haver como verificado que os tributos referentes às liquidações dos anos de 2008 e 2009 foram notificados ao SP depois de passados o prazo de caducidade de 3 anos.

E repete-se,

XI – Não faz acerto de direito nem material o uso pela AT do recurso a métodos indirectos na emissão das liquidações com base em critérios que entendeu objectivos, e agora invocar a inexistência legal dos indicadores objectivos de actividade de que se socorreu para as determinar.

Termos em que se deve manter a douda sentença em recurso, ou se houver que nela fazer reparo que seja no sentido da verificação das nulidades próprias das liquidações

E assim Vexas decidindo se fará a costumada Justiça!

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

Objecto do recurso: *decisão declaratória da procedência de oposição deduzida no processo de execução fiscal n.º 1139201301015460 (SF Tavira)*

FUNDAMENTAÇÃO

1. *A decisão impugnada foi proferida em consequência do suprimento de nulidade da sentença proferida em 31 janeiro de 2015, por excesso de pronúncia e por omissão de pronúncia (art. 617.º n.º 6 CPC vigente).*

2. *O prazo de caducidade de 3 anos considerado na sentença não é aplicável: as liquidações de IVA de onde emergiram as dívidas exequendas resultaram do recurso a métodos indirectos na determinação da matéria tributável mas sem aplicação dos indicadores objectivos de actividade, que nunca foram estabelecidos anualmente por actos normativos do Ministro das Finanças, após audição das associações empresariais e profissionais dos respectivos sectores de actividade (art. 45º n.º 2 e 87º n.º 1 alínea c) e 89º n.º 2 LGT)*

No caso concreto a notificação das liquidações das quantias exequendas, emergentes de IVA (anos 2008 e 2009) foi efectuada em 24 de janeiro de 2013, antes do termo do prazo normal de caducidade de 4 anos, considerando:

a) *o seu início em 1 janeiro 2009 (IVA ano 2008) e em 1 janeiro 2010 (IVA ano 2009) (art. 45º, n.º 1 e 4 LGT)*

b) *a suspensão do prazo durante a acção inspectiva que decorreu entre 15 março 2012 e 16 junho 2012 (factos provados alínea A); art. 46º n.º 1 LGT)*

c) *a ineficácia da recusa do notificando em assinar o mandado de notificação das liquidações, suprida pela assinatura de duas testemunhas (factos provados alínea F); arts. 38º n.ºs 5 e 6 e 190º n.º 4 CPPT)*

Neste contexto não procede o fundamento de oposição invocado: inexigibilidade da dívida exequenda por falta de notificação válida da liquidação do tributo no prazo de caducidade (art. 204º n.º 1 alínea e) CPPT)

CONCLUSÃO

O recurso merece provimento.

A decisão impugnada deve ser revogada e substituída por acórdão declaratório da improcedência da oposição à execução.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

- Fundamentação -

4 – Questão a decidir

É a de saber se a sentença recorrida incorreu em erro de julgamento ao julgar procedente a oposição deduzida, por falta de notificação das liquidações de IVA de 2008 e 2009 no prazo de caducidade, para o que importa decidir se errou ao julgar-lhes aplicável o prazo de caducidade de 3 anos previsto da parte final do n.º 2 do artigo 45.º da Lei Geral Tributária (LGT).

5 – Matéria de facto:

É do seguinte teor o probatório fixado na sentença recorrida:

A) *O Oponente foi objecto de procedimento inspectivo entre 15/03/2012 e 16/06/2012 no qual se recorreu a métodos indirectos (por acordo e processo instrutor junto à impugnação judicial n.º 284/13.4BELLE);*

B) *Em 18/11/2012 o Director de Finanças de Faro, proferiu decisão no procedimento de revisão da matéria colectável (cfr. fls. 16 dos autos);*

C) *Em 22/11/2012 foi enviado ofício ao Oponente a informá-lo da decisão referida na alínea anterior (cfr. fls. 126 do processo instrutor junto à impugnação judicial n.º 284/13.4BELLE),*

D) *As liquidações que estiveram na origem das certidões de dívida constantes dos presentes autos foram emitidas em 2012 e 2013 (cfr. fls. 2 a 27 do PEF e processo instrutor junto à impugnação judicial n.º 284/13.4BELLE);*

E) Em 27/04/2013, foi instaurado o processo de execução fiscal n.º 1139201301015460, contra o Oponente, para cobrança coerciva de IVA – 2008, 2009 e 2010, no montante total de €45.584,27 (cfr. fls. 18 dos autos e fls. 1 do PEF);

F) Em 24/01/2013 foi cumprido mandado de citação, embora com a recusa do Oponente em assiná-lo, das liquidações de IVA em causa (cfr. fls. 12 dos presentes autos).

6 – Apreciando.

6.1 Do julgado erro de julgamento da sentença recorrida

A sentença recorrida julgou procedente a oposição deduzida pelo ora recorrente no que respeita às liquidações de IVA dos anos de 2008 e 2009, anulando-as, por falta de notificação da liquidação no prazo de caducidade.

Para assim decidir, considerou a sentença recorrida que o prazo de caducidade aplicável era o de 3 anos previsto no n.º 2 do artigo 45.º da LGT (*por aplicação de métodos indirectos na fixação da matéria colectável – conforme probatório*) e que se contava, *atendendo à natureza do imposto em causa e aos anos de exercício, a partir de 1 de Janeiro de 2009 (IVA de 2008) e a partir 1 de Janeiro de 2010 (IVA de 2009)*, sendo irrelevante o período de suspensão referente ao procedimento inspectivo, (...), *porque posterior*; e concluindo que *à data da notificação da liquidação – 24/01/2013 – o referido prazo de 3 anos (...) já se encontrava ultrapassado* – cfr. decisão recorrida, a fls. 135 dos autos.

Alega a recorrente Fazenda Pública que o prazo de caducidade aplicável é o de 4 anos previsto no n.º 1 do artigo 45.º da LGT, e não o de 3 anos previsto no n.º 2 do mesmo preceito legal como erradamente decidido, porquanto embora *nas correcções efectuadas pelos serviços de inspecção tributária e que estão na base das liquidações em causa* tenha havido recurso a métodos indirectos não houve recurso aos indicadores objectivos de actividade previstos no n.º 2 do artigo 45.º da LGT, que, aliás, *nunca chegaram a ser aprovados*, mais alegando que se a decisão recorrida tivesse aplicado o prazo legal estabelecido no n.º 1 do artigo 45.º da LGT (...) *teria concluído que, atento ainda a suspensão do prazo de caducidade de 4 anos, por força do artigo 46.º, n.º 1, em 24/01/2013, data em que foi cumprido o mandado de notificação das liquidações em causa, tal como consta da sentença recorrida, ainda não tinha ocorrido a caducidade.*

O recorrido defende a manutenção do julgado recorrido e, caso assim não se entenda a nulidade de todas as liquidações efectuadas no âmbito do procedimento de inspecção, isto é, dos anos de 2008, 2009 e 2010, uma vez que a matéria colectável foi apurada em violação do disposto no artigo 90.º, n.º 1 da LGT.

O Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto junto deste Supremo Tribunal no seu parecer junto aos autos e *supra* transcrito pronuncia-se pelo provimento do recurso, por inaplicabilidade do prazo de caducidade de 3 anos considerado na sentença e porque, aplicando o prazo de 4 anos previsto no n.º 1 do artigo 45.º da LGT desde 1 de Janeiro de 2009 e 1 de Janeiro de 2010 - respectivamente para a dívida exequenda de IVA de 2008 e 2009 –, e a ele fazendo acrescer o período de suspensão do prazo em virtude do procedimento inspectivo decorrido *entre 15 março 2012 e 16 junho 2012*, se conclui que *a notificação das liquidações das quantias exequenda (...) efectuada em 24 de janeiro de 2013 ocorreu antes do termo do prazo normal de caducidade de 4 anos.*

No que tem inteira razão, diga-se desde já.

A sentença recorrida fundamentou a aplicabilidade ao caso dos autos do prazo de caducidade de 3 anos previsto no n.º 2 do artigo 45.º da LGT no facto, fixado no probatório (cfr. a sua alínea A)), de ter havido *aplicação de métodos indirectos na fixação da matéria colectável.*

Fê-lo, porém, incorrendo em erro de julgamento, pois o que a lei vigente até 31 de Dezembro de 2015 previa era a aplicabilidade do prazo de 3 anos de caducidade aos casos de *utilização de métodos indirectos por motivo da aplicação à situação tributária do sujeito passivo dos indicadores objectivos da actividade previstos na presente lei*, e não a todos os casos de utilização de métodos indirectos, sendo que aquela previsão normativa constante da parte final do n.º 2 do artigo 45.º da LGT, eliminada pelo artigo 16.º da Lei n.º 82-E/2014 de 31 de Dezembro, sempre careceu de campo de aplicação mercê do facto de tais *indicadores objectivos da actividade* nunca terem sido publicados (nem se prever já hoje que o venham a ser, pelo menos como específico método indirecto de fixação da matéria tributável - cfr. a revogação do n.º 2 do artigo 90.º da LGT, também operada pelo artigo 16.º da Lei n.º 82-F/2014, de 31 de dezembro, em conformidade, aliás, com a nova redacção dada pelo mesmo artigo ao n.º 2 do artigo 45.º da LGT).

No sentido na inaplicabilidade da redução do prazo de caducidade para 3 anos previsto no então vigente n.º 2 do artigo 45.º da LGT fora do caso aí expressamente tipificado e justificando essa redução pela inexistência, nesse caso, de procedimento de inspecção, cfr. os Acórdãos deste STA de 16 de Novembro de 2011, rec. n.º 0247/11, de 26 de Setembro de 2007, rec. n.º 0481/07 e de 24 de Março de 2004, rec. n.º 1914/03.

O prazo de caducidade aplicável ao caso dos autos é, pois, o prazo regra de 4 anos previsto no n.º 1 do artigo 45.º da LGT, contado - *ex vi* do n.º 4 do artigo 45.º da LGT -, desde 1 de Janeiro de 2009, para a dívida exequenda de IVA de 2008, e desde 1 de Janeiro de 2010, para a dívida exequenda

de IVA de 2009, tendo estado suspenso entre 15/03/2012 e 16/06/2012 em virtude do procedimento inspectivo a que se refere a alínea A) do probatório fixado. Daí que, em 24 de Janeiro de 2013 - data em que foi cumprido o mandado de citação, de acordo com a alínea F) do probatório fixado -, o prazo de caducidade não se tivesse ainda completado, em virtude da sua suspensão por 3 meses, no caso da dívida exequenda proveniente de IVA de 2008, independentemente desta, no caso da dívida exequenda proveniente de IVA de 2009 (em relação à qual o prazo de caducidade só se completaria, independentemente de quaisquer suspensões, no dia 1 de Janeiro de 2014).

O facto do recorrente ter recusado assinar o mandado de citação (como refere a alínea F) do probatório e consta de fls. 12 dos autos), não obsta a que se tenha como cumprida a notificação das liquidações, pois que a recusa do citando em assinar foi suprida, nos termos legais, pela assinatura do notificando e de uma testemunha (artigo 190.º n.ºs 3 e 4 e 38.º n.º 5 e 6 ambos do CPPT).

Conclui-se, pois, que contrariamente ao decidido na sentença sob recurso não se verificou a falta de notificação das liquidações de IVA de 2008 e 2009 no prazo de caducidade, sendo de julgar improcedente a oposição deduzida com tal fundamento.

Resta acrescentar, em resposta à contra-alegação do ora recorrido, que a questão da pretensa *nulidade das liquidações* que estão na origem das dívidas exequendas por violação do n.º 1 do artigo 90.º da LGT nem pode ser conhecida no presente recurso, porquanto se trata de questão nova, nem o podia ser no âmbito da oposição deduzida, porquanto respeitante à legalidade em concreto das dívidas exequendas, sendo o meio próprio de as questionar – meio esse que o ora recorrido em tempo acionou segundo diz na sua petição de oposição (cfr. os seus n.ºs 5 e 6, a fls. 4 e 5 dos autos) -, a respectiva impugnação judicial que, a ser julgada procedente, inelutavelmente se repercutirá no processo executivo.

O recurso merece provimento.

- Decisão -

7 - Termos em que, face ao exposto, acordam os juizes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em, no provimento do recurso, revogar a sentença recorrida no segmento impugnado, julgando totalmente improcedente a oposição.

Custas pelo recorrido.

Lisboa, 16 de Dezembro de 2015. — *Isabel Marques da Silva* (relatora) — *Pedro Delgado* — *Fonseca Carvalho*.

Acórdão de 16 de Dezembro de 2015.

Assunto:

Recurso de revista excepcional. Requisitos.

Sumário:

- I — O recurso excepcional de revista tem por objecto uma decisão proferida em 2.ª instância pelo Tribunal Central Administrativo, devendo ser admitido quando esteja em causa, designadamente, a necessidade melhor aplicação do direito, o que implica, naturalmente, a existência de prévia decisão do TCA sobre a questão controvertida.*
- II — Não se achando no acórdão recorrido a decisão de que a recorrente pretende recorrer, torna-se claro que o recurso se revela de todo inútil, razão por que não pode ser admitido.*

Processo n.º 540/15-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: A..., S.A.

Relatora: Ex.^{ma} Sr.^a Cons.^a Dr.^a Dulce Neto.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1. A FAZENDA PÚBLICA interpõe recurso de revista excepcional, ao abrigo do disposto no artigo 150.º do CPTA, do acórdão proferido pelo Tribunal Central Administrativo Norte que concedeu provimento ao recurso que C..., S.A. interpôs da sentença do TAF de Braga que julgara improcedente a impugnação judicial que deduziu contra o acto de indeferimento expresso do pedido de revisão oficiosa

que formulou em 15/09/2011, visando o reembolso do pagamento especial por conta que efectuou nos anos de 2009 a 2011.

1.1. As alegações do recurso mostram-se rematadas com as seguintes conclusões:

i. A decisão recorrida julgou como tempestivo o pedido de revisão oficiosa de acto tributário, apresentado após o decurso do prazo de reclamação administrativa, ainda que não fundado em erro imputável aos serviços, nos termos do n.º 1 do artigo 78º da Lei Geral Tributária

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

iii. Como decidido pelo STA, esta norma apenas pode ser entendida no sentido de poder o contribuinte solicitar a revisão do ato tributário, ainda que a mesma seja da iniciativa da Administração Tributária, dentro dos limites temporais (i.e., 4 anos) em que a própria Administração Tributária a pode exercer, e com fundamento em erro imputável aos serviços.

iv. Não havendo erro imputável aos serviços, fundando-se o pedido em (outra) qualquer ilegalidade, se apresentado após o decurso do prazo de reclamação administrativa, o mesmo mostra-se como extemporâneo, conforme o supra citado n.º 1 do artigo 78º da Lei Geral Tributária.

v. Assim se entendendo, não se mostra a Administração nos termos da alínea b) do n.º 2 do artigo 56º da LGT, adstrita ao dever de decisão por ter sido ultrapassado o prazo legal de revisão do acto tributário.

vi. Impõe-se, assim, a intervenção desse Supremo Tribunal, face à decisão contrária à jurisprudência superior por si já produzida, bem como contrária à jurisprudência constitucional vigente, com o prejuízo daí decorrente para interesses públicos de relevo e para dissipar dúvidas sobre tal matéria, e para a paz jurídica, havendo utilidade prática na apreciação das questões suscitadas, tendo em vista uma boa administração da justiça, nos termos do art.º 150º, do CPTA.

vii. Nos termos do n.º 1 do artigo 78º da Lei Geral Tributária, deve ser considerado como intempestivo o pedido de revisão oficiosa do acto tributário.

viii. Sendo de manter o acto impugnado, por legal, sendo de considerar como extemporâneo o pedido de revisão oficiosa subjacente ao acto impugnado, nos termos do n.º 1 do artigo 78º da Lei Geral Tributária.

1.2 A Recorrida não apresentou contra-alegações.

1.3. O Exm.º Magistrado do Ministério Público emitiu douto parecer no sentido de que o recurso não devia ser admitido, por não se verificarem os respectivos pressupostos, no entendimento de que *«Saber se o pedido de revisão é ou não tempestivo é questão distinta de saber se existe ou não erro imputável aos serviços e sobre esta matéria o douto Tribunal a quo não emitiu pronúncia, nem essa foi questão suscitada no recurso da decisão de 1.ª Instância. E, inexistindo pronúncia sobre essa questão (no caso seria sobre se o erro que se consubstancia no indevido “pagamento especial por conta” constitui erro imputável aos serviços para efeitos de revisão oficiosa), nem a mesma tendo sido suscitada no recurso da decisão de 1ª Instância, não parece que nela se possa fundamentar o presente recurso de revista, que é um recurso de reexame, não podendo apreciar questões que não tenham sido submetidas à apreciação e decisão do tribunal recorrido.»*

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

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

Tal preceito prevê, assim, a possibilidade recurso de revista excepcional para o STA quando esteja em causa a *apreciação de uma questão que, pela sua relevância jurídica ou social, se revista de importância fundamental* ou quando a *admissão do recurso seja claramente necessária para uma melhor aplicação do direito*.

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

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

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

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

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

No caso vertente, está em causa uma impugnação judicial deduzida contra acto de indeferimento expresso de pedido de revisão oficiosa que a ora Recorrida formulou em 15/09/2011 à luz da disciplina contida no artigo 78º, n.º 6, da LGT, com o propósito de obter o reembolso do pagamento especial por conta que efectuou nos anos de 2009 a 2011, face à dispensa prevista no artigo 106º, n.º 11, alínea b), do CIRC. Tal indeferimento fundou-se na extemporaneidade do pedido de reembolso, atento o disposto nos artigos 93º e 137º, n.º 7, do CIRC, e no artigo 133º, n.º 2, do CPPT, bem como na inaplicabilidade daquela norma da LGT.

O acórdão recorrido julgou procedente a impugnação e anulou o acto impugnado, fundamentalmente com a seguinte motivação:

«No entendimento da Administração tributária, reconduzindo-se o pedido de reembolso a um pedido de revisão por iniciativa do contribuinte, o mesmo não se fez no prazo de reclamação administrativa, decorrente do disposto no art.º137.º, n.º7 do Código do IRC e art.º133.º, n.º2, do CPPT, pelo que não há fundamento válido para o pedido de revisão.

Todavia, não é assim, porque a Administração tributária podia sempre rever o acto por sua iniciativa no prazo de quatro anos após a liquidação do exercício a que se reporta a entrega do PEC, valendo o pedido do contribuinte, como propulsão processual.

Como se salienta no Acórdão do STA, de 29/05/2013, proferido no proc.º0140/13, “O art. 78º da LGT prevê a revisão do ato tributário «por iniciativa do sujeito passivo» ou «da administração tributária», aquela «no prazo de reclamação administrativa e com fundamento em qualquer ilegalidade», e esta «no prazo de quatro anos após a liquidação ou a todo o tempo se o tributo ainda não tiver sido pago, com fundamento em erro imputável aos serviços». Todavia, tal não significa que o contribuinte não possa, no prazo da revisão oficiosa, pedir esta mesma revisão. Tal resulta, desde logo, dos princípios da legalidade, da justiça, da igualdade e da imparcialidade - art. 266º, n.º 2 da CRP.

Como se refere no Ac. do STA de 20/03/2002, rec 26.580: «Face a tais princípios, não se vê como possa a Administração demitir-se legalmente de tomar a iniciativa de revisão do ato quando demandada para o fazer através de pedido dos interessados já que tem o dever legal de decidir os pedidos destes, no domínio das suas atribuições, sendo que o dever de pronúncia constitui, de resto, um princípio abertamente assumido pelo art. 9º do CPA, no domínio do procedimento administrativo mas aqui também aplicável por mor do disposto no art. 2º do mesmo código». (...)».

Não antevemos razões que determinem “in casu” diferente solução jurídica, sendo certo que a doutrina do acórdão constitui jurisprudência consolidada daquele alto tribunal, embora reportada a actos tributários de liquidação e não de entrega por conta, em qualquer caso, de idêntica lesividade para o contribuinte, que se vê privado das quantias entregues.

Perante o que ficou dito, entendemos que não podia a Administração tributária demitir-se de rever os impugnados actos de entrega por conta, não obstante o erróneo fundamento de duplicação de colecta a que a Recorrente fez apelo, com fundamento em que se mostravam ultrapassados os prazos de reclamação administrativa, uma vez que estão em causa pagamentos especiais por conta cujas datas de pagamento ocorreram entre 31/03/2009 e 31/03/2011, e o pedido de reembolso foi efectuado em 15/09/2011, portanto dentro dos quatro anos dos exercícios a que se reportam as liquidações de que constituem adiantamentos.».

Neste recurso, a Fazenda Pública sustenta que o acórdão contraria a jurisprudência que se encontra firmada pelo STA no sentido de que o pedido de revisão oficiosa só pode ser deduzido no prazo de quatro anos quando fundado em *erro imputável aos serviços*. E, nesse contexto, advoga que a apreciação desta questão é de relevante interesse público e que o recurso deve ser admitido por se revelar claramente necessário para uma melhor aplicação do direito.

Todavia, não se detecta no acórdão recorrido o julgamento em que a Recorrente centra este recurso de revista, até porque a questão da imputabilidade do erro aos serviços nem sequer foi colocada ao tribunal recorrido.

Com efeito, as questões apreciadas no acórdão recorrido foram as de saber se o pedido de reembolso era ou não tempestivo face ao disposto nos arts. 93º, n.º 3, alínea b), e 137º, do CIRC, e do art. 133º, n.º 2, do CPPT, e se tal pedido podia ser apreciado em sede de revisão oficiosa, ainda que desencadeada pelo contribuinte, dentro do prazo de 4 anos previsto no art. 78º, n.º 1, da LGT. E o que se julgou foi, por um lado, que a situação não tinha enquadramento legal no art. 93º do CIRC, e, por outro lado, que a Administração Tributária não se podia demitir, com os fundamentos que invocou, de rever os questionados actos de pagamento por conta, «*uma vez que estão em causa pagamentos especiais por conta cujas datas de pagamento ocorreram entre 31/03/2009 e 31/03/2011, e o pedido de reembolso foi efectuado em 15/09/2011, portanto dentro dos quatro anos dos exercícios a que se reportam as liquidações de que constituem adiantamentos.*».

O que, consubstancia julgamento bem diverso daquele a que a Recorrente alude nas conclusões supra citadas e que pretende censurar com este recurso.

Não contendo o sindicado aresto uma análise e decisão sobre a questão que a Recorrente pretende ora suscitar, torna-se claro que a revista não pode ser admitida.

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

Custas pela Recorrente.

Lisboa, 16 de Dezembro de 2015. — *Dulce Neto* (relatora) — *Casimiro Gonçalves* — *Isabel Marques da Silva*.

Acórdão de 16 de Dezembro de 2015.

Assunto:

Recurso de revista excepcional. Pressupostos.

Sumário:

- I* — O recurso de *revista excepcional* previsto no artigo 150º do CPTA não corresponde à introdução generalizada de uma nova instância de recurso, funcionando apenas “como uma válvula de segurança do sistema”, pelo que só é admissível se estivermos perante uma questão que, pela sua relevância jurídica ou social, se revista de importância fundamental, ou se a admissão deste recurso for claramente necessária para uma melhor aplicação do direito.
- II* — *Não é de admitir a revista se a questão em relação à qual a recorrente solicita revista nunca foi, como tal, submetida à apreciação das instâncias, não tendo o acórdão recorrido sobre ela versado, nem concretizando a recorrente em que termos a revista tem como fundamento a violação de lei substantiva ou processual, não sendo igualmente evidente tal violação, tanto mais que o acórdão recorrido, na apreciação da questão de que tratou, não o fez de forma ostensivamente errada ou juridicamente insustentável, justificativa da admissão do recurso para melhor aplicação do direito.*
- III* — *Constitui jurisprudência pacífica deste STA que, atento o carácter extraordinário da revista excepcional prevista no artigo 150.º do CPTA, não pode este recurso ser utilizado para arguir nulidades do acórdão recorrido, devendo as mesmas ser arguidas em reclamação para o tribunal recorrido, nos termos do artigo 615.º n.º 4 do Código de Processo Civil.*

Processo n.º 624/15-30.
 Recorrente: A... SGPS, S.A.
 Recorrida: Fazenda Pública.
 Relatora: Ex.^{ma} Sr.^a Cons.^a Dr.^a Isabel Marques da Silva.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

- Relatório -

1 – A..... SGPS, SA, com os sinais dos autos, vem, nos termos e para os efeitos do artigo 150.º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos (CPTA), interpor para este Supremo Tribunal recurso de revista excepcional do acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, de 5 de Fevereiro de 2015, que negou provimento ao recurso por si interposto da sentença do Tribunal Tributário de Lisboa que julgara improcedente a impugnação judicial por si deduzida contra liquidação de IRC do exercício de 2009, no montante de €1.067.777,17.

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

A. O presente recurso de revista vem interposto do Acórdão proferido pela Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo Sul, datado de 5 de Fevereiro de 2015, e notificada através de carta registada em 9 de Fevereiro de 2015, no âmbito do Processo n.º 7131/13, pelo qual foi negado provimento ao recurso interposto pela aqui Recorrente contra a sentença do Tribunal Tributário de Lisboa que julgou improcedente a impugnação por si deduzida contra a liquidação de IRC e juros compensatórios do exercício de 2009.

B. O presente recurso é de revista – nas palavras do próprio legislador, o Recurso de Revista deve funcionar como válvula de segurança do sistema (cf. Exposição de Motivos do CPTA), fazendo com que o Supremo Tribunal Administrativo, enquanto órgão de cúpula, exerça, em casos limitados, uma importante e insubstituível função orientadora em relação aos demais tribunais.

C. Determina, de modo claro, o n.º 1 do artigo 150.º do CPTA, que “das decisões proferidas em 2ª Instância pelo Tribunal Central Administrativo pode haver, excepcionalmente, revista para o Supremo Tribunal Administrativo quando esteja em causa a apreciação de uma questão que, pela sua relevância jurídica ou social, se revista de importância fundamental, ou quando a admissão do recurso seja claramente necessária para uma melhor aplicação do Direito”.

D. Deste modo, resulta patente que o Supremo Tribunal Administrativo, após uma análise preliminar sumária a cargo de uma formação constituída por três juizes entre os mais antigos da Secção (n.º 5 do artigo 150.º CPTA), deve apreciar as questões que, pela sua relevância jurídica ou social, revistam importância fundamental, devendo, igualmente, admitir os recursos – e, conseqüentemente, apreciar as questões – que se afigurem claramente necessárias para uma melhor aplicação do direito.

E. Há que indagar, para efeitos da admissibilidade do presente recurso, se a questão em causa tem relevância jurídica, isto é, que não há apenas uma “relevância teórica medida pelo exercício intelectual, mais ou menos complexo, que seja possível praticar sob as normas discutidas, mas uma relevância prática que tem como ponto obrigatório de referência o interesse objectivo, isto é, a utilidade teórica da revista, e esta, em termos da capacidade de expansão da controvérsia de modo a ultrapassar os limites da situação singular”.

F. Ora, é sabido que é habitual que as correcções à matéria colectável apuradas pelas sociedades comerciais se mantenham, atravessando mais do que um exercício fiscal, até que seja definitiva e judicialmente declarada a sua ilegalidade. Tal deve-se ao facto de as correcções em sede de IRC se referirem muitas vezes a uma mesma prática, tradicionalmente adoptada pelo mesmo sujeito passivo, ano após ano. Este facto, associado à enormidade (também conhecida) das pendências judiciais em matéria tributária, é, pois, susceptível de criar espirais de correcções de uma enormíssima complexidade.

G. Assim sendo, é questão relevante, dir-se-á mesmo, relevantíssima, saber se é lícito à AT assumir os efeitos multiplicadores de uma correcção cuja legalidade não se encontra confirmada judicialmente, dando assim origem a um esquema absolutamente intratável de correcções e liquidações não definitivas, eventualmente irrevertíveis, conforme seguidamente se demonstrará.

H. Noutra perspectiva: é indiscutível que estamos perante “uma questão que, pela sua prática ou frequência, é susceptível de ser repetida num número indeterminado de casos futuros, o que justifica, também, a revista em termos de garantia de uniformização de direito” (Ainda o Acórdão de 19 de Outubro de 2011).

I. Aliás, bem vistas as coisas, a questão controvertida no presente recurso não suscita menos dúvidas, não gera menos incerteza e instabilidade, não tem uma menor relevância prática, nem é susceptível de ser repetida em menor número de casos futuros do que aquele decidido no citado Acórdão do STA de 19 de Outubro de 2011, Processo n.º 0640/11.

J. Assim, deve ser decidido estarem preenchidos os requisitos de admissibilidade do presente recurso de revista.

K. A Recorrente entende que o Acórdão do Tributário do Tribunal Central Administrativo Sul analisa de modo errático e susceptível de provocar a sua generalização em situações cuja relevância

teórica afecta interesses legalmente protegidos o direito aplicável à correcção dos pagamentos especiais por conta impugnada nos presentes autos. Com efeito, como vem dito na decisão de que ora se recorre, a AT procedeu à correcção dos pagamentos especiais por conta deduzidos pelo grupo no exercício de 2009, com base no entendimento de que os mesmos não se encontram a esta data disponíveis pelo facto de ter sido necessário utilizá-los para fazer face a correcções promovidas pela Autoridade Tributária em exercícios anteriores.

L. Ora, Tribunal recorrido – bem como já o Tribunal Tributário de Lisboa – parece não ter compreendido a argumentação aduzida pela Recorrente, nem os seus pedidos em toda a sua extensão, tendo sido talvez essa a razão que o levou a concluir pela legalidade da actuação da Administração fiscal neste caso. O tribunal recorrido acabou, de resto, por nunca se pronunciar a respeito do pedido de suspensão dos autos formulado pela Recorrente, quer em sede de impugnação judicial, quer em sede de recurso ordinário, o que não pode ser levado se não à conta, justamente, de uma incompreensão grave de todo o alcance da defesa apresentada.

M. é que, quer se queira quer não, não é evidentemente indiferente para a Recorrente que esta acção seja julgada sem que previamente sejam resolvidas as questões de legalidade relacionadas com os actos tributários de liquidação, aos quais esta se liga por razões de prejudicialidade.

N. Não é também obviamente aceitável que se suponha, como faz o Tribunal Central Administrativo do Sul no Acórdão de que se recorre, que a “Impugnante em nada fica prejudicada, pois se as Impugnações apresentadas contra os actos de liquidação de 2005, 2006 e 2007, forem julgados procedentes pelo Tribunal, então, serão anulados os actos de liquidação desses exercícios, e consequentemente é nula a liquidação objecto dos presentes autos”.

O. Esta circunstância determina ainda um enredo de correcções e correcções de correcções que complexificam de um modo que o legislador não pode ter desejado ou certamente não imaginou poder ocorrer, capaz de colapsar de um modo intolerável a vida e o desempenho funcional das sociedades e dos administrados em geral.

P. Por outro lado ainda, não é perfeitamente liquido na doutrina que, no domínio tributário, a anulação judicial de um determinado acto de natureza fiscal tenha por efeito a prática necessária de um novo acto com o mesmo sentido ou de sentido oposto, expurgado dos vícios que determinaram a anulação e cujos efeitos se reportarão ao momento da prática do acto anulado por via do princípio da reconstituição da situação actual hipotética.

Q. As normas mobilizadas pelos Tribunais recorridos (cf. artigo 132.º do CPA e artigo 173.º do CPTA), sendo normas do foro administrativo, não têm, pois, em conta que, no domínio tributário, a prática nelas prevista não poderá ter lugar fora dos prazos de caducidade estabelecidos para o exercício, em certos casos, do direito de liquidação do imposto, sob pena de postergação da garantia da segurança patrimonial dos contribuintes e do facto da ilegalidade cuja existência não lhe é imputável acabar por funcionar a favor de quem a praticou (cf. DIOGO LEITE DE CAMPOS, BENJAMIM SILVA RODRIGUES e JORGE LOPES DE SOUSA, in Lei Geral Tributária – Anotada e Comentada, 4.ª Edição, 2012, pág. 870).

R. E nem o argumento no sentido de que, em virtude de o artigo 100º da LGT obrigar a Autoridade Tributária à imediata e plena reconstituição da legalidade do acto ou situação objecto de um litígio, em caso de procedência de reclamação, impugnação judicial ou recurso a favor do contribuinte, um acto de liquidação mantém-se válido enquanto não for proferida decisão final no âmbito do processo judicial pelo qual se impugnou a mesma, serve: se a lei exige aquela reconstituição do “statu quo ante”, por maioria de razão se há-de concluir que a mesma exige que, enquanto não estiver estabilizado na ordem jurídica um determinado acto, por dúvidas judicialmente discutidas quanto à sua legalidade, se não possam praticar quaisquer outros actos que tenham por fundamento directo aquele acto controvertido.

S. Além do mais, semelhante interpretação traduz a defesa de uma estranha técnica legislativa (tendo em conta, desde logo, o princípio da economia processual que norteia o legislador): em vez da obrigação de a Administração se abster de produzir actos que estejam dependentes da decisão incidente sobre aquele outro acto controvertido, defende-se que esta, pesa embora – repita-se – beneficiar de uma garantia sobre a integralidade do seu crédito, pode ser deixada em “roda livre”, praticando os actos que bem entender, para depois, na eventualidade de uma decisão desfavorável aos seus interesses, ter de emanar outros tantos actos, no sentido da revogação de todos os anteriores.

T. Ao decidir nos termos em que o fez, o Tribunal Central Administrativo actuou, pois, de acordo com uma interpretação errada da lei, e, na medida em que estas são situações habituais e recorrentes, aqueles em que uma sociedade aliena as participadas e também os suprimentos que fez nessas participadas, “viciou” a discussão futura desta questão, que é com toda a certeza controversa, de utilidade prática e perfeitamente penalizadora do contribuinte.

U. Razões pelas quais a admissão do presente recurso e a subsequente apreciação do mesmo deve ser aceite, por estarem preenchidos os requisitos estabelecidos no artigo 150.º do CPTA.

V. Relativamente aos fundamentos materiais do presente recurso, constata-se ainda uma grave omissão do Tribunal recorrido, porquanto não emite a sua necessária pronúncia sobre o pedido de suspensão dos presentes autos até decisão transitada em julgado das questões que a este se encontram ligadas em razão de prejudicialidade.

NESTES TERMOS, DEVE O PRESENTE RECURSO DE REVISTA SER ADMITIDO E POSTERIORMENTE JULGADO PROCEDENTE E, EM CONSEQUÊNCIA, SER REVOGADO O ACÓRDÃO RECORRIDO.

2 – Não foram apresentadas contra-alegações.

3 - O Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto junto deste Tribunal emitiu o parecer de fls. 333/334 dos autos, onde se consigna, além do mais, o seguinte:

«(...)

A Recorrente enuncia como questão relevante a decidir a de “saber se é lícito à AT assumir os efeitos multiplicadores de uma correcção cuja legalidade não se encontra confirmada judicialmente, dando assim origem a um esquema absolutamente intratável de correcções e liquidações não definitivas, eventualmente irrevertíveis (...)” – Conclusão G.

A questão que vem colocada tem inegável interesse teórico, desde logo pela novidade, e também interesse prático, tal a frequência como o fenómeno que lhe está subjacente ocorre.

Porém, como decorre do n.º 2 do artigo 150.º do CPTA, a revista só pode ter como fundamento a violação da lei substantiva ou processual e, no caso, não são indicadas quaisquer normas ou princípios eventualmente violados nem essa violação se surpreende na ponderação dos contornos da questão enunciada. Não se vê, designadamente, qual o suporte legal do argumento utilizado na Conclusão S em que se afirma a “obrigação da Administração se abster de produzir actos que estejam dependentes da decisão incidente sobre aquele outro acto controvertido”. Não se vê, por outro lado, considerando o quadro legal aplicável, onde errou o douto Acórdão recorrido, não se descortinando fundamento válido para a admissão do recurso com vista a uma melhor aplicação do direito.

Acresce que o recurso de revista é um recurso de reexame ou substitutivo e a questão apontada, que respeita à actuação da AT no âmbito do procedimento tributário, não foi questão que tivesse sido apreciada ou sequer equacionada na douda decisão recorrida nem, aliás, foi suscitada no recurso da decisão de 1.ª Instância.

Quanto à invocada omissão de pronúncia (Conclusão V) apenas se dirá, como no doudo Acórdão deste Supremo Tribunal de 29.10.08, Rec. n.º 0716/08 (SCA), que as nulidades imputadas ao acórdão recorrido “não integram o objecto do conhecimento da decisão que admite ou não a revista. Podem ser tomadas em consideração, não para se declarar ou não a nulidade da decisão de que se pretende recorrer, mas sim para aquilatar da verificação ou não dos pressupostos da admissão do recurso de revista excepcional”. A eventual nulidade, por omissão de pronúncia, acrescenta-se no aresto citado, poderia e deveria ter sido arguida no tribunal que proferiu a decisão recorrida (art. 615.º, n.º 4 do CPC).

Nesta conformidade, sem mais delongas, considerando que não se mostram preenchidos, no caso, os pressupostos do recurso de revista a que alude o n.º 1 do art. 150.º do CPTA, sou de parecer que o mesmo não deverá ser admitido.»

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

- Fundamentação -

4 – Matéria de facto

É do seguinte teor o probatório fixado no acórdão recorrido:

A) A Impugnante é uma sociedade gestora de participações sociais (SGPS) que tem por objecto social a gestão de participações em empresas associadas e prestação de serviços técnicos de gestão às empresas participadas, CAE 064202 (cfr. fls. 44 verso do Processo Administrativo).

B) A Impugnante, enquanto sociedade dominante do grupo, encontra-se sujeita ao Regime Especial de Tributação de Grupos de Sociedades (RETGS) (cfr. fls. 44 verso do Processo Administrativo e fls. 38 e ss do Processo de Reclamação Graciosa).

C) A Impugnante, nos exercícios de 2005 e 2006, e no âmbito do RETGS, apresentou a declaração periódica do Grupo apurando prejuízo fiscal (cfr. fls. 38 e ss e fls. 100 a 110 do Processo de Reclamação Graciosa).

D) A Impugnante, no exercício de 2007, e no âmbito do RETGS, apresentou a declaração periódica do Grupo, deduzindo prejuízos fiscais anteriormente apurados, não apresentando qualquer matéria tributável (cfr. fls. 38 e ss e fls. 100 a 110 do Processo de Reclamação Graciosa).

E) Considerando os prejuízos fiscais enunciados nas alíneas anteriores, a Impugnante, nos exercícios de 2005, 2006 e 2007, não deduziu quaisquer montantes relativamente a pagamentos relativos a pagamentos especiais por conta efectuados (cfr. fls. 19 a 68 e fls. 100 a 110 do Processo de Reclamação Graciosa).

F) A Impugnante, no exercício de 2009, e no âmbito do RETGS, apresentou a declaração periódica do Grupo apurando matéria colectável, e deduzindo os pagamentos especiais por conta efectuados em 2005 a 2009 (cfr. fls. 19 a 68 e fls. 100 a 110 do Processo de Reclamação Graciosa).

G) As declarações periódicas apresentadas pela Impugnante nos exercícios de 2005, 2006 e 2007 foram objecto de correcções fiscais, apurando-se, em cada um desses exercícios, matéria colectável e a correspondente dedução dos pagamentos especiais por conta efectuados (cfr. fls. 19 a 68, e fls. 100 a 110 do Processo de Reclamação Graciosa, e fls. 134 a 139 dos autos).

H) A Impugnante deduziu impugnação judicial de cada uma das liquidações resultantes das correcções mencionadas na alínea anterior (cfr. fls. 70 a 74 do Processo de Reclamação Graciosa).

I) A Impugnante para suspender os processos de execução fiscal instaurados na sequência das liquidações efectuadas pela AT aos exercícios de 2005, 2006 e 2007, prestou as seguintes garantias bancárias (cfr. fls. 76 a 96 do Processo de Reclamação Graciosa):

a. Garantia bancária n.º 351 709 do Banco Espírito Santo, no valor de 12.092.170,52€, apresentada em 7 de Julho de 2009, no âmbito do processo de execução fiscal n.º 3247200901039202, referente ao exercício de 2005;

b. Garantia bancária n.º 357 235 do Banco Espírito Santo, no valor de 3.423.402,20€, apresentada em 12 de Março de 2010, no âmbito do processo de execução fiscal n.º 3247201001004824 referente ao exercício de 2006;

c. Garantia bancária n.º 91400037292893 da Caixa Geral de Depósitos, no valor de 1.739.260,93€, apresentada em 26 de Abril de 2010, no âmbito do processo de execução fiscal n.º 3247201001021265, referente ao exercício de 2007.

J) Em 29/06/2010, foi emitida a liquidação de IRC n.º 2010 2910234895 e liquidação de juros de mora n.º 2010 00001398997, no montante total de 1.067.777,17€ cujo prazo limite de pagamento voluntário terminou a 23/08/2010 (cfr. fls. 15 e 17 do Processo de Reclamação Graciosa).

K) Na liquidação mencionada na alínea anterior consta, para além do mais, e relativamente ao pagamento especial por conta, o montante de 1.882.645,74€ nas “Importâncias Declaradas” e o montante de 835.805,38€ nas “Importâncias Corrigidas”, e relativamente aos juros de mora consta “Importâncias corrigidas” no montante de 20.936,81€ (cfr. nota de liquidação de fls. 15 do Processo de Reclamação Graciosa, cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido para todos os efeitos legais).

L) Os pagamentos especiais por conta referentes aos exercícios de 2005, 2006 e 2007 que a Impugnante deduziu em 2009, já haviam sido deduzidos nos exercícios respectivos, na sequência das correcções efectuadas pela AT, nesses exercícios (cfr. fls. 100 a 107 do Processo de Reclamação Graciosa).

M) Em 15/12/2012 a Impugnante apresentou reclamação graciosa da liquidação mencionada na alínea anterior (cfr. fls. 2 e ss do Processo de Reclamação Graciosa).

N) Em 31/10/2011 foi proferido despacho de indeferimento da reclamação graciosa, em síntese, com base no entendimento de que os pagamentos especiais por conta dos exercícios de 2005, 2006 e 2007 foram deduzidos às colectas dos respectivos exercícios (cfr. fls. 113 a 115 do Processo de Reclamação Graciosa, cujo teor aqui se dá por reproduzido para todos os efeitos legais).

O) Em 03/11/2011 foi assinado o aviso de recepção referente ao ofício que leva ao conhecimento da Impugnante a decisão de indeferimento da reclamação graciosa (cfr. fls. 117 a 119 do Processo de Reclamação Graciosa).

P) A Impugnação foi apresentada junto do serviço de finanças de Lisboa-2, em 18/11/2011 (cfr. fls. 159 dos autos).

Q) Em 28/10/2010 a Impugnante prestou a garantia bancária n.º 9140037976093 da Caixa Geral de Depósitos, no valor de 1.380.797,71€, para suspender o processo de execução fiscal n.º 3247201001130650, referente ao IRC do exercício de 2009 (cfr. fls. 93 a 98 do Processo de Reclamação Graciosa).

5 – Apreciando.

5.1 Da admissibilidade do recurso

O presente recurso foi interposto e admitido para este STA como recurso de revista excepcional de revista, havendo agora que proceder à apreciação preliminar sumária da verificação *in casu* dos respectivos pressupostos da sua admissibilidade, *ex vi* do n.º 5 do artigo 150.º do CPTA.

Dispõe o artigo 150.º do CPTA, sob a epígrafe “Recurso de Revista”:

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

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

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

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

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

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

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

No caso dos autos, e contrariamente ao alegado, não se nos afiguram preenchidos os pressupostos da revista excepcional.

Alega a recorrente que a questão relativamente à qual solicita a admissão da presente revista – a de saber *se é lícito à AT assumir os efeitos multiplicadores de uma correcção cuja legalidade não se encontra confirmada judicialmente, dando assim origem a um esquema absolutamente intratável de correcções e liquidações não definitivas, eventualmente irrevertíveis (...)* –, é *questão relevante, dir-se-á mesmo, relevantíssima, (...)*, considerando ser *indiscutível que estamos perante “uma questão que, pela sua prática ou frequência, é susceptível de ser repetida num número indeterminado de casos futuros, o que justifica, também, a revista em termos de garantia de uniformização de direito”*, mais alegando que *a questão controvertida no presente recurso não suscita menos dúvidas, não gera menos incerteza e instabilidade, não tem uma menor relevância prática, nem é susceptível de ser repetida em menor número de casos futuros do que aquele decidido no citado Acórdão do STA de 19 de Outubro de 2011, Processo n.º 0640/11, razão pela qual considera que deve ser decidido estarem preenchidos os requisitos de admissibilidade do presente recurso de revista.*

Ora, como diz o Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto no seu parecer junto aos autos, tal questão, assim formulada, nunca foi submetida à apreciação das instâncias, incidindo a impugnação judicial na defesa da legalidade da dedução dos pagamentos especiais por conta efectuados pela recorrente no exercício de 2009 e parcialmente desconsiderados pela Administração fiscal na correcção a que procedeu àquele exercício, e o recurso para o TCA na necessidade de *revisão* da sentença sob recurso porquanto teria incorrido em *erro de julgamento ao confirmar o entendimento da AT*, formulando ainda *pedido alternativo* de suspensão do processo judicial de impugnação até ao trânsito em julgado das decisões proferidas nas impugnações judiciais deduzidas aos exercícios de 2005, 2006 e 2007.

Não versou, pois, o acórdão recorrido sobre a questão enunciada como justificativa da presente revista - a de saber *se é lícito à AT assumir os efeitos multiplicadores de uma correcção cuja legalidade não se encontra confirmada judicialmente, dando assim origem a um esquema absolutamente intratável de correcções e liquidações não definitivas, eventualmente irrevertíveis (...)* – e a verdade é que a recorrente também não concretiza, sequer no presente recurso, qual ou quais as normas ou princípios que postergariam tal actuação administrativa, bastando-se com uma insuficiente alegação

de que tal conduta é “claramente violadora dos mais elementares princípios legais/tributários...” sem especificamente indicar quais.

Ora, não tendo a questão sido apreciada pelo tribunal recorrido, nem concretizando a recorrente em que termos a presente revista tem como *fundamento a violação de lei substantiva ou processual*, não sendo igualmente evidente tal violação, entende-se não ser de admitir o presente recurso, tanto mais que o acórdão recorrido, na apreciação do alegado *erro de julgamento por preterição do princípio da tutela jurisdicional efectiva e do direito à suspensão do processo de execução fiscal nos termos do artigo 169.º/1, do CPPT*, não tratou a questão de forma *ostensivamente errada* ou *juridicamente insustentável*, que justifique a admissão do recurso *para melhor aplicação do direito*.

No que se refere à alegada omissão de pronúncia quanto ao pedido formulado *alternativamente - de suspensão dos presentes autos até decisão transitada em julgado das questões que a este se encontram ligadas em razão de prejudicialidade* (conclusão V das alegações de recurso) - constitui jurisprudência pacífica deste STA que, atento o carácter extraordinário da revista excepcional prevista no artigo 150.º do CPTA, não pode este recurso ser utilizado para arguir nulidades do acórdão, devendo as mesmas ser arguidas em reclamação para o tribunal recorrido, nos termos do artigo 615.º n.º 4 do Código de Processo Civil (cfr., entre muitos outros, os Acórdãos do STA de 26 de Maio de 2010, rec. n.º 097/10, de 12 de Janeiro de 2012, rec. n.º 0899/11, de 8 de Janeiro de 2014, rec. n.º 01522/13 e de 29 de Abril de 2015, rec. n.º 01363/14).

Pelo exposto se conclui não ser de admitir a revista.

- Decisão -

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

Custas pela recorrente.

Lisboa, 16 de Dezembro de 2015. — *Isabel Marques da Silva* (relatora) — *Dulce Neto* — *Casimiro Gonçalves*.

Acórdão de 16 de Dezembro de 2015.

Assunto:

Reforma do acórdão quanto a custas.

Sumário:

Tendo a recorrente sido vencida, apenas, em parte do recurso, a condenação em custas far-se-á na proporção do decaimento.

Processo n.º 672/15-30.

Recorrente: A...

Recorrido: Autoridade Tributária e Aduaneira.

Relator: Ex.^{mo} Sr. Cons. Dr. Fonseca Carvalho.

Acordam os Juizes da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

A recorrente A..... vem requerer a reforma quanto a custas, do acórdão de folhas 249 e segs. destes autos, alegando, em síntese, que tendo sido parcialmente vencida no recurso foi todavia condenada na totalidade das custas.

Requer ao abrigo do artigo 527 do CPC que a sua condenação em custas seja reformulada de modo a que a custas sejam fixadas na proporção do decaimento.

Ouvido o MPPº neste Tribunal emitiu parecer de concordância com a pretensão da requerente.

Cumprir decidir.

Como é sabido todos os processos salvo os que beneficiam de isenção estão sujeitos ao pagamento de custas que são a fonte do financiamento do sistema judicial.

A taxa de justiça refere o número 2 do artigo 529 do CPC corresponde ao montante devido pelo impulso processual de cada interveniente, fixado em função do valor e complexidade da causa,

E o artigo 530 do CPC estabelece no n.º 1 que a taxa de justiça é paga pela parte que demande na qualidade de autor ou réu, exequente ou executado, requerente ou requerido recorrente e recorrido nos termos do disposto no Regulamento das Custas Processuais.

No mesmo sentido também o artigo 1.º do Regulamento das Custas Processuais que assim prescreve:

«1 - Todos os processos estão sujeitos a custas, nos termos fixados pelo presente Regulamento.

2 - Para efeitos do presente Regulamento, considera-se como processo autónomo cada acção, execução, incidente, procedimento cautelar ou recurso, corram ou não por apenso, desde que o mesmo possa dar origem a uma tributação própria.»

Por sua vez o artigo 527 do CPC estipula:

1 - A decisão que julgue a acção ou algum dos seus incidentes ou recursos condena em custas a parte que a elas houver dado causa ou, não havendo vencimento da acção, quem do processo tirou proveito.

2 - Entende-se que dá causa às custas do processo a parte vencida, na proporção em que o for.

3 - No caso de condenação por obrigação solidária, a solidariedade estende-se às custas.

Decorre do exposto que as custas em causa embora da responsabilidade da parte vencida terão de ser fixadas “ex vi” do n.º 2 do artigo 527 do CPC na proporção do decaimento.

No caso dos autos a recorrente apenas ficou vencida quanto a um dos pedidos pois logrou procedência no pedido em que pugnava quanto à fixação do efeito suspensivo da reclamação do órgão da execução fiscal.

Por isso e sem necessidade de mais considerações acordam os juízes da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em deferir o pedido de reforma quanto a custas determinando que no acórdão em causa onde consta “Custas pela recorrente” passe a constar “custas pela recorrente na proporção do decaimento”.

Lisboa, 16 Dezembro de 2015. — *Fonseca Carvalho* (relator) — *Isabel Marques da Silva* — *Pedro Delgado*.

Acórdão de 16 de Dezembro de 2015.

Assunto:

Recurso de Revista Excepcional. Pressupostos.

Sumário:

- I — Constitui jurisprudência consolidada do Supremo Tribunal Administrativo a admissibilidade no contencioso tributário do recurso excepcional de revista previsto no artigo 150.º do CPTA, não se afigurando que tal admissão implique violação da reserva relativa da competência legislativa da Assembleia da República sobre organização e competência dos tribunais.*
- II — O recurso de revista excepcional previsto no artigo 150º do CPTA não corresponde à introdução generalizada de uma nova instância de recurso, funcionando apenas “como uma válvula de segurança do sistema”, pelo que só é admissível se estivermos perante uma questão que, pela sua relevância jurídica ou social, se revista de importância fundamental, ou se a admissão deste recurso for claramente necessária para uma melhor aplicação do direito.*
- III — Decorre expressa e inequivocamente do n.º4 do artigo 150.º do CPTA que o erro na apreciação das provas e na fixação dos factos materiais da causa não pode ser objecto de revista, salvo havendo ofensa de uma disposição expressa de lei que exija certa espécie de prova para a existência do facto ou que fixe a força de determinado meio de prova, o que manifestamente não é o caso dos autos.*

Processo n.º 725/15-30.

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

Recorrido: Fazenda Pública.

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

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

- Relatório -

1 – A....., LDA, com os sinais dos autos, vem interpor para este Supremo Tribunal recurso de revista excepcional do acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte, de 12 de Fevereiro de 2015, que concedeu provimento ao recurso interposto pela Fazenda Pública da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga, de 9 de Maio de 2008, que julgara procedente a impugnação judicial deduzida contra liquidações de IVA relativas aos anos de 2000 e 2001, revogando o julgado recorrido e julgando totalmente improcedente a impugnação judicial.

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

A) *A aceitar-se como judicioso e correcto o entendimento do Acórdão recorrido equivaleria a alguém que não conduzisse viatura automóvel, por impossibilidade física, fosse censurado por cometer uma infracção rodoviária tendo a direcção efectiva do veículo;*

B) *E para se livrar dessa imputação teria que, apesar de não poder conduzir, alegar e provar que, mesmo assim, a coima aplicada era excessiva;*

C) *O TCAN nunca poderia fundamentar o seu Acórdão com a falta de alegação e prova, por parte da aqui recorrente, quanto ao excesso de quantificação da matéria tributável, porquanto o único pressuposto (objectivo) utilizado na tributação por métodos indirectos em IVA foi totalmente infirmado – a alegada “prestação de serviços a terceiros”;*

D) *No presente caso, a prova do excesso de quantificação da matéria tributável seria contribuir para provar o que a administração tributária não logrou alcançar;*

E) *A tese do Acórdão do TCAN tipifica clara interpretação “contra legem”, pois não se verificando a incidência objectiva em IVA, jamais poderá haver qualquer tributação, seja directa ou indirecta (como é o caso do presente recurso);*

F) *O Acórdão proferido pelo TCAN viola, assim, o princípio da legalidade tributária;*

G) *Motivo pelo qual se impõe e justifica plenamente o presente recurso de revista excepcional, previsto no artigo 150.º do CPTA, em que um dos fundamentos é a violação da norma substantiva prevista na alínea a) do número 1 do artigo 1.º do CIVA;*

H) *Tendo sido feita prova da inexistência de prestações de serviços a terceiros, da qual resultou, logicamente, a consequente falta da incidência objectiva por força da alínea a) do número 1 do artigo 1.º do CIVA, tal prova deveria ter sido considerada, pelo tribunal a quo, como “fundada dúvida” sobre a existência do facto tributário, tendo como consequência a anulação do acto impugnado.*

I) *assim, foi violada a norma processual constante do número 1 do artigo 100.º do CPPT;*

J) *As questões ora suscitadas revestem importância fundamental para uma melhor aplicação do direito, pois o Acórdão do TCAN tratou “a matéria de forma ostensivamente errada” e “juridicamente insustentável”;*

K) *Houve, assim, um erro na interpretação e aplicação do direito aos factos provados nos presentes autos, que determina a procedência do presente recurso e, em consequência, deverá a douta decisão recorrida ser revogada e mantida a decisão proferida em 1.ª Instância.*

Nestes termos, deve o presente recurso ser julgado integralmente procedente, proferindo-se douto Acórdão que esteja em conformidade com as conclusões acima fornecidas, com o que se fará justiça.

2 – Não foram apresentadas contra-alegações.

3 – O Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto junto deste Tribunal emitiu o parecer de fls. 224/225 dos autos, nele suscitando a questão da inconstitucionalidade dos artigos 150.º, n.º 1 do CPTA e 26º alínea h) do ETAF 2004, quando interpretados no sentido da admissibilidade no contencioso tributário de recurso de revista excepcional para a Secção de Contencioso Tributário do STA de acórdão da Secção de Contencioso Tributário do TCA, *por violação da reserva relativa de competência legislativa da Assembleia da República sobre organização e competência dos tribunais (art. 165º n.º 1 alínea p) CRP numeração RC/97)*, pugnando, em consequência, por que deva ser recusado o conhecimento do objecto do recurso.

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

- Fundamentação -

4 – Matéria de facto

É do seguinte teor o probatório fixado no acórdão recorrido:

1. *A impugnante exerce a actividade de construção de edifícios e venda fraccionada, cae 45 211 - fls 11 do apenso.*

2. *A impugnante foi objecto de uma inspecção externa, de âmbito geral, relativamente aos exercícios de 2000 e 2001, com início a 7/10/02 e termo a 31/3/03, conforme fls.338 ss do apenso.*

3. *No decurso da inspecção foi apurado, conforme consta do relatório que:*

“IV - Motivos e exposição dos factos que implicam o recurso a métodos indirectos

I - Contabilidade

Dada a actividade do sujeito passivo ser a de construção civil, em que efectua obras por conta própria vendendo fraccionadamente, está obrigado a cumprir a alínea b) do n.º 2 do art.º 19º do CIRC

e a Circular n.º 5/90, de 17/01/90, da D.G.C.I., para além de contabilisticamente cumprir a Directriz Contabilística n.º 3/91, publicada no D.R. n.º 53 - II Série, de 04/03/92.

No entanto a contabilidade do sujeito passivo não é executada segundo aquelas disposições, não havendo registos na contabilidade ou fora dela, dos custos imputados a cada obra, sendo certo que construiu as seguintes obras:

- a) Obras Concluídas em 31/12/99
 - 5 fracções para venda da obra designada por 25 e terminada em 1998, implantada nos lotes 10 e 11 do Lotº43 / 90 -, Viana do Castelo;
 - 4 fracções para venda da obra designada por 26 e terminada em 1999, implantada nos lotes 8 e 9 do Lotº43 / 90 -, Viana do Castelo;
 - 5 fracções para venda da obra designada por 28 e terminada em 1999, na Rua da / Rua, nº..... / -- Viana Castelo;
- b) Obras em Curso em 31/12/99 –
 - Obra designada por 27 e iniciada em 1998, implantada nos lotes 12 e 13 do Lotº43 / 90 -, Viana do Castelo;
 - Obra designada por 29 e iniciada em 1999, no Lugar de -, Viana do Castelo;
 - Obra designada por 30 e iniciada em 1999, na Rua, a-, Viana do Castelo;
- c) Obra iniciada em 2000
 - Obra designada por 34, na - Av., ... a ...- Viana do Castelo;
- c) Obra iniciada em 2001
 - Obra designada por 35, implantada no lote 5 do Lotº43 / 90 -, Viana do Castelo.

Assim não é possível, através da contabilidade, determinar o custo de cada obra (não tem contabilidade de custos) pois não há separação dos custos por obra, estando por ex. registado em Compras de matérias primas todas as compras efectuadas para todas as obras, apesar de em praticamente todos os documentos de aquisições estarem anotados o destino das mesmas (por ex. obra 27) ou mesmo no mesmo documento separarem os vários materiais pelas várias obras (tendo as anotações sido feitas pelo sujeito passivo, conforme se pode verificar nas várias fotocópias de documentos, que constituem o “Anexo E” do Processo de evidência de Trabalhos, “PET”, a que se refere o artigo 44º do RCPIT). Pudemos também verificar que nas facturas n.º 35 e 36, emitidas ao cliente B..... em 30/08/00 e 02/10/00 o sujeito passivo identifica com o n.º 18600 o centro de custos, para além de, relativamente a obras efectuadas em 2001, num escritório e nas oficinas pertencentes à empresa, transferir para a conta de Trabalhos para a própria empresa 7 950 491 \$/ 39 656,88€.

Relativamente aos Inventários de Produtos acabados e em Curso, o sujeito passivo apresentou os Inventários de Obras em Curso (que constituem o “Anexo C” do Processo de Evidência de Trabalhos, “PET”, a que se refere o artigo 44º do RCPIT), não havendo portanto produtos acabados, onde somente designa a obra com um número e o seu valor, sem discriminação das fracções de cada obra e o seu valor, bem como o grau de acabamento da obra. Contudo, é objectivamente claro que possuía no início do ano 2000 até ao final do ano 2001, como produtos acabados as fracções dos prédios concluídos em anos anteriores: 5 fracções da obra 25, 4 fracções da obra 26 e 5 fracções da obra 28.

2 - Conta de Adiantamentos de clientes

O sujeito passivo utiliza a conta 219 - “Clientes - entregas antes de escritura”, sem discriminar em subcontas os clientes que efectuam adiantamentos, sendo portanto movimentada a conta pelos adiantamentos de clientes e também pelas escrituras de venda de fracções, sendo portanto impossível a verificação da identificação dos clientes. No entanto solicitamos ao sujeito passivo a identificação dos clientes em que houve adiantamentos, tendo este elaborado os mapas que constituem o “Anexo D” do Processo de Evidência de Trabalhos, “PET”, a que se refere o artigo 44º do RCPIT.

Pela análise da conta e dos mapas elaborados, verificamos que o sujeito passivo no ano de 2000 não identificou 7 registos de adiantamentos, no valor total de 48 129 350\$ / 240 068,20€ e no ano de 2001 não identificou 23 registos de adiantamentos no valor total de 74 329 403\$ / 370 753,50€, indiciando entregas de clientes de obras não registadas...

... dos elementos contabilísticos e outros que nos foram disponibilizados, nomeadamente, nos Inventários de Existências, reportados a 31 de Dezembro dos anos de 1999, 2000 e 2001, não figuram Produtos acabados, somente figuram existências de Produtos em Curso com várias obras numeradas, sendo certo que, tratando-se de obras com diversas fracções autónomas, não se discriminam as fracções que cada uma incluem, nem qual o seu custo individualizado. Tão pouco se conhece a origem, natureza e critérios adoptados subjacentes à formulação dos cálculos constantes daqueles inventários que permitiram concluir por esses valores. Posto isto questionámos sobre:

a)- Atendendo ao disposto no artº- 26º do CIRC, qual o critério utilizado na valorimetria das existências?

b)- Atendendo ao disposto no artigo 19º do CIRC, Circular n.º 5/90, de 17/01/90, da D.G.C.I. e Directriz Contabilística n.º 3/91, publicada no D.R. n.º 53 - II Série, de 04/03/92, como foram determinados os custos de cada uma das obras, quais os custos de cada fracção e quais os cálculos

que deram origem aos referidos valores? 3.1.1-O sujeito passivo cumpriu á referida Notificação em 30/10/02 (nº 3495 de entrada nesta Direcção), que se junta fotocópia a este Relatório, dado o seu valor probatório, constituindo o “DOC III” respondendo que:

a) “embora sinalizando o destino das aquisições com a identificação da obra, nas facturas das matérias primas utilizadas, considera-se não poderem realizar centros de custos por obra, já que por um camião seja de cimento, areia, ferro, a própria mão de obra etc, é a maior parte das vezes distribuída por várias obras, casos há segundo os encarregados de obras, onde se transfere materiais de umas para outras etc, o mesmo se passa com os F.S.E. como pé. gastos com viaturas, etc.”

b) “Considerou-se, melhor método para a medição das existências para uma avaliação por grau de acabamento, cujos mapas anexamos, considerando sempre a obra no seu todo e não fracção já que esta nunca será produto acabado enquanto o edifício no seu todo não estiver concluído ou seja, enquanto existirem infra-estruturas seja ruas, passeios, rede de saneamento, etc, por acabar”.

Por outro lado, o sujeito passivo apresentou os referidos mapas onde constam:

- Inventário Existências em 31/12/1999- 180 796 453\$/ 901 808,91€
- Inventário Existências em 31/12/2000- 258 617 534\$/ 1289978,82€
- Inventário Existências em 31/12/2001- 220 025 876\$/11 097 484,44€

OBRA 27

Tipo	M2	Custo m2	Custo Total	% acabamento	Custo Total
Existem 31/12/99 Garagem Armazém Loja Apartamentos	1103,81 26,7 501 2605	30000\$ 45000\$ 55000\$ 70000\$	33 114315\$ 1 201 500\$ 27 555 000\$182 350000\$	20%	48844 163\$243 633,666
Existem 31/12/00 Garagem Armazém Loja Apartamentos	45 26,7 63,9 833,4	30000\$ 45000\$ 55000\$ 72000\$	1 350 000\$ 1 201 500\$ 3514500\$ 60 006 689\$	95%	62 769 055\$313 090,736
Existem 31/12/01 Apartamentos	470,35	74 178\$	34 889979\$	80%	27 911 982\$ 139 224,386

OBRA 29

Tipo	M2	Custo m2	Custo Total	% acabamento	Custo Total
Existem 31/12/99 Moradias	883,72	7 4000\$	65 383 930\$	29%	18961340\$94 578,77€
Existem 31/12/00 Moradias	883,72	75 000\$	66 279 458\$	60%	39 767 675\$ 198360,33€
Existem 31/12/01 Moradias	285,19	80 193\$	22 870 558\$	65%	14 865 863\$74 150,61€

OBRA 30

Tipo	M2	Custo m2	Custo Total	% acabamento	Custo Total
Garagens Apartamentos	406,63 1760	27000\$ 70000\$	11115385\$ 123200000\$	26%	34 922 000\$ 174 190,20€
Existem 31/12/00 Garagens Apartamentos	406,63 1760	35000\$ 70000\$	14232189\$ 123 200 000\$	55%	75 587 704\$ 377 029,886

Tipo	M2	Custo m2	Custo Total	% acabamento	Custo Total
Existem 31/12/01 Garagens Apartamentos	406,63 1316,05	35 084\$ 72174\$	14266 349\$ 94984414\$	60%	65 550 459\$ 326 964,306

OBRA 34

Tipo	M2	Custo m2	Custo Total	% acabamento	Custo Total
Existem 31/12/99 Lojas Apartamentos	388 1094,56	78000\$ 115000\$	30 264 000\$ 125873900\$	50%	78 068 950\$ 389406,28€
Existem 31/12/00 Lojas Apartamentos	388 515,63	80000\$ 120 000\$	31 040 000\$ 61 335 580\$	69%	63 739 150\$ 317929,54€
Existem 31/12/01 Lojas Apartamentos	388 515,63	80193\$ 120289\$	31 114 806\$ 62024 630\$	95%	88 482 464\$ 44! 348,676

OBRA 35

Tipo	M2	Custo m2	Custo Total	% acabamento	Custo Total
Existem 3 1/12/00 Garagem Loja Apartamentos	288,58 252 1260	30 000\$ 35 000\$ 60 000\$	8 657 500\$ 8 820 000\$ 75 600 000\$	18%	16753950\$ 83 568,356
Existem 31/12/01 Garagem Loja Apartamentos	288,58 252 1260	34 082\$ 45 108\$ 70 770\$	9 835 366\$ 11 367 329\$ 89 069 080\$	20%	22 054 355\$ 110006,666

Obra pública

31/12/2001 – Orçamento – 2 450000\$ - Grau de acabamento- 34% - 838 947\$/4 184,656

Obras diversas

31/12/2001 - 321 806\$/1 605,166

De referir que a valorização é feita através da multiplicação dos m2 das garagens, apartamentos etc, por um custo por m2, e aplicando depois a percentagem de acabamento da obra donde resulta o valor de cada uma delas no final de cada ano. No entanto, analisando os referidos mapas, podemos verificar que a metragem de cada tipo de fracção, o preço de cada m2 e as referidas percentagens de acabamento variam de ano para ano, dentro de cada obra, sendo que as percentagens, um ano aumentam e no ano seguinte diminuem: caso da obra 27 que em 31/12/99 está com um grau de acabamento de 20%, em 31/12/00 com 95% e em 31/12/01 com 80%

O sujeito passivo não indica como determinou quer o preço por m2 de cada obra, nem como foi determinado o grau de acabamento de cada obra.

3.2- Dado não termos ficado cabalmente esclarecidos acerca das questões constantes da notificação, solicitamos verbalmente mais esclarecimentos, para além de outras questões, nomeadamente haver fracções de obras concluídas em anos anteriores, que não constam nos referidos Inventários, O sujeito passivo veio esclarecer tais questões (nos já referidos documentos, que constituem o “DOC. 1”), referindo que:

a) As existências das obras n.º 25, 26 e 28 estão incluídas nas existências da, designada obra 27, assim em 3 1/12/99 as fracções A,C, D e F da obra 28 (garagens de valor residual) estão incluídas na rubrica “garagem da obra 27” (1.103,81 m2) e a fracção N (loja) da obra 28 com 170,9m2 está incluída na rubrica - loja (501 m2). As fracções A,G,I,U,W da obra 25 e a A, I, L, N da obra 26 estão incluídas na obra 27 na rubrica - apartamentos - 2 605 m2.

b) Os cálculos das existências por inventariação física, tiveram por base:

- os metros quadrados de área útil habitacional;

- o cálculo do custo do metro quadrado de construção “teve por base a experiência do mercado, ou seja a intercepção da procura/oferta, um dado aproximado das empresas da mesma dimensão... conjugado pela experiência adquirida no concurso de Obras Públicas”

- A percentagem de acabamento é uma estimativa analisada pontualmente em cada obra, segundo os parâmetros de construção civil: estrutura, alvenarias, rebocos, electricidade, canalizações, carpintaria, serralharia e pintura. 3.2.1. Acerca destes esclarecimentos ocorre-nos salientar que: ai) Relativamente à alínea a)

- na Obra 28 as referidas garagens tem 69,2 m², sendo que a fracção F com 17,4m² foi vendida em 2001 por 4 987,98 €/1 000 000\$. A fracção N com 170,9 m² foi vendida em 2000 por 137 169,42€/27 500 000\$.

- na Obra 25 as referidas fracções (apartamentos) têm a área de 491 m², tendo essas fracções sido vendidas em 2000 (1),2001 (3)e2002(1)por339 182,57€/68000000\$

- na Obra 26 as referidas fracções (apartamentos) têm a área de 352 m², tendo essas fracções sido vendidas em 2000(2), 2001(1) e 2002(1) por 256880,92€/ 51 500 000\$.

- a Obra 27 tem 1 cave (armazém) com 26,73 m²; 3 lojas destinadas a comércio e serviços com a área de 324,36 m² e 20 apartamentos com a área coberta de 2033 m² (as garagens fazem parte da fracção dos apartamentos, não estando incluídas naquela área).

Assim, se por um lado nos mapas de inventário apresentado na obra 27 consta a área de 501 m² de lojas, e a obra 27 tem 324,36m² de área de loja, podendo portanto os +. 1 76,64m² (501 m² - 324,36m²) incluir a metragem de lojas da obra 25, já relativamente aos apartamentos tal não acontece, pois no inventário consta 2605 m² de apartamentos, sendo que 2033 m² são da obra 27 restando portanto, 572 m² para um total de 843 m² (491 m² para obra 25 e 352 m² para a obra 26), indiciando que, efectivamente não há rigor nas referidas medições, para além de que as fracções das referidas obras concluídas em anos anteriores (25, 26 e 28) são de valor substancial, atendendo à sua área e valor de venda, pelo que o seu esquecimento em inventário evidencia a falta de rigor e credibilidade da contabilidade. bl) Relativamente à alínea b)

O sujeito passivo não apresenta, quaisquer documentos com os cálculos efectuados e que serviriam de base para a estimativa do custo por m² e o acabamento de obra, ou seja o custo por m² indicado é empírico sem base na contabilidade, e, em relação ao grau de acabamento de cada obra o sujeito passivo não apresenta o que serviu de base para a estimativa do mesmo, não permitindo esclarecer determinadas situações como por exemplo o caso da obra 30 que em 3 1/12/00 é indicada a percentagem de acabamento de 55%, com 1760m² de área de apartamentos, e em 31/12/01 a percentagem de acabamento subiu para os 60% mas já com uma área de 1316,05 m² de apartamentos (pois houve venda de fracções) sendo certo que as obras estavam terminadas desde 29/10/01 pois segundo o Livro de Obra da Câmara Municipal de Viana do Castelo as obras terminaram nesta data de 29/10/01.

4- Obras concluídas e em Curso

Dada a falta de elementos evidenciada pela contabilidade, nomeadamente os Inventários de Existências e a falta de informações concretas acerca do início e fim das várias obras que a firma realizou, efectuamos diligências junto da Câmara Municipal de Viana do Castelo, no sentido de saber objectivamente o início e fim de cada obra (de acordo com os registos efectuados no Livro de Obra), bem como o valor da estimativa de custos para a realização da obra, documentos que constituem o "Anexo E" do Processo de evidência de Trabalhos, "PET", a que se refere o artigo 44º do RCPIT. Assim:

Designação da Obra	Nº Fracções	Data do Alvará de Licença de Construção	Início da obra	Fim da obra	Data do Alvará de Licença de Utilização	Custo estimado da obra	Mod. 129 Data da conclusão das obras
Obra 25-Lotes 10 e 11 do 24 habitações Lotº43 / 90 -	24 habitações	30/12/96	06/01/97	06/10/98	20/10/98	228.000.000\$ / 1 137259,216	24/07/98
Obra 26-Lotes 8 e 9 do Lotº.43/90-.....	24 habitações	19/08/97	10/10/97	12/07/99	08/09/99	228.000.000\$ / 1 137259,216	13/05/99
Obra 27-Lotes 12 e 13 do Lotº43/ 90-.....	1 -armazém 1 - serviços veterinários 1-Comércio/ serviços 1 -comércio 20-habitações	01/07/98	07/07/98	31/05/00	16/06/00	228 000 000\$ / 1 137259,216	11/05/00
Obra 28-Rua da / Rua, nº / -- Viana Castelo	6 habitações 8 garagens 2-similar hotelaria	21/10/96	02/01/97	12/03/99	19/03/99	45.903.000\$/ 228963,206	02/07/98

Designação da Obra	Nº Fracções	Data do Alvará de Licença de Construção	Início da obra	Fim da obra	Data do Alvará de Licença de Utilização	Custo estimado da obra	Mod. 129 Data da conclusão das obras
Obra 29 - Lugar de Lote-6 Lote-7 Lote-8	3 Vivendas	12/02/99 12/02/99 12/02/99	15/05/99 15/05/99 15/05/99	04/02/01 04/02/01 04/02/01	09/05/01 09/05/01 09/05/01	17 585 000\$ / 87713.616 (cada vivenda)	19/04/01
Obra 30- Rua a	3 garagens 14 habitações	08/09/99	20/10/99	29/10/01	05/11/01	124 200 000\$ / 619 506.996	05/07/01
Obra 34- Av. a	1-comércio 1 Ti Cabeleireiro 3 habitações	06/01/00	10/01/00	22/08/01	07/11/01	54 520 000\$ / 271 944.616	14/08/01
Obra 35-LoteS do Lotº43/90 -.....	2-Comércio 10-Habitações	21/08/01	Em curso			146.160.000\$/ 729 043.016	30/09/02

4.2- Juntam-se a este relatório, constituindo o “DOC. IV”, os mapas elaborados, com a indicação das áreas de cada fracção de cada obra, data de venda das fracções e valores declarados de venda.

5 - Conclusão

Tendo-se verificado que o sujeito passivo não utiliza nenhum critério válido nos termos do art.º 26º do CIRC, para a valorimetria das existências, nomeadamente por se basearem em conhecimentos subjectivos e empíricos, caso da custo por m2 de construção, para além de que o coeficiente de acabamento das obras declarado, não ser possível de comprovação, dado não existirem os elementos (cálculos documentados) que determinaram o seu valor, em cada obra e exercício, e a contabilidade não permitir a determinação do custo efectivo de cada obra, por não estarem separados os custos de cada obra (matérias primas, fornecimentos e serviços externos, mão de obra directa, etc.), não cumprindo o disposto no artigo 19º do CIRC, Circular nº5/90, de 17/01/90, da D.G.C.I. e Directriz Contabilística n.º 3/91, publicada no DR. n.º 53 - II Série, de 04/03/92, não é possível testar os valores de inventário no final dos exercícios, havendo portanto impossibilidade de comprovar os resultados obtidos e declarados pelo sujeito passivo, não nos merecendo, portanto, qualquer credibilidade, devido às suas omissões e irregularidades, pelo que não reflecte a exacta situação patrimonial e o resultado efectivamente obtido, não sendo possível, através dela, a comprovação e a quantificação, directa e exacta dos elementos indispensáveis à determinação da matéria colectável, de harmonia com as disposições contidas nos art. 17º a 47º do CIRC, pelo que se vai determinar por métodos indirectos o Lucro Tributável de IRC, de acordo com o disposto no n.º 1 do art.º n.º 52º e art.º 54º do Código do IRC e liquidação de IVA nos termos do art.º 84º do CIVA, consubstanciados nos termos legais estabelecidos na alínea b) do art.º 87º, alínea a) do art.º 88º e art.º 90º da Lei Geral Tributária.

(...)

4- Cálculo das prestações de serviço efectuadas em 2000 e 2001

Conforme já foi referido, não é possível, através da contabilidade, determinar o custo de cada obra, pois não há registos contabilísticos que identifiquem os custos por obra, no entanto o sujeito passivo identifica manualmente as obras ao inscrever, praticamente em todos os documentos de aquisições, de matérias primas e serviços o destino das mesmas e até, no mesmo documento separando os vários materiais pelas várias obras. Assim, verificamos, que o sujeito passivo em alguns documentos tem anotado a expressão “Reconstrução por Indemnização” (conforme se pode verificar nas várias fotocópias de documentos, que constituem o “Anexo F” do Processo de evidencia de Trabalhos, a que se refere o artigo 44º do RCPIT), e contabiliza esses custos como custos extraordinários, tratando-se portanto de obras efectuadas dentro da garantia.

No entanto verificamos que o sujeito passivo nos anos de 2000 e 2001, nas referidas anotações identifica obras já concluídas em anos anteriores, não registando esses custos como extraordinários, mas sim do exercício, pelo que, em nosso entender, quando identifica nos documentos de custos o número de uma obra que já foi concluída, pretende separar e identificar internamente obras, de que não há intenção de declarar, nomeadamente serviços prestados a terceiros, e não custos extraordinários com obras já terminadas, pelo que iremos calcular os proveitos correspondentes àqueles custos, nos anos de 2000 e 2001.

Da separação efectuada das compras de matérias primas e serviços, com base nas anotações inscritas pelo sujeito passivo nos referidos documentos de aquisição, resultou que o valor de custos estimados em matérias primas e Fornecimentos e Serviços Externos imputados às obras 25, 26 e 28,

são no valor de 3 572 769\$/17820,906 em 2000 e em 2001 relativos às obras 25, 26, 27 e 28, são no valor de 58 008 742\$/289 346,38€.

Para o cálculo do valor das prestações de serviço, iremos utilizar os valores dos rácios do sujeito passivo (CAE 45 211- Construção de edifícios) com os da unidade orgânica em que se encontra inserido (conforme Ofício n.º001834 de 97.10.10 da Direcção de Serviços de Estudos Planeamento e Coordenação da Prevenção e Inspeção Tributária), e de que se junta fotocópia dos “prints” do ano de 2000 (dado não estarem disponíveis os do ano de 2001, nesse ano utilizaremos os de 2000) com os referidos rácios, nomeadamente o rácio da Margem Bruta II, constituindo o “DOC. VII”.

(...)

5.2- IVA

5.2.1- Ano de 2000

Conforme resulta do ponto 4.1. as prestações de serviços estimadas são de 5 534 886\$/ 27 609,89€, pelo que aplicando a taxa de 17%, resulta IVA em falta no montante de 940931\$/ 4693,34€ que irá ser distribuído uniformemente pelos 4 períodos de imposto.

5.2.2- Ano de 2001

Conforme resulta do ponto 4.2. as prestações de serviços estimadas são de 89 866 370\$/448 251,56€, pelo que aplicando a taxa de 17%, resulta IVA em falta no montante de 15 277 282\$/76 202,76€, que irá ser distribuído uniformemente pelos 4 períodos de imposto.

7- Análise das Margens Bruta II e Rentabilidade Fiscal após correcções

Comparação dos rácios do sujeito passivo com os valores da Unidade Orgânica e Valores dos referentes ao ano de 2001, por não estarem disponíveis:

	Valores Sujeito Passivo Antes Correcções	Valores Sujeito passivo Após correcções	Valores da Unidade Orgânica - Mediana	Valores Nacionais Mediana
Margem Bruta II-1999	59,99%		4,70%	24,04%
Rentabilidade Fiscal Vendas - 1999	1,25%		2,79%	3,22%
Margem Bruta II-2000	4,72%/50,32%b)	-7,5%/43,94%b)	35,45%	25,17%
Rentabilidade Fiscal Vendas -2000	14%	26,42%	1,96%	2,74%
Margem Bruta II-2001 ^a	43,43%	64,19%	35,45%	25,17%
Rentabilidade Fiscal Vendas 2001 ^a)	8,97%	13,26%	1,96%	2,74%

a) Valores de Unidade Orgânica e Nacionais do ano de 2000

b) retirando as compras de matérias primas os terrenos no valor de 178 396 650\$/889 838,74€

Se relativamente ao exercício de 1999 existe base de dados para este sujeito passivo quer ao nível “Nacional” quer a nível de “Unidade Orgânica” certo é que o mesmo não acontece em relação ao “Rácio por sujeito passivo” (para este sujeito passivo) relativamente ao exercício de 2000 e 2001, pelo que teremos de nos cingir à base de dados inerente à “Unidade Orgânica” e “Nacional”. Contudo, para o ano de 2000, face à descrição dos rácios (conforme Ofício n.º 001834 de 97.10.10 da Direcção de Serviços de Estudos Planeamento e Coordenação da Prevenção e Inspeção Tributária) suprimos esta ausência identificando / determinando os correspondentes rácios face aos dados constantes da sua contabilidade e declarações.

Posto isso impõem-se, ainda, adiantar que utilizamos a base de dados inerente à “Unidade Orgânica”, visto que este sujeito passivo opera exclusivamente neste distrito e daí, assim decidirmos sem contudo deixarmos de olhar a base de dados de nível nacional.

6.1 - Relativamente à Margem bruta II

Neste tipo de sujeito passivo (indústria de construção civil com “Variação de produção” este rácio não reflectirá de forma clara e precisa a realidade que se pretende porquanto, sabendo-se que dos componentes inerentes aos custos industrial grande parte está identificada naqueles “C.M.V.C.” e “F.S.E.” e que, neste contexto, a sua objectiva imobilização na conta “35- Produtos e Trabalhos em Curso” neutralizará total ou parcialmente, consoante o caso, aquela realidade (C.M.V.C. e F.S.E. versus “35-Produtos e Trabalhos em Curso”) sem que, naquele rácio, tal facto seja contemplado, é

obvio que se perde, salvo melhor opinião, a adequação da sua utilização. Porém, mesmo assim, na falta de outro(s), sempre diremos que:

6.1.1-Exercício de 2000

Como histórico, o sujeito passivo ostenta no exercício de 1999 - 59,99% quando da base de dados da "Unidade Orgânica" compreende: média- 20,27%; 1º Quartil-18,15%; Mediana - 45,70% e 3º Quartil - 66,25%, ou seja aproxima-se do 3º Quartil, sendo certo que, os rácios de evolução apresentam uma variação, respectivamente e seguindo a mesma ordem anterior de -6,71%, 0,00%, 24,04% e 48,88% e os do ano 2000 apresentam variação respectivamente, segundo a ordem anterior de -12,77%; 6,73%; 35,45% e 57,87%, conforme fls. do Doc. Ora, no ano de 2000, atinente o facto de "após correções" resultar uma percentagem de -7,5%, e, caso se anule o efeito da compra dos terrenos (178 396 650\$ / 889 838,74€), resultar a margem de 43,94%, pode concluir-se que se configura uma realidade perfeitamente ajustável não só ao histórico do sujeito passivo como aos valores de evolução do rácio, não se destoando o enquadramento deste sujeito passivo perante aquela base de dados.

6.1.2-Exercício de 2001

Face ao anteriormente exposto resulta que, na ausência de quaisquer rácios disponíveis, iremos comparar os valores apurados "Após correções! sujeito passivo" com os valores relativos ao ano de 2000. Assim a percentagem de 64,19% enquadra-se no 3º quartil da "Unidade Orgânica" (66,25%) seguindo a tendência dos últimos anos.

6.2- Relativamente à Rentabilidade Fiscal das Vendas

Dado o anteriormente exposto, operando com o histórico deste sujeito passivo e a realidade repositada naquela base de dados /rácios ou seja que em 1999- o sujeito passivo tem 1,25% e a variação dos rácios da "Unidade Orgânica" compreendem: média: 4,57%; 1º Quartil- 1,07%; Mediana - 2,79% e 3º Quartil -6,38%; em 2000 os rácios da "Unidade Orgânica" variam entre: média: 2,78%; 1º Quartil- (1,89%); Mediana - 1,96% e 3º Quartil - 6,27 %, e que "Antes das correções /valores do sujeito passivo" nos anos de 2000 e 2001 tem, respectivamente 14% e 8,97% e que após correções técnicas levadas a cabo (conforme "Cap. III"), resultam, no ano de 2000 -... 48,77%, e, após correções globais envolvendo o "Cap. III", "Cap. IV" e "Cap. V" originam, respectivamente para os anos de 2000 e 2001 os rácios de 26,42% e 13, 26%.

São rácios demasiado elevados e que podem permitir concluir-se que derivam de anomalias tais como omissões de custos que não "custos de proveitos" e ao facto de se tratar de empresa com alguma envergadura e experiência no ramo, em que a capacidade (própria) de produção não é, por certo, alheia se se tiverem conta que iniciou a actividade em 1969 e o peso dos "Fornecimentos e Serviços externos" em relação ao somatório do "Custo de Pessoal", "Custo Matérias primas" e "Fornecimentos e Serviços externos" nos anos de 1999, 2000 e 2001 é respectivamente de 40,9% (458 016, 4€ em 1 119 894,406), 39,84% (465 725.34€ em 1.169.143,51 €) e 37,36% (332 496,87€ em 890 139,91€), bem reveladores dessa capacidade..."

4. A impugnante foi notificada do projecto de relatório, conforme fls. 7 do apenso.

5. Exerceu o direito de audição conforme fls. 109 ss do apenso.

6. Na sequência do relatório a AF procedeu à fixação do IVA, conforme aquele, nos montantes de €4.693,34 (2000) e €76.202,76 (2001). fls. 113 do apenso.

7. A impugnante foi notificada a 15/5/03 do relatório final e da aludida fixação por carta registada com A/R. fls. 113 ss do apenso.

8. Dou por reproduzido o teor de fls. 225 ss (rácios)

9. A impugnante requereu a revisão da matéria tributável, conforme fls. 253 ss., não tendo sido possível acordo, tendo sido proferida decisão mantendo os valores fixados - fls. 268ss do apenso.

10. Tal decisão foi notificada a 15/7/04, conforme fls. 278ss do apenso.

11. A impugnante não se dedica à prestação de serviços a terceiros, fazendo no entanto intervenções nas fracções ou prédios vendidos quando os clientes pediam alterações. Estas eram menos frequentes que as intervenções decorrentes de reclamações, em virtude de problemas detectados, como humidades e outros.

Não se provaram outros factos. Designadamente não se provou que os produtos se destinavam como alegado a uso diferente de carburante ou combustível.

A convicção do tribunal assenta no teor dos elementos juntos aos autos designadamente os referidos nos factos, que apontam no sentido da factualidade tal como descrita. Resulta ainda da prova testemunhal produzida. A testemunha C....., contabilista da firma, afirmou que este não presta serviços a terceiros, referindo a existência de despesas após conclusão das obras e após o licenciamento, dentro da garantia.

Os materiais são destinados a várias obras. Referiu que por vezes os clientes pediam alterações, mas eram mais frequentes intervenções em virtude de reclamação, referenciando o tipo de problemas com estas visadas. As restantes testemunhas confirmaram que a impugnante não se dedica à prestação de serviços a terceiros. Assim a testemunha D....., que trabalhou na firma como avençado durante 3 ou 4 anos, referiu tal facto, confirmando as reclamações por defeitos, que a empresa tem que arran-

jar. Referiu ainda a existência de conclusões mesmo após pedido de licença. Os depoimentos foram convincentes no sentido da ocorrência de intervenções por defeitos, resultando aliás da experiência comum a necessidade, não tão escassa como isso, de intervenção nas obras após o seu termo para resolver pequenos problemas e defeitos.”

5 – Apreciando.

5.1 Da admissibilidade do recurso

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

E, na interpretação dos conceitos a que o legislador recorre na definição do critério qualitativo de admissibilidade deste recurso, constitui jurisprudência pacífica deste Supremo Tribunal Administrativo - cfr., por todos, o recente Acórdão deste STA de 2 de abril de 2014, rec. n.º 1853/13 -, que «(...) o preenchimento do conceito indeterminado de *relevância jurídica fundamental* verificar-se-á, designadamente, quando a questão a apreciar seja de elevada complexidade ou, pelo menos, de complexidade jurídica superior ao comum, seja por força da dificuldade das operações exegéticas a efectuar, de um enquadramento normativo especialmente intrincado ou da necessidade de concatenação de diversos regimes legais e institutos jurídicos, ou quando o tratamento da matéria tem suscitado dúvidas sérias quer ao nível da jurisprudência quer ao nível da doutrina. Já *relevância social fundamental* verificar-se-á quando a situação apresente contornos indiciadores de que a solução pode constituir uma orientação para a apreciação de outros casos, ou quando esteja em causa questão que revele especial capacidade

de repercussão social, em que a utilidade da decisão extravasa os limites do caso concreto das partes envolvidas no litígio. Por outro lado, a *clara necessidade* da admissão da revista para *melhor aplicação do direito* há-de resultar da possibilidade de repetição num número indeterminado de casos futuros e consequente necessidade de garantir a uniformização do direito em matérias importantes tratadas pelas instâncias de forma pouco consistente ou contraditória - nomeadamente por se verificar a divisão de correntes jurisprudenciais ou doutrinárias e se ter gerado incerteza e instabilidade na sua resolução a impor a intervenção do órgão de cúpula da justiça administrativa e tributária como condição para dissipar dúvidas - ou por as instâncias terem tratado a matéria de forma ostensivamente errada ou juridicamente insustentável, sendo objectivamente útil a intervenção do STA na qualidade de órgão de regulação do sistema.».

No caso dos autos é manifesto que não estão preenchidos os pressupostos da revista excepcional.

O acórdão recorrido revogou a decisão de 1.ª instância que, tendo embora julgado estarem verificados os pressupostos para o recurso à avaliação indirecta da matéria tributável, considerou que *quanto à consideração da verificação de prestações de serviços a terceiros, mesmo na aceção fiscal não se mostra suficiente fundamentado e justificada a consideração da sua verificação e sequente apuramento por métodos indirectos* julgando por isso procedente a impugnação judicial. Considerou, ao invés, o acórdão recorrido estar suficientemente fundamentado no relatório da inspecção tributária a razão pela qual foi entendido que, não obstante o seu objecto social, a recorrente havia prestado “serviços a terceiros” - sujeitos a IVA - que omitira da sua contabilidade, nada tendo aportado aos autos como elemento de prova relativamente ao excesso da respectiva quantificação, cabendo-lhe a ela esse ónus, pois que a sentença recorrida considerara também verificados os pressupostos do recurso aos métodos indirectos.

A decisão constante do acórdão recorrido encontra-se sustentada, de facto e de direito e se, porventura incorreu em erro de julgamento, esse erro não se revela *ostensivo, grosseiro, palmar* e respeita à apreciação da matéria de facto, sendo que decorre expressa e inequivocamente do n.º4 do artigo 150.º do CPTA que o *erro na apreciação das provas e na fixação dos factos materiais da causa não pode ser objecto de revista, salvo havendo ofensa de uma disposição expressa de lei que exija certa espécie de prova para a existência do facto ou que fixe a força de determinado meio de prova*, o que manifestamente não é o caso dos autos.

Pelo exposto se conclui não ser de admitir a revista.

- Decisão -

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

Custas pela recorrente.

Lisboa, 16 de Dezembro de 2015. — *Isabel Marques da Silva* (relatora) — *Dulce Neto* — *Casimiro Gonçalves*.

Acórdão de 16 de Dezembro de 2015.

Assunto:

Recurso de revista excepcional. Requisitos. Admissibilidade.

Sumário:

Justifica-se a admissão de recurso de revista excepcional para a apreciação e decisão da questão de saber se, na ausência de comunicação à administração tributária de idêntico domicílio fiscal, as pessoas que vivem em união de facto podem beneficiar do regime de tributação dos sujeitos passivos casados e não separados judicialmente de pessoas e bens (nos termos do artigo 14.º do CIRS) caso façam prova, em processo de impugnação, que tiveram o mesmo local de residência habitual e comum durante o período exigido pela lei para verificação dos pressupostos da união de facto e durante o período de tributação.

Processo n.º: 761/15-30.

Recorrente: A..... e B.....

Recorrido: Fazenda Pública.

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

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1. A..... e B....., com os demais sinais dos autos, interpõem recurso de revista excepcional, ao abrigo do disposto no artigo 150.º do CPTA, do acórdão do TCA Sul que concedeu provimento ao recurso que a FAZENDA PÚBLICA interpusera da sentença do TAF de Beja que, por sua vez, julgara procedente a impugnação judicial que deduziram contra os actos de liquidação de IRS realizados com referência aos anos de 2004, 2005, 2006 e 2007, revogando a sentença e julgando improcedente a impugnação judicial.

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

I. O conceito de *agregado familiar* compreendido à luz do princípio constitucional da igualdade e do disposto no artigo 36º da Constituição da República Portuguesa determinam o reconhecimento da relevância jurídica das uniões de facto.

II. O conceito de *domicílio fiscal* encontra-se legalmente definido no artigo 191º, nº 1, da Lei Geral Tributária, nos termos do qual o domicílio fiscal das pessoas singulares é, em regra, o local da residência habitual [artigo 19º, nº 1, alínea a), da LGT].

III. Resulta da lei uma identidade entre domicílio fiscal e local de residência habitual.

IV. Provando-se a existência de identidade do local de residência habitual dos sujeitos passivos por um período superior a dois anos, tem-se por verificada a primeira das condições estabelecidas no nº 2 do artigo 14º do CIRS;

V. Embora o artigo 19º, nº 3, da LGT estabeleça a obrigatoriedade de comunicação do domicílio do sujeito passivo à Administração Tributária, estatuinto que, na eventualidade de haver mudança de domicílio sem que tal seja comunicado à Administração Tributária, a consequência é a respectiva ineficácia, enquanto tal comunicação não for feita (artigo 19º, nº 4, LGT), aqui tem-se em vista a ineficácia em sentido estrito que não se confunde com a invalidade.

VI. Esta ineficácia a que se refere o legislador ocorre apenas no âmbito da relação entre os sujeitos passivos e a Administração Tributária. Ainda assim, caso esta tome conhecimento da alteração do domicílio por outra via que não através da sua comunicação pelos sujeitos passivos, cessa a ineficácia.

VII. O direito à tributação conjunta dos ora Recorrentes já existia antes da comunicação do domicílio fiscal comum à Administração Tributária, uma vez que os respectivos elementos constitutivos já se tinham verificado.

VIII. A falta de comunicação à Administração Tributária da residência comum apenas determinava a ineficácia da mudança de residência.

IX. Uma vez feita prova de que os sujeitos passivos residiam em comum há mais de dois anos, produzem-se todos os efeitos relativos à tutela das uniões de facto previstos na lei.

X. Não existe fundamento legal que permita à Administração Tributária entender que o domicílio fiscal corresponde à “*residência comum fiscalmente comunicada*”.

XI. No caso concreto, a Administração Tributária tinha legitimidade para presumir a ausência de residência comum,

XII. no entanto, uma vez feita prova da existência de residência comum há mais de dois anos, é ilidida a referida presunção, pelo que a Administração Tributária não pode deixar de reconhecer a verificação das condições legalmente definidas para a tutela jurídico-fiscal das uniões de facto.

1.2. A Fazenda Pública não apresentou contra-alegações.

1.3. O Exm.º Magistrado do Ministério Público emitiu douto parecer no sentido de que o recurso devia ser admitido, argumentando o seguinte:

«[...] o acórdão recorrido pronunciou-se em termos de fazer depender “a aplicação do regime de união de facto em sede de incidência pessoal de IRS da identidade de domicílio fiscal – art. 14º n.º 2 CIRS, ao contrário do que vem dito na sentença da 1.ª instância”.

No entendimento tido no acórdão recorrido foi ainda considerado que “para o preenchimento dos pressupostos da união de facto constante da Lei 7/2001 de 11/5, a identidade de domicílio fiscal é determinante”.

Na sentença proferida em 1ª instância tinha-se entendido, ao contrário, e por referência ao previsto nos artigos 13º e 14º do CIRS, que “a lei não impõe como condição o domicílio fiscal dos Impugnantes mas o da residência do agregado familiar, e esta verifica-se: Os Impugnantes, apesar de terem domicílios fiscais diferentes, não cessaram a coabitação”.

O entendimento adoptado é ainda divergente do que vem sendo decidido pela jurisprudência conhecida, o acórdão do TCA Sul citado na sentença proferida em 1.ª instância. Neste último admitiu-se que a A.T. pudesse corrigir o domicílio fiscal, mais se decidindo que, “vivendo o impugnante em união de facto com outra pessoa, preenchendo os pressupostos constantes da lei respectiva, podiam optar, como fizeram na declaração de rendimentos entregue, pelo regime de tributação dos sujeitos passivos casados e não separados judicialmente de pessoas e bens e, visto que existia identidade de domicílio fiscal dos sujeitos passivos durante o período exigido pela lei para verificação dos pressupostos da união de facto e durante o período de tributação, bem como da assinatura, por ambos, da respectiva

declaração de rendimentos, tudo está em conformidade com a lei (artº 14º nºs 1 e 2 do CIRS).” – assim, no seu sumário, tal como consta em www.dgsi.pt.

Certo é ainda que o previsto no art. 14º nº 2 do CIRS contém uma presunção que, como todas as demais em matéria tributária, é elidível, segundo o previsto no art. 73º da LGT

Acresce que a questão é ainda suscetível de repetição porquanto se prefiguram outros casos semelhantes.

Relega-se para momento posterior eventual pronúncia quanto ao mérito do recurso interposto.

Concluindo:

[...]

Atenta a estrutura do interesse em causa relativo à equiparação das pessoas em união de facto com as casadas e não separadas pessoalmente de pessoas e bens, que não é especialmente de relevar o aspeto particular considerado quanto ao domicílio fiscal e que a questão é suscetível de repetição, parece ser de admitir o recurso interposto, relegando-se para momento posterior eventual pronúncia quanto ao mérito do mesmo.»

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

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

Tal preceito prevê, assim, a possibilidade recurso de revista excepcional para o STA quando esteja em causa a *apreciação de uma questão que, pela sua relevância jurídica ou social, se revista de importância fundamental* ou quando a *admissão do recurso seja claramente necessária para uma melhor aplicação do direito*.

Razão por que a jurisprudência tem reiteradamente sublinhado a excepcionalidade deste recurso, referindo que ele só pode ser admitido nos estritos limites fixados no preceito, sob pena de se desvirtuarem os fins tidos em vista pelo legislador.

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

Deste modo, e como tem sido explicado nos inúmeros acórdãos proferidos por esta formação, que aqui nos dispensamos de enumerar, a ***relevância jurídica fundamental*** deve ser detectada perante a relevância prática da questão, medida pela sua utilidade face à capacidade de expansão da controvérsia, e verificar-se-á tanto em face de questões de direito substantivo como de direito processual, quando apresentem especial ou elevada complexidade ou quando a sua análise suscite dúvidas sérias ao nível da jurisprudência e/ou da doutrina.

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

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

Vejamos se tais requisitos se verificam no caso vertente.

Está em causa uma impugnação judicial que os ora Recorrentes deduziram contra as liquidações de IRS dos anos de 2004, 2005, 2006 e 2007, e na qual se colocava a questão de saber se ocorriam os pressupostos legais para a apresentação conjunta das declarações de rendimentos (nos termos previs-

tos no art. 14º do CIRS) face à invocada união de facto dos sujeitos passivos, pese embora a falta de identidade do domicílio fiscal nos termos comunicados à Administração Tributária.

A 1ª instância, dando razão aos impugnantes, deu por verificados esses pressupostos e julgou a impugnação procedente, argumentando que a lei não impõe como condição para a aplicação do regime a existência do mesmo *domicílio fiscal* para os sujeitos passivos, mas, antes, a existência da mesma residência ou local de residência habitual, e que os impugnantes haviam provado nos autos que a partir de 2002 passaram a viver em condição análoga às dos cônjuges, conforme decorre, além do mais, da materialidade vertida na alínea M) do probatório, onde consta como assente que «*os impugnantes desde 2002 viveram ininterruptamente em comunhão de tecto, mesa e habitação e até já casaram.*».

Todavia, em sede de recurso interposto pela Fazenda Pública, o TCAS revogou essa decisão e julgou a impugnação improcedente, essencialmente com a motivação que foi levada a este sumário do acórdão recorrido:

«2 - A lei faz depender a aplicação do regime da união de facto em sede de incidência pessoal de IRS da identidade do domicílio fiscal – art. 14º nº 2 CIRS, ao contrário do que vem dito na sentença da 1ª Instância. O conceito usado pelo legislador na norma de incidência pessoal de IRS supra referida é o de domicílio fiscal, e não qualquer outro, como residência do agregado familiar, morada habitual, paradeiro ou outro.

3. A lei estabelece que é “*obrigatória (...) a comunicação do domicílio do sujeito passivo à administração tributária*” e “*ineficaz a mudança de domicílio enquanto não for comunicada à administração tributária*” (nºs 3 e 4 do mesmo inciso legal). Sendo assim, entende-se que perante a obrigação de comunicação de mudança de domicílio, sob pena de ineficácia da mesma, enquanto tal não for comunicado – cfr. os nºs 1, 3 e 4 do artigo 19º, nº 1, da Lei Geral Tributária, não é aplicável o estatuído no artigo 1º, nº 2, da Lei 7/2001 de 11 de Maio - «*peçoas que, independentemente do sexo, vivam em condições análogas às dos cônjuges há mais de dois anos*».

Manifestando a sua discordância com o decidido, os ora Recorrentes sustentam que se incorreu em erro de julgamento, por inexistir fundamento legal para a tese que nele foi acolhida e que diverge, aliás, de outras decisões sobre a matéria; e que tendo-se provado que os sujeitos passivos tinham o mesmo domicílio e residiam em comum há mais de dois anos, tendo, por conseguinte, a mesma residência habitual apesar de não o terem oportunamente comunicado à administração tributária, devem considerar-se verificados os pressupostos estabelecidos no artigo 14º, nº 2, do CIRS.

Em suma, a questão que os Recorrentes pretendem dirimir com esta revista é a de saber se, **na ausência de comunicação à administração tributária de idêntico domicílio fiscal, as pessoas que vivem em união de facto podem, ainda assim, beneficiar do regime de tributação dos sujeitos passivos casados e não separados judicialmente de pessoas e bens (previsto no art. 14º do CIRS) caso façam prova, como fizeram nos autos, de que tiveram o mesmo local de residência habitual e comum durante o período exigido pela lei para verificação dos pressupostos da união de facto e durante o período de tributação.**

Tal questão, embora nunca tenha sido colocada ao STA, foi já por diversas vezes suscitada perante o Tribunal Central Administrativo, não tendo aí obtido unanimidade de posições, como se pode ver pela leitura do acórdão recorrido (proferido em 22/01/2015, no proc. nº 06655/13) em confronto com a leitura dos acórdãos proferidos em 5/03/2015, no proc. nº 05655/12 (com um voto de vencido) e em 19/02/2015, no proc. nº 08313/14, ambos em sentido contrário, isto é, que sustentaram a posição de que «*Provando-se que os dois contribuintes vivem há mais de vinte anos em condições análogas às dos cônjuges e na mesma casa, apesar de não terem comunicado a mudança de domicílio fiscal devem poder beneficiar do regime de tributação dos sujeitos passivos casados*» e que se estribam, em síntese, na seguinte motivação jurídica:

«*Para efeitos do disposto no n.º 2 do art. 14.º do CIRS, verifica-se a identidade de domicílio fiscal dos sujeitos passivos quando estes tenham a mesma residência habitual [provada], independentemente do cumprimento da comunicação prevista do n.º 3 do art. 19º da LGT. //A ausência daquela comunicação relevará para efeitos de prova do domicílio fiscal, que caberá aos sujeitos passivos, face a ineficácia da mudança de domicílio que resulta do disposto do n.º 4 do art. 19º da LGT.//Vivendo duas pessoas, independentemente do sexo, em condições análogas às dos cônjuges há mais de dois anos, na mesma residência habitual [prova que cabe aos sujeitos passivos, no caso de incumprimento obrigação de comunicação prevista no n.º 3 do art. 19º da LGT] verifica-se a identidade de domicílio fiscal prevista no disposto n.º 2 do art. 14º do CIRS.*».

Afigura-se-nos, pois, que a admissão da revista é claramente necessária para uma melhor aplicação do direito face à definição que acima deixámos explicitada, até porque importa densificar o conceito de *domicílio fiscal* enquanto pressuposto de aplicação deste regime que o legislador estabeleceu para que pessoas que vivem em união de facto possam beneficiar do regime de tributação dos sujeitos passivos casados e não separados judicialmente de pessoas e bens.

Acresce que a questão é susceptível de repetição em casos futuros e existe um interesse comunitário significativo na sua resolução, atenta a sua frequência e a estrutura do interesse em jogo, assumindo, assim, relevância social fundamental.

Em suma, importa que este Supremo Tribunal intervenha, conhecendo da revista, para que a pronúncia que venha a emitir sobre esta concreta questão possa servir, em casos futuros, como orientação para os tribunais de que é órgão de cúpula, assim contribuindo para uma melhor aplicação do direito.

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

Sem custas nesta fase.

Lisboa, 16 de Dezembro de 2015. — *Dulce Neto* (relatora) — *Casimiro Gonçalves* — *Isabel Marques da Silva*.

Acórdão de 16 de Dezembro de 2015.

Assunto:

IVA. Dedução de IVA. Caducidade do direito de liquidar o valor indevidamente deduzido. Aplicação da lei no tempo. Juros indemnizatórios.

Sumário:

- I — Estando em causa uma dedução de IVA ocorrida em 2002, nos termos do disposto no artigo 45.º, n.º 1 da LGT, o direito de liquidar os tributos caduca se a liquidação não for validamente notificada ao contribuinte no prazo de quatro anos.*
- II — A caducidade do direito de liquidar a obrigação tributária constitui excepção peremptória que extingue o direito de exigir o montante correspondente ao valor em que se liquidou a obrigação tributária.*
- III — O prazo de caducidade do direito de liquidar o montante deduzido pela recorrente relativamente a 2002 ter-se-ia completado em 01-01-2007, atento o disposto no artigo 45.º, n.º 4 da LGT, na redacção introduzida pela Lei n.º 32-B/2002, de 30 de Dezembro àquele preceito, aqui aplicável por força do disposto nos artigos 12.º, n.º 2, parte final do Código Civil e artigo 12.º, n.º 1 da Lei Geral Tributária, por o facto extintivo do direito a liquidar o imposto considerado devido apenas produzir o efeito extintivo no termo do prazo de caducidade que se encontrava em curso à data da entrada em vigor da lei nova.*

Assim, impõe-se a restituição à recorrente de tudo quanto haja sido prestado, com a procedência do pedido que havia formulado de condenação da Administração Tributária no pagamento de juros indemnizatórios, por se mostrarem reunidos os pressupostos constantes do artigo 43.º da LGT - erro imputável aos serviços - liquidação de imposto depois de completado o prazo de caducidade do direito de o liquidar.

(elaborado nos termos do disposto no artigo 663.º, n.º 7 do Código de Processo Civil)

Processo n.º: 773/14-30.

Recorrente: A....., Ldª.

Recorrida: Fazenda Pública.

Relatora: Exm.ª Sr.ª Cons.ª Dr.ª Ana Paula Lobo.

Recurso Jurisdicional

Decisão recorrida – Tribunal Central Administrativo Sul

. 30 de Janeiro de 2014

Acordaram, em conferência, os Juizes da secção de contencioso tributário deste Tribunal Central Administrativo Sul em, conceder provimento ao recurso jurisdicional, revogar sentença recorrida e julgar improcedente a impugnação.

Acordam nesta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

A....., L.dº, veio interpor o presente recurso, ao abrigo do disposto no artº 150º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos, do acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul (TCAS) que deu provimento ao recurso interposto pela Fazenda Pública, e, conseqüentemente, revogou a sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal que julgou totalmente procedente a impugnação judicial apresentada pela ora Recorrente contra o acto de indeferimento tácito da reclamação graciosa n.º 1503-2008/400124.9, tendo por objecto a liquidação adicional de IVA n.º07263491, de 18.09.2007, no montante de €45.826,63, tendo, para esse efeito formulado, a final da sua alegação, as seguintes conclusões:

A) O presente recurso jurisdicional é interposto para Supremo Tribunal Administrativo e deverá ser admitido nos termos do artigo 150.º do CPTA, porquanto:

(i) As questões em discussão nos presentes autos, devido à sua relevância social e jurídica, ao incidirem sobre direitos e regras de salvaguarda dos contribuintes, como sejam o direito à dedução do IVA, a caducidade do direito à liquidação do IVA e a presunção de veracidade da contabilidade, revestem-se de importância fundamental para o seu correto tratamento jurisprudencial pelas instâncias. Neste domínio devem evitar-se, como sucedeu no caso concreto, decisões judiciais diametralmente opostas resultantes da aplicação do mesmo quadro legal, sob pena de se pôr em causa confiança no sistema jurídico;

(ii) O acórdão recorrido padece de erro grosseiro e manifesto, porquanto: por um lado, parte de um pressuposto errado relativamente ao objeto do litígio e à questão decidenda; e por outro, considera que a AT cumpriu o ónus de prova do seu direito à correção do IVA, quando esta nem sequer fundamentou por que motivo não podia a ora Recorrente ter deduzido o IVA.

B) Manter o acórdão recorrido significa manter uma decisão que está ostensivamente incorreta à luz da lei fiscal, o que é inadmissível e deve ser recusado pelo STA para garantia de uma boa justiça.

C) Configurando-se o recurso de revista uma válvula de segurança do sistema, muito dificilmente se poderá concluir que a admissão do recurso não é claramente necessária para uma melhor aplicação do direito.

D) Relativamente ao segmento da liquidação impugnada relativo às correções de 2002, resulta evidente que o acórdão do TCA Sul recorrido parte de um pressuposto errado: os presentes autos têm por objeto o ato de liquidação adicional de IVA n.º 07263491, de 18.09.2007 e não, como aí se refere, um qualquer ato de indeferimento do pedido de reembolso do IVA. Assim como, a questão que se coloca nos presentes autos consiste em saber se a AT podia ter emitido esta liquidação em 18.09.2007 para corrigir uma dedução de IVA, alegadamente indevida, relativa ao ano de 2002 e não, como se infere da argumentação da AT ao citar o acórdão do STA, se a AT podia ter indeferido o pedido de reembolso com fundamento numa irregularidade ocorrida no ano de 2002.

E) É inequívoco que a emissão de um ato de liquidação, ainda que para materializar correções efetuadas na sequência de uma ação de inspeção tributária originada por um pedido de reembolso do IVA, está limitada pelo prazo de caducidade do direito à liquidação.

F) Como defendeu a sentença do tribunal de primeira instância, no caso em apreço, estando em causa uma “dedução indevida” de IVA de 2002, o prazo de caducidade do direito à liquidação previsto no artigo 45º, n.º 4 da LGT, na redação dada pela Lei n.º 32-B/2002, de 30 de Dezembro, teve início em 01.01.2003 e terminou em 01.01.2007. Neste contexto, e porque a liquidação em crise foi efectuada em 18.09.2007, pese embora os autos não forneçam a data da notificação, sempre esta naturalmente que ocorreu posteriormente àquela data, ou seja, depois de ultrapassado o prazo a data. O que significa que a liquidação é ilegal, nesta parte, por caducidade do direito à liquidação.

G) Deverá por isso revogar-se o acórdão recorrido e manter-se a sentença da primeira instância.

H) Relativamente ao segmento da liquidação referente às correções de 2003 e 2004, importa salientar que a inversão do ónus da prova do preenchimento dos pressupostos da dedução por parte do contribuinte só opera verdadeiramente depois de a AT reunir indícios fundados de que o sujeito passivo não tem direito à dedução e que poderão consistir em indicadores objetivos da inexistência da operação ou da não utilização dos serviços na atividade desenvolvida e que tais indícios sejam suficientemente sólidos para fazer cessar a presunção da contabilidade do contribuinte (artigo 75.º da LGT).

I) A AT ao corrigir o IVA com fundamento exclusivo de se “(...) *tratarem de serviços relacionados com imóveis que foram vendidos em data anterior ao da emissão das facturas*”, não cumpriu o ónus de prova do seu direito de correção.

J) Impunha-se à AT que alegasse factualidade que permitisse concluir, ainda, que indiciariamente, que o imóvel foi afetado a fins alheios à atividade da Impugnante, que as operações foram simuladas ou que as faturas não foram emitidas legalmente, o que como ficou claro não sucedeu.

K) Temos por isso de acompanhar a sentença do tribunal de 1.ª instância quando refere que “ (...) Ora, como refere a sentença do tribunal de primeira instância “(...) *No caso sub Judice, a Administração Tributária recusou o direito à dedução com o fundamento, que aqui se relembra: “os serviços relacionados com imóveis que foram vendidos em data anterior ao da emissão das facturas. Ou seja,*

não colocou em causa a possibilidade do IVA no caso na insusceptibilidade de os serviços em causa serem utilizados na actividade da Impugnante. O que a Administração Tributária sustenta como motivo para desconsiderar o direito à dedução é que se trata de serviços relacionados com imóveis que foram vendidos em data anterior ao da emissão das facturas. Ora, o que a lei pretende é, apenas, impedir a dedução do imposto suportado em aquisições de bens e serviços que sejam utilizados para fins estranhos à actividade, e vista a questão a esta luz, o certo é que a declaração fundamentadora externada pela Administração Tributária é totalmente omissa.”

L) Embora não esteja a isso obrigada, porque a AT não conseguiu inverter o ónus de prova contra a Recorrente, foram juntos à PI documentos que demonstram claramente que as faturas em causa respeitaram a serviços relacionados com a sua actividade e que o respetivo IVA foi efetivamente suportado por esta. Não tem, por isso, razão o acórdão recorrido quando afirma que a (...) não existe documentação que comprove cada uma das prestações de serviços, a sua relação com cada um dos imóveis vendidos e o pagamento efectuado pela Impugnante.”

M) Relativamente ao segmento da liquidação referente à correção de 2005, voltamos a sublinhar que a inversão do ónus da prova do preenchimento dos pressupostos da dedução por parte do contribuinte só opera verdadeiramente depois de a AT reunir indícios fundados de que o sujeito passivo não tem direito à dedução e que poderão consistir em indicadores objetivos da inexistência da operação ou da não utilização dos serviços na atividade desenvolvida e que tais indícios sejam suficientemente sólidos para fazer cessar a presunção da contabilidade do contribuinte (artigo 75.º da LGT).

N) A AT ao corrigir o IVA com fundamento exclusivo de a “(...) a renda foi cobrada indevidamente à B..... em virtude do referido imóvel ter sido vendidos em 2004 à sociedade C..... Lda.” não cumpriu o ónus de prova do seu direito de correção.

O) Impunha-se, mais uma vez, à AT que alegasse factualidade que permitisse concluir, ainda que indiciariamente, que o imóvel foi afetado a fins alheios à atividade da Impugnante, que as operações foram simuladas ou que as faturas não foram emitidas legalmente, o que como ficou claro não sucedeu.

P) Pelo que também neste caso temos de acompanhar a sentença do tribunal de 1.ª instância quando refere que “(...) atento o discurso que fundamentou a correcção, ora em análise, e trazendo à colação as considerações tecidas em torno da questão do direito à dedução do IVA, podemos, concluir, sem necessidade de grandes raciocínios jurídicos, que a fundamentação encontrada pela Administração Tributária não pode justificar a recusa do direito à dedução do IVA. Impunha-se à Administração Tributária que alegasse factualidade que permitisse ao Julgador concluir, ainda, que indiciariamente, que o imóvel foi afectado a fins alheios à actividade da Impugnante. Não o tendo feito, não pode a correcção manter-se na Ordem Jurídica.”

Q) Por último, deverá ser revogado o acórdão recorrido na parte em que indefere o pagamento de juros indemnizatórios e mantida a decisão do Tribunal de 1ª instância, porquanto, conforme ficou demonstrado, a liquidação impugnada decorreu de erro de direito manifesto e grosseiro imputável à Administração Tributária.

Nestes termos, e nos demais de Direito julgados aplicáveis, deverá ser admitido o presente recurso, anulando-se o acórdão do TCA Sul recorrido e confirmando-se a Sentença proferida pelo tribunal de 1ª instância como é de elementar JUSTIÇA!

Foi emitido parecer pelo Magistrado do Ministério Público no sentido de ser admitida a revista quanto à questão da caducidade do direito de liquidar adicionalmente o IVA de 06/12T.

O recurso de revista foi admitido ao abrigo do disposto no artº 150º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos, por acórdão proferido em 29.10.2014, apenas quanto à suscitada questão de caducidade do direito de liquidar o imposto.

As instâncias consideraram provados os seguintes factos:

A. A Impugnante é uma sociedade que tem por objecto a promoção e realização de investimentos e empreendimentos industriais e comerciais, nomeadamente urbanização de terrenos e compra e venda de imóveis.

B. A Impugnante está enquadrada para efeitos de IVA no regime normal trimestral com o CAE -70110-promoção imobiliária.

C. No dia 30.05.2007, pelos Serviços de Inspeção Tributária — Divisão II equipa 25, foi elaborada informação, da qual conta:

“Em cumprimento da Ordem de serviço em epígrafe, procedeu-se à análise do pedido de reembolso de IVA referente ao período acima identificado, do qual se apresentam as seguintes considerações:

O sujeito passivo encontra-se enquadrado para efeitos de IVA, no regime normal trimestral, com o CAE 70110— Promoção imobiliária.

A actividade principal da Sociedade A..... consiste na promoção e realização de quaisquer investimentos e empreendimentos industriais e comerciais nomeadamente urbanização de terrenos de compra e venda de imóveis.

O crédito de imposto teve início no 4.º Trimestre de 2002 e resulta do imposto regularizado referente ao acerto do pro rata definitivo do respectivo ano.

Da análise dos diversos elementos disponibilizados pelo contribuinte detectamos as seguintes anomalias: - erro cálculo do pro rata referente aos anos de 2002 e a 2006 // - deduziu indevidamente imposto nos anos de 2003 e 2004.

Pelo exposto propõe-se a abertura de ordem de serviço para que se proceda à regularização das anomalias detectadas.” (Doc. fls. 101/102 do p.a.t. apenso).

D. Com base na informação a que alude a alínea C) do probatório, o Director de Finanças Ajunto por despacho de 06.06.2007, autorizou a abertura das Ordens de serviço n.º 200703964/65/66/67. (Doc. fls. 100 do p.a.t. apenso).

E. Em resultado da acção interna a que alude a al. D) do probatório, e que incidiu sob os anos de 2003, 2004, 2006 e 2006 a Administração Tributária efectuou correcções meramente aritméticas por considerar: “Com base no cruzamento efectuado entre as declarações anuais (anexo L) e a aplicação do património, verifica-se que houve um lapso do contribuinte ao considerar a venda de um imóvel em 2001 no valor 8.537.576,24 €, quando efectivamente ela ocorreu em 31/10/02 conforme escritura lavrada no 5.º Cartório Notarial de Lisboa. Acresce ainda o facto do referido lapso ter ocorrido não só no cálculo do pro rata mas também na declaração de rendimentos (mod. 22) e declaração anual.

F. Procedendo à correcção do presente lapso, o pro rata correcto referente ao ano de 2002 deveria ser O (zero), como se indica a seguir:

Ano de 2002

Sujeitos a IVA 90.058,09€

Isentos de IVA 8.958.440,82€

Total 9.048.498,91 €

PRO RATA 2002 - 0%

Assim, relativamente ao ano de 2002, e dado que o pro rata provisório foi de 6% verifica-se uma regularização indevida (por ter sido considerado 100%) a favor do sujeito passivo no montante de **40.469,50 €** na declaração periódica de (0212) nos termos do art. 23.º do CIVA.

Relativamente ao ano de 2005, também foi considerado erradamente o pro rata definitivo de 100% em virtude de não ter praticado operações isentas e as operações sujeitas serem no valor de 518,98 €. O valor indicado refere-se a uma renda recibo n.º 1) do mês de Janeiro de 2005 relativo ao imóvel sito na Rua, Fracção — Acontece que essa renda foi cobrada indevidamente à B....., em virtude do referido imóvel ter sido vendido em 2004 à Sociedade “C..... LDA.” NIPC

Assim o imposto referente ao ano de 2005 foi indevidamente deduzido nos termos art. 23º do Civa nos montantes abaixo descritos no quadro:

	0503T	0506T	0509T	0512T	TOTAL
Campo 24	29,64	173,58	17,52	3,09	223,83
Campo 40				4620,3	4620,3
Total	29,64	173,38	17,52	4623,39	4844,13

Nota: a regularização do campo 40 refere-se ao acerto do pro rata provisório que foi de 1,62% para os 100%.

Deduziu também indevidamente nos termos da alínea a) do art.º 20º do CIVA as facturas mencionadas no quadro abaixo por se tratarem de serviços relacionados com imóveis que foram vendidos em data anterior ao da emissão das facturas:

Nº	Data	Nome	NIPC	IVA total	Pro rata	IVA DEDUZIDO
20030010	10.04.2003	B.....	.....	1282,50	30,64%	392,96
2004041	25.06.2004	B.....	.....	2850,00	1,62%	46,17
2004068	12.10.2004	B.....	.....	4560,00	1,62%	73,87
Total						513,00

(Doc. 82/91 do p.at. apenso).

F) Na sequência das correcções efectuadas no montante global de € 45.826,63, em 18.09.2007, foi emitida a liquidação adicional de IVA n.º 07263491, no montante de € 45.826,63, referente ao período 0612T. (Doc. N.º 1 junto à p.i.).

G) No dia 01.04.2008, a Impugnante deduziu reclamação graciosa quanto à liquidação a que alude a al. F) do probatório. (Doc. fls. 2/12 do p.a.t. apenso).

H) No dia 30.11.2007, a Impugnante procedeu ao pagamento da liquidação n.º 7263491, no montante de €45.826,63. (Doc. fls. 51 do p.a.t. apenso).

I) No dia 07.02.2000, foi estabelecido entre a Impugnante e a sociedade “B....., Lda.” o “Acordo de Repartição de Serviço”. (Doc. n.º 5 junto à p.i.).

J) Mediante o convénio a que alude a al. I) do probatório, a “B....., Lda.” obrigava-se a funcionar como mediador imobiliário em regime de exclusividade e como consultor imobiliário, assumindo a responsabilidade de prestar serviços necessários para fazer face às necessidades que a impugnante viesse a ter relativamente à contabilidade, suporte técnico entre outros. (Doc. N.º 5 junto à p.i.).

L) Em 23.08.2010 foi a presente Impugnação Judicial remetida a este Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra, por via postal — cfr. comprovativo do registo a fls. 3 dos autos.

M) Em 14.02.2006, a impugnante solicitou o reembolso do IVA, no período de 06.12, no valor de €35.377,83 - (fls. 101 do p.a.)

N) Em 06.06.2007, através da ordem de serviço n.º OI200703964/65/66/67, foi ordenada a instauração de inspecção interna aos exercícios de 2003, 2004, 2005 e 2006 — fls. 100 do p.a.

O) A impugnante tem a actividade cessada desde 31.10.2008 — fls. 167/170, do p.a.

Questões objecto de recurso:

1- Caducidade do direito à liquidação de imposto.

Como bem enunciado, também no acórdão proferido pelo TCA-sul, a recorrente deduziu impugnação judicial do acto de indeferimento tácito da reclamação graciosa n.º 1503- 2008/400124.9, tendo por objecto mediato a liquidação adicional de IVA n.º 07263491, de 18.09.2007, no montante de €45.826,63.

Quanto a este acto de liquidação adicional de iva considerou a recorrente ter sido ele praticado pela Administração Tributária depois de se haver completado o prazo de caducidade do direito de o liquidar.

No presente processo está em causa saber se a Administração Tributária pode emitir uma liquidação em 18.09.2007 para corrigir uma dedução de IVA, alegadamente indevida, relativa ao ano de 2002. Diversamente foi entendido pelo TCA sul que considerou que a questão a dirimir era saber se a Administração Tributária pode indeferir um pedido de reembolso com fundamento numa irregularidade ocorrida no ano de 2002.

No caso em apreço, a Administração Tributária na sequência de um pedido de reembolso efectuado pela recorrente verificou, não só que não haveria direito a esse reembolso, como havia sido deduzido imposto em montante superior ao devido, criando assim um crédito a favor da Administração Tributária que com a liquidação impugnada pretendeu tornar certo, líquido e exigível. Trata-se, neste caso de um acto de liquidação, em sentido estrito, modificativo da situação tributária do contribuinte, que declara a existência de uma obrigação tributária a cargo do contribuinte a que são aplicáveis as razões de segurança jurídica que informam a determinação legal de limitação do período de tempo em que tais actos podem ser praticados, pelo instituto da caducidade.

O direito à dedução do iva, em conformidade com o artº 20º, actualmente 22º do Código do Imposto sobre o valor acrescentado, nasce no momento em que o imposto dedutível se torna exigível, sendo calculado pela subtracção ao montante global do imposto devido pelas operações tributáveis do sujeito passivo, durante um período de declaração, do montante do imposto dedutível, exigível durante o mesmo período.

O prazo de caducidade mostra-se estabelecido no artº 45º n.º 1 da LGT. Nos termos do disposto no artº 5º, n.º 5 do DL n.º 398/98, que aprovou a LGT, o prazo de caducidade de 4 anos é aplicável a todos os factos ocorridos após 1 de Janeiro de 1998.

Estando em causa uma dedução de IVA ocorrida em 2002, nos termos do disposto no art.º 45, n.º 1 da LGT, o direito de liquidar os tributos caduca se a liquidação não for validamente notificada ao contribuinte no prazo de quatro anos.

O início de tal prazo de caducidade, atento o disposto no artº 45º, nº 4 da LGT, no imposto sobre o valor acrescentado, conta-se a partir do início do ano civil seguinte àquele em que se verificou a exigibilidade do imposto, ou seja, no caso concreto 01-01-2003. A redacção introduzida pela Lei n.º 32-B/2002, de 30 de Dezembro àquele preceito é aplicável nesta situação por força do disposto nos artºs 12.º, nº 2, parte final do Código Civil e ar.º 12.º n.º 1 da Lei Geral Tributária, por o facto extintivo do direito a liquidar o imposto considerado devido apenas produzir o efeito extintivo no termo do prazo de caducidade que se encontrava em curso à data da entrada em vigor da lei nova.

Pese embora na matéria provada não conste a data de notificação ao impugnante do acto de liquidação impugnado, o certo é que essa notificação apenas poderia ter tido lugar em data ulterior à da elaboração desse acto que sabemos ocorreu em 18-09-2007, quando o prazo de caducidade se teria completado em 01-01-2007.

A caducidade do direito de liquidar a obrigação tributária constitui excepção preceptiva que - *«importa a absolvição total ou parcial do pedido e consistem na invocação de factos que impedem,*

modificam ou extinguem o efeito jurídico dos factos articulados pelo autor ou causa impeditivas, modificativas ou extintivas do direito do Autor, por isso mesmo levando à improcedência total ou parcial da acção, artº576º, n.º 3 do Código de Processo Civil, aqui aplicável, com as necessárias adaptações, por força do disposto no artº 2.º, e) do CPPT - que extingue o respectivo direito de exigir o montante correspondente ao valor em que se liquidou a obrigação tributária.

O acórdão recorrido fez, pois, um errado enquadramento jurídico da relação material controvertida a determinar a sua revogação parcial, com a conseqüente procedência parcial da impugnação do acto de liquidação quanto ao montante de 40 469,50€ deduzido pela recorrente relativamente a 2002.

Tendo o acto de liquidação procedido a correcções relativas a deduções de IVA dos anos de 2002 e 2005, por ser objecto deste recurso apenas a correcção relativa ao ano de 2002, perante a qual foi invocada a caducidade do direito de liquidar o imposto, transitou em julgado tudo quanto o TCAsul decidiu quanto ao que do acto de liquidação impugnado respeita ao ano de 2005.

Impondo-se a restituição à recorrente de tudo quanto haja sido prestado quanto à parte do acto de liquidação que respeita à correcção relativa à dedução de IVA de 2002, com a procedência do pedido que havia formulado de condenação da Administração Tributária no pagamento de juros indemnizatórios referentes ao valor da correcção de 40 469,50€ por se mostrarem reunidos os pressupostos constantes do artº art. 43.º da LGT - erro imputável aos serviços - liquidação de imposto depois de completado o prazo de caducidade do direito de o liquidar.

Deliberação

Termos em que acordam os Juizes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em conceder provimento ao recurso, revogar parcialmente o acórdão recorrido, julgar parcialmente procedente a impugnação quanto à caducidade do direito de liquidar adicionalmente o IVA constante do acto de liquidação n.º07263491, de 18.09.2007, que se anula na parte relativa à dedução de 2002 que originou a correcção no montante de €40 469,50, e quanto ao pedido de condenação da Administração Tributária no pagamento dos juros indemnizatórios àquele valor referentes, mantendo-se, no mais, o decidido pelo TCAsul.

Custas em todas as instâncias por ambas as partes na proporção do respectivo decaimento que se fixa em 4/5 para a Fazenda Pública e 1/5 para a recorrente.

(Processado e revisto com recurso a meios informáticos (art. 131º nº 5 do Código de Processo Civil, ex vi artº 2º Código de Procedimento e Processo Tributário).

Lisboa, 16 de Dezembro de 2015. — *Ana Paula Lobo* (relatora) — *Dulce Neto* — voto a decisão mas com declaração de voto, por não acompanhar toda a sua fundamentação (segue declaração em anexo) — *Ascensão Lopes*.

Declaração de voto

Concordo com a decisão mas não posso deixar de declarar que discordo em absoluto com a sua fundamentação quando refere que *“A caducidade do direito de liquidar a obrigação tributária constitui excepção peremptória que «importa a absolvição total ou parcial do pedido e consistem na invocação de factos que impedem, modificam ou extinguem o efeito jurídico dos factos articulados pelo autor ou causa impeditivas, modificativas ou extintivas do direito do Autor, por isso mesmo levando à improcedência total ou parcial da acção, artº 576º, n.º 3 do Código de Processo Civil, aqui aplicável, com as necessárias adaptações, por força do disposto no artº 2º, e) do CPPT”.*

A caducidade do direito de liquidar um tributo não constitui uma excepção peremptória, mas, antes, uma ilegalidade ou vício material que inquina a validade do acto tributário impugnado e que conduz à procedência da impugnação. Só a caducidade do direito de deduzir impugnação judicial constitui excepção peremptória que conduz à improcedência da acção.

Dulce Neto

Acórdão de 16 de Dezembro de 2015.

Assunto:

Fundamentos de Oposição à Execução Fiscal. Falsidade do Título Executivo. Legitimidade da Liquidação.

Sumário:

- I — O fundamento de oposição à execução fiscal previsto na alínea c) do artigo 204.º, n.º 1, do CPPT – a falsidade do título executivo – refere-se exclusivamente à falsidade material do próprio título, à eventual desconformidade entre o título e a base fáctico-documental cuja atestação nele se exprime, e não a eventual falsidade intelectual ou ideológica porventura traduzida na divergência entre a realidade e o acto tributário subjacente a esses instrumentos, vício este que se refere, não ao título, mas ao acto de liquidação.*
- II — Assim, não cabe em tal fundamento de oposição a alegada não verificação dos pressupostos fácticos e de direito considerados pela entidade exequente na liquidação do tributo exequendo, de cuja falta de pagamento voluntário resultou a emissão do título executivo.*
- III — Tal alegação reconduz-se à ilegalidade concreta da liquidação, a qual só pode erigir-se em fundamento de oposição à execução fiscal nas situações em que «a lei não assegure meio judicial de impugnação ou recurso contra o acto de liquidação» (cfr: alínea h) do artigo 204.º, n.º 1, do CPPT), ou seja, quando a dívida exequenda não tenha origem em acto tributário ou administrativo prévio.*

Processo n.º: 787/14-30.

Recorrente: A....., Lda.

Recorrido: Município do Barreiro.

Relator: Exm.º Sr. Cons. Dr. Francisco Rothes.

Recurso jurisdicional da sentença proferida no processo de oposição à execução fiscal com o n.º 869/09.3BEALM

1. RELATÓRIO

1.1 A sociedade denominada “A....., Lda.” (adiante Executada, Oponente ou Recorrente) recorre para o Supremo Tribunal Administrativo da sentença por que o Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Almada julgou improcedente a oposição por ela deduzida à execução fiscal que foi instaurada contra ela para cobrança de dívidas por taxas respeitantes a licença de publicidade.

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

«I. A Recorrente considera que os factos objecto dos presentes autos se enquadram no artigo 108.º do Regulamento de Liquidação e Cobrança de Taxas e Licenças do Município do Barreiro e não no artigo 101.º conforme referido na douta Decisão do Tribunal “a quo”.

II. Tal posição assenta no facto de o processo ter como fundamento taxas de publicidade e não taxas de por [sic] ocupação de espaços públicos associada à actividade económica.

III. Nos termos do artigo 108.º 2) o pagamento de renovação de licenças decorre durante o mês indicado no aviso expedido ao interessado, ou nos 30 dias subsequentes ao termo do prazo, acrescido de uma taxa de 50%.

IV. Tendo de se considerar que caso não seja efectuado o pagamento nesse prazo a licença será cancelada, conforme previsto na 2.ª parte do n.º 1 daquele artigo e artigo 7.º n.º 1.

V. É necessário fazer-se a distinção entre a renovação automática das licenças cujo prazo é igual ou superior a 30 dias e o cancelamento da licença por falta de pagamento, pois são situações distintas.

VI. A renovação automática foi um sistema encontrado para evitar que todos os trimestres tivesse de ser solicitado novo pedido de licenciamento,

VII. Pois sendo um período curto, poderia dar azo a atrasos e conseqüentemente dar origem a processos de contra ordenação ou obrigatoriedade de remoção dos painéis até ser concedida nova licença.

VIII. No entanto, independentemente da renovação, caso o requerente, neste caso a Recorrente, não efectue o pagamento dentro dos prazos previstos, a licença será cancelada.

IX. Pelo que uma vez que a Recorrente não efectuou o pagamento das licenças as mesmas deveriam ter sido canceladas, pois estamos perante uma licença trimestral, renovável trimestralmente e não uma licença anual conforme entendido pelo douto Tribunal “a quo”.

X. Quer a recorrida quer os documentos juntos aos autos comprovam que a licença era trimestral.

XI. Tal foi referido pela recorrida na sua douta contestação, assim como fica provado pelo valor em dívida correspondente a uma licença trimestral nos termos do artigo 103.º n.º 9.1- 1).

XII. Não obstante, o mesmo raciocínio deverá ser seguido caso o douto tribunal “ad quem” entenda que é aplicável o artigo 101.º do referido Regulamento.

XIII. Da leitura do regulamento resulta claro que a partir do não pagamento das licenças as mesmas são canceladas,

XIV. Não podendo a recorrida solicitar o seu pagamento, nem executar a Recorrente.

XV. Quanto muito deveria ser levantado um processo de contra-ordenação por possuir painéis publicitários sem licenciamento.

Termos em que deverá o presente processo ser julgado improcedente por não ser devida a quantia exequenda. [...]».

1.3 O Município do Barreiro contra alegou, sintetizando a sua posição nas seguintes proposições conclusivas:

«1- Os arts. 101.º n.º 3 alíneas a) e b) e 108.º n.º 4 alíneas a) e b) do Regulamento de Liquidação e Cobrança de Taxas e Licenças do Município do Barreiro aprovado pela Assembleia Municipal do Barreiro, aprovado em 02.08.2006 são idênticos a reclamar que o termo do licenciamento se faça com uma declaração expressa de vontade por parte da recorrida, independentemente do não pagamento atempado da taxa, ou se faça por parte da agravante, na declaração expressa e por escrito do não renovação do respectivo licenciamento.

2- A caducidade não opera só por si, pois exige uma manifestação declaratória apta a inverter, o mecanismo da renovação automática, como se verifica no caso dos autos. A licença da recorrente sendo anual é pelo menos igual ou superior a 30 dias, consistindo os factos provados nos autos em manifestações de vontade, no sentido de considerar a licença válida e não cancelada.

3- A agravante também não manifestou intenção de por termo à licença por escrito, nem removeu os painéis publicitários, fazendo actuar o mecanismo da renovação automática.

4- As normas do arts. 101.º e 108.º do Regulamento de taxas, revestem carácter especial pelo que a sua hermenêutica faz prevalecer estes sobre os artigos 6 e 7 de índole genérica do mencionado regulamento.

5- O Código Municipal da Publicidade, aprovado pela Assembleia Municipal do Barreiro, em 18.02.1991, salienta que à caducidade, para que esta opere, deve seguir-se uma declaração da Câmara Municipal que constitui opção desta; pode a Câmara Municipal; confirmando ainda o dito no art. 19.º deste Regulamento, com o referido art. 20.º sobre os efeitos necessários das declarações de vontade do recorrente e do recorrido no termo do licenciamento de publicidade.

6- A falta de pagamento atempado da taxa não determina automaticamente a instauração do procedimento de contra-ordenação, consistindo este numa alternativa dos órgãos decisórios da recorrida, que não existe no universo do Município do Barreiro, em face designadamente da exigibilidade para esta se verifique da ocorrência de um facto típico, ilícito e culposo, punível com uma coima.

7- No caso dos autos o uso do processo de Execução Fiscal é adequado ao interesse público subjacente consubstanciado na materialização da cobrança de receitas públicas, ou seja, das taxas devidas pelo licenciamento provado nos autos.

Termos em que deve o recurso de agravo ser considerado improcedente, por ser devida a quantia exequenda e o processo de execução fiscal prosseguir até à cobrança. [...]».

1.4 Recebidos neste Supremo Tribunal Administrativo, os autos foram com vista ao Ministério Público, e o Procurador-Geral Adjunto emitiu parecer do seguinte teor:

«1. Da questão prévia da incompetência material do S.T.A.:

Em face dos termos do recurso e respectivas conclusões, parece resultar que, após se questionar se os factos se enquadram no art. 101.º e não no art. 108.º do Regulamento de Liquidação e Cobrança de Taxas do Município do Barreiro, se defende estar em causa a apreciação de uma licença, a qual é trimestral e não anual ao contrário do decidido, para o que se invoca ser tal o que resulta dos documentos juntos aos autos e a posição do recorrido.

Ora, a recorrente põe em causa o decidido quanto à apreciação efectuada da matéria de facto, nomeadamente, em face de tal não constar e do ponto 1 do probatório constar ter sido informado pelo requerido município ser o licenciamento renovável anualmente.

Assim, e em face do decidido, parece haver ainda matéria de facto a dirimir quanto à questão da falta de fundamentação, do que decorre não ser de cometer a competência para apreciar o recurso interposto à Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo (S.T.A.), nos termos do previsto no n.º 1 do art. 280.º do C.P.P.T.

Com efeito, nesta disposição se prevê que das decisões dos tribunais tributários de 1.ª instância cabe recurso para o Tribunal Central Administrativo, salvo quando a matéria for exclusivamente de direito, único caso em que cabe recurso para o S.T.A.

2. Concluindo:

Parece ser de julgar o S.T.A. incompetente para conhecer do recurso interposto em razão da matéria e da hierarquia, para o qual é o Tribunal Central Administrativo Sul o competente artigos 33.º al. a) do E.T.A.F. e 18.º n.º 3 do C.P.P.T., para o qual a recorrente poderá requerer a remessa dos autos, nos termos do n.º 2 desta última citada disposição, a fim de que o recurso seja aí ainda apreciado».

1.5 Foi dada vista aos Juizes Conselheiros adjuntos.

1.6 As questões que cumpre apreciar e decidir são as de saber i) se o Supremo Tribunal Administrativo é competente em razão da hierarquia para conhecer do recurso (questão suscitada pelo Procurador-

Geral Adjunto neste Supremo Tribunal Administrativo) e, na afirmativa, *ii*) se a Juíza do Tribunal *a quo* fez errado julgamento ao julgar improcedente a oposição à execução fiscal, o que, como procuraremos demonstrar, passa por indagar, para além do mais, da possibilidade de discutir em sede de oposição à execução fiscal a legalidade da liquidação das taxas ora em cobrança coerciva.

2. FUNDAMENTAÇÃO

2.1 DE FACTO

Na sentença recorrida deram-se como provados os seguintes termos:

«1. *Em data que se desconhece foi remetido à oponente um ofício da Câmara Municipal do Barreiro com a referência n.º 773/SAE, do qual consta que a oponente deverá efectuar o pagamento da quantia de € 2.160,00 correspondente às taxas pela afixação de painéis não ocupando a via pública, por m² ou fracção, referente ao 2.º trimestre de 2008, sendo que se não efectuar esse pagamento no prazo de 30 dias será acrescido de 50%, informam ainda que o licenciamento é renovável anualmente enquanto a ocupação se mantiver (cfr. doc. junto a fls. 21 e 22 do processo executivo junto aos autos);*

2. *Em 25/11/2008, foi emitida a factura n.º 3/8468 de 2008, na qual são indicados os painéis publicitários em causa, a localização dos mesmos, bem como os números dos processos, com a indicação dos agravamentos, no montante global de € 3.240,00, sendo indicado Trimestre 2 - validade da licença: 2008/06/30 (cfr. doc. junto a fls. 24 e 25 do processo instrutor junto aos autos);*

3. *Em 25/11/2008, foi emitida a factura n.º 3/8490 de 2008, na qual são indicados os painéis publicitários em causa, a localização dos mesmos, bem como os números dos processos, com a indicação dos agravamentos, no montante global de € 3.240,00, sendo indicado Trimestre 4 - validade da licença: 2008/12/31 (cfr. doc. junto a fls. 26 e 27 do processo instrutor junto aos autos);*

4. *Em 25/11/2008, foi emitida a factura n.º 3/8475 de 2008, na qual são indicados os painéis publicitários em causa, a localização dos mesmos, bem como os números dos processos, com a indicação dos agravamentos, no montante global de € 3.240,00, sendo indicado Trimestre 3 - validade da licença: 2008/09/30 (cfr. doc. junto a fls. 30 e 31 do processo instrutor junto aos autos);*

5. *Em data que se desconhece mas durante o ano de 2008, foi autuado o processo de execução fiscal n.º 2977/08 à oponente que correm termos na Câmara Municipal do Barreiro, por dívidas de taxas devidas por painéis de publicidade que lhes foi lançada no ano de 2008 e que não foram pagas no prazo de cobrança voluntária, no montante de € 3.240,00 (cfr. doc. junto a fls. 1 e 2 do processo executivo junto aos autos);*

6. *Em data que se desconhece mas durante o ano de 2008, foi autuado o processo de execução fiscal n.º 2978/08 à oponente que correm termos na Câmara Municipal do Barreiro, por dívidas de taxas devidas por painéis de publicidade que lhes foi lançada no ano de 2008 e que não foram pagas no prazo de cobrança voluntária, no montante de € 3.240,00 (cfr. doc. junto a fls. 3 e 4 do processo executivo junto aos autos);*

7. *Em data que se desconhece mas durante o ano de 2008, foi autuado o processo de execução fiscal n.º 2979/08 à oponente que correm termos na Câmara Municipal do Barreiro, por dívidas de taxas devidas por painéis de publicidade que lhes foi lançada no ano de 2008 e que não foram pagas no prazo de cobrança voluntária, no montante de € 3.240,00 (cfr. doc. junto a fls. 5 e 6 do processo executivo junto aos autos);*

8. *Os três processos identificados no ponto anterior foram apensados em 22/12/2008 (cfr. doc. junto a fls. 7 do processo executivo junto aos autos);*

9. *Por ofício de 06/01/2009, foi a oponente citada no âmbito dos processos executivos identificados nos pontos anteriores (cfr. doc. junto a fls. 8 a 10 do processo executivo junto aos autos)».*

2.2 DE FACTO E DE DIREITO

2.2.1 A QUESTÃO A APRECIAR E DECIDIR

O Município do Barreiro instaurou contra a sociedade ora Recorrente três execuções fiscais, ulteriormente apensadas, para cobrança coerciva de dívidas provenientes de taxas pela afixação de painéis de publicidade, respeitantes aos 2.º, 3.º e 4.º trimestres de 2008.

A sociedade deduziu oposição a essa execução fiscal, invocando, em síntese, *i*) a falsidade do título executivo, por «*certificar uma realidade inexistente*», uma vez que, porque não pediu a renovação da licença nem efectuou o pagamento da respectiva taxa, a licença cancelou, o que tem como consequência a impossibilidade de serem liquidadas taxas relativamente aos trimestres subsequentes, motivo por que «*não são as mesmas [taxas] devidas, inexistindo a dívida exequenda*»; invocou ainda, subsidiariamente, que *ii*) a serem devidas as taxas, sê-lo-ão em singelo, não sendo devido o acréscimo de 50% constante dos títulos executivos, o qual só seria devido se tivesse sido havido renovação da licença mediante pagamento fora do prazo, o que não foi o caso.

A Juíza do Tribunal Administrativo e Fiscal de Almada, que enunciou a questão a apreciar e decidir como sendo a de «*saber se o ora oponente é ou não responsável pelas dívidas em questão*», teceu, sob

a epígrafe “DO DIREITO”, os considerandos que – porque tal se nos afigura relevante para a decisão a proferir – passamos a reproduzir na íntegra:

«Alega a oponente [(¹)] que os títulos executivos são falsos porquanto o não pagamento das taxas em referência dá origem à caducidade das licenças, pelo que ao ser cancelada a licença a oponente não poderia mais exercer a actividade não podendo assim serem cobradas as taxas.

Pretende a oponente que se aplique ao caso concreto o disposto no art. 102.º, n.º 1, do Regulamento de Liquidação e Cobrança de Taxas e Licenças do Município do Barreiro, onde se afirma que caso o pagamento não seja efectuado no prazo legalmente estabelecido a licença é cancelada.

Acontece porém que o n.º 3 deste mesmo preceito estabelece que as licenças cujo prazo seja igual ou superior a 30 dias renovam-se automaticamente e sucessivamente salvo se a Câmara comunicar por escrito ao titular da licença uma deliberação em sentido contrário ou se o titular da mesma comunicar à Câmara por escrito a sua intenção contrária.

Nada disto aconteceu.

Como decorre do probatório supra a licença em causa nos autos é anual enquanto se mantiver a ocupação, sendo paga trimestralmente.

A oponente não alega nem prova que pretendeu cancelar as licenças em questão, apenas que ficou surpreendida com a taxa que lhe foi cobrada.

Assim sendo, e não estando provado nos autos que a oponente procurou cancelar as licenças em questão nem o Município o fez as taxas que se encontram a ser exigidas são devidas.

Assim e sem necessidade de mais considerações julgaremos improcedente a presente oposição».

A final e afirmando que o fazia «[e]m face do anteriormente exposto», julgou a oposição à execução fiscal improcedente.

A Oponente recorre dessa sentença, insistindo na tese de que as licenças deveriam ter sido canceladas, motivo por que as taxas respectivas não podem ser exigidas.

Assim, como deixámos dito em 1.6, a concluirmos pela competência deste Supremo Tribunal Administrativo em razão da hierarquia para conhecer do presente recurso – questão suscitada pelo Procurador-Geral Adjunto –, a única questão que restará para conhecer é a de saber se na sentença foi feito correcto julgamento quando aí se julgou procedente a oposição.

2.2.2 DA COMPETÊNCIA DO STA EM RAZÃO DA HIERARQUIA

O Procurador-Geral Adjunto suscita a questão da incompetência deste Supremo Tribunal Administrativo em razão da hierarquia para conhecer do recurso.

A questão da competência é de ordem pública e prioritária em relação a qualquer outra [cfr. art. 13.º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos (CPTA), aprovado pela Lei n.º 15/2002, de 22 de Fevereiro]. Cumpre, designadamente aferir da incompetência em razão da hierarquia, que determina a incompetência absoluta do tribunal, a qual é do conhecimento officioso e pode ser arguida até ao trânsito em julgado da decisão final (cfr. art. 16.º do CPPT). No caso *sub judice* foi arguida pelo Procurador-Geral Adjunto junto deste Supremo Tribunal Administrativo.

Note-se ainda que a declaração de incompetência em razão da hierarquia permite que o interessado requeira a remessa do processo ao tribunal competente, que deve ser indicado na decisão que a declare, dispondo o interessado do prazo de 14 dias a contar da notificação daquela decisão para apresentar aquele requerimento (cfr. art. 18.º, n.º 2, do CPPT), como apresentou a Recorrente (cfr. fls. 260). Não o requerendo, verificar-se-á a excepção dilatória de incompetência absoluta deste Tribunal, que obsta ao conhecimento do mérito e dá lugar à absolvição da instância do recorrido [arts. 96.º, alínea a), 577.º, alínea a) e 576.º, n.º 2 do CPC].

Como é sabido, nos termos do disposto nos arts. 26.º, alínea b), e 38.º, alínea a), do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais (ETAF), aprovado pela Lei n.º 13/2002, de 19 de Fevereiro, e no art. 280.º, n.º 1, do CPPT, a competência para conhecer dos recursos das decisões dos tribunais tributários de 1.ª instância em matéria de contencioso tributário, pertence à Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo quando os recursos tenham por exclusivo fundamento matéria de direito, constituindo uma excepção à competência generalizada dos tribunais centrais administrativos, aos quais cabe conhecer «*dos recursos de decisões dos Tribunais Tributários, salvo o disposto na alínea b) do artigo 26.º*» [art. 38.º, alínea a), do ETAF].

Assim, para aferir da competência em razão da hierarquia do Supremo Tribunal Administrativo, há que olhar para as conclusões da alegação do recurso e verificar se, em face das mesmas, as questões controvertidas se resolvem mediante uma exclusiva actividade de aplicação e interpretação de normas jurídicas, ou se, pelo contrário, implicam a necessidade de dirimir questões de facto, seja por insuficiência, excesso ou erro, quanto à matéria de facto provada na decisão recorrida, quer porque se entenda que os factos levados ao probatório não estão provados, quer porque se considere que foram esquecidos factos tidos por relevantes, seja porque se defenda que a prova produzida foi insuficiente, seja ainda porque se divirja nas ilações de facto que se devam retirar dos mesmos (²).

No caso, o Procurador-Geral Adjunto sustenta que a Recorrente põe em causa que a licença (que terá dado origem às taxas ora em cobrança coerciva) seja anual, como decidido, afirmando expressamente que a mesma é trimestral e pretende, por isso, que há ainda matéria de facto a dirimir.

É certo que nas conclusões do presente recurso jurisdicional a Recorrente afirma o carácter trimestral da licença. Mas, salvo o devido respeito, dessa afirmação não pretende extrair consequência jurídica relevante, pois toda a sua argumentação não depende da anualidade ou trimestralidade da licença, mas antes das consequências do não pagamento das taxas, estas, sim, inequivocamente, a serem pagas trimestralmente.

O que significa que inexistente controvérsia factual a dirimir e que a matéria controvertida neste recurso é exclusivamente relativa à aplicação e interpretação dos preceitos jurídicos invocados. Nesta perspectiva, improcede a invocada excepção da incompetência deste Supremo Tribunal Administrativo em razão da hierarquia.

2.2.3 DA LEGALIDADE DA DÍVIDA EXEQUENDA

2.2.3.1 A Oponente invocou como fundamento da oposição à execução fiscal a falsidade dos títulos executivos e, a título subsidiário, o excesso do montante em cobrança coerciva.

Antes do mais, convém relembrar que os fundamentos admissíveis de oposição à execução fiscal são exclusivamente os que constam do rol taxativo do n.º 1 do art. 204.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT).

Quanto à invocada falsidade do título executivo, é certo que a mesma consta daquele rol, mais precisamente da alínea c) do mencionado preceito, que se refere à «*Falsidade do título executivo, quando possa influir nos termos da execução*».

No entanto, não podemos perder de vista a alegação que a Oponente aduziu em ordem a integrar esse fundamento: que a licença que está na origem das taxas em cobrança coerciva foi cancelada por falta de pagamento da taxa respeitante a período anterior e, assim, que «*[c]ancelada a licença, e deixando de se verificar os fundamentos das taxas (art. 4.º da LGT), não são as mesmas devidas (a que os títulos executivos se reportam), inexistindo a dívida exequenda*», motivo por que «*[é] falso o título executivo por certificar uma realidade inexistente – a dívida exequenda*».

Salvo o devido respeito, é manifesto que esta alegação é insusceptível de subsunção ao fundamento previsto na alínea c) do art. 204.º, n.º 1, do CPPT, por não se referir à falsidade que a lei prevê como fundamento de oposição à execução fiscal, tal como tem vindo a entender este Supremo Tribunal Administrativo ⁽³⁾.

Na verdade, «*[a] falsidade do título executivo, que se refere nesta alínea como fundamento de oposição à execução, é, segundo o entendimento que vem sendo feito pela jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo, apenas a que resulta da desconformidade entre o título executivo e a base fáctico-documental cuja atestação nele se exprime, as divergências entre o teor do título e os conhecimentos ou outros instrumentos de cobrança que nele se referem lhe estarem subjacentes, por serem esses os factos em relação aos quais ele tem força probatória plena, por poderem ser apercebidos pela entidade emissora (arts. 371.º, n.º 1, e 372.º, n.ºs 1 e 2, do CC)*».

Estará, assim, fora do conceito de falsidade a eventual divergência entre o teor do título e factos que não são objecto da percepção da entidade emitente.

A divergência entre o conteúdo do título e os referidos instrumentos que são a sua base fáctica, para além dos casos em que a entidade emitente não relata fielmente os factos de que se apercebe, poderá resultar também da falta de genuinidade do título (falsidade material), designadamente por o título não ter sido emitido por quem nele é indicado como emitente, ou por ter ocorrido alteração do conteúdo de um título originariamente genuíno, por aditamento, supressão ou substituição do seu teor levada a cabo por quem não é o seu emitente» ⁽⁴⁾.

Ou seja, a falsidade susceptível de constituir fundamento de oposição à execução fiscal consiste na desconformidade do conteúdo do título face à realidade certificada, não sendo falso o título que reflecte correctamente o suporte de onde foi extraído, ainda que o conteúdo desse suporte, porventura, não seja verídico. A falsidade do título executivo a que se refere o citado normativo legal, enquanto fundamento válido de oposição à execução fiscal, é tão só a falsidade material do próprio título, a sua eventual desconformidade com o original, e não a eventual falsidade intelectual ou ideológica porventura traduzida na atestada desconformidade entre a realidade e o teor do título executivo.

Este fundamento de oposição não deve, portanto, confundir-se com a inveracidade dos pressupostos de facto ou de direito da liquidação.

No caso dos autos, o que a Recorrente vem dizer é que não existe dívida porque a licença que está na origem das taxas estava já cancelada. Tal alegação, todavia, tem a ver com a inexistência de facto tributário, ou seja, com a legalidade das liquidações que deram origem às dívidas exequendas, fundamento que deveria ser invocado em sede de impugnação judicial, precedido, tal como é entendimento deste Supremo Tribunal ⁽⁵⁾ da pertinente reclamação, como prescreve o n.º 5 do art. 16.º do Regulamento Geral das Taxas das Autarquias Locais (RGAL), aprovado pela Lei 53-E/2006, de 29 de Dezembro.

A Recorrente, sob invocação da falsidade do título executivo, exprime discordância com as liquidações que estão na origem das dívidas exequendas. Ora, apesar de a alínea h) do n.º 1 do invocado art. 204.º do CPPT possibilitar que a legalidade em concreto da liquidação se aprecie também em sede de oposição, tal possibilidade está limitada aos casos em que «a lei não assegure meio judicial de impugnação ou recurso contra o acto de liquidação», o que não é, manifestamente, o caso dos autos, em que a liquidação teve origem em acto tributário (cfr. art. 268.º, n.º 4, da Constituição da República e arts. 99.º e 124.º, n.º 1, do CPPT).

Assim, no caso nunca a oposição à execução fiscal poderia proceder com fundamento na falsidade do título executivo, nos termos em que a Recorrente a conformou.

2.2.3.2 A Oponente invocou também na petição inicial, a título subsidiário, que nunca o valor das dívidas exequendas poderia ser o que lhe está a ser exigido, pois, mesmo a serem devidas as taxas, o que não concede, sê-lo-iam apenas em singelo, não havendo lugar ao acréscimo de 50% constante dos títulos executivos, o qual só seria devido se tivesse sido havido renovação da licença mediante pagamento fora do prazo, o que não foi o caso.

Mas também essa alegação não pode ser aceite como fundamento de oposição. A mesma – reportando-se ao *quantum* das taxas liquidadas – contende, manifestamente, com a legalidade em concreto da liquidação da dívida exequenda, cuja apreciação nesta sede está excluída, como vimos de dizer.

2.2.3.3 No caso, a discussão contenciosa de ambos os fundamentos invocados pela Oponente só poderia ter lugar em sede de impugnação judicial.

Não é sequer de ponderar a convolução da petição inicial de oposição em impugnação judicial (ao abrigo do disposto no art. 97.º, n.º 3, da Lei Geral Tributária e do art. 98.º, n.º 4, do CPPT), para a qual sempre se teria de indagar da possibilidade de interpretar o pedido (que foi de extinção total da execução fiscal, a título principal, e de extinção parcial, a título subsidiário) como de anulação das liquidações, uma vez que, como deixámos já dito, se não verifica a condição prevista no n.º 5 do art. 16.º RGTAL como requisito indispensável à abertura da via contenciosa, qual seja a prévia dedução da reclamação prevista no n.º 2 do mesmo artigo.

2.2.3.4 Por tudo o que ficou dito, o recurso não pode ser provido, como decidiremos a final, devendo manter-se a decisão de improcedência da oposição, se bem que por fundamentos bem diversos dos utilizados na sentença recorrida.

2.2.4 CONCLUSÕES

Preparando a decisão, formulamos as seguintes conclusões:

I - O fundamento de oposição à execução fiscal previsto na alínea c) do art. 204.º, n.º 1, do CPPT – a falsidade do título executivo – refere-se exclusivamente à falsidade material do próprio título, à eventual desconformidade entre o título e a base fáctico-documental cuja atestação nele se exprime, e não a eventual falsidade intelectual ou ideológica porventura traduzida na divergência entre a realidade e o acto tributário subjacente a esses instrumentos, vício este que se refere, não ao título, mas ao acto de liquidação.

II - Assim, não cabe em tal fundamento de oposição a alegada não verificação dos pressupostos fácticos e de direito considerados pela entidade exequente na liquidação do tributo exequendo, de cuja falta de pagamento voluntário resultou a emissão do título executivo.

III - Tal alegação reconduz-se à ilegalidade concreta da liquidação, a qual só pode erigir-se em fundamento de oposição à execução fiscal nas situações em que «a lei não assegure meio judicial de impugnação ou recurso contra o acto de liquidação» (cfr. alínea h) do art. 204.º, n.º 1, do CPPT), ou seja, quando a dívida exequenda não tenha origem em acto tributário ou administrativo prévio.

3. DECISÃO

Face ao exposto, os juízes da Secção do Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo acordam, em conferência, em negar provimento ao recurso, mantendo a decisão de improcedência da oposição à execução fiscal com a presente fundamentação.

Custas pela Recorrente.

Lisboa, 16 de Dezembro de 2015. — *Francisco Rothes* (relator) — *Aragão Seia* — *Casimiro Gonçalves*.

(¹) *Permitimo-nos corrigir o manifesto lapso de escrita: por certo queria dizer-se oponente onde se escreveu impugnante.*

(²) *Vide, entre outros, os acórdãos da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo: – de 16 de Dezembro de 2009, proferido no processo n.º 738/09, publicado no Apêndice ao Diário da República de 19 de Abril de 2010 (<http://www.dre.pt/pdfgratiasac/2009/32240.pdf>), págs. 2052/2057, também disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/faa144134d6efbf5802576a30041135b>;*

– de 21 de Abril de 2010, proferido no processo n.º 189/10, publicado no Apêndice ao Diário da República de 30 de Março de 2011 (<http://www.dre.pt/pdfgratificacao/2010/32220.pdf>), págs. 670/674, também disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/8445188eb602055b80257711005292ba>.

(³) Vide, entre muitos outros, os seguintes acórdãos da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

– de 1 de Junho de 2011, proferido no processo n.º 162/11, publicado no Apêndice ao Diário da República de 6 de Janeiro de 2012 (<http://www.dre.pt/pdfgratificacao/2011/32220.pdf>), págs. 890 a 896, também disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/119615b092440328802578a90051b2da>;

– de 26 de Abril de 2012, proferido no processo n.º 1058/12, publicado no Apêndice ao Diário da República de 8 de Outubro de 2013 (<http://www.dre.pt/pdfgratificacao/2012/32220.pdf>), págs. 1172 a 1178, também disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/adda52bde72230a3802579f9003d5458>;

– de 2 de Maio de 2012, proferido no processo n.º 1094/11, publicado no Apêndice ao Diário da República de 8 de Outubro de 2013 (<http://www.dre.pt/pdfgratificacao/2012/32220.pdf>), págs. 1248 a 1252, também disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/6a8ebeb1be379f97802579fa004efa86>.

(⁴) JORGE LOPES DE SOUSA, Código de Procedimento e de Processo Tributário anotado e comentado, Áreas Editora, 6.ª edição, volume III, anotação 32 ao art. 204.º, págs. 482/483.

(⁵) Vide, por mais recentes, os seguintes acórdãos da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

– de 17 de Dezembro de 2014, proferido no processo n.º 1611/13, ainda não publicado no jornal oficial, disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/83869d12563441a280257dbd005bd841>;

– de 25 de Junho de 2015, proferido no processo n.º 45/14, ainda não publicado no jornal oficial, disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/d08e563f538e81ea80257e730052be79>;

– de 18 de Novembro de 2015, proferido no processo n.º 729/15, ainda não publicado no jornal oficial, disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/f8cdc4b0ac028ab280257f06003ebbf>.

Acórdão de 16 de Dezembro de 2015.

Assunto:

Regime Especial de Tributação dos Rendimentos dos Valores Mobiliários. Pedido de reembolso de valor indevidamente retido. Prazos para o pedido de reembolso.

Sumário:

- I — *A possibilidade de restituição do montante indevidamente retido na fonte encontra-se prevista no art. 9.º do DL n.º 193/2005 e pode ser solicitada, segundo o seu n.º 1, no prazo máximo de 90 dias a contar da data em que foi efectuada a retenção, através de formulário a apresentar junto da entidade registadora directa.*
- II — *Caso o beneficiário não requeira o reembolso do imposto indevidamente retido no prazo de 90 dias, deverá fazê-lo nos termos previstos no Código de Processo e Procedimento Tributário, em conformidade com o n.º 3 daquele preceito, definidos no art.º 132 do CPPT.*
- III — *O art.º 132º, n.º 1, 2, e 3 do Código de Processo e Procedimento Tributário regulam a forma de o substituto reaver o que haja entregue nos cofres do estado que exceda o que haja retido ao substituído.*
- IV — *Porém, o n.º 4 do preceito estende os mecanismos previstos no n.º 3 daquele artigo para utilização pelo substituído, quanto às retenções a título definitivo que lhe tiverem sido efectuadas e que ele considere indevidas.*
- V — *A impugnante podia para obter o reembolso da quantia que considerava indevidamente retida na fonte deduzindo reclamação graciosa no prazo de dois anos a contar do termo do ano da retenção indevida.*
- VI — *Apenas a intempestividade, aqui não comprovada, da reclamação graciosa encerraria a possibilidade de em sede de impugnação judicial se virem a apreciar os demais vícios invocados pela recorrida.*

(elaborado nos termos do disposto no art.º 663º, n.º 7 do Código de Processo Civil)

Processo n.º 958/14-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: A....., AG

Relatora: Exm.ª Sr.ª. Cons.ª. Dr.ª. Ana Paula Lobo.

Recurso Jurisdicional

Decisão recorrida – Tribunal Tributário de Lisboa

. 30 de Janeiro de 2014

Julgou a impugnação procedente e, em consequência, anulou os atos impugnados, com as legais consequências em termos de reembolso do imposto indevidamente retido

Acordam nesta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

A Representante da Fazenda Pública, veio interpor o presente recurso da sentença supra referida proferida no processo de impugnação n.º P.º n.º 3026/12.8BELRS, instaurado por A....., AG, contra o indeferimento da reclamação graciosa que apresentou face ao acto de liquidação de IRC, por retenção na fonte, relativa ao ano de 2009, incidente sobre pagamentos de juros de dívida não pública a não residentes, tendo por objecto a liquidação adicional de IVA n.º 07263491, de 18.09.2007, no montante de €45.826,63, tendo, para esse efeito formulado, a final da sua alegação, as seguintes conclusões:

1. Por muito respeito que mereça o vertido na decisão a quo, com a mesma não se pode, de modo algum, concordar.

2. Se mais não fosse, até porque manda o bom senso jurídico que por mais deficientes que por vezes as leis se apresentem, quase tudo nelas pode ser corrigido pela sua adequada interpretação, o que, no caso vertente, com o devido respeito, tal não foi almejado pelo Tribunal a quo. Nesta senda, bastaria que fosse dada uma maior acuidade ao escopo do vertido no art. 132.º do CPP tributário; no art. 137.º do CIRC; no RETRVMRD (Regime Especial de Tributação dos Rendimentos de Valores Mobiliários Representativos de Dívida – aprovado em anexo ao DL n.º 193/2005, de 7 de Novembro; no art. 124.º do CPP Tributário; no art. 660.º do CPCivil (actual art. 608.º do NCPCivil/2013); ao art. 266.º da CRP (princípio da legalidade)

3. conjugadamente com a mais recente jurisprudência dos nossos Tribunais Superiores, para que, se pudesse aquilatar pela improcedência da Impugnação aduzida pela Recorrida/Impugnante quanto à temática aqui recorrida.

4. Por conseguinte, reiterando o devido respeito, que é muito, o areópago a quo lavrou em erro de interpretação e aplicação do direito ao caso em apreço, maxime, ao ter decidido pela tempestividade da apresentação da reclamação graciosa pela Recorrida no âmbito do itinerário processual do caso vertente, e consequentemente, ao ter-se pronunciado quanto ao mérito da reclamação, mormente, à aferição da reunião dos requisitos exigíveis e constantes do RETRVMRD, quanto à isenção de IRC no que concerne à Recorrida.

5. E tudo assim vai dito, porquanto, tal como infra, humildosamente se exporá, atenta a tese sufragada pela Recorrente, no bom rigor, a apresentação da reclamação graciosa pela Recorrida é e deverá ser considerada intempestiva.

6. E, concomitantemente, em respeito pela precedência lógica e de prejudicialidade da verificação daquela vicissitude processual, estava o respeitoso Tribunal a quo impedido de conhecer do mérito da reclamação, mormente, no que tange à aferição da reunião dos requisitos exigíveis e constantes do RETRVMRD (Regime Especial de Tributação dos Rendimentos de Valores Mobiliários Representativos de Dívida – aprovado em anexo ao DL n.º 193/2005, de 7 de Novembro), quanto à isenção de IRC concernente à Recorrida.

7. No que respeita à quaestio decidenda da temática recorrida, a mesma consiste em saber se a reclamação graciosa em causa é tempestiva.

8. Para tanto, o respeitoso Tribunal a quo, em síntese, considerou a apresentação da predita reclamação tempestiva, consubstanciando-se na seguinte fundamentação:

9. Estipula o art. 137.º, do CIRC:

“1 - Os sujeitos passivos de IRC, os seus representantes e as pessoas solidária ou subsidiariamente responsáveis pelo pagamento do imposto podem reclamar ou impugnar a respectiva liquidação, efectuada pelos serviços da administração fiscal, com os fundamentos e nos termos estabelecidos no Código de Procedimento e de Processo Tributário.

2 - A faculdade referida no número anterior é igualmente conferida relativamente à autoliquidação, à retenção na fonte e aos pagamentos por conta, nos termos e prazos previstos nos artigos 131.º a 133.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, sem prejuízo do disposto nos números seguintes.

3 - A reclamação, pelo titular dos rendimentos ou seu representante, da retenção na fonte de importâncias total ou parcialmente indevidas só tem lugar quando essa retenção tenha carácter definitivo e deve ser apresentada no prazo de dois anos a contar do termo do prazo de entrega, pelo substituto, do imposto retido na fonte ou da data do pagamento ou colocação à disposição dos rendimentos, se posterior.” (sublinhado nosso)

10. Já o Regime Especial de Tributação dos Rendimentos de Valores Mobiliários Representativos de Dívida – RTRVMRD (aprovado em anexo ao DL n.º 193/2005, de 7 de Novembro) determinava, no seu art. 9.º, na redacção à época em vigor, para os casos de imposto indevidamente retido no vencimento o seguinte:

“1- Sem prejuízo do disposto no número seguinte, o reembolso do imposto, que tenha sido indevidamente retido na fonte, na data do vencimento do cupão ou do reembolso, a beneficiário da isenção de IRS ou IRC, pode ser requerido, por este ou por um seu representante, no prazo máximo

de 90 dias a contar da data em que foi efectuada a retenção, através de formulário a apresentar junto da entidade registadora direta.

(...) 3 – Decorrido o prazo referido no n.º 1, o pedido de reembolso do imposto indevidamente retido deve ser efectuado nos termos previstos no Código de Procedimento e de Processo Tributário.”.

11. “O n.º 5 do art. 9.º contém um conceito de “imposto indevidamente retido”, determinando-se que se considera como tal “... o imposto retido ao beneficiário da isenção de IRS ou IRC prevista no presente Regime que, por erro ou insuficiência de informação, não foi como tal enquadrado” (sublinhado nosso)

12. “Por seu Turno, o CPPT, a este propósito, define, no seu art. 132.º, que:

1 - A retenção na fonte é susceptível de impugnação por parte do substituto em caso de erro na entrega de imposto superior ao retido.

2 - O imposto entregue a mais será descontado nas entregas seguintes da mesma natureza a efectuar no ano do pagamento indevido.

3 - Caso não seja possível a correcção referida no número anterior, o substituto que quiser impugnar reclamará graciosamente para o órgão periférico regional da administração tributária competente no prazo de dois anos a contar do termo do prazo nele referido.

4 - O disposto no número anterior aplica-se à impugnação pelo substituído da retenção que lhe tiver sido efectuada, salvo quando a retenção tiver a mera natureza de pagamento por conta do imposto devido a final.

5 - Caso a reclamação graciosa seja expressa ou tacitamente indeferida, o contribuinte poderá impugnar, no prazo de 30 dias, a entrega indevida nos mesmos termos que do acto da liquidação.

6 - À impugnação em caso de retenção na fonte aplica-se o disposto no n.º 3 do artigo anterior.” (Sublinhados nossos)

15. Ora, feito este enquadramento, o Tribunal a quo considerou assistir razão à impugnante/recorrida (pág. 9 do douto aresto a quo)

16. Para tanto, o Tribunal a quo alicerçou a fundamentação do douto aresto no considerando de que “...no caso dos autos não é aplicável o regime previsto no art. 137.º, do CIRC, porquanto, no RETRVMRD, está consagrado um regime especial de reacção, primeiro perante a entidade registadora e, caso este meio de reacção não seja acionado, o regime regra previsto no CPPT.”

17. “Ora, no caso dos autos, não tendo a Impugnante usado do expediente previsto no art. 9.º, n.º 1, do RETRVMRD, há que aplicar o seu n.º 3. Assim, não sendo possível a aplicação do n.º 2 do art. 132.º, do CPPT, há que considerar o regime constante dos n.º 3 e 4 do mesmo artigo.”

18. Em face do exposto, o respeitoso areópago conclui o segmento decisório do aresto a quo, quanto a esta temática (tempestividade da apresentação da reclamação), da seguinte forma:

- “Tendo a retenção na fonte em causa ocorrido a 11.05.2009, a impugnante podia reclamar graciosamente no prazo de 2 anos a contar do termo de 2009, ou seja, até 31.12.2011.

Como tal, atendendo à factualidade assente, resulta que a impugnante apresentou a reclamação graciosa a 02.12.2011, logo a mesma é tempestiva.-

“Nesse seguimento, assiste razão à impugnante.”.

19. Ora., no caso em apreço, a impugnação (deduzida pela Impugnante/Recorrida que é uma sociedade comercial sem sede, direcção efectiva ou estabelecimento estável em Portugal) tem subjacente e como fundamento o indeferimento (por intempestividade) da reclamação graciosa que, por sua vez, respeitou à retenções na fonte de IRC, do ano de 2009, incidente sobre juros auferidos em território nacional.

21. Preconizando uma análise perfunctória ao objecto da contenda em apreço, desde logo se infere que o que está em causa tem que ver com a restituição de imposto retido na fonte quando se está perante entidades que beneficiem do regime de isenção ou de dispensa de retenção na fonte no momento da maturação dos valores mobiliários ou o seu vencimento de juros, nos termos do preceituado no DL n.º193/2005 de 7 de Novembro que regula o Regime Especial de Tributação dos Rendimentos dos Valores Mobiliários (RETRVMRD).

22. A possibilidade de restituição do montante retido na fonte encontra-se prevista no art. 9.º do Diploma Legal referenciado.

23. Nesta senda, é premente atender ao vertido no n.º 1 do art.9.º supra referido, no sentido de que: “(...) o reembolso do imposto, que tenha sido indevidamente retido na fonte, na data do vencimento do cupão ou do reembolso, a beneficiário da isenção de IRS ou IRC, pode ser requerido, por este ou por um seu representante,

24. no prazo máximo de 90 dias a contar da data em que foi efectuada a retenção, através de formulário a apresentar junto da entidade registadora directa.” (Sublinhado nosso)

25. Preceitua ainda aquele normativo legal que nos casos em que o beneficiário não requeira o reembolso do imposto indevidamente retido no prazo de 90 dias, deverá fazê-lo nos termos previstos no CPPTributário (vide n.º 3 do art. 9.º do DL 193/2005 de 7 de Novembro).

26. Sendo que, se considera “imposto indevidamente retido”, o imposto retido por erro ou insuficiência na informação, não tendo sido como tal enquadrado (cfr. n.º 5 do art. 9.º do DL 193/2005 de 7 de Novembro).

27. Ora, revertendo ao caso em apreço a Impugnante/Recorrida não requereu o reembolso no prazo de 90 dias, tal como o consagra o n.º 1 do art. 9.º supra aludido.

28. Na verdade a Recorrida utilizou como meio para requerer o reembolso do imposto, que alega indevidamente retido, a reclamação judicial consignada no art. 132.º do CPPTributário.

29. Todavia, não é a utilização do meio previsto no art. 132.º do CPPTributário, o meio idóneo para que a Recorrida viesse requerer o reembolso do imposto retido em causa.

30. O art. 132.º do CPPTributário aplica-se aos casos de erro na entrega de imposto superior ao retido, o que, não sucedeu no caso sub judice.

31. Em bom rigor, a falta de apresentação atempada dos elementos probatórios que permitem o aproveitamento da isenção prevista no DL 193/2005 de 7 de Novembro, origina a retenção por parte das entidades registadoras directas. Nesta senda, no caso vertente, não se trata, tão pouco, de qualquer erro ou insuficiência de informação.

32. Efectivamente, pese embora o facto de o DL n.º 193/2005 de 7 de Novembro, que regula o Regime Especial de Valores Mobiliários Representativos de Dívida prever no seu art. 9.º a possibilidade de ser solicitada, nos termos do CPPTributário,

33. depois de decorridos os 90 dias a contar da data em que foi efectuada a retenção, a restituição do imposto retido na fonte aquando do vencimento dos juros por falta de apresentação atempada da prova de não residência do beneficiário dos rendimentos, da leitura daquele normativo, mais concretamente do seu art. 132.º, não resulta que a presente situação ali se enquadre.

34. Em face do supra aludido, não será de aplicar ao caso vertente o preceituado no art. 132.º do CPPTributário.

35. Será de aplicar ao caso em análise, não um outro qualquer regime especial, mas somente o que aqui tem aplicação específica e particular atentas aquelas vicissitudes, maxime, a norma especial contida no n.º 3 do art. 137.º do CIRC.

36. Para tanto, estipula aquele n.º 3 do art. 137.º do CIRC que “(...) a reclamação deverá ser efectuada no prazo de dois anos a contar do termo do prazo de entrega, pelo substituto, do imposto retido na fonte ou da data do pagamento ou colocação à disposição dos rendimentos se posterior”.

37. Pelo que, in casu, a Impugnante/Recorrida ao ter apresentado a Reclamação Graciosa em 201.12.02, fê-lo em data em que já havia decorrido mais de dois anos sobre o vencimento de juros e a respectiva retenção na fonte.

38. No melhor dos rigores, datando o vencimento dos juros e respectiva retenção na fonte de 2009.05.11, a Recorrida poderia, então, deduzir a competente reclamação graciosa até 2011.06.20, o que no caso sub judice não logrou fazer!

39. Tendo assim, a todas as luzes clarividente, precludido o direito da Recorrida em ver restituído o imposto retido na fonte.

40. Ora, o supra vertido, com o devido respeito que é muito, consubstancia um erro de interpretação e aplicação dos normativos atinentes a esta temática, porquanto o iter cognoscitivo seguido pelo areópago a quo ao sufragar a predita fundamentação, omite, ou no limite, desvirtua a *lex specialis* que tem aplicação concreta ao objecto mediato da temática em apreço (maxime o art. 137.º do CPPT), levando-o a fazer uma errónea aplicação do regime contemplado no RETRVMRD...

41. Tendo o Tribunal quo qualificado o RETRVMRD como contendo no seu art. 9.º um regime especial de aplicação ao caso vertente no que concerne a esta temática.

42. Nesta senda, o areópago a quo, com o devido respeito, que é muito, preconizou uma errada interpretação do direito aplicável ao acervo factual dado como assente, e consequentemente, tendo eclodido em erro de julgamento consubstanciado na errada interpretação e aplicação do Direito ao caso sub judice (atenta a temática sindicada: tempestividade da apresentação da reclamação).

43. Para tanto, para melhor clarificar e delinear o ponto de partida do itinerário a seguir na interpretação do normativo em causa, conjugadamente com os factos que foram dados como assentes no caso em apreço é pertinente desde já chamar à colação a opinião do ilustre Professor Diogo Leite Campos, in Direito Tributário, Almedina Coimbra, a páginas 66 e 67, a qual vai sufragada como infra se segue:

- “...o método de interpretação das normas jurídicas deve compreender duas perspectivas complementares: ontológica, envolvendo a análise das expressões lógico – textuais das normas e os correspondentes significados; gnoseológica, actuando a reconstrução sistemática e dogmática dos enunciados das normas jurídicas.

44. A primeira vertente assume uma importância ainda mais decisiva em matéria de Direito Tributário.

45. Em termos gerais, a única realidade objectiva, como positiva experiência que se oferece ao intérprete, é constituída pelas normas legais representadas no tecido lógico-textual, exteriorizadas na formulação feita, pelo que não se pode, na interpretação, transcender a linguagem, a construção

linguística (sintático-formal) para afirmar um significado que não resulte expresso. Uma intenção só pode ser compreendida – e, assim, proposta como significado, por parte do intérprete – sempre que se exprima no contexto formal da norma.”

46. O ilustre Professor supra referido, assevera ainda, nesta lógica de raciocínio que:

- “...se isto é evidentemente assim em tese geral, ainda o é mais em matéria tributária. É sempre necessário que se assente em qualquer termo objectivo idóneo para conferir uma certeza à formulação da figura tributária; objectividade e certeza que são expressões do princípio da reserva da lei. Por força deste princípio, as normas legais que instituem e disciplinam os impostos, envolvem um momento de formulação das proposições jurídicas que deve ser dotado de um conteúdo de elevada determinação e objectividade. A lei tributária apresenta-se necessariamente como um conjunto de enunciados com forma vinculada.

Verifica-se uma conexão essencial entre linguagem expressiva e conteúdo expresso...”

47. Assim, onde a Lei não distingue, não pode o intérprete distinguir, ou grosso modo, não se deverá na interpretação a aplicar, transcender a linguagem, tendo em vista alcançar um resultado que não resulte expresso na Lei.

48. Outrossim, à revelia da segurança jurídica, se a temática em apreço permitisse duas interpretações tão distintas, quanto aquelas que in casu são perfilhadas, quer pela Administração Fiscal, quer pela Impugnante/Recorrida, mal teria andado o legislador ou, pelo menos, mui deficientemente se teria expressado.

51. Ora, do exposto, conclui-se que a situação supra explanada sempre configurará um erro de julgamento preconizado pelo Tribunal a quo consubstanciado numa errada interpretação dos normativos aplicáveis ao caso sub judice, o que levou a que erroneamente fosse desconsiderada a efectiva regra especial com plena aplicação ao caso vertente: art. 137.º do CIRC.

52. Não se podendo acolher, nem a interpretação, nem os argumentos esgrimidos para a fundamentação da douta sentença, pelo que devem os mesmos decair in totum quanto à temática recorrenda.

53. Entende a Recorrente que, uma vez que a sentença recorrida enferma de erro de julgamento, na interpretação e aplicação do direito ao caso vertente, ao ter decidido como decidiu, e com os fundamentos supra elencados, é razão pela qual, a mesma deverá ser revogada por este respeitoso areópago, e consequentemente, substituída por outra que faça uma correcta interpretação do direito aplicável.

SEM PRESCINDIR,

54. No mais elementar respeito pela precedência lógica e de prejudicialidade da verificação daquela vicissitude processual - (intempestividade da apresentação da reclamação graciosa pela Impugnante/Recorrida) - estava o respeitoso Tribunal a quo impedido de conhecer do mérito da reclamação, mormente, no que tange à aferição da reunião dos requisitos exigíveis e constantes do RETRVMRD, quanto à isenção de IRC concernente à Recorrida.

55. Pelo que, ao não ter assim sido preconizado pelo respeitoso Tribunal a quo, resultou arrostado o vertido no art. 124.º do CPPTributário, assim como o preceituado no art. 660.º do CPCivil (actual art. 608.º do NCPCivil/2013).

Requeru que seja concedido total provimento ao presente recurso e, em consequência, revogada a sentença proferida com as devidas consequências legais.

A....., AG, Recorrida, pugnando pela confirmação da sentença recorrida apresentou contra-alegações que culminam com as seguintes conclusões:

1.ª O presente recurso, interposto pelo Ilustre Representante da Fazenda Pública, visa reagir contra a sentença proferida nos presentes autos, a qual julgou procedente a impugnação judicial deduzida pela Recorrida contra o despacho de indeferimento, de 13.11.2012, proferido no âmbito do procedimento de reclamação graciosa n.º 3085-2012/04003560 (REC01247/12), pelo Exmo. Senhor Chefe da Divisão de Justiça Administrativa da Direção de Finanças de Lisboa, ao abrigo de despacho de subdelegação de poderes, e bem assim do ato de retenção na fonte, respeitante ao Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (IRC) referente ao ano de 2009, o qual incidiu sobre os juros auferidos em território nacional;

2.ª É manifesta a improcedência do presente recurso;

3.ª Antes de mais, sempre se dirá que o Recorrente não cumpriu o ónus de concluir imposto pelo referido artigo 639.º, n.º 1, do CPC aplicável ex vi artigo 2.º, alínea e), do CPPT;

4.ª Atento o disposto no artigo 639.º, n.º 1 e n.º 2 do CPC ex vi artigo 2.º, alínea e), do CPPT, o Recorrente deverá concluir a sua alegação pela indicação sucinta dos fundamentos por que requer a alteração da sentença recorrida, por forma a permitir a sua compreensão pelo Tribunal ad quem;

5.ª Sucede que, o Ilustre Representante da Fazenda Pública não cumpriu o referido ónus, uma vez que as conclusões das alegações de recurso, e salvo o devido respeito, consubstanciam em parte uma repetição das suas alegações, como sucede, por exemplo, nos pontos 4 a 51 das conclusões das alegações de recurso;

6.ª Deste modo, deverá o Recorrente ser notificado para proceder ao aperfeiçoamento das conclusões das suas prezadas alegações de recurso;

7.^a Ainda que se conclua para inexistência do invocado vício, o que apenas pode dever de patrocínio se admite, sem conceder, sempre se dirá que o recurso deve ser julgado improcedente;

8.^a A questão decidenda consiste em saber a reclamação graciosa subjacente aos presentes autos, apresentada nos termos do artigo 9.º, n.º 3, do Decreto-Lei n.º 193/2005, de 7 de novembro, com referência ao ato de retenção na fonte, respeitante a IRC relativo ao ano de 2009, é tempestiva;

9.^a Com efeito, o Decreto-Lei n.º 193/2005 determina meios específicos de reação contra os atos de retenção na fonte que possam ocorrer com referência aos rendimentos aferidos por entidades isentas, como é o caso do disposto no artigo 9.º, n.º 3, do referido diploma, o qual determina que “(...) o pedido de reembolso do imposto indevidamente retido deve ser efetuado nos termos previstos no Código de Procedimento e de Processo Tributário.” (sublinhado nosso);

10.^a Face ao exposto, estando assente que a reclamação graciosa sub judice foi apresentada no âmbito do n.º 3 do artigo 9.º do Decreto-Lei 193/2005, e que este remete expressamente para o regime do CPPT, é manifesto que o entendimento versado nas duntas alegações de recurso - nos termos do qual é aplicável aos presentes autos para efeitos da determinação da tempestividade da reclamação graciosa sub judice o disposto no artigo 137.º, n.º 3 do Código do IRC - é contrário ao disposto nessa norma;

11.^a De facto, dever-se-á entender que o legislador, ao fazer remissão expressa para o CPPT, quis inequivocamente afastar a aplicação de qualquer outra disposição legal, designadamente as que se referem à garantia dos contribuintes, prevista designadamente no Código do IRC;

12.^a Assim, pese embora, também o artigo 137.º do Código do IRC, prever um regime especial para as reclamações de atos de retenção na fonte dos sujeitos passivos, este regime não é passível de ser aplicado no âmbito do Decreto-Lei n.º 193/2005, de 7 de novembro, uma vez que a norma sob análise afasta-a de forma clara e irrefutável, fazendo uma remissão expressa para o CPPT;

13.^a Assim, considera a Recorrida que andou bem o Tribunal a quo ao aplicar para efeitos da determinação da tempestividade da reclamação graciosa subjacente aos presentes autos, o disposto no artigo 132.º, n.º 3 e 4, do CPPT, em detrimento da aplicação do disposto no artigo 137.º, n.º 3, do Código do IRC, não se verificando qualquer erro de julgamento da matéria de facto quanto a esta questão;

14.^a A esta conclusão não obsta o argumento do Ilustre Representante da Fazenda Pública nos termos do qual, “O artigo 132.º do CPPTributário aplica-se aos casos de erro na entrega de imposto superior ao retido, o que, não sucedeu no caso sub judice.” (cf. página 7 das alegações de recurso);

15.^a Salvo o devido respeito, este entendimento não procede, na medida em que o artigo 132.º, n.º 1, do CPPT, impõe um limite à impugnação de um ato de retenção por parte do substituto tributário, o que não é o caso, uma vez que a Recorrida é um substituído tributário;

16.^a Além disso, não faria qualquer sentido limitar o direito do substituído tributário impugnar o ato de retenção na fonte apenas aos casos em que se verificasse uma entrega de imposto em valor superior ao retido, porque qualquer ato de retenção na fonte tem impacto direto e imediato na sua esfera patrimonial, independentemente do seu valor;

17.^a O entendimentos da Recorrida, nos termos do qual se deve aplicar ao caso concreto o regime do CPPT, momento o regime do artigo 132.º desse diploma, é, ainda, corroborado se atendermos ao preceito fundamental de hermenêutica jurídica consagrado no n.º 3 do artigo 9º do Código Civil (CC), nos termos do qual se deverá sempre presumir que “(...) o legislador consagrou as soluções mais acertadas e soube exprimir o seu pensamento em termos adequados.”;

18.^a Deste modo, o entendimento vertido pelo Ilustre Representante da Fazenda Pública não merece acolhimento, porque prevendo o n.º 3 do artigo 9.º do Decreto-Lei 193/2005, expressamente a aplicação do regime do CPPT, não pode o intérprete, para além da letra da lei, prever a aplicação de outro regime diferente uma vez que se presume que o legislador se soube exprimir, pelo que não se pode admitir que onde o legislador disse inequivocamente CPPT, queria afinal dizer artigo 137.º, n.º 3, do CIRC;

19.^a Adicionalmente, face ao exposto, não podemos, ainda, deixar de evidenciar que o entendimento versado nas alegações de recurso acaba por ser inteligível na medida em que, a contrario do que invoca ao longo das duntas alegações de recurso – isto é, que para efeitos da determinação da tempestividade da reclamação graciosa se deverá aplicar o disposto no artigo 137.º, n.º 3, do Código do IRC, embora o artigo 9.º, n.º 3, do Decreto-Lei n.º 193/2005 remeta expressamente para o regime do CPPT – o Recorrente conclui que “(...) onde a Lei não distingue, não pode o intérprete distinguir, ou grosso modo, não se deverá na interpretação a aplicar transcender a linguagem, tendo em vista alcançar um resultado que não resulte expresso na lei.” (sublinhado nosso) (cf. página 10 das alegações de recurso);

20.^a Por fim, o entendimento vertido nas duntas alegações de recurso apresentadas pelo Ilustre Representante da Fazenda Pública consubstanciam uma clara violação do princípio da legalidade nos termos previsto no artigo 103.º, n.º 2, da Constituição da República Portuguesa (CRP) comprometendo irremediavelmente os direitos dos contribuintes;

21.^a Deste modo, é manifesto que não pode proceder o entendimento vertido nas duntas alegações de recurso apresentadas pelo Ilustre Representante da Fazenda Pública, no que se refere à intempestividade da reclamação graciosa sub judice devendo manter-se a sentença recorrida.

22.^a Invocou ainda o Ilustre Representante da Fazenda Pública que o Tribunal recorrido, por via da referida intempestividade da reclamação graciosa, estava impedido de conhecer do mérito da reclamação, mormente, no que tange à aferição da reunião dos requisitos exigíveis e constantes do RETRVMRD, quanto à isenção de IRC concernente à Recorrida;

23.^a Salvo devido respeito, também não pode proceder este entendimento;

24.^a Deste logo, porque como resulta demonstrado a reclamação graciosa subjacentes aos presentes autos é manifestamente tempestiva;

25.^a Por outro lado, termos do artigo 99.º do CPPT constitui fundamento de impugnação qualquer ilegalidade do ato tributário, pelo que, também por esta razão, importa concluir que inexistente qualquer fundamento para sustentar a limitação dos poderes cognitivos do Tribunal recorrido no caso em apreço;

26.^a Acresce que, no âmbito de um processo de impugnação judicial, quando o mesmo é precedido de uma fase administrativa, existem dois objetos, quais sejam, (i) o objeto imediato ou direto, o qual é composto pela decisão de indeferimento (total ou parcial) e (ii) o objeto mediato ou real, o qual é composto pelo ato tributário cuja legalidade foi suscitada;

27.^a Deste modo, é manifesto que ao contrário do que vem invocado pelo Ilustre Representante da Fazenda Pública, impunha-se, efetivamente, ao Tribunal recorrido se pronunciasse sobre todos os vícios imputáveis aos atos tributários sub judice, porquanto constituem objeto mediato do processo de impugnação judicial e, na verdade, é a anulação daqueles que a Impugnante, ora Recorrente, efetivamente pretende;

28.^a Face ao exposto, também quanto a esta questão, não deverá proceder o recurso do Ilustre Representante da Fazenda Pública, mantendo-se a decisão recorrida;

29.^a Sem prejuízo do exposto, na circunstância do recurso do Ilustre Representante da Fazenda Pública vir a ser julgado procedente, o que apenas por dever de patrocínio se admite, sem conceder, nada obsta à apreciação, pelo Tribunal a quem das questões que ficaram prejudicadas pela solução dada ao litígio em 1.^a Instância, qual seja, a aplicação ao caso concreto da Convenção celebrada entre a República Portuguesa e a República Federal da Alemanha para evitar a Dupla Tributação em matéria de Impostos sobre o Rendimento e sobre o Capital (CDT Portugal-Alemanha) - ratificada através da Lei 12/82 de 3 de Junho;

30.^a Conforme decorre do disposto do n.º 2 do artigo 665.º do Código de Processo Civil (CPC), aplicável ex vi artigo 2.º, alínea e), do CPPT, quando o Tribunal de 1.^a instância tiver deixado de, respetivamente, conhecer do pedido ou de questão cujo conhecimento tenha ficado prejudicado pela solução dada ao litígio, impõe-se ao Tribunal ad quem uma de duas opções, consoante o processo disponha, ou não, de todos os elementos necessários, julgar em substituição, conhecendo da questão / questões de fundo e proferindo decisão sobre as mesmas ou remeter o processo ao Tribunal de 1.^a instância, por forma a que, com novo julgamento da matéria de facto e de direito, seja proferida uma nova decisão relativamente ao pedido / questões anteriormente não apreciadas;

31.^a Ora, no caso vertente, afigura-se à Recorrida que estão reunidos nos autos todos os elementos necessários, para no caso do recurso do Ilustre Representante da Fazenda Pública, for julgado procedente, o Tribunal a quem conheça da aplicação da CDT Portugal-Alemanha ao caso sub judice;

32.^a Deste modo, cumpre referir que, tal como vem provado no âmbito dos presentes autos a Impugnante, ora Recorrida, é residente na Alemanha para efeitos do artigo 4.º, n.º 1, da CDT Portugal-Alemanha, pelo que, nos termos do artigo 1.º da referida Convenção a mesma é aplicável ao caso sub judice.

33.^a Quanto ao que releva para o caso concreto, estabelece o n.º 1, do artigo 11.º da CDT Portugal-Alemanha que “Os juros provenientes de um Estado contratante [Portugal] e pagos a um residente do outro Estado contratante [Alemanha] podem ser tributados nesse outro Estado [Alemanha]”, por sua vez, o n.º 2, alínea b) do mesmo artigo determina que “(...) esses juros podem ser igualmente tributados no Estado contratante de que provêm [Portugal] e de acordo com a legislação desse Estado, mas se a pessoa que recebe os juros for o seu beneficiário efectivo, o imposto assim estabelecido não excederá (...) 15% do montante bruto dos juros (...)” (sublinhado nosso);

34.^a Assim, nos termos do artigo 11.º, n.º 2, alínea b) da CDT Portugal-Alemanha o valor máximo que poderia ser retido na fonte, à Impugnante, ora recorrida, a título do IRC com referência aos rendimentos em apreço seria de € 51.187,50 e nunca os € 68.250,00 efetivamente retidos;

35.^a Pelo que, procedendo o recurso interposto pelo Ilustre Representante da Fazenda Pública, o que somente a benefício de racionínio se concede, sempre se impunha a aplicação conjugada do artigo 11.º, n.º 2, alínea b) da CDT Portugal-Alemanha e do artigo 98.º, n.º 7, do Código do IRC, e nesta medida que se proceda ao reembolso à Recorrida do montante de € 17.062,50 retido em excesso.

Por todo o exposto, e o mais que o ilustrado juízo desse Ilustre Tribunal suprirá, deve o presente recurso ser julgado improcedente, mantendo-se a douda sentença recorrida, assim se cumprindo com o DIREITO e a JUSTIÇA.

Foi emitido parecer pelo Magistrado do Ministério Público no sentido da confirmação da sentença recorrida.

O Tribunal recorrido considerou provados os seguintes factos:

1) A impugnante, por referência a 11.05.2009, era uma sociedade comercial de direito alemão, com o número de identificação fiscal alemão, com o domicílio fiscal em Munchen (cfr. certificado de residência, constante de fls. 38 e 39, dos autos, e fls. 7 e 8, do processo administrativo – reclamação graciosa, não posto em causa pela AT).

2) Em 2009, a impugnante não dispunha de estabelecimento estável em Portugal (facto que se retira do documento n.º 1, junto com a petição inicial, especificamente do quadro V do Mod. 22-RFI, bem como do certificado de residência – cfr. fls. 34 a 39, dos autos, e fls. 5 a 8, do processo administrativo – reclamação graciosa –, não posto em causa pela AT).

3) Em 06.02.2009, a impugnante adquiriu títulos de dívida não pública, identificados com o ISIN (International Securities Identification Number) PTBCVU1E0003 (cfr. documento n.º 1, junto com a petição inicial – cfr. fls. 34 a 37, dos autos, e fls. 5 a 8, do processo administrativo – reclamação graciosa –, não posto em causa pela AT, como decorre da informação da divisão de justiça contenciosa da direcção de finanças de Lisboa, junta aos autos, concretamente do art.º 13.º – cfr. fls. 66).

4) A 11.05.2009, venceram-se juros relativos aos títulos mencionados em 3), sendo o rendimento bruto no valor de 341.250,00 Eur. (cfr. documento n.º 1, junto com a petição inicial – cfr. fls. 34 a 37, dos autos, e fls. 5 a 8, do processo administrativo – reclamação graciosa –, não posto em causa pela AT, como decorre da informação da divisão de justiça contenciosa da direcção de finanças de Lisboa, junta aos autos, concretamente do art.º 13.º – cfr. fls. 66).

5) A 11.05.2009, o Banco Santander Totta, enquanto entidade registadora, pagou à impugnante os juros mencionados em 4), tendo retido na fonte IRC no valor de 68.250,00 Eur. (cfr. documento n.º 1, junto com a petição inicial – cfr. fls. 34 a 37, dos autos, e fls. 5 a 8, do processo administrativo – reclamação graciosa –, não posto em causa pela AT, como decorre da informação da divisão de justiça contenciosa da direcção de finanças de Lisboa, junta aos autos, concretamente do art.º 14.º – cfr. fls. 66).

6) A 02.12.2011, a impugnante apresentou, perante os serviços da AT, através de formulário Modelo 22 – RFI, reclamação graciosa da retenção mencionada em 5), ao qual anexou documentação onde constam os nomes, sede e identificação fiscal no local da sede da impugnante (cfr. fls. 34 a 39, dos autos, e fls. 5 a 8, do processo administrativo – reclamação graciosa, não posto em causa pela AT, como decorre da informação da divisão de justiça contenciosa da direcção de finanças de Lisboa, junta aos autos, concretamente do art.º 15.º – cfr. fls. 66 verso).

7) Na sequência do referido em 6), foi atuado o procedimento de reclamação graciosa n.º 3085201204003560 (cfr. fls. 1, do processo administrativo – reclamação graciosa).

8) Por despacho de 13.11.2012, do chefe de divisão de justiça administrativa da direcção de finanças de Lisboa, e na sequência de projeto de indeferimento, do qual a impugnante foi notificada, para efeitos de exercício do direito de audição, a reclamação graciosa mencionada em 7) foi indeferida, nos termos da informação e parecer, juntos de fls. 50 a 54, constando da primeira designadamente o seguinte:

“...
 ...

A Direcção de Serviços de Relações Internacionais no âmbito da apreciação do pedido de restituição de imposto retido na fonte, apresentado em 02/12/2011 Pelo sujeito passivo A..... AG, residente na Alemanha, e relativamente a juros de dívida pagos no ano de 2009; restituição de imposto ao abrigo do n.º 3 do artigo 9º do Regime Especial de Tributação dos Rendimentos de Valores Mobiliários Representativos de Dívida aprovado pelo Decreto-Lei n.º 193/2005, de 7 de Novembro.

6. Acontece, porem que, por despacho de 13 de Março de 2012 da Srª Subdirectora-Geral dos Impostos sobre o Rendimento, foi sancionado o entendimento segundo o qual, não obstante o Regime Especial de Tributação dos Rendimentos de Valores Mobiliários Representativos de Dívida, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 193/2005, de 07/11, prever no n.º 3 do seu artigo 9º, a possibilidade de ser solicitada, nos termos do CPPT (depois de decorridos 90 dias a contar da data em que foi efectuada a retenção), a restituição de imposto retido na fonte aquando do vencimento dos juros por falta de apresentação atempada da prova de não residência do beneficiário dos rendimentos, da leitura daquele normativo, mais concretamente do seu artigo 132º, não resulta que a presente situação ali se enquadre.

1. A matéria subjacente ao presente pedido prende-se com a restituição de Imposto retido na fonte por se entender estar-se perante entidades que beneficiem do regime de isenção ou de dispensa de retenção na fonte ao abrigo do Regime Especial de Tributação dos Rendimentos de Valores Mobiliários Representativos de Dívida aprovado pelo Decreto-Lei n.º 193/2005, de 07 de Novembro, venham a ser objecto de retenção no momento em que ocorra a maturação dos valores mobiliários ou o seu vencimento de juros.

2. Com efeito o artigo 132º do CPPT aplica-se aos casos de erro na entrega de imposto superior ao retido, o que aqui não acontece, uma vez que, a falta de apresentação atempada dos elementos probatórios que permitam o aproveitamento da isenção prevista no supra referido Regime Especial de Tributação dos Rendimentos de Valores Mobiliários Representativos de Dívida, origina a obrigatoriedade da retenção por parte das Entidades Registadoras Directas.

3. O imposto só se considera indevidamente retido quando, por erro ou insuficiência de informação, o beneficiário da isenção não foi, como tal, enquadrado.

4. Ou seja, há um erro ou insuficiência de informação, que motiva uma retenção indevida de Imposto, mas não um erro na entrega desse imposto.

5. Pelo que se afigura não ser aplicável, à questão em apreço, no que concerne à forma de contagem do prazo, o disposto no art 132 do CPPT.

6. Assim, porque tal norma se consubstancia numa norma geral, e existindo norma especial face ao presente caso mais concretamente o n.º 3 do artigo 137.º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (CIRC), deve ser esta norma aqui aplicável.

7. Conforme ali estabelecido a reclamação, pelo titular dos rendimentos ou seu representante da retenção na fonte de importâncias total ou parcialmente indevidas só tem lugar quando essa retenção tenha carácter definitivo e deve ser apresentada no prazo de dois anos a contar do termo do prazo de entrega, pelo substituto, do imposto retido na fonte ou do pagamento ou colocação à disposição dos rendimentos se posterior.

8. Deste modo, datando o vencimento dos juros e a respectiva retenção na fonte de 11/05/2009, verifica-se que o prazo para apresentar a reclamação se iniciou 20/03/2009 (dia 20 do mês seguinte àquele em que foram efectuadas as retenções), e terminou a 20/03/2011.

9. Pelo que, tendo a mesma sido apresentada a 02/12/2011, afigura-se que a mesma foi interposta para além do prazo legal, encontrando-se ferida de intempestividade, facto que obsta ao conhecimento do mérito da reclamação.

...” (cfr. fls. 42 a 54, dos autos, e fls. 22 a 28 e 40 a 44, do processo administrativo – reclamação graciosa, cujo teor se dá integralmente por reproduzido, consubstanciados no projeto de decisão, notificação e talão de registo respetivo, relativa ao exercício do direito de audição, e decisão).

Questões objecto de recurso:

1- Prazo para apresentação pelo substituído da reclamação graciosa nos termos do artigo 9.º, n.º 3, do Decreto-Lei n.º 193/2005, de 7 de Novembro.

O recorrente entende que a sentença recorrida enferma de erro de interpretação e aplicação do direito por considerar que a reclamação graciosa apresentada com vista a obter a restituição de imposto retido na fonte quando se está perante entidades que beneficiem do regime de isenção ou de dispensa de retenção na fonte no momento da maturação dos valores mobiliários ou o seu vencimento de juros, nos termos do preceituado no DL n.º 193/2005 de 7 de Novembro que regula o Regime Especial de Tributação dos Rendimentos dos Valores Mobiliários (RETRVMRD) se rege pelo disposto no artº 132º do Código de Processo e Procedimento Tributário.

A possibilidade de restituição do montante indevidamente retido na fonte encontra-se prevista no art. 9.º do DL n.º 193/2005 e pode ser solicitada, segundo o seu n.º 1, no prazo máximo de 90 dias a contar da data em que foi efectuada a retenção, através de formulário a apresentar junto da entidade registadora directa. Caso o beneficiário não requeira o reembolso do imposto indevidamente retido no prazo de 90 dias, deverá fazê-lo nos termos previstos no Código de Processo e Procedimento Tributário, em conformidade com o n.º 3 daquele preceito.

A sentença recorrida, tendo em conta que o pedido de reembolso aqui em causa não se enquadra na previsão do n.º 1 daquele artº procedeu, e bem, ao seu enquadramento no n.º 3 do art. 9.º do DL 193/2005 de 7 de Novembro.

Procurando no Código de Processo e Procedimento Tributário quais os termos em que tal pedido deveria ser efectuado, identificou o disposto no artº 132 para esse efeito.

O Regime Especial de Tributação dos Rendimentos dos Valores Mobiliários, definia que a situação seria regulada pelo Código de Processo e Procedimento Tributário pelo que não é possível, contra a letra da lei, lançar mão de qualquer outro mecanismo de reembolso previsto noutro diploma legal, dadas as regras de interpretação da lei constantes do artº 9º do Código Civil, aqui aplicáveis por força do disposto no artº 2º do Código de Processo e Procedimento Tributário. Tal é de resto a solução claramente expressa pelo legislador quando através da L. 83/2013, de 09 de Dezembro alterou a redacção do n.º 3 do artigo 9º do DL 193/2005 de 7 de Novembro, ainda que sem carácter interpretativo, e estabeleceu que o pedido de reembolso, nestes casos deverá ser apresentado no prazo de dois anos contados a partir do termo do ano em que tenha sido efectuada a retenção do imposto.

O recorrente considera que o artº 132º do Código de Processo e Procedimento Tributário não tem aplicação ao caso concreto visto ser um mecanismo legal previsto exclusivamente para reembolso de imposto retido na fonte quando haja erro na entrega de imposto superior ao retido. Lido o n.º 1 do artº 132, logo se conclui que assim é, mas para situações em que o substituto haja entregue valor superior ao que efectivamente reteve.

O artº 132º, n.º 1, 2, e 3 do Código de Processo e Procedimento Tributário regulam a forma de o substituto reaver o que haja entregue nos cofres do estado que exceda o que haja retido ao substituído. Porém, o n.º 4 do preceito estende os mecanismos previstos no n.º 3 daquele artigo para utilização pelo substituído, quanto às retenções a título definitivo que lhe tiverem sido efectuadas e que ele considere

indevidas. Esta é a situação em análise neste recurso pelo que, tal como concluiu a sentença recorrida a impugnante podia para obter o reembolso da quantia que considerava indevidamente retida na fonte deduzir reclamação graciosa no prazo de dois anos a contar do termo do ano da retenção indevida, como já anteriormente foi decidido pelo Supremo Tribunal Administrativo no proc. 0403/15, por acórdão de 23-09-2015, disponível em www.dgsi.pt.

Tendo sido apresentada em 02-12-2011 a reclamação graciosa, que era condição de impugnação judicial, e o imposto retido em 11.05.2009, haverá a mesma que ser considerada tempestiva, como bem entendeu a sentença recorrida.

Apenas a intempestividade, aqui não comprovada, da reclamação graciosa encerraria a possibilidade de em sede de impugnação judicial se virem a apreciar os demais vícios invocados pela recorrida, impondo-se, pois, o conhecimento dos vícios invocados na impugnação, como fez a sentença recorrida.

A sentença recorrida não enferma, pois, dos vícios que lhe eram assacados, o que determina a sua confirmação.

Deliberação

Termos em que acordam os Juízes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em negar provimento ao recurso e confirmar a sentença recorrida.

Custas pela Fazenda Pública.

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

Lisboa, 16 de Dezembro de 2015. — *Ana Paula Lobo* (relatora) — *Dulce Neto* — *Ascensão Lopes*.

Acórdão de 16 de Dezembro de 2015.

Assunto:

Oposição à execução fiscal. Tempestividade.

Sumário:

- I — Atento a que o prazo de 30 dias de que a oponente dispõe para deduzir oposição se conta da citação pessoal (artigo 203.º, n.º 1, alínea a) do CPPT), e que esta, nos termos do artigo 192.º, n.º 1 do CPPT, é efectuada nos termos do Código de Processo Civil, prevendo este diploma, na redacção à data aplicável, que nos casos em que a citação tenha sido efectuada em pessoa diversa do executado ao prazo para o citado exercer os seus direitos de oposição à execução, pagamento em prestações e dação em pagamento acresce uma dilação de cinco dias (artigos 236.º, n.º 2 e 252º-A, alínea a), do CPC/antigo), importava levar ao probatório se o aviso de recepção foi assinado pela citada ou por pessoa diversa desta, pois que tal facto tem inegáveis consequências no que respeita à tempestividade da oposição.*
- II — Não estando este facto fixado, não há suporte factual bastante para decidir ser intempestiva a petição de oposição e considerando que este Tribunal de recurso não dispõe de base factual para decidir o presente recurso jurisdicional – uma vez que ele pressupõe uma realidade de facto que não está pré-estabelecida nem aqui pode estabelecer-se por virtude de o STA, como tribunal de revista, carecer de poderes de cognição em matéria de facto – torna-se essencial que o tribunal “a quo” amplie a matéria de facto de modo a fixar o quadro factual suficiente para o julgamento da causa.*

Processo n.º 1013/15-30.

Recorrente: Ministério Público.

Recorridos: A..... e Fazenda Pública.

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

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

- Relatório -

1 – O Ministério Público junto do Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra recorre para este Supremo Tribunal da decisão proferida em 30 de Março de 2015 na oposição deduzida por A..... à execução fiscal n.º 34332004/01040804, instaurada no Serviço de Finanças de Cascais 2 contra a sociedade “B....., Lda” e contra si revertida, que julgou verificada a excepção peremptória de caducidade do direito de intentar a acção, absolvendo a Fazenda Pública do pedido, apresentando para tal as seguintes conclusões:

I – Recorre o Ministério Público da aliás douta sentença proferida de fls. 113 a 116 (suporte físico do processo) nos autos de oposição apresentados pela Oponente A..... relativamente a um processo de execução fiscal, e apensos, a correr termos pelo Serviço de Finanças de Cascais-2, e mediante a qual a Mma. Juiz “a quo” julgou verificada a excepção peremptória de caducidade do direito de intentar a acção e, nos termos do disposto nos artigos 576.º, n.º 3 e 579.º, do CPC, absolveu a Fazenda Pública do pedido no mesmo formulado.

II – A questão a apreciar consiste em saber se, como se decidiu na sentença, efectivamente ocorre a excepção de caducidade do direito de acção por ter a mesma sido apresentada na data de 30.08.2010, para além do prazo de 30 dias a que alude o artigo 203.º, n.º 1 do CPPT, que terminara a 14.07.2010 em função da citação por reversão da Oponente A..... ter ocorrido na data de 14.06.2010, mediante carta registada nessa data.

III – Em função da questão identificada e em apreciação, o Ministério Público entende que a douta sentença padece de dois erros de julgamento de direito, que conduziram a uma decisão tanto ilegal como injusta e motiva esta intervenção recursiva.

IV – Antes de mais, importará considerar que face ao disposto no DL 35/2010, de 15 de Abril, foi dada nova redacção aos artigos 143.º, n.º 1, alínea c), e 144.º, n.º 1, do CPC/Antigo, a determinar a suspensão dos prazos judiciais durante o período compreendido entre 15 e 31 de Julho, a acrescer à suspensão então em vigor referente ao período de férias judiciais, neste caso entre 1 e 31 de Agosto.

V – Assim sendo, e em primeiro lugar, tratando-se daquele prazo, de 30 dias e que terminara a 14.07.2010, de um prazo judicial a contar nos termos do disposto no CPC, de acordo com o igualmente disposto no artigo 20.º, n.º 2, do CPPT, daí decorre que a Oponente poderia ainda praticar o acto em causa até ao terceiro dia útil subsequente ao “terminus” do prazo, ou seja até ao dia 2 de Setembro de 2010, uma vez que entre 15 de Julho e 31 de Agosto o prazo estava suspenso.

VI – É certo que a prática de tal acto até à data de 2 de Setembro de 2010, a mesma eventualmente estaria sujeita a multa, nos termos do disposto no artigo 145.º, n.º 5 e 6, do CPC/Antigo, a liquidar pela secretaria e a notificar a Oponente A..... para pagamento, o que nunca foi feito, isto na eventualidade de se entender que o benefício do apoio judiciário de que goza não inclui multas processuais. Tudo isto sem prejuízo da possibilidade da multa ser reduzida ou dispensada nos termos do disposto no artigo 145.º, n.º 7, do CPC/Antigo.

VII – Em todo o caso, não se mostrando ter sido paga a multa a que alude o artigo 145.º, n.º 5 do CPC/Antigo, pela Oponente “sponte sue” e nem a liquidação e notificação da secretaria para o respectivo pagamento, de acordo com o n.º 6 desse preceito, não poderia a Mma. Juiz a quo, sem mais, julgar a acção intempestiva, pelo que nesta parte padece a sentença de erro de julgamento de direito, por infracção das referidas disposições legais, bem como das disposições dos artigos 143.º, n.º 1, alínea c), e 144.º, n.º 1, do mesmo diploma legal.

VIII – Em segundo lugar, e como segundo aspecto a considerar, e ainda a apreciar unicamente na sua vertente jurídica face aos limites de cognição do STA, a sentença recorrida não levou ao probatório factos suficientes para suportar a solução jurídica a que chegou, porque não refere se a carta de citação foi recebida e assinada pela Oponente A....., ou por terceiro, como efectivamente aconteceu, porque neste caso ao prazo de 30 dias acrescia a dilação de 5 dias nos termos das disposições dos artigos 236.º, n.º 2 e 252º-A, alínea a), ambos do CPC/Antigo, pelo que a petição da acção poderia ser apresentada sem multa até ao dia 6 de Setembro de 2010.

IX – Nesse caso, e neste aspecto, a sentença traduz uma insuficiência da matéria de facto para suportar a solução jurídica tomada na douta sentença, padecendo de erro de julgamento de direito, e a determinar a anulação da mesma.

X – Isto porque na fixação da matéria de facto, e neste particular do recebimento da carta de citação e da assinatura do correspondente aviso de recepção, importa levar ao probatório se a citação com a corresponde assinatura do aviso de recepção foi feita na pessoa da citanda, ou de terceiro, resultando da remissão do segmento do probatório que é feito para fls. 139? (131) do apenso de execução fiscal, que a carta de citação foi recepcionada por uma tal “C.....”, naturalmente pessoa diversa da Oponente.

XI – Assim, nestes termos, e nos demais de direito que doutamente não deixarão de ser supridos, deve o presente recurso ser julgado procedente, e, por via disso, revogada a sentença recorrida e a substituição por outra a mandar determinar o prosseguimento da instância para conhecimento do

mérito da causa, caso a tanto nada obste, ou a igual anulação da sentença para baixa dos autos à 1.ª instância, neste caso para completa fixação da matéria de facto nos termos sobreditos.

Porém, V. Exas., Venerandos Conselheiros, apreciarão e decidirão como for de Direito!

2 - Não foram apresentadas contra-alegações.

3 – Não foi dada vista ao Ministério Público, atento o facto de o recurso ter sido interposto pelo Ministério Público.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

- Fundamentação -

4 – Questões a decidir

São as de saber se, como alegado, a matéria de facto fixada pela decisão recorrida é insuficiente para sustentar a decisão no sentido da intempestividade da oposição deduzida e, em caso negativo, se esta enferma de erro de julgamento ao ter decidido verificada a excepção de caducidade do direito de acção, conducente à absolvição do pedido da Fazenda Pública.

Embora o recorrente Ministério Público tenha suscitado as questões objecto do recurso pela ordem inversa à aqui adoptada, entende-se ser de conhecer primariamente da alegada insuficiência da matéria de facto, pois que se esta se verificar determinará a anulação da decisão recorrida, prejudicando o conhecimento do alegado erro de julgamento que o recorrente igualmente lhe imputa.

5 – Matéria de facto

É do seguinte teor o probatório fixado na decisão recorrida para conhecimento da excepção de caducidade do direito de acção invocada pela Fazenda Pública:

1. *O processo de execução fiscal a que respeita a presente oposição, reverteu contra a ora Oponente e tramita com o n.º 3433.2004/ 01040804, pelo Serviço de Finanças de Cascais 2, por despacho proferido em 4 de Junho de 2010 – Cfr. documento a fls. 126 do PEF, apenso;*

2. *No âmbito do processo de execução fiscal n.º 3433.2004/ 01040804 foi endereçada à ora Oponente carta registada com aviso de recepção, para citação, na qualidade de revertida, recebida por esta em 14 de Junho de 2010 – Cfr. fls. 139 do PEF, apenso;*

3. *A petição inicial dos presentes autos de oposição deu entrada no Serviço de Finanças de Amadora 1 no dia 30 de Agosto de 2010 – Cfr. registo dos CTT a fls. 52.*

6 – Apreciando

6.1 Da alegada insuficiência da matéria de facto fixada para sustentar a procedência da excepção de caducidade do direito de acção.

A decisão recorrida, a fls. 113 a 115 dos autos, julgou verificada a excepção de caducidade do direito de acção, suscitada pela Fazenda Pública na sua contestação, absolvendo a Fazenda Pública do pedido.

Fixando para o efeito o probatório reproduzido *supra*, considerou a decisão recorrida que *iniciando-se o prazo para dedução de oposição à execução fiscal em 14 de Junho de 2010 – data em que se concretizou a citação da Oponente -, a data limite para apresentação da petição inicial seria o trigésimo dia após aquela data – 14 de Julho de 2010, podendo o acto ser praticado até ao terceiro dia útil posterior, mediante o pagamento de multa, no uso da faculdade prevista pelo n.º 5 do artigo 145.º do CPC, na numeração à data vigente e que resultando dos autos que a petição inicial de oposição foi apresentada apenas em 30 de Agosto de 2010, é por demais evidente que a mesma é intempestiva – cfr. decisão recorrida, a fls. 114 dos autos.*

Alega o Ministério Público que *a sentença recorrida não levou ao probatório factos suficientes para suportar a solução jurídica a que chegou, porque não refere se a carta de citação foi recebida e assinada pela Oponente A....., ou por terceiro, como efectivamente aconteceu, porque neste caso ao prazo de 30 dias acrescia a dilação de 5 dias nos termos das disposições dos artigos 236.º, n.º 2 e 252º-A, alínea a), ambos do CPC/Antigo, pelo que a petição da acção poderia ser apresentada sem multa até ao dia 6 de Setembro de 2010 e nesse caso, e neste aspecto, a sentença traduz uma insuficiência da matéria de facto para suportar a solução jurídica tomada na douda sentença, padecendo de erro de julgamento de direito, e a determinar a anulação da mesma, (...) porque na fixação da matéria de facto, e neste particular do recebimento da carta de citação e da assinatura do correspondente aviso de recepção, importa levar ao probatório se a citação com a corresponde assinatura do aviso de recepção foi feita na pessoa da citanda, ou de terceiro, resultando da remissão do segmento do probatório que é feito para fls. 139? (131) do apenso de execução fiscal, que a carta de citação foi recepcionada por uma tal “C.....”, naturalmente pessoa diversa da Oponente.*

Vejam os.

Consta do probatório fixado na sentença recorrida – cfr. o seu n.º 2 – que *“No âmbito do processo de execução fiscal n.º 3433.2004/ 01040804 foi endereçada à ora Oponente carta registada com aviso de recepção, para citação, na qualidade de revertida, recebida por esta em 14 de Junho de 2010 – Cfr. fls. 139 do PEF, apenso;”*

Ora, compulsando o PEF apenso verifica-se que de fls. 139, para que remete o n.º 2 do probatório fixado, nada consta do qual possa extrair-se que a citação foi recebida pela sua destinatária em 14

de Junho de 2010, havendo, isso sim, a fls. 131 do PEF, fotocópia de um aviso de recepção de uma *citação – notificação via postal*, assinado em 10-06-14 por C....., e não por A....., essa sim a citanda.

Claro está que nada disto seria relevante para aferir da tempestividade da oposição não fora o facto, bem salientado pelo recorrente na conclusão III das suas alegações de recurso, de o Decreto-Lei 35/2010 de 15 de Abril ter dado nova redacção aos artigos 143.º, n.º 1, alínea c) e 144.º do Código de Processo Civil então vigente, determinante da suspensão dos prazos judiciais durante o período compreendido entre 15 e 31 de Julho, suspensão esta a acrescer à do período das férias judiciais de verão (entre 1 e 31 de Agosto – cfr. artigo 12.º da LOFTJ, na redacção da Lei n.º 42/2005, de 29 de Agosto) e a que a lei atribuiu os mesmos efeitos (cfr. o n.º 2 do Decreto-Lei n.º 35/2010, de 15 de Abril) e bem assim o de o aviso de recepção ter sido assinado em 14 de Junho de 2010.

Ora, atento a que o prazo de 30 dias de que a oponente dispunha para deduzir oposição se conta da citação pessoal (artigo 203.º, n.º 1, alínea a) do CPPT), e que esta, nos termos do artigo 192.º, n.º 1 do CPPT, é efectuada nos termos do Código de Processo Civil, prevendo este diploma, na redacção aplicável, que nos casos em que a citação tenha sido efectuada em pessoa diversa do executado ao prazo para o citado exercer os seus direitos de oposição à execução, pagamento em prestações e dação em pagamento acresce uma dilação de cinco dias (artigos 236.º, n.º 2 e 252º-A, alínea a), do CPC/antigo), importava levar ao probatório se o aviso de recepção foi assinado pela citada ou por pessoa diversa desta, pois que tal facto tem inegáveis consequências no que respeita à tempestividade da oposição.

Não estando este facto fixado, não há suporte factual bastante para decidir, como fez a sentença recorrida, ser intempestiva a petição de oposição e considerando que este Tribunal de recurso não dispõe de base factual para decidir o presente recurso jurisdicional – uma vez que ele pressupõe uma realidade de facto que não está pré-estabelecida nem aqui pode estabelecer-se por virtude de o STA, como tribunal de revista, carecer de poderes de cognição em matéria de facto – torna-se essencial que o tribunal “a quo” amplie a matéria de facto de modo a fixar o quadro factual suficiente para o julgamento da causa.

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

- Decisão -

7 - Termos em que, face ao exposto, acordam os juízes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, em conceder provimento ao recurso, anular a decisão recorrida, baixando os autos à primeira instância para que decida a questão colocada após ampliação da base factual necessária para a aplicação do direito, nos termos *supra* expostos.

Sem custas.

Lisboa, 16 de Dezembro de 2015. — *Isabel Marques da Silva* (relatora) — *Pedro Delgado* — *Fonseca Carvalho*.

Acórdão de 16 de Dezembro de 2015.

Assunto:

IRS (mais-valias). Exclusão parcial de tributação. PME.

Sumário:

- I — O n.º 3 do art. 43.º do CIRS, na redacção dada pela Lei n.º 15/2010, de 26 de Julho, prevê que o saldo apurado entre as mais-valias e as menos-valias realizadas no mesmo ano, respeitante às transmissões onerosas de partes sociais de micro e pequenas empresas não cotadas nos mercados regulamentado ou não regulamentado da bolsa de valores, quando positivo, seja considerado apenas em 50% do seu valor.
- II — O n.º 4 do mesmo artigo, para efeitos de aplicação do *supra* referido regime de exclusão de tributação, remete a definição de micro e pequenas empresas para os termos do anexo ao Decreto-Lei n.º 372/2007, de 6 de Novembro, diploma que regula a certificação das PME pelo IAPMEI, sendo que os requisitos materiais para essa qualificação se encontram fixados no respectivo anexo.

III — *Nem a letra da lei nem a sua ratio permitem concluir que a aplicação daquele regime de tributação fica dependente da certificação da qualidade de PME pelo IAPMEI.*

Processo n.º 1096/14-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: A...

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

Recurso jurisdicional da sentença proferida no processo de impugnação judicial com o n.º 707/13.2BECBR

1. RELATÓRIO

1.1 O Ministério Público e a Fazenda Pública (adiante Recorrentes) recorreram para o Supremo Tribunal Administrativo da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Coimbra que, julgando procedente a impugnação judicial deduzida por A..... (adiante Impugnante ou Recorrido), anulou a liquidação de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS) que a este foi efectuada relativamente ao ano de 2012 na parte respeitante a 50% do rendimento proveniente das mais-valias resultantes da transmissão da participação social que detinha numa sociedade com o fundamento de que a Administração tributária (AT) considerou erradamente que, para haver lugar à redução da tributação daquele rendimento ao abrigo do disposto no n.º 3 do art. 43.º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (CIRS), não bastava que a sociedade cuja quota foi alienada fosse uma micro ou pequena empresa, sendo também necessário que essa qualidade estivesse certificada pelo Instituto de Apoio às Pequenas e Médias Empresas (IAPMEI), sendo com fundamento na falta dessa certificação que desconsiderou a redução da tributação.

1.2 Os recursos foram admitidos, a subir imediatamente, nos próprios autos e com efeito suspensivo.

1.2.1 O Ministério Público apresentou alegações, que resumiu em conclusões do seguinte teor:

«1. *O impugnante vendeu a sua participação social na sociedade comercial “B....., Lda.”, realizando mais-valias, venda essa ocorrida em 2012.*

2. *Em sede de tributação de mais-valias em Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares vigora o preceituado nos artigos 10.º n.º 1 b), 43.º n.ºs 1, 3 e 4, do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares.*

3. *O impugnante apenas obteve a certificação da sociedade comercial como PME em 2013, apenas podendo ser usada tal declaração a partir dessa data.*

4. *Pretende o impugnante que a tributação seja reduzida a 50%, uma vez que a empresa tinha menos de 50 trabalhadores e a facturação foi inferior a 2.000.000 € no ano da alienação.*

5. *Tal pretensão foi atendida na decisão recorrida, por se ter entendido que basta a empresa reunir os requisitos previstos no artigo 2.º, do Anexo do DL 372/2007, não sendo necessária a certificação prevista no articulado do referido diploma legal.*

6. *Todavia, quer no Preâmbulo do citado diploma, quer no seu articulado, prevê-se a necessidade da certificação para comprovar o estatuto de: PME, quer perante a Administração, quer perante o público em geral (artigos 1.º, 5.º, 6.º, 8.º, 10.º, 11.º e 13.º).*

7. *O Anexo reproduz o Anexo constante da Recomendação 2003/361/CE, da Comissão, Anexo que se destinou à «Definição de micro, pequena e médias empresas adoptada pela Comissão», ou seja, onde são descritos os elementos a atender para que a empresa possa obter essa qualificação, optando o legislador nacional por aproveitar tais definições e fazer no texto do diploma os requisitos para as sociedades comerciais poderem beneficiar desse estatuto.*

8. *A assim não ser não se justifica a certificação, certificação essa que permite à entidade certificada poder usar a mesma perante qualquer entidade, sem necessidade de exhibir a contabilidade e demais elementos necessários, como seja o comprovativo do número de trabalhadores.*

9. *Em face disso a decisão recorrida, ao dispensar a certificação como elemento necessário para a obtenção do estatuto de PME violou o disposto nos artigos 10.º n.º 1 b), 43.º n.ºs 1, 3 e 4, Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares, artigos 1.º, 5.º, 6.º, 8.º, 10.º, 11.º e 13.º, do DL 372/2007, na redacção introduzida pelo DL 143/2009.*

10. *Deve, assim, a decisão ser revogada e substituída por outra que julgue improcedente a impugnação, por ser essa a interpretação que se mostra mais correcta, atento o preceituado no artigo 9.º, do Código Civil, e, ainda, à unidade do ordenamento jurídico.*

Termos em que, julgando-se procedente o presente recurso, far-se-á JUSTIÇA!».

1.2.2 A Fazenda Pública apresentou as alegações, que rematou com conclusões do seguinte teor (1):

«A- *O impugnante e a esposa alienaram no ano de 2012, as participações sociais que detinham na sociedade comercial “B....., Lda.”;*

B- *Apenas em 2013, obteve a sociedade, a certificação como PME, por ter sido requerida só nesse ano;*

C- Pretende o impugnante que a tributação da mais valia obtida com a alienação das referidas participações, seja reduzida a 50%, conforme dispõe o art. 43.º do CIRS (n.ºs 3 e 4), considerando que a sociedade em causa se enquadrava no conceito de “Micro e Pequenas Empresas”.

D- Tal pretensão foi atendida na decisão recorrida, por se ter entendido que basta a empresa reunir os requisitos previstos no artigo 2.º do Anexo que faz parte integrante do Decreto-Lei 372/2007, de 6 de Novembro, não sendo necessária a certificação prevista no articulado do diploma.

E- Ora, ressalvado o devido respeito com o que desta forma foi decidido, não se conforma a Fazenda Pública, sendo outro o seu entendimento, já que considera que a douda sentença sob recurso, incorreu em erro de julgamento na matéria de direito, como a seguir se argumentará e concluirá.

F- Em concretização da Recomendação n.º 2003/361/CE, foi publicado o Decreto-Lei n.º 372/2007, que definiu o procedimento de certificação, contendo o seu anexo os critérios e requisitos materiais para aferir da natureza das PME.

G- Quer no preâmbulo do citado diploma, quer no seu articulado, prevê-se a necessidade de certificação para comprovar o estatuto de PME, quer perante a Administração, quer perante o público em geral (artigos 1.º, 5.º, 6.º, 8.º, 10.º, 11.º e 13.º).

H- Da conjugação do art. 43.º do CIRS com o Decreto-Lei n.º 372/2007 resulta que o legislador estabeleceu as regras destinadas a uniformizar, de forma objectiva, os critérios a que as empresas devem recorrer para ver reconhecido o estatuto de PME, sem necessidade de que a todo o tempo tivessem de exibir a contabilidade, sempre que tal reconhecimento lhe fosse pretendido.

I- O n.º 1 do art. 11.º da LGT, impõe que na determinação do sentido das normas fiscais, sejam observados as regras e os princípios gerais de interpretação e aplicação das leis, designadamente aqueles que estão vertidos no art. 9.º do Código Civil.

J- Na interpretação das normas jurídicas, o texto é o ponto de partida da interpretação, mas há que olhar ao elemento racional ou teleológico, ou seja, a razão de ser da lei (ratio legis), o fim visado pelo legislador ao elaborar a norma, assim como ao elemento sistemático, compreendendo este a consideração de outras disposições que formam o complexo normativo do instituto em que se integra a norma interpretada, isto é, que regulam a mesma matéria (contexto de lei) e ainda à “unidade do sistema jurídico”. Dos três factores interpretativos a que se refere o n.º 1 do art. 9.º do Código Civil, este é sem dúvida o mais importante (Neste sentido v. J. BAPTISTA MACHADO, in “Introdução ao Direito e ao discurso legitimador”, Almedina, Coimbra, pp. 182 a 192).

K- Considerar que, pelo facto de não estar expressamente referida a certificação no art. 43.º n.º 4 do CIRS que ela não é necessária, bastando-se apenas a mera definição do anexo ao Decreto-Lei, é uma forma de interpretação apenas literal e restritiva, sem olhar a outros elementos interpretativos, nem tão pouco à unidade do sistema jurídico, até porque o Anexo faz parte integrante do Decreto-Lei.

L- O intérprete não deve cingir-se à letra da lei fiscal, mas reconstituir aqui também, a partir dos textos, o pensamento legislativo, tendo em conta a unidade do sistema jurídico, as circunstâncias em que a lei foi elaborada e as condições específicas do tempo em que é aplicada (Cfr. SÉRGIO VASQUES, in “Manual do Direito Fiscal”, Almedina, 2012, p. 307).

M- Além de que, do modelo de impresso (anexo G) aprovado pela Portaria n.º 421/2012, de 21 de Dezembro, apresentado pelo impugnante e esposa, relativa ao ano de 2012, consta:

“QUADRO 8A - ALIENAÇÃO ONEROSA DE PARTES SOCIAIS DE MICRO E PEQUENAS EMPRESAS

Destina-se a identificar os campos do quadro 8 onde foram inscritos os valores relativos à alienação onerosa de partes sociais de micro ou pequenas empresas, definidas nos termos do anexo ao Decreto-Lei n.º 372/2004 de 6 de Novembro, e certificadas como tal pelo IAPMEI, I.P., não cotadas nos mercados regulamentado ou não regulamentado da bolsa de valores. Estas empresas devem ser identificadas através do NIPC, sendo o saldo positivo entre as mais-valias e as menos-valias considerando em 50% do seu valor, como dispõe o n.º 3 do art. 43.º do Código do IRS. Considera-se pequena empresa a que emprega menos de 50 pessoas e cujo volume de negócios anual ou balanço total anual não excede 10 milhões de euros. Microempresa é aquela que emprega menos de 10 pessoas e cujo volume de negócios anual ou balanço total anual não excede 2 milhões de euros.

N- A Portaria é um regulamento administrativo do Governo, não carece de intervenção presidencial, mas deve ser publicada no Diário da República (art. 119.º n.º 1 h) da CRP).

O- A referida Portaria n.º 421/2012, foi emanada na sequência do disposto do n.º 1 do art. 144.º do CIRS, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 442-A/88, de 30/11, que dispõe: “1- O âmbito de obrigatoriedade, os suportes e os procedimentos relativos à utilização de modelos oficiais para cumprimento de obrigações acessórias, bem como o respectivo início de vigência, são definidos por portaria do Ministro das Finanças”.

P- Embora as portarias não sejam actos legislativos, visam regulamentar a lei, devendo indicar expressamente as leis que visam regulamentar ou que definem a competência subjectiva e objectiva para a sua emissão (art. 112.º n.º 7 da CRP).

Q- Nos termos do art. 199.º alínea c), da CRP, compete ao Governo, no exercício de funções administrativas, “Fazer regulamentos necessários à boa execução das leis”.

R- A decisão recorrida, ao dispensar a certificação como elemento necessário para a obtenção do estatuto de PME violou o disposto nos artigos 10.º n.º 1 b), 43.º n.ºs 1, 3 e 4 do CIRS, artigos 1.º, 5.º, 6.º, 8.º, 10.º, 11.º e 13.º do Decreto-Lei n.º 372/2007, na redacção introduzida pelo Decreto-Lei n.º 143/2009.

Nestes termos e com o duto suprimento de V. Exas., deve a decisão recorrida ser revogada e substituída por duto acórdão que julgue totalmente improcedente a impugnação, assim se fazendo, JUSTIÇA!».

1.3 O Impugnante contra alegou, sustentando a manutenção da sentença em termos que resumiu em conclusões do seguinte teor:

«1. O thema decidendum do processo vertente gravita na questão de saber quais as condições para a redução em 50% da tributação da venda de participações sociais, por pessoas singulares, em 2012;

2. Para responder à mencionada questão é necessário atender-se ao conceito de mais-valias preceituado nos termos do disposto na alínea b) do n.º 1 do art. 10.º do CIRS;

3. No caso vertente cumpre igualmente aferir o disposto nos n.ºs 1, 3 e 4 do art. 43.º do CIRS;

4. Mais, as posições em conflito carecem também uma análise ao art. 1.º do Decreto-Lei n.º 372/2007, respeitante à certificação de micro, pequena e média empresa (as designadas PME);

5. O art. 2.º do Decreto-Lei n.º 372/2007, remete para o anexo do Decreto-Lei os conceitos e critérios que determinam o estatuto de PME;

6. Por seu turno o art. 5.º do Decreto-Lei n.º 372/2007, estabelece as finalidades da certificação;

7. Dos comandos legais enunciados não resulta qualquer arrimo para as conclusões constantes dos Recursos interpostos nos presentes autos;

8. As posições de MP e AT não só não possuem qualquer apoio no texto da lei, além de que a interpretação realizada é totalmente diversa do seu espírito e ratio legis;

9. Os recursos interpostos ao procurarem um pretensão espírito do Decreto-Lei n.º 372/2007, partindo da lei fiscal, ao invés de partir antes da análise ao espírito do legislador fiscal para o Decreto-Lei n.º 372/2007, enfermam, desde logo de um grave erro de análise;

10. Mais, laboram, ainda, no erro de que o Decreto-Lei n.º 372/2007 se dirige quer às empresas como aos respectivos sócios, quando tal não se verifica;

11. Nos recursos pretendem indicar um alegado equívoco do legislador fiscal que, quando no n.º 4 do art. 43.º do CIRS, remete para o anexo ao Decreto-Lei n.º 372/2007, queria só remeter para o Decreto-Lei n.º 372/2007;

12. Da análise aos Recursos resulta que os mesmos conhecem bem a doutrina nacional em matéria de interpretação e hermenêutica jurídica. No entanto, parecem olvidar um princípio básico da mesma, de que não podemos partir de preconceito de que, quando o legislador se exprimiu, o fez incorrectamente!

13. Se o texto da lei tem uma determinada redacção, há que lograr apurar o respectivo sentido. Resultando assim que o raciocínio terá que ser exactamente o oposto;

14. Atente-se que se o legislador remete para o anexo e não para todo o diploma legal, poderá tê-lo efectuado com algum motivo. Sob pena de ser puramente descuidado, remetendo na legislação, ora para o texto do diploma, ora para anexos, indiscriminadamente!

15. Na legislação tributária nacional raramente o legislador remete especificamente para anexos a diplomas legais;

16. Donde, neste caso particular, o legislador fiscal ter feito uma remissão para o anexo ao decreto-lei, demonstra que sabe que o diploma contém um anexo!

17. Logo, será de elementar justiça colocar como hipótese que o legislador conheça, que o diploma legal tem duas partes diferenciadas: corpo do diploma e anexo;

18. Da análise ao Decreto-Lei n.º 372/2007 e respectivo anexo, facilmente se verifica, não sendo, tal colocado em causa nos recursos, que a matéria regulada no corpo do decreto-lei é totalmente diversa da constante do anexo: (i) O corpo do decreto-lei fala da certificação, da justificação do diploma legal, a quem se aplica e para que serve; (ii) O anexo refere as condições para que uma entidade seja considerada PME;

19. Nem o corpo do diploma estabelece as condições para uma entidade ser PME, nem o anexo estabelece rigorosamente nada acerca de certificação;

20. O legislador fiscal sabe que a matéria vertida no corpo do diploma é diferente da vertida no anexo, e que conhece o que se encontra em cada parte. Logo, a não ser que motivos adicionais apareçam, não é justo concluir, à partida e sem mais que o legislador se equivocou ao remeter para o anexo ao Decreto-Lei n.º 372/2007.

21. Da redacção dos n.ºs 3 e 4 do art. 43.º do CIRS é apodíctico que o legislador pretendeu beneficiar com uma redução de IRS as mais-valias resultantes da transmissão onerosa de participações sociais de micro e pequenas entidades.

22. Agora, será que de todas as que preenham os requisitos para serem consideradas como tal ou as preenham os requisitos e que sejam certificadas como tal?

23. Da análise à letra da lei – n.ºs 3 e 4 do art. 43.º do CIRS, não se encontra qualquer referência a certificação, conforme advogam os recursos.

24. Do Decreto-Lei n.º 372/2007 e respectivo anexo resulta que o corpo do diploma fala em certificação, mas o anexo, pelo contrário, apenas indica quais os requisitos para uma empresa se enquadrar no conceito de PME.

25. A remissão efectuada pelo legislador fiscal, no n.º 4 do art. 43.º do CIRS, cinge a remissão da norma tributária para o anexo ao citado Decreto-Lei n.º 372/2007, para efeitos de se apurar o que se entende por micro e pequena entidade.

26. Pelo que, independentemente do constante no Decreto-Lei n.º 372/2007, verificamos que o legislador fiscal, para efeitos de IRS limitou a referência ao anexo para efeitos de determinação do que se entende por micro e pequena entidade.

27. Assim, independentemente do âmbito, objectivos e abrangência do Decreto-Lei n.º 372/2007, o legislador fiscal não consagrou qualquer limitação ao regime previsto no art. 43.º do CIRS à existência de certificação PME, socorrendo-se daquele diploma legal apenas para evitar transcrever no n.º 4 do art. 43.º do CIRS os conceitos de micro e pequena entidade.

28. Mais, os recursos entendem ser necessária uma análise para efeitos fiscais da ratio de diplomas que não têm qualquer aplicação tributária, contudo tal não se afigura necessário.

29. Porquanto, nenhuma norma tributária remete para o para Decreto-Lei n.º 372/2007, donde o não há que o analisar.

30. Logo, os recursos interpostos devem ser votados ao insucesso e manter-se a decisão recorrida, por total ausência de aderência à lei.

31. Porém, caso se entendesse relevante analisar a ratio do Decreto-Lei n.º 372/2007, de igual modo os recursos vertentes não poderiam ser julgados procedentes.

32. O não tem nem espírito nem letra condizente com o aventado por AT e MP.

33. É falso que o processo de certificação PME não seja meramente formal e burocrático. A certificação passa apenas pelo preenchimento electrónico de um formulário com identificação da entidade e remessa de elementos contabilísticos existentes nas declarações IRS.

34. A certificação redundava numa mera verificação formal, através das IES de que uma entidade tem actividade económica, número de trabalhadores, balanço e volume de negócios, dentro dos limites estabelecidos no anexo ao Decreto-Lei n.º 372/2007.

35. Não há aqui qualquer juízo de oportunidade ou discricionariedade pela entidade certificadora. Desde que sejam remetidos os elementos e se cumpram os rácios a entidade é certificada!

36. A certificação não tem qualquer natureza constitutiva. Tem uma mera função declarativa, desonerando – conforme reconhece o MP no respectivo recurso – a entidade “... de apresentar sempre que pretenda usufruir dessa qualidade, os elementos contabilísticos e de identificação dos seus colaboradores em termos de relação de trabalho”.

37. Do art. 5.º do Decreto-Lei n.º 372/2007 resulta que a certificação serve apenas para simplificar e desburocratizar. Nada mais.

38. Seria irracional limitar em sede fiscal o que não é limitado pelo Decreto-Lei n.º 372/2007.

39. Mais, qual o motivo para a transmissão de participações de uma entidade certificada como PME terem um regime fiscal privilegiado em relação às não certificadas, que cumprissem com os requisitos materiais para serem entendidas como tal? Tal não se compreende.

40. Com o regime previsto nos n.ºs 3 e 4 do art. 43.º do CIRS, o pretendido pelo legislador foi criar um regime especial, menos oneroso para a tributação das mais-valias resultantes da transmissão de partes sociais de micro e pequenas entidades.

41. Se a entidade está certificada ou não é irrelevante pois a AT, ao contrário da generalidade dos restantes organismos públicos, tem acesso aos elementos contabilísticos das empresas – IES – através dos quais pode facilmente, sem necessidade de qualquer outro elemento, aferir a qualidade de micro e pequena entidade.

42. Esse foi o motivo pelo qual o legislador remeteu apenas para o anexo e não para todo o decreto-lei.

43. E tal nem podia ser diferente, Porquanto, a certificação é dirigida para as entidades. O benefício fiscal é dirigido aos sócios/accionistas da empresa.

44. Só a empresa tem legitimidade para requerer a certificação PME. Sendo que tal é igualmente reconhecido no recurso do MP: “...sendo a obtenção dessa certificação destinada às empresas que necessitem de comprovar a sua qualidade de PME...”

45. Note-se bem: a certificação é destinada às empresas, que necessitem de certificação, não aos sócios/accionistas que necessitem da certificação para obterem o benefício fiscal.

46. O sócio que pretenda usufruir do benefício não pode determinar o pedido de certificação PME. Tal cabe à gerência da administração da sociedade que pode pura e simplesmente não aceder.

47. Como poderia o legislador pretender que o benefício ficasse condicionado aos sócios que conseguissem que a sociedade pedisse a certificação PME? Tal seria completamente absurdo, além grosseiramente violador do princípio da igualdade com assento constitucional no art. 13.º da CRP.

48. Donde igualmente pelo referido os recursos interpostos não poderão proceder.

49. E quanto à Portaria, que estabelece as regras de preenchimento da declaração modelo 3, exigir a certificação, basta apenas referir que, na medida em que a mesma ultrapassa a lei, impondo requisitos extra para a atribuição do benefício fiscal – certificação –, a mesma será inconstitucional, por clara violação do princípio da separação de poderes e de interferência em matéria de competência relativa da Assembleia da República.

50. Em matéria de impostos vigora o princípio constitucional da reserva relativa da Assembleia da República, conforme disposto no art. 165.º n.º 1 alínea i) da CRP.

51. Inexiste qualquer lei habilitante ao governo, para restringir ou alterar as condições previstas nos n.ºs 3 e 4 do art. 43.º e no n.º 4 do art. 72.º do CIRS.

52. Logo, a Portaria será organicamente inconstitucional se interpretada no sentido de que restringe a aplicação do regime previsto nas mencionadas disposições legais, pelo que não poderá ser mobilizada para legalmente justificar a liquidação impugnada, o que igualmente deverá conduzir à anulação da mesma.

53. Além do supra exposto refira-se que as teses defendidas nos recursos interpostos são inclusivamente contraditórias com a posição assumida pela AT na temática sub judice.

54. Porquanto, tendo sido colocado à apreciação da Direcção de Serviços do IRS pedidos de esclarecimentos quanto ao conceito de micro e pequenas empresas, nos termos do preceituado no n.º 3 e 4 do art. 43.º do CIRS, o Director-Geral, na circular n.º 7/2014, de 29/07/2014, sancionou o entendimento defendido pelo Recorrido.

55. Donde, igualmente pelo supra referido não resulta dúvida alguma que os recursos interpostos deverão ser julgados improcedentes».

1.4 Recebidos os autos neste Supremo Tribunal Administrativo, foi dada vista ao Ministério Público e o Procurador-Geral Adjunto emitiu parecer do seguinte teor:

«Uma vez que o MP é um dos recorrentes e sustenta posição jurídica idêntica à FP, não há lugar à emissão de parecer, nos termos do disposto no artigo 146.º/1 do CPTA, ex vi do artigo 2.º/c) do CPPT (CPPT, anotado e comentado, 6.ª edição, 2011, IV volume, página 522, Conselheiro Jorge Lopes de Sousa).

Assim, devem os autos prosseguir seus legais trâmites.»

1.5 Colheram-se os vistos dos Juizes Conselheiros adjuntos.

1.6 A questão que cumpre apreciar e decidir é a de saber se a sentença fez correcto julgamento ao considerar que a AT incorrera em vício de violação de lei ao liquidar IRS ao ora Recorrente relativamente ao ano de 1991 e à totalidade da mais-valia obtida com a venda de uma participação social, o que, como procuraremos demonstrar, passa por indagar se o benefício em causa (exclusão parcial de tributação) depende da prévia certificação da sociedade como pequena ou média empresa (PME) pelo IAPMEI.

2. FUNDAMENTAÇÃO

2.1 DE FACTO

O Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Coimbra deu como provados os seguintes factos:

«A- Em Abril de 1996, o Impugnante adquiriu participação no capital da B....., Lda. NIPC, pelo valor declarado de € 20.000,00 (cf. doc. a fls. 25 dos autos que aqui se dá, para todos os efeitos legais, como integralmente reproduzido).

B- Em Junho de 2007, a C....., adquiriu participação social da sociedade referida na alínea anterior pelo valor declarado de € 5.000,00 (cf. doc. a fls. 25 dos autos que aqui se dá, para todos os efeitos legais, como integralmente reproduzido).

C- Em 2011, a sociedade referida nas alíneas anteriores contava com 9 funcionários, tinha um volume de negócios de € 989.061,68 e um volume anual de balanço de 375.950,00 € (cf. docs. a fls. 26 a 81 dos autos que aqui se dão, para todos os efeitos legais, como integralmente reproduzidos).

D- Em 2012, a sociedade referida nas alíneas anteriores contava com 14 funcionários, tinha um volume de negócios de € 1.322.327,12 e um volume anual de balanço de 375.950,00 € (cf. docs. a fls. 82 a 138 dos autos que aqui se dão, para todos os efeitos legais, como integralmente reproduzidos).

E- Em Junho de 2012, o Impugnante procedeu à venda da respectiva participação no capital da sociedade referida nas alíneas anteriores, pelo valor declarado de € 50.000,00 (cf. doc. a fls. 25 dos autos que aqui se dá, para todos os efeitos legais, como integralmente reproduzido).

F- Em Junho de 2012, a C..... procedeu à venda da respectiva participação no capital da sociedade referida nas alíneas anteriores, pelo valor declarado de € 5.000,00 (cf. doc. a fls. 25 dos autos que aqui se dá, para todos os efeitos legais, como integralmente reproduzido).

G- Em 16.02.2013, a sociedade referida nas alíneas anteriores solicitou ao IAPMEI a certificação como PME na qualidade de pequena empresa, com base nos dados provisórios estimados para

o exercício de 2012 (cf. doc. a fls. 139 dos autos que aqui se dá, para todos os efeitos legais, como integralmente reproduzido).

H- Em 18.12.2013, a sociedade referida nas alíneas anteriores recebeu do IAPMEI, uma certificação como PME, na qualidade de pequena empresa, condicionada à confirmação através do envio da declaração anual contabilística e fiscal das contas de 2012 (cf. doc. a fls. 139 dos autos que aqui se dá, para todos os efeitos legais, como integralmente reproduzido).

I- Em 17.07.2013, a sociedade referida nas alíneas anteriores recebeu do IAPMEI a certificação definitiva, após o envio do IES de 2012 (cf. doc. a fls. 140 dos autos que aqui se dá, para todos os efeitos legais, como integralmente reproduzido).

J- A sociedade referida nas alíneas anteriores não está cotada em mercado regulamentado nem não regulamentado da bolsa de valores (cf. docs. a fls. 139 a 140 dos autos que aqui se dão, para todos os efeitos legais, como integralmente reproduzidos).

K- Em 24.05.2013, o Impugnante submeteu, através do portal da AT, a declaração de rendimentos Modelo 3, com os rendimentos obtidos em 2012, fazendo constar nos campos 801 e 802 do anexo G, os valores declarados de aquisição e alienação, das participações sociais na empresa referida nas alíneas anteriores, inscrevendo no campo 8A que as participações sociais alienadas eram reportadas a uma sociedade que se enquadrava no conceito de “Micro, pequenas e médias empresas” (cf. doc. a fls. 8 a 13 do PA que aqui se dá, para todos os efeitos legais, como integralmente reproduzido).

L- O Impugnante recebeu a liquidação n.º 2013 53683379, emitida em 19/06/2013, no valor global de € 4.105,43, com data limite de pagamento de 31.08.2013, dela constando a título de tributação autónoma a quantia de € 7.817,50 (cf. doc. a fls. 14 do PA que aqui se dá, para todos os efeitos legais, como integralmente reproduzido).

M- Em 09.08.2013, o Impugnante apresentou uma exposição escrita junto dos serviços da Impugnada, insurgindo-se contra a liquidação referida na alínea anterior e pedindo o recálculo da mesma (cf. doc. a fls. 7 a 21 do PA que aqui se dá, para todos os efeitos legais, como integralmente reproduzido).

N- Na sequência de notificação feita pelos serviços da Impugnada, o Impugnante apresentou nova exposição escrita, juntando documento, em complemento da referida na alínea anterior (cf. docs. a fls. 22 a 27 do PA que aqui se dão, para todos os efeitos legais como integralmente reproduzidos).

O- Em informação dos serviços da Impugnada, datada de 25.09.2013, relativamente às exposições escritas referidas nas duas alíneas anteriores, conclui-se que: “[...] a mais-valia declarada, pela alienação onerosa de partes sociais relativas à empresa B..... Lda., NIPC, não poderá beneficiar da tributação em apenas 50%, nos termos no n.º 3 do art. 43.º do CIRS, por não se tratar de empresa certificada como PME no ano de 2012, pelo que a liquidação reclamada não enferma de qualquer ilegalidade, pelo que a presente reclamação merece ser indeferida [...]” (cf. doc. a fls. 31 a 33 do PA que aqui se dá, para todos os efeitos legais, como integralmente reproduzido).

P- Na informação referida na alínea anterior, foi apostado despacho datado de 25.09.2013, do qual se extrai que: “Concordo. Indefiro o pedido com os fundamentos constantes da informação da página seguinte. Dispensar a audiência prévia de acordo com a alínea a) do n.º 3 da circular 13/99 de 8 de Julho, uma vez que, apenas está em causa a interpretação das normas legais. [...]” (cf. doc. a fls. 31 a 33 do PA que aqui se dá, para todos os efeitos legais, como integralmente reproduzido).

Q- Ao Impugnante foi dado conhecimento do parecer e do despacho referidos nas duas alíneas anteriores por ofício dos serviços da Impugnada datado de 25.09.2013 e recebido a 30.09.2013 (cf. docs. a fls. 32 a 34 do PA que aqui se dão, para todos os efeitos legais como integralmente reproduzidos).

R- A petição inicial do presente meio processual deu entrada neste Tribunal via SITAF em 14.10.2013 (cf. fls. 2 a 143 dos autos)».

2.2 DE DIREITO

2.2.1 A QUESTÃO A APRECIAR E DECIDIR

No ano de 2012, o ora Recorrente vendeu duas quotas que detinha numa sociedade e, na declaração de rendimentos que apresentou para efeitos de IRS desse ano, fez constar nos campos 801 e 802 do anexo G, os valores declarados de aquisição e alienação dessas participações sociais, inscrevendo no campo 8A que a mesma se refere a uma sociedade enquadrada, à data, no conceito de “Micro, pequenas e médias empresas”. Isto em ordem a beneficiar do regime de exclusão parcial de tributação previsto no n.º 3 do art. 43.º do CIRS, na redacção aplicável, que é a do art. 1.º da Lei n.º 15/2010, de 26 de Julho.

A AT liquidou o IRS sem atender a essa exclusão parcial de tributação por entender que, para beneficiar da mesma, devia o Contribuinte ter apresentado certificação, emitida pelo IAPMEI, nos termos do Decreto-Lei n.º 372/2007, de 6 de Novembro, de que a sociedade a que respeitam as participações alienadas era uma PME, certificação que considerou requisito necessário para aplicar o referido regime de exclusão parcial.

Discordando desse entendimento, o Contribuinte, após ver indeferida a reclamação graciosa que deduziu contra a liquidação, veio impugná-la. Sustentou, em síntese, que, para beneficiar da exclusão parcial de tributação ao abrigo do n.º 3 do art. 43.º do CIRS, e como decorre do n.º 4 do mesmo artigo,

basta que a sociedade cujas participações foram alienadas possa ser considerada uma PME, à luz dos critérios definidos pelo anexo ao Decreto-Lei n.º 372/2007. Assim, e porque tais critérios estão preenchidos, concluiu que a AT incorreu em vício de violação de lei por erro nos pressupostos de direito ao exigir a certificação pelo IAPMEI para a aplicação do referido regime de exclusão parcial de tributação.

O Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Coimbra julgou procedente a impugnação judicial e anulou a liquidação na parte impugnada. Isto porque considerou, em resumo, que não deve confundir-se a qualidade de PME com a respectiva certificação, sendo que do art. 43.º, n.ºs 3 e 4, do CIRS, resulta que apenas aquela, e já não esta, é condição para aproveitar o regime de exclusão parcial de tributação aí previsto.

A Fazenda Pública e o Ministério Público discordaram da sentença e dela recorreram para este Supremo Tribunal Administrativo, sustentando que a sentença não fez a melhor interpretação das disposições legais aplicáveis, uma vez que a certificação como PME pelo IAPMEI é imprescindível em ordem a poder usufruir do regime de exclusão parcial de tributação.

Assim, como deixámos dito em 1.6, a questão que cumpre apreciar e decidir é a de saber se a sentença fez correcto julgamento ao considerar que a AT incorrera em vício de violação de lei ao liquidar o IRS de 2012 ao ora Recorrente relativamente à totalidade da mais-valia obtida com a venda de participações sociais, o que, como procuraremos demonstrar, passa por indagar se o benefício em causa (exclusão parcial de tributação) depende da prévia certificação da sociedade como PME pelo IAPMEI.

2.2.2 DA ISENÇÃO PARCIAL DE TRIBUTAÇÃO DAS MAIS-VALIAS OBTIDAS COM A VENDA DE PARTES SOCIAIS DAS PME – A PROVA DA QUALIDADE DE PME

2.2.2.1 O n.º 3 do art. 43.º do CIRS, na redacção do art. 1.º da Lei n.º 15/2010, de 26 de Julho, dispunha: «*O saldo referido no n.º 1, respeitante às transmissões previstas na alínea b) do n.º 1 do artigo 10.º, relativo a micro e pequenas empresas não cotadas nos mercados regulamentado ou não regulamentado da bolsa de valores, quando positivo, é igualmente considerado em 50 % do seu valor*».

No n.º 4 do mesmo artigo estabelecia-se: «*Para efeitos do número anterior entende-se por micro e pequenas empresas as entidades definidas, nos termos do anexo ao Decreto-Lei n.º 372/2007, de 6 de Novembro*».

No caso, não é controvertido que a sociedade a que se referem as quotas alienadas é uma PME (requisito material do benefício). A controvérsia surge exclusivamente em relação ao meio de prova (requisito formal) desse estatuto para efeitos da aplicação do regime de exclusão parcial de tributação previsto no n.º 3 do art. 43.º do CIRS: é necessária a certificação como PME pelo IAPMEI, como sustentam ambos os Recorrentes, ou basta que a sociedade preencha os requisitos da qualificação como PME previstos no Decreto-Lei n.º 372/2007, como sustenta o Recorrido e entendeu o Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Coimbra?

Salvo o devido respeito, a tese dos Recorrentes não encontra apoio na letra da lei nem na sua teleologia.

2.2.2.2 Desde logo, não podemos perder de vista que a letra da lei – que constitui «*o ponto de partida da interpretação*»⁽²⁾ – aponta nesse sentido. Na verdade, como bem assinalou o Juiz do Tribunal *a quo* e bem argumenta o Recorrido, no n.º 4 do art. 43.º do CIRS diz-se o que se deve entender por micro e pequenas empresas, para o efeito de aplicação do regime de exclusão parcial da tributação previsto no número anterior: «*as entidades definidas, nos termos do anexo ao Decreto-Lei n.º 372/2007, de 6 de Novembro*».

Ou seja, o legislador para definir as empresas que, para o referido efeito, se entendia constituírem micro e pequenas empresas, assim integrando a previsão do n.º 3 do art. 43.º do CIRS, não disse que eram as que estejam como tal certificadas pelo IAPMEI; disse, isso sim, que eram as que estejam como tal definidas no anexo ao Decreto-Lei n.º 372/2007.

É, aliás, bem esclarecedor que a redacção escolhida para o n.º 4 do art. 43.º do CIRS se refira ao anexo ao Decreto-Lei n.º 372/2007 e não, singelamente, a este diploma legal: é que, enquanto neste se regula o procedimento de certificação, sendo esse o seu objecto [cfr. n.º 1 do art. 1.º⁽³⁾], é naquele (*i.e.*, no seu anexo) que se estabelecem os critérios, as condições materiais, a que devem obedecer as empresas em ordem a poderem ser qualificadas como PME [cfr. art. 2.º⁽⁴⁾].

O legislador nunca se referiu ao certificado de PME, criado pelo Decreto-Lei n.º 372/2007, a emitir pelo IAPMEI, mas apenas aos requisitos de qualificação como PME, fixados no Anexo àquele diploma legal. O que sucedeu foi que o legislador, ao invés de no n.º 4 do art. 43.º do CIRS enunciar os requisitos materiais da qualificação de uma empresa como PME, repetindo a norma do Anexo ao Decreto-Lei n.º 372/2007, remeteu⁽⁵⁾ para este Anexo, onde tais requisitos se encontravam já enunciados.

O que, por si só, afasta a tese dos Recorrentes. Tanto mais que o n.º 3 do art. 9.º do Código Civil (CC) impõe-nos presumir, não só «*que o legislador consagrou as soluções mais acertadas*», como também que «*soube exprimir o seu pensamento em termos adequados*».

Mas ainda que se pudesse considerar que a letra da lei comportava o significado que a Recorrente lhe aponta – e, a nosso ver, não pode –, sempre teríamos de ter presente que «*na falta de outros elementos que induzam à eleição do sentido menos imediato do texto, o intérprete deve optar em princípio por aquele sentido que melhor e mais imediatamente corresponde ao significado natural das expressões*

verbais utilizadas» ⁽⁶⁾. Ora, *anexo ao Decreto-Lei n.º 372/2007* não é sinónimo de *certificação prevista no Decreto-Lei n.º 372/2007*, sendo que aquela primeira expressão tem, manifestamente, um carácter mais preciso e restritivo relativamente a esta última.

Mas não é só a letra da lei a apontar esse significado. Também a sua razão de ser (a *ratio legis*) – factor hermenêutico cuja consideração é imposta ao intérprete pelo n.º 1 do art. 9.º do CC ⁽⁷⁾ – vai no mesmo sentido.

Na verdade, a certificação como PME, criada pelo Decreto-Lei n.º 372/2007, é uma exigência que o legislador faz às próprias empresas que pretendam valer-se dessa condição [cfr. arts. 1.º, n.º 2 ⁽⁸⁾, e 3.º, n.º 1 ⁽⁹⁾]. Salvo o devido respeito, nenhum sentido faria essa exigência se dirigida a alguém que, como resulta da economia de todo o diploma, não tem legitimidade para requerer essa certificação.

Em conclusão, para efeitos da aplicação do regime de exclusão parcial de tributação previsto no n.º 3 do art. 43.º do CIRS, o legislador, a fim de delimitar o conceito de PME, limitou-se a remeter para a definição já constante do anexo ao Decreto-Lei n.º 372/2007, o que significa que, para aplicação daquele regime tributário, basta que a empresa a que pertencem as participações sociais alienadas cumpra os requisitos materiais enunciados naquele anexo para que possa ser considerada como PME, não se exigindo que o sujeito passivo do imposto logre também a demonstração de que a empresa está certificada pelo IAPMEI como PME.

O legislador não faz essa exigência em ordem à comprovação da qualidade de PME para o referido efeito, nem faria sentido que a fizesse.

2.2.2.3 Aliás, a própria AT, afirmando que têm *«sido suscitadas dúvidas sobre a aferição dos pressupostos do conceito de micro e pequenas empresas, para aferição do disposto nos n.ºs 3 e 4 do artigo 43.º do Código do IRS (CIRS), na redacção dada pela Lei n.º 15/2010, de 26 de Julho»*, entendeu veicular instruções, através da Circular n.º 7/2014, de 29 de Julho ⁽¹⁰⁾, do seguinte teor:

«1. O n.º 3 do artigo 43.º do CIRS, na redacção dada pela Lei n.º 15/2010, de 26 de Julho, prevê que o saldo apurado entre as mais-valias e as menos-valias realizadas no mesmo ano, respeitante às transmissões onerosas de partes sociais de micro e pequenas empresas não cotadas nos mercados regulamentado ou não regulamentado da bolsa de valores, quando positivo, seja considerado apenas em 50% do seu valor.

2. Por remissão expressa do n.º 4 do artigo 43.º do CIRS, entende-se por micro e pequenas empresas as entidades definidas no anexo ao Decreto-Lei n.º 372/2007, de 6 de Novembro (alterado pelo Decreto-Lei n.º 143/2009, de 16 de Julho), diploma que define o procedimento de certificação por via electrónica de micro, pequena e média empresas (“PME”), da competência do Instituto de Apoio às Pequenas e Médias Empresas e à Inovação, I.P. (IAPMEI).

3. O Decreto-Lei em referência não contém no seu articulado uma definição de PME, dispondo apenas que os conceitos e os critérios a utilizar, para aferir o respectivo estatuto de PME para efeitos de certificação, constam do anexo ao diploma legal, que dele faz parte integrante.

4. Nos termos do artigo 2.º deste anexo, verifica-se que a qualidade de PME depende, essencialmente, da verificação de um conjunto de requisitos materiais – (I) os efectivos e (II) os limiares financeiros – tendo como referência os dados do último exercício contabilístico encerrado, calculados numa base anual (cfr. artigo 4.º do anexo ao Decreto-Lei n.º 373/2007 [trata-se de um lapso já que o diploma em questão é o Decreto-Lei n.º 372/2007]).

5. Assim, a qualificação de micro ou pequena empresa para efeitos da aplicação dos n.ºs 3 e 4 do artigo 43.º do CIRS, deve assentar na realidade material das entidades cujas partes sociais foram objecto de transmissão onerosa, com base na verificação dos requisitos materiais vertidos no anexo ao Decreto-Lei n.º 372/2007, de 6 de Novembro, à data da alienação, impendendo sobre os sujeitos passivos o respectivo ónus da prova, nos termos do n.º 1 do artigo 74.º da Lei Geral Tributária.

6. Por conseguinte:

a) A existência de Certificação emitida pelo IAPMEI, válida à data da alienação das partes sociais, faz presumir a verificação dos requisitos materiais constantes do anexo ao Decreto-Lei n.º 372/2007, de 6 de Novembro, pelo que releva como prova bastante do estatuto de micro ou pequena empresa para efeitos do regime previsto nos n.ºs 3 e 4 do artigo 43.º do CIRS.

b) Caso a empresa não seja detentora de Certificação como micro ou pequena empresa, nos termos antes referidos, cumpre, ainda assim, aferir se a entidade, à data da alienação das partes sociais, preenchia os requisitos materiais constantes do anexo ao Decreto-Lei n.º 372/2007, de 6 de Novembro, com a consequente e eventual qualificação da entidade como micro ou pequena empresa para efeitos do n.º 3 do artigo 43.º do CIRS».

Ou seja, a AT, dando-se conta de que os seus serviços nem sempre estavam a fazer a melhor interpretação da lei – pois exigiam a certificação como PME da sociedade cujas partes sociais eram alienadas como condição para aplicarem o regime do n.º 3 do art. 43.º do CIRS – veio emitir uma circular impondo aos seus serviços a interpretação a adoptar.

Note-se que as circulares são orientações genéricas emitidas sobre a interpretação das normas tributárias que estiverem em vigor no momento do facto tributário e que vinculam a administração

tributária. São actos do poder de direcção ⁽¹⁾ (típico da relação de hierarquia administrativa, mas que pode verificar-se fora do âmbito desta) que difundem instruções gerais, vinculativas, dirigidas aos órgãos, funcionários e agentes subalternos, acerca do sentido em que devem – mediante interpretação ou integração – entender-se as normas ou princípios jurídicos que, no âmbito do exercício das suas funções, lhes caiba aplicar ⁽²⁾.

Assim, verificamos que também a AT, se bem que em momento ulterior àquele em que foi praticada a liquidação, veio a entender – com força vinculativa para os seus serviços [cfr. art. 68.º-A, n.º 1, da LGT ⁽³⁾] – que a melhor interpretação da lei é a que aqui defendemos e que foi a efectuada pelo Juiz do Tribunal *a quo*.

2.2.2.4 Por tudo o que ficou exposto, os recursos da Fazenda Pública e do Ministério Público não merecem provimento, sendo de manter a sentença recorrida, que, fazendo correcta interpretação dos preceitos legais aplicáveis, julgou a impugnação judicial procedente e anulou a liquidação na parte viciada, ou seja, na parte em que não aceitou a exclusão parcial da tributação dos referidos rendimentos de mais-valias.

2.2.3 CONCLUSÕES

Preparando a decisão, formulamos as seguintes conclusões:

I - O n.º 3 do art. 43.º do CIRS, na redacção dada pela Lei n.º 15/2010, de 26 de Julho, prevê que o saldo apurado entre as mais-valias e as menos-valias realizadas no mesmo ano, respeitante às transmissões onerosas de partes sociais de micro e pequenas empresas não cotadas nos mercados regulamentado ou não regulamentado da bolsa de valores, quando positivo, seja considerado apenas em 50% do seu valor.

II - O n.º 4 do mesmo artigo, para efeitos de aplicação do supra referido regime de exclusão de tributação, remete a definição de micro e pequenas empresas para os termos do *anexo* ao Decreto-Lei n.º 372/2007, de 6 de Novembro, diploma que regula a certificação das PME pelo IAPMEI, sendo que os requisitos materiais para essa qualificação se encontram fixados no respectivo anexo.

III - Nem a letra da lei nem a sua *ratio* permitem concluir que a aplicação daquele regime de tributação fica dependente da certificação da qualidade de PME pelo IAPMEI.

3. DECISÃO

Face ao exposto, os juizes da Secção do Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo acordam, em conferência, em negar provimento aos recursos.

A Fazenda Pública suportará as custas do seu recurso.

O recurso do Ministério Público é sem custas, por delas estar isento, em face do disposto no art. 4.º, n.º 1, alínea a), do Regulamento das Custas Processuais.

Lisboa, 16 de Dezembro de 2015. — *Francisco Rothes* (relator) — *Aragão Seia* — *Casimiro Gonçalves*.

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

⁽²⁾ Cfr. BAPTISTA MACHADO, *Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador*, Almedina, 1983, pág. 182, que assinala uma dupla função à letra da lei enquanto factor hermenêutico: por um lado, «*uma função negativa*», qual seja «*a de eliminar aqueles sentidos que não tenham qualquer apoio, ou pelo menos uma qualquer “correspondência” ou ressonância nas palavras da lei*»; por outro lado, «*uma função positiva*», que se reconduz a dois efeitos, sendo o primeiro, que, «*se o texto comporta apenas um sentido, é esse o sentido da norma – com a ressalva, porém, de se poder concluir com base noutras normas que a redacção do texto atraioou o pensamento do legislador*» e o segundo «*quando, como é de regra, as normas (fórmulas legislativas) comportam mais de um significado*», «*dar mais forte apoio a, ou sugerir mais fortemente um dos sentidos possíveis*».

⁽³⁾ «*É criada a certificação por via electrónica de micro, pequena e média empresas, adiante designadas por PME*».

⁽⁴⁾ «*Para efeitos do presente decreto-lei, a definição de PME, bem como os conceitos e critérios a utilizar para aferir o respectivo estatuto, constam do seu anexo, que dele faz parte integrante, e correspondem aos previstos na Recomendação n.º 2003/361/CE, da Comissão Europeia, de 6 de Maio*».

⁽⁵⁾ A remissão é um «*expediente técnico-legislativo de que o legislador se serve com frequência para evitar a repetição de normas*» (Cfr. BAPTISTA MACHADO, *ob. cit.*, pág. 105).

⁽⁶⁾ Cfr. BAPTISTA MACHADO, *ob. cit.*, pág. 182.

⁽⁷⁾ Nos termos do art. 9.º, n.º 1, do Código Civil, a interpretação não deve cingir-se à letra da lei, antes procurando reconstituir a partir do seu texto o pensamento legislativo.

⁽⁸⁾ «*A certificação referida no número anterior permite aferir o estatuto de PME de qualquer empresa interessada em obter tal qualidade*» (sublinhado nosso).

⁽⁹⁾ «*A certificação de PME, nos termos do presente decreto-lei, é aplicável às empresas que exerçam a sua actividade nas áreas sob tutela do Ministério da Economia e da Inovação (MEI) e que necessitem de apresentar e comprovar o estatuto de PME no âmbito dos procedimentos administrativos para cuja instrução ou decisão final seja legalmente ou regulamentarmente exigido*» (sublinhado nosso).

⁽¹⁰⁾ Disponível em http://info.portaldasfinancas.gov.pt/NR/rdonlyres/4B7156A6-94F4-4618-B4C5-AF9F15EEEDB3/0/Circular_7_2014.pdf.

⁽¹¹⁾ MARCELLO CAETANO, in *Manual de Direito Administrativo*, Tomo I, 10.ª edição, 5.ª Reimpressão, Coimbra 1991, págs. 245/246, dizia:

«*O poder de direcção é a competência que o superior tem de dar ordens e de expender instruções para impor aos seus subordinados a prática dos actos necessários ao bom funcionamento do serviço ou à mais conveniente interpretação da lei*.

Ordem é a imposição ao agente de uma acção ou abstenção concreta, em objecto de serviço. Pode ser verbal ou escrita. Se a ordem envolve directrizes de acção futura para casos que venham a produzir-se, toma a forma de instruções; e se é transmitida por escrito a todos os subalternos, por igual, é uma circular».

(¹²) Cfr. Parecer n.º 62/96, do Conselho Consultivo da Procuradoria-Geral da República, publicado na II Série do Diário da República de 24 de Outubro de 1998 (<https://dre.pt/application/file/728823>), págs. 14960 a 14971, também disponível em <http://www.dgsi.pt/pgpr.nsf/7fc0bd52c6f5cd5a802568c0003fb410/b15849c24b1fc53e8025661700420f90>.

(¹³) Esta norma, aditada pela Lei n.º 64-A/2008, de 31 de Dezembro (Orçamento do Estado para 2009), reproduz o que constava já da alínea a) do n.º 4 do art. 68.º, na redacção inicial da LGT, e dispõe: «*A administração tributária está vinculada às orientações genéricas constantes de circulares, regulamentos ou instrumentos de idêntica natureza, independentemente da sua forma de comunicação, visando a uniformização da interpretação e da aplicação das normas tributárias*».

Acórdão de 16 de Dezembro de 2015.

Assunto:

Oposição. Erro na forma do processo.

Sumário:

- I — O processo de oposição não é o processo próprio para discutir a legalidade da liquidação da dívida exequenda quando a lei faculta ao obrigado tributário/executado meio de impugnação ou de recurso para reagir conta esse acto.*
- II — Sendo o pedido e a causa de pedir, constantes da petição da oposição, fundamentos de impugnação judicial, impõe-se a convolação obrigatória do processo de oposição se a tal se não opuser a eventual caducidade do direito da acção.*
- III — Não contendo os autos elementos que permitam aferir da tempestividade da convolação deve o processo baixar à 1ª Instância para tal verificação.*

Processo n.º 1168/14-30.

Recorrente: A..., S. A.

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

Relator: Ex.^{mo} Sr. Cons. Dr. Fonseca Carvalho.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

I. Relatório

1. A....., S. A., identificada nos autos, não se conformando com a sentença do TAF de Almada, de fls. 63 e segs., que julgou procedente a impugnação deduzida por B....., Lda. e declarou nula a taxa de publicidade cobrada pela A....., veio recorrer para este Supremo Tribunal.

2. Formulou as seguintes conclusões das suas alegações:

1 – A Recorrida defende que a A..... não tem competência para licenciar a publicidade em causa nos autos, nem tão-pouco proceder à cobrança de qualquer taxa, uma vez que a entidade competente para o licenciamento da publicidade é a Câmara Municipal.

2 – O tribunal a quo entendeu que aqueles vícios se verificavam e declarou nulo o ato de liquidação e cobrança de taxa e em consequência considerou que a taxa liquidada é geradora de dupla tributação.

3 – Resulta da legislação atualmente em vigor que;

a) Fora dos aglomerados urbanos o legislador não permite a afixação de publicidade, pelo que a questão do licenciamento só se coloca nos casos de exceção ao regime de proibição (alínea a) do artigo 4º do Decreto-Lei n.º 105/98);

b) Dentro dos aglomerados urbanos, existe um concurso aparente ou real de competências sobre o licenciamento da publicidade, apesar de ser evidente que os terrenos à margem das estradas nacionais estão dentro da zona de protecção sobre os quais se verificam permissões condicionadas à aprovação, autorização ou licença da JAE (faixa de respeito) (cfr: alínea b), do artigo 3º do Decreto-Lei n.º 13/71).

4 – Por sua vez, a competência da Recorrente para conceder licença e liquidar as taxas devidas pela implantação de publicidade decorre da conjugação das disposições do Decreto-Lei n.º 13/71 e da Lei n.º 97/88, isto é:

a) O Decreto-Lei n.º 13/71 no seu artigo 10.º, n.º 1, alínea a) estabelece que depende de aprovação ou licença da A..... a implantação de tabuletas ou objetos de publicidade, comercial ou não, numa faixa de 100m para além da zona non aedificandi respetiva, contando que não ofendam a moral pública e não se confundam com a sinalização da estrada;

b) O artigo 15.º, n.º 1, al. j) do mesmo diploma legal determina que para cada autorização ou licença emitida pela implantação de tabuletas ou objetos de publicidade é devida uma taxa de €56,79, por cada metro quadrado ou fração dos mesmos,

c) A Lei n.º 9/88 no artigo 1.º, n.º 1, prevê que a afixação de mensagens publicitárias obedece às regras gerais sobre publicidade e depende do licenciamento prévio das autoridades competentes;

d) No n.º 2, daquele artigo 1.º, é dito que “sem prejuízo de intervenção necessária de outras entidades, compete às câmaras municipais...”;

e) A Lei n.º 97/88 (tal como o anterior Decreto-Lei n.º 637/76) não revogou o Decreto-Lei n.º 13/71 quanto ao poder concedido à JAE, hoje A....., para licenciar a aposição de publicidade na denominada zona de proteção à estrada e cobrar a respetiva taxa (cfr: artigos 1.º, 2.º, 3.º, 10.º e 15.º, todos do Decreto-Lei n.º 13/71).

5 – E mesmo que se aceite a concorrência de duas competências (duas jurisdições) com a intervenção de duas entidades distintas no mesmo procedimento, ela resulta das diferentes atribuições que cada uma destas entidades assegura.

6 – Assim, compete às Câmaras Municipais a definição dos critérios de licenciamento para salvaguarda do equilíbrio urbano e ambiental, nos termos do n.º 2, do artigo 1.º da Lei n.º 97/88, enquanto à Recorrente lhe cabe averiguar se a estrada ou a perfeita visibilidade de trânsito não são afetadas (cfr: n.º 1, do artigo 12.º do Decreto-Lei n.º 13/71 de 23 de Janeiro).

7 – É que os serviços prestados pelas Câmaras e pela A..... não são os mesmos, pelo que não se podem confundir.

8 – Por isso, a intenção do legislador ao publicar o Decreto-Lei n.º 637/76 e depois a Lei n.º 97/88, foi, inequivocamente, a de salvaguardar o regime especial previsto nas normas de proteção às estradas nacionais, mais propriamente no Decreto-Lei n.º 13/71 de 23 de janeiro.

9 – Assim, o regime estabelecido pelo Decreto-Lei n.º 13/71 vigora e aplica-se a todas as estradas sob jurisdição da A.....

10 – As normas do Decreto-Lei n.º 13/71, de 23 de janeiro relativas à afixação de publicidade nos prédios confinantes com as estradas nacionais estão em vigor, pelo que, nos termos da alínea b) do n.º 1 do artigo 10.º desse diploma legal, a A..... é órgão competente para licenciar publicidade numa faixa de 100m para além da zona de servidão non aedificandi das estradas sob sua jurisdição e liquidar a taxa prevista na alínea j) do n.º 1 do seu artigo 15.º, não havendo assim duplicação de coleta.

11 – Sem prescindir, admitindo somente por dever de patrocínio, que a técnica legislativa utilizada aquando da elaboração do Decreto-Lei n.º 637/76 e posterior Lei n.º 97/88 não tenha sido a melhor e que o legislador distraído não tenha procedido à revogação expressa das normas que supostamente pretendia ver revogadas desde 1976 ou pelo menos desde 1988, designadamente os artigos 8.º, n.º 1, alínea f), 10.º, n.º 1, alínea b) e 15.º, n.º 1, alínea j) do Decreto-Lei n.º 13/71, conforme defende a mais recente jurisprudência do STA, devemos forçosamente questionar porque não procedeu a essa revogação expressa posteriormente.

12 – Pois, várias foram as oportunidades para o efeito, designadamente em 1998, com a publicação do Decreto-Lei n.º 105/98, de 24 de abril, em 2006, com a publicação da Lei n.º 30/2006, de 11 de julho, em 2008 com a publicação do Decreto-Lei n.º 53/2008, de 20 de maio e especialmente em 2011, com a publicação do Decreto-Lei n.º 48/2011, de 1 de abril, sanando assim definitivamente a questão.

13 – Aliás, tendo-se debruçado em 2006, com a publicação da Lei n.º 30/2006, que procede à conversão em contraordenações das contravenções e transgressões em vigor, sobre a questão da afixação de publicidade ao revogar expressamente o Decreto-Lei n.º 637/76, estranhámos que não tenha também revogado expressamente as normas do Decreto-Lei n.º 13/71, alegadamente revogadas tacitamente.

14 – Estranhámos também, se a intenção de revogar essas normas era efetivamente inequívoca, o que apenas se admite por mera hipótese académica, que o seu silêncio se tenha mantido em 2011, sendo que, desde pelo menos 2004, as regras de legística para a elaboração de atos normativos do Governo que constam do Anexo ao Regimento do Conselho de Ministros do XVI Governo Constitucional, aprovado pela Resolução do Conselho de Ministros n.º 126-A/2004, impõem que as revogações sejam expressas e discriminem as disposições revogadas (cfr. art.º 8.º, n.º 1 do Anexo relativo às Regras de Legística).

15 – Ora, tendo as regras de legística sido aprovadas para facilitar a compreensão dos textos normativos qualquer que seja o universo dos seus destinatários e favorecer a certeza e segurança jurídica não é de todo plausível que a distração do legislador tenha sido tal que o conduziu a fazer tábua rasa dos mais elementares princípios que ele próprio estabeleceu, quando esses princípios são de fácil aplicação e sem qualquer tipo de custos para o erário público.

16 – Na medida em que o artigo 9.º, n.º 3 do C.C. prevê que na fixação do sentido e alcance da lei, o intérprete deve presumir que o legislador soube exprimir o seu pensamento em termos adequados, não podemos deixar de concluir que ao não proceder, apesar das várias oportunidades para o efeito, à revogação expressa das normas do Decreto-Lei n.º 13/71, de 23 de janeiro, relativas à afixação de publicidade, apesar de a isso estar obrigado, este nunca pretendeu revogá-las mantendo-se as mesmas em vigor para a totalidade das estradas sob jurisdição da A.....

17 – Mais, o abuso da linguagem ou a utilização menos rigorosa de conceitos — por vezes é feita referência a “autorização” em vez de “licença” — não faz desaparecer do ordenamento jurídico a alínea b) do n.º 1 do artigo 10.º do Decreto-Lei n.º 13/71, que, como sobejamente demonstrado, se encontra em vigor e aplica-se à questão sub iudice, uma vez que o seu âmbito de aplicação é a totalidade das estradas sob jurisdição da Recorrente,

18 – Acresce que, o facto do Decreto-Lei n.º 25/2004, de 24 de janeiro ter atualizado expressamente as taxas a pagar pelas autorizações e licenças concedidas pela A..... (incluindo as relativas à publicidade), traduz a inequívoca intenção do legislador em manter a mencionada habilitação legal concedida pelo Decreto-Lei n.º 13/71.

19 - Ao decidir como decidiu, o tribunal a quo violou, designadamente, o constante nos artigos nos artigos 1.º, 3.º, 10.º, n.º 1, alínea b) e 15.º, n.º 1, alínea j) todos do Decreto-Lei n.º 13/71, de 23 de janeiro, bem como os artigos 1.º e 2.º da Lei n.º 97/88, de 19 de agosto, acabando por perfilhar solução oposta à jurisprudência maioritária deste tribunal.

Nestes termos e nos mais de direito, que Vossas Excelências doutamente suprirão, deve ser revogada a sentença recorrida e substituída por outra que declare a recorrente com competência para a prática do ato, sendo este por isso válido.

3. Não houve contra-alegações.

4. O magistrado do Ministério Público emitiu o seguinte parecer:

1. O presente recurso vem interposto da sentença do TAF de Almada exarada a fls. 63 e segs. dos autos, que julgou procedente a oposição à execução fiscal deduzida pela executada e aqui recorrida, invocando a Recorrente “A....., S.A.” erro de julgamento, por errónea interpretação e aplicação das disposições conjugadas dos artigos 1º, 3º, alínea b), 10º, n.º 1, alínea b), 12º, e 15º, n.º 1, alínea j), todos do Dec.-Lei n.º 13/71, de 23 de Janeiro.

Para o efeito alega que as normas que lhe atribuem a competência para autorizar e licenciar a afixação de publicidade na zona de protecção às estradas nacionais consagradas no Dec.-Lei n.º 13/71 não foram revogadas pela Lei n.º 97/88, pelo que a taxa objecto de cobrança foi emitida no uso de poderes que a lei lhe confere e que coexistem com a competência atribuída aos municípios.

E termina pedindo a revogação da sentença e que seja julgada improcedente a oposição à execução fiscal.

2. Na sentença recorrida deu-se como assente que a oponente e aqui recorrida foi citada por ofício de 18/04/2011, no âmbito da execução fiscal n.º 2160201101019708, a correr termos no Serviço de Finanças do Barreiro, relativa a dívida da oponente à A....., S.A. decorrente de taxas de publicidade à margem da Estrada Nacional 10 ao km 23/940.

Apreciando a oposição à execução deduzida pela executada, tendo por base o fundamento da falta de autorização para liquidação e cobrança da taxa em referência, bem como a inexistência de taxa, questões que enquadrou na alínea a) do n.º 1 do artigo 204º do CPPT, a Mma. Juiz “a quo”, invocando a doutrina do acórdão do STA de 26/06/2013 (rec. n.º 232/13), considerou procedente a oposição, por a competência para a liquidação e execução da taxa de publicidade ser da competência da câmara municipal e não da “A....., S.A.”.

3. Como se alcança dos autos, estamos perante uma oposição apresentada na sequência da citação da recorrida em sede de execução fiscal, instaurada com base em certidão de dívida emitida pela “A....., S.A.”, tendo por base a falta de pagamento de taxa de publicidade emitida pela afixação de publicidade por parte da recorrida.

A executada e aqui recorrida ao apresentar a oposição à execução invocou como fundamento a nulidade da citação por falta de requisitos essenciais do título, a inexistência de taxa por falta de autorização legal para cobrar a mesma, e a título de pedido subsidiário, no caso de improceder esta última questão, duplicação de colecta por ter pago a taxa de publicidade ao município, aquando do seu licenciamento.

Em sede de sentença a Mma. Juiz “a quo” elegera como questões decididas “a nulidade do título executivo”, “a nulidade de citação” e a “falta de autorização para liquidação e cobrança da taxa em referência pela exequente”.

No que respeita às nulidades a Mma. Juiz “a quo” considerou que tais questões deviam ser suscitadas junto do órgão de execução fiscal e só da decisão que sobre elas recaísse é que cabia reclamação para o juiz. E a Recorrente não se insurge contra tal parte da decisão, pelo que relativamente às mesmas formou-se caso decidido.

Relativamente à questão da “duplicação de colecta”, ainda que encadeada como pedido subsidiário em relação à questão da inexistência de taxa, a sentença é omissa, mas a Recorrente também não se insurge contra tal omissão, pelo que igualmente nesta parte se formou caso decidido.

Resta, então a questão da inexistência de taxa por falta de autorização legal para a sua cobrança.

Dispõe o artigo 204º, n.º 1, do CPPT que a oposição só pode ter como fundamento:

a) Inexistência do imposto, taxa ou contribuição nas leis em vigor à data dos factos a que respeita a obrigação ou, se for o caso, não estar autorizada a sua cobrança à data em que tiver ocorrido a respectiva liquidação;

(...)

Segundo Jorge Lopes de Sousa, (in CPPT Anotado e Comentado, 6ª edição, vol. III, pág. 443/444), «Está-se, aqui, perante aquilo que doutrinal e jurisprudencialmente se designa por ilegalidade abstracta ou absoluta da liquidação, que se distingue da «ilegalidade em concreto» por na primeira estar em causa a ilegalidade do tributo e não a mera ilegalidade do acto tributário ou da liquidação; isto é, na ilegalidade abstracta a ilegalidade não reside directamente no acto que faz aplicação da lei ao caso concreto, mas na própria lei cuja aplicação é feita, não sendo, por isso, a existência de vício dependente da situação real a que a lei foi aplicada nem do circunstancialismo em que o acto foi praticado».

Ora, a eventual incompetência daquela entidade (A.....) para liquidar a taxa objecto de cobrança coerciva contende com a legalidade da dívida exequenda, por ter subjacente a invalidade da taxa. Sucede que a ilegalidade da liquidação da dívida exequenda só constitui fundamento da oposição à execução fiscal se a lei não assegurar meio judicial de impugnação ou recurso contra o acto de liquidação, como resulta do disposto na alínea h) do n.º 1 do artigo 204º do CPPT. Seguramente não é este o caso, uma vez que ao ser-lhe comunicada a liquidação da taxa a Recorrida tinha ao seu dispor o meio processual de impugnação judicial para reagir contra eventuais vícios que afectassem a validade de tal acto tributário.

Assim sendo, o fundamento invocado pela executada e aqui recorrida contendo com a ilegalidade da dívida exequenda não é passível de conhecimento em sede de oposição, mas sim de impugnação judicial, por não estarem reunidos os pressupostos da alínea h) do n.º 1 do artigo 204º do CPPT. Por outro lado o mesmo fundamento não é subsumível a qualquer das demais alíneas do n.º 1 do citado preceito legal, designadamente na alínea a).

Como se deixou exarado no parecer do MºPº em 1ª instância, configurando a ilegalidade da dívida exequenda fundamento da impugnação judicial e não da oposição verifica-se erro na forma de processo.

Em caso de erro na forma de processo o juiz deve verificar se é possível a convalidação do processo para a forma processual adequada. Com efeito dispõe o artigo 98º, n.º 4, do Código de Procedimento e de Processo Tributário, que «em caso de erro na forma de processo, este será convalidado na forma do processo adequada, nos termos da lei». No mesmo sentido vai o artigo 97º n.º 3 da Lei Geral Tributária, ao estabelecer: «ordenar-se-á a correcção do processo quando o meio usado não for o adequado segundo a lei».

Tem-se entendido que nada obsta à convalidação do processo de oposição em processo de impugnação se a pretensão do autor configurar um dos fundamentos de tal meio de impugnação e se encontrarem reunidos os demais pressupostos, designadamente da tempestividade e adequação. Na verdade é pacífico o entendimento na doutrina e jurisprudência de que é admissível a convalidação do processo “desde que o pedido formulado e a causa de pedir invocada se ajustem à forma adequada do processo e a “acção judicial” não esteja caducada” (v. Diogo Leite de Campos e outros, L.G.T., 1999, pag. 339).

No caso concreto dos autos a Mma. Juiz “a quo” não fixou factos que permita ao STA, que apenas conhece de direito, aferir dos requisitos dessa convalidação, pelo que devem os autos baixar à 1ª instância para esse efeito.

Em face do exposto, ainda que com outro fundamento, afigura-se-nos que a sentença recorrida deve ser revogada, por erro de julgamento sobre o fundamento que invocou para se decidir pela procedência da oposição à execução, uma vez que o mesmo não constitui qualquer um dos fundamentos taxativamente previstos no n.º 1 do artigo 204º do CPPT, o que constitui erro de interpretação e aplicação da referida norma legal. E ocorrendo erro na forma de processo deve determinar-se a baixa dos autos ao tribunal recorrido a fim de aferir da susceptibilidade da convalidação do meio processual. E caso se conclua que não há lugar à convalidação para o meio processual adequado, deve anular-se todo o processado, abstando-se o tribunal de conhecer do mérito da acção e absolvendo a Fazenda Pública da instância — arts. 193º, n.º 1, 278º, n.º 1, alínea b), e 608º, n.º 1, todos do Código de Processo Civil (anteriores arts. 199º, n.º 1, 288º, n.º 1, alínea b) e 660º, n.º 1, do anterior CPC), ex vi da alínea e) do art. 2º do Código de Procedimento e Processo Tributário.

5. Cumpre apreciar e decidir.

II. Fundamentos

De facto

1. Em 18/04/2011 foi autuado o processo de execução fiscal n.º 2160201101019708 que corre termos no Serviço de Finanças do Barreiro por dívida da oponente à A....., S.A., por dívidas de taxas de Publicidade à margem da Estrada Nacional 10 ao Km 23/940 (cfr. doc. junto a fla 4 do processo executivo junto aos autos);

2. A oponente foi citada por ofício de 18/04/2011 (cfr. doc. junto a fls. 16 a 17 do processo executivo junto aos autos).

De direito

Perante a factualidade dada como provada o mº juiz “a quo” considerando que a questão da inexistência de taxa e a falta de autorização para a liquidação e cobrança da taxa em causa se podia considerar fundamento de oposição subsumível à alínea a) do artigo 204 do CPPT alicerçando-se na doutrina do acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 26 06 2013 no processo 232/13 entendeu que com a entrada em vigor da Lei 97/88 de 17 de Agosto a competência para o licenciamento da afixação de publicidade na zona “non aedificandi” das estradas passou a caber às Câmaras Municipais na área da sua jurisdição pelo que falecendo às A..... tal competência a oposição não podia deixar de ser procedente o que determinou.

A recorrente como se vê do teor das suas alegações não se conforma com esta decisão e sustenta a sua legitimidade para liquidar e cobrar as taxas em causa ao abrigo dos artigos 10/1 e 15 n.º 1 alínea j) do Dec. lei 13/71 de 23 Janeiro, pelo que pugna pela revogação da sentença.

O Mº Pº neste Tribunal emitiu parecer no sentido de que tendo a oponente invocado a nulidade de citação, a nulidade do título executivo, a duplicação da colecta e a inexistência de taxa o mº juiz “a quo” considerara que as nulidades invocadas deveriam ter sido invocadas junto do OEF apenas cabendo se fosse caso disso reclamação da decisão que sobre essa reclamação recaísse.

Não recorreu nesta parte a recorrente nem também do facto de o mº juiz não ter conhecido da invocada duplicação da colecta pelo que o recurso visa apenas apreciar e decidir da bondade da sentença recorrida que considerou fundamento de oposição a inexistência de taxa com base na falta de competência das A..... para o licenciamento donde derivara a taxa e consequentemente julgou procedente a oposição.

Entende contudo este magistrado na esteira de Jorge de Sousa in CPPT anotado que cita, que o fundamento relevado na decisão foi o constante da alínea a) do artigo 204 do CPPT e que tal fundamento se verifica apenas quando inexistente lei que preveja a taxa objecto da execução ou ocorra falta absoluta de lei que permita a liquidação o que não é o caso pois aqui apenas se discute e questiona a falta de competência das A..... para tal licenciamento o que constitui caso de apreciação da legalidade em concreto da dívida exequenda.

E neste entendimento não sendo uma situação onde inexistente falta de meio judicial, de impugnação ou de recurso para atacar a ilegalidade do acto tributário originante da dívida a presente oposição não pode admitir-se como o processo adequado para conhecer desta ilegalidade sendo o meio próprio a impugnação judicial.

Havendo erro na forma do processo e não contendo os autos elementos para decidir da validade da convalidação entende que os autos devem baixar à 1.ª Instância para conhecer desta nulidade e decidir em conformidade.

Cumprido decidir.

Não restam dúvidas que a mº juiz “a quo” julgou a oposição procedente com base na inexistência de taxa por falta de competência das A..... para proceder ao licenciamento donde deriva a taxa em causa.

Ora este fundamento que a mº juiz “a quo” subsumiu na alínea a) do n.º 1 do artigo 204 do CPPT não pode ser aí enquadrável pois esse fundamento respeita apenas às situações em que está em causa a falta de norma ou preceito legal que preveja e crie o tributo em cobrança.

E não é este manifestamente o caso dos autos.

O Decreto-lei n.º 13/71 de 23 janeiro não só prescreve sobre o licenciamento da afixação de publicidade na zona de protecção das estradas nacionais como sobre as taxas por tal licenciamento devidas e que são contrapartida da autorização dessa afixação.

O que se discute no caso sob recurso é a quem cabe a competência material para autorizar ou licenciar essa afixação e proceder à liquidação e cobrança coerciva, se for caso disso, da taxa devida como contrapartida dessa autorização.

Mas com bem assevera o Mº Pº esta questão da competência contende apenas com a legalidade da liquidação da dívida exequenda.

Pelo que o que estando em causa um vício invalidante da liquidação da taxa em apreço é a impugnação judicial o meio próprio para o apreciar e decidir.

É certo que a alínea h) do n.º 1 do artigo 204 do CPPT tem também como fundamento de oposição a ilegalidade da liquidação da dívida exequenda.

Mas como expressamente refere a mesma alínea apenas quando a lei não assegura meio judicial de impugnação ou recurso contra o acto de liquidação.

O que bem se compreende nestes casos face ao direito dos contribuintes a uma tutela judicial efectiva dos seus direitos e interesses legalmente protegidos l, garantia constitucional consagrada no artigo 20 da CRP e melhor explicitada no artigo 9º da LGT

Não é este um caso desses pois a lei faculta ao lesado o meio judicial da impugnação para reagir contra o acto da liquidação.

Pelo que ocorreu aqui erro na forma do processo.

O erro na forma do processo é uma nulidade processual prevista no artigo 98 do CPPT que impõe ao juiz a sua correcção nos termos do disposto no n.º 4 do mesmo preceito e também do artigo 97/3 da LGT.

A convoção para o processo que se considera o adequado é possível e obrigatória sempre que o pedido formulado e os fundamentos invocados -a chamada causa de pedir- se ajuste à forma do processo convolvando e não tenha ocorrido a caducidade da acção.

Neste sentido veja-se entre outros o acórdão deste Supremo Tribunal de 26 09 2012 in processo 0678/12 cujo sumário com a devida vénia se transcreve:

I - Julgado verificado o erro na forma do processo utilizado haverá que, em face dos termos imperativos do disposto nos artigos 97.º, n.º 3 da LGT e 98.º, n.º 4 do CPPT e por razões de economia processual, ordenar a convoção da petição apresentada para a forma de processo adequada, quando tal convoção seja necessária para que o interessado possa obter o efeito útil pretendido e a menos que a convoção se traduza na prática de um acto inútil, e como tal proibido por lei.

II – Não se verifica obstáculo à “convoção” em impugnação judicial de uma oposição à execução fiscal interposta dentro do prazo e na qual se questiona a legalidade em concreto da dívida exequenda, ainda que o oponente tenha formulado pedido de “levantamento da execução”.

No caso em apreço não resulta do probatório da sentença recorrida factualidade que permita a este Supremo Tribunal proceder “ex officio” à convoção do processo de oposição para o processo de impugnação judicial.

Decisão

Face ao exposto acordam os juizes do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em conceder provimento ao recurso, revogar a sentença recorrida e ordenar a baixa dos autos ao Tribunal “a quo” para aferir da possibilidade da convoção e decidir em conformidade.

Sem custas.

Lisboa, 16 de Dezembro de 2015. — *Fonseca Carvalho* (relator) — *Isabel Marques da Silva* — *Pedro Delgado*.

Acórdão de 16 de Dezembro de 2015.

Assunto:

Insuficiência da matéria de facto.

Sumário:

A falta ou insuficiência da selecção dos factos necessários à aplicação do direito impõe a necessidade de ampliação da matéria de facto.

(elaborado nos termos do disposto no artigo 663.º, n.º 7 do Código de Processo Civil)

Processo n.º 1184/14-30.

Recorrente: A..., S. A.

Recorrido: Fazenda Pública.

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

Recurso Jurisdicional

Decisão recorrida – Tribunal Administrativo e Fiscal de Almada de 07 de Maio de 2014

Acordam nesta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

A....., S.A. impugnante, interpôs recurso da sentença supra referida, proferida no âmbito do processo de impugnação n.º 798/08.8BEALM, tendo, para esse efeito formulado, a final da sua alegação, as seguintes conclusões:

1. - Os prejuízos fiscais de 2004 não foram deduzidos no exercício de 2005 devido ao facto de, inicialmente, na declaração modelo 22 de 2004, não se encontrarem identificados quaisquer prejuízos fiscais, erro que veio a corrigir-se posteriormente através de declaração de substituição.

2. - Não se verificou qualquer escolha pela recorrente do exercício em que pretendia/preferia efetuar a dedução dos prejuízos (em 2006 em vez de 2005), por forma a não inviabilizar a dedução de quaisquer benefícios fiscais.

3. - A única razão foi efetivamente o lapso supra explicado (só em Novembro de 2005 a recorrente detetou a omissão dos prejuízos fiscais no exercício de 2004, tendo entregue declaração de substituição que gerou o prejuízo de 27.223,65€, que não foi deduzido em 2005 pois, por lapso, a declaração modelo 22 de 2005 foi elaborada com base na declaração modelo 22 de 2004 inicial que não apresentava prejuízos e não na declaração de substituição).

4. - O facto de não ter deduzido os prejuízos de 2004 no exercício de 2005 originou uma liquidação de imposto de 8.235,06€.

5. - A recorrente deduziu os prejuízos de 2004 no exercício de 2006, mas a Administração Tributária corrigiu, deduzindo oficiosamente os prejuízos de 2004 no exercício de 2005 e efetuando liquidação adicional de imposto de 2006 de 8.235,15€.

6. - No entanto, a recorrente deduziu prejuízos de 100.209,37€ do exercício de 1999 no exercício de 2005, tendo a Administração Tributária corrigido esses prejuízos, não os considerando e sim somente os prejuízos de 27.233€ de 2004, efetuando uma liquidação adicional de 21.877€, encontrando-se ainda a correr seus termos uma impugnação judicial do indeferimento da reclamação graciosa desta correção e liquidação oficiosas, o processo n.º 738/07.1BEALM.

7. - Não podia a sentença fundamentar-se, além do mais, no facto de a Administração Fiscal ter corrigido a declaração modelo 22 do exercício de 2005, imputando neste exercício o prejuízo de 2004, uma vez que esta correção e imputação foram também objeto de impugnação judicial por parte da ora recorrente (processo 738/07), mantendo-se pois esta questão controvertida, não tendo sido ainda objeto de decisão transitada em julgado.

8. - O artigo 47º n.º 1 do CIRC à data, prescrevia, de forma clara e inequívoca, que os prejuízos fiscais são deduzidos aos lucros tributáveis de um ou mais dos seis exercícios posteriores e não que os prejuízos fiscais teriam de ser deduzidos no primeiro ano em que se verificassem lucros tributáveis.

9. - Não se verificou qualquer “ganho fiscal” para a recorrente pelo que facto de não deduzidos os prejuízos fiscais no primeiro ano em que apresentou lucro tributável, tendo sido por lapso manifesto que essa dedução se verificou somente no segundo ano.

10. - Não há, pois, qualquer razão de direito para que a Administração Tributária proceda à correção do prejuízo de 2004 deduzido em 2006, anulando-o por completo, e efetuando uma liquidação adicional de IRC de 2006 de 8.235,15€, imputando esse prejuízo ao exercício de 2005 (corrigindo o prejuízo de 1999 deduzido pela recorrente em 2005, anulando-o e considerando somente em 2005 o prejuízo de 2004, e efetuando uma liquidação adicional de IRC de 2005 de 21.877,46€).

Requeru que seja concedido provimento ao recurso interposto e, por conseguinte, revogada a sentença recorrida, absolvendo-se totalmente a recorrente do pagamento do montante de 8.235,15€ correspondente à liquidação adicional de IRC, ordenando-se o reconhecimento da validade da dedução em 2006 do valor do prejuízo fiscal relativo a 2004, no montante de 27.223,65€.

O Magistrado do Ministério Público emitiu parecer considerando que a decisão deve ser confirmada. A decisão recorrida considerou provados os seguintes factos:

A. Em 31/05/2006 foi entregue pela Impugnante uma declaração Modelo 22 de IRC de substituição relativa ao exercício de 2005 na qual preencheu o quadro 9 indicando como prejuízos fiscais a quantia de € 100.209,37 e na qual foi apresentada uma matéria colectável positiva de € 712.609,41 (cfr. doc. junto a fls. 12 a 15 do processo instrutor junto aos autos);

B. Em 29/11/2005 a impugnante procedeu à entrega duma declaração Modelo 22 de IRC de substituição relativa ao exercício de 2004 na qual preencheu o quadro 9 indicando como prejuízos para efeitos fiscais de € 27.223,65 e na qual resultou um imposto a recuperar de € 522,68 (cfr. doc. junto a fls. 16 a 18 do processo instrutor junto aos autos);

C. Em 30/05/2007 a Impugnante procedeu à entrega duma declaração Modelo 22 de IRC referente ao exercício de 2006 tendo sido apurado imposto a pagar no montante de € 90.444,06, pago por autoliquidação (cfr. doc. junto a fls. 7 a 11 do processo instrutor junto aos autos);

D. Em 04/03/2008 foi efectuada a liquidação n.º 2008 00000128554 de IRC referente ao exercício de 2006 no valor de € 7.486,50 e juros no montante de € 748,65 (cfr. doc. junto a fls. 20 dos autos);

E. Em 05/06/2008 a Impugnante deduziu uma reclamação graciosa da liquidação n.º 2008 00000128554 de IRC referente ao exercício de 2006 (cfr. doc. junto a fls. 18 dos autos);

F. Em 10/07/2008 foi elaborada uma informação pela Divisão de Justiça tributária de Setúbal da qual consta que da análise das declarações apresentada pela Impugnante resulta que esta em 1999 declarou um prejuízo fiscal de € 100.209,37, em 2000 um lucro tributável de € 358.694,34, em 2001 um lucro tributável de € 81.187,82, em 2002 um lucro tributável de 340.859,96, em 2003 um lucro tributável de € 55.862,49, em 2004 um prejuízo fiscal de € 27.223,65 e em 2005 um lucro tributável de € 812,818,78, sendo que em 2000 a Impugnante deduziu ao lucro tributável apurado e até à concorrência € 385.694,34 referente a parte do prejuízo fiscal declarado em 1998 (que foi no montante

de € 520.159,69) ficando a deduzir relativamente ao exercício de 1998 o montante de € 124.465,35, valor que acrescido ao prejuízo de 1999 se obtinha a título de dedução de prejuízos o montante de € 224.674,72. Estes prejuízos deveria ter sido objecto de dedução ao lucro tributável declarado em 2001 e 2002 (cfr. doc. junto a fls. 25 a 28 do processo instrutor junto aos autos);

G. Ao exercício de 2005, a AF não aceitou a dedução dos prejuízos não deduzidos em 2001 e 2002 referentes a 1999, mas aceitou o montante de reporte de prejuízos referentes a 2004 no valor de € 27.223,65 (cfr. doc. junto a fls. 23 do processo instrutor junto aos autos);

H. A impugnante foi notificada da intenção de indeferir a reclamação graciosa por si deduzida (cfr. docs. juntos a fls. 31, frente e verso, do processo instrutor).

I. Por despacho de 18/08/2008, foi indeferida a reclamação apresentada (cfr. doc. junto a fls. 33 do processo instrutor junto aos autos).

Questão objecto de recurso:

- Qual o exercício ou exercícios em que podem ser deduzidos os prejuízos fiscais?

A recorrente discorda do decidido porquanto entende que tendo suportado prejuízos fiscais no ano de 2004 que não deduziu em 2005, por lapso, reunindo, embora as condições fixadas na lei para esse efeito, poderia no ano seguinte lançar mão da dedução que não utilizara em 2005. Mas acrescenta que a Administração Tributária considerou no exercício de 2005 tais prejuízos, desconsiderando aqueles que a recorrente pretendia nesse exercício deduzir, reportados a 1999.

Sabemos que está pendente acção de impugnação do acto de liquidação de 2005, onde será definido se os prejuízos a deduzir nesse exercício serão os obtidos no exercício de 1999, como pretende a recorrente, ou os obtidos no exercício de 2004, como pretende a Administração Tributária.

A sentença recorrida fez um enquadramento jurídico da relação material controvertida estabelecendo que:

«A questão a decidir prende-se, pois, com a possibilidade de a impugnante poder ou não reportar os prejuízos sofridos no ano de 2004 no ano de 2006, sem ter reflectido tais prejuízos no exercício anterior a este último e no qual apurou lucro tributável.

À data dos factos dispunha o art 47º, n.º 1 do CIRC:

“1 - Os prejuízos fiscais apurados em determinado exercício, nos termos das disposições anteriores, são deduzidos aos lucros tributáveis, havendo-os, de um ou mais dos seis exercícios posteriores.

A questão que se coloca é a de saber se de acordo com o disposto neste preceito o contribuinte sujeito a IRC tendo obtido prejuízos fiscais num determinado exercício os pode deduzir em qualquer momento num dos seis exercícios posteriores.

Esta questão não pode ser vista isoladamente quer dos princípios contabilísticos quer dos princípios que informam o próprio IRC.

Desde logo, um dos princípios básicos do IRC e da própria contabilidade é o da especialização dos exercícios de acordo com o qual as receitas e as despesas devem ser registada logo que ocorrem e no exercício em que ocorrem; por outro lado os prejuízos e exactamente em conformidade com este princípio devem ser deduzidos no primeiro exercício em que exista lucro tributável e até à sua concorrência e é este o motivo que origina a possibilidade de a impugnante ou qualquer outro sujeito passivo de IRC puderem deduzir os prejuízos que foram acumulando no exercício da sua actividade por um espaço temporal que era, à data dos factos, de seis anos.

A lógica que está subjacente é a de que os prejuízos devem ser deduzidos aos lucros tributáveis até à concorrência destes e a parte que restar será deduzida nos exercícios seguintes, sempre até à concorrência do lucro tributável apurado, podem fazê-lo espaçadamente no tempo, não por deverem dividir esse prejuízo por vários exercícios mas para terem a possibilidade de o fazer em vários exercícios caso não tenha lucro tributável suficiente logo no primeiro ou segundo ano posteriores à existência do referido prejuízo.

Assim sendo, e até por força do princípio da especialização dos exercícios e da transparência logo que exista uma situação de lucro tributável a este deverão ser deduzidos os prejuízos de anos anteriores dentro do leque temporal legalmente permitido.

Daqui decorre que não assiste razão à impugnante quando pretende deduzir prejuízos apurados em 2004, que foram devidamente corrigidos por si com a entrega duma declaração de substituição, e que deveriam de ter sido deduzidos no exercício seguinte, uma vez que neste foi apurado lucro tributável. Aliás, como decorre do probatório supra a própria AF procede À correcção da declaração modelo 22 apresentada pela Impugnante no exercício de 2005, considerando neste exercício o montante de prejuízo declarado por esta em 2004 (cfr. ponto 7 do probatório supra).»

O disposto no artº 47º, n.º 1 do CIRC, supra referido, que não atribui ao contribuinte qualquer faculdade de escolha do momento em que procederá à dedução. Bem certo que a dedução dos prejuízos fiscais poderá ocorrer num dos seis exercícios seguintes, mas tal dedução deve ocorrer imediatamente no exercício seguinte desde que haja lucros tributáveis a que possam ser deduzidos tais prejuízos. Se o prejuízo a deduzir excede o lucro tributável, na parte em que o exceder pode ser deduzido no exercício

seguinte e assim sucessivamente, com o limite de 6 exercícios após aquele em que o prejuízo fiscal se verificou.

A sentença recorrida fez apelo ao princípio da especialização de exercícios, sendo que, nesta situação, haverá ainda que ter em conta o princípio da solidariedade de exercícios, tal como referido no ponto 7 do preâmbulo do CIRC, na versão aqui aplicável, introduzida pelo DL n.º 442-B/88, de 30 de Novembro:

«7 – Embora o rendimento das unidades económicas flua em continuidade e, por isso, exista sempre algo de convencional na sua segmentação temporal, há, geralmente, necessidade de proceder à divisão da vida das empresas em períodos e determinar em cada um deles um resultado que se toma para efeitos de tributação.

Considera-se que esses períodos devem ter, em princípio, a duração de um ano. (...)

Adotada a anualidade como regra para os períodos de imposto, a outra questão a resolver tem que ver com as datas de início e de termo de cada período. Também aqui se mantém a prática já há muito seguida entre nós de fazer corresponder cada período ao ano civil.

Poderá justificar-se, porém, em alguns casos, a adoção de um período anual diferente, pelo que essa possibilidade é explicitamente admitida e regulada.

A periodização do lucro é origem de outros complexos problemas, estando o principal relacionado com o facto de cada exercício ser independente dos restantes para efeitos de tributação. Essa independência é, no entanto, atenuada mediante certas regras de determinação da matéria coletável, especialmente através do reporte de prejuízos. Consagra-se, assim, a solidariedade dos exercícios, o que se faz em moldes idênticos aos que vigoravam no sistema anterior, ou seja, na modalidade de reporte para diante até um máximo de cinco anos.»

Assim, sem prejuízo do destaque que no imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas, tem assumido o princípio da especialização dos exercícios, com o estabelecimento de períodos anuais de apuramento de resultados para efeitos fiscais e definição de qual o exercício a que se imputa certo facto ou relação jurídica ou económica que tenha elementos de conexão com os vários exercícios, há muito que a lei vem aceitando critérios de imputação temporal mais flexíveis no apuramento de resultados e admitindo a compensação dos prejuízos em posteriores exercícios que evidenciem resultados positivos. Mas, nada permite concluir, como pretende a recorrente, que o legislador aceita que seja o contribuinte, seguindo exclusivamente o seu interesse a definir quando procederá à dedução de um prejuízo fiscal, como se o pudesse «guardar em carteira» para o utilizar num dos seis anos seguintes. A letra da lei aponta para que apenas a inexistência de lucro tributável permite a não dedução de um prejuízo fiscal no exercício imediatamente seguinte, excluindo qualquer outra razão para essa não dedução.

Porém, apresenta-se como decisivo para a solução do presente litígio saber se os prejuízos fiscais aqui em causa, originados no exercício de 2004 foram ou não deduzidos em 2005. Se foram e o acto de liquidação correspondente se mostra firmado na ordem jurídica, já não serão passíveis de dedução, pelo mesmo montante em 2006, havendo que daí extrair as devidas consequências para a decisão desta impugnação.

Para tanto, mostra-se necessário que o Tribunal recorrido antes de proferir a decisão destes autos se inteire sobre se os prejuízos fiscais de 2004 estão ou não deduzidos de modo definitivo no exercício de 2005, procedendo, subsequentemente à ampliação da matéria de facto de molde a permitir a decisão deste processo que tem por objecto a legalidade do acto de liquidação de 2006.

Deliberação

Termos em que acordam os Juizes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em conceder provimento ao recurso, e anular a decisão recorrida para que o tribunal proceda em conformidade com o anteriormente expresso.

Sem custas.

Lisboa, 16 de Dezembro de 2015. — Ana Paula Lobo (relatora) — Dulce Neto (vencida, conforme declaração de voto em anexo) — Ascensão Lopes.

Voto de vencida

Antes de mais, importa precisar que o objecto do presente recurso é sentença que julgou improcedente a presente impugnação judicial (deduzida contra a liquidação adicional referente ao exercício de 2006) com uma determinada e concreta motivação factual e jurídica, e à qual a Recorrente imputa erro de julgamento de facto e de direito, já que, além do mais, invoca nas conclusões 6ª e 7ª uma *questão de facto*, pela afirmação de materialidade que não consta do probatório da sentença e da qual pretende retirar relevantes consequências jurídicas.

O que logo me leva a considerar que o STA é incompetente, em razão da hierarquia, para o conhecimento deste recurso, já que ele não tem por exclusivo fundamento matéria de direito.

Ainda que assim fosse, há que considerar o seguinte:

Na sentença julgou-se improcedente o pedido de anulação da correção efectuada pela AT ao exercício de 2006 (e que resultou da exclusão do reporte dos prejuízos sofridos em 2004) com a seguinte motivação (i) o reporte dos prejuízos sofridos em 2004 tinha de ocorrer no primeiro exercício seguinte, dado que nele (2005) foi apurado lucro tributável, (ii) de qualquer modo, a AT já procedeu à correção oficiosa da matéria tributável do exercício de 2005, imputando-lhe os prejuízos sofridos em 2004.

Ora, quanto ao 1º fundamento enunciado, há que ter em conta que tanto a doutrina como a jurisprudência consideram que a dedução deve efectuar-se o mais rapidamente possível, não estando na sua disponibilidade a escolha dos exercícios em que se faz o reporte e que este se torna obrigatório logo a partir do momento em que a empresa apresente lucro, devendo, no entanto, no caso de se verificarem prejuízos de vários exercícios a reportar, a dedução ser realizada em obediência a uma ordem cronológica de antiguidade:

Pelo que, tendo o impugnante efectuado no exercício de 2005 a dedução dos prejuízos sofridos em 1999, 2001 e 2002 [cfr. alínea G) do probatório], dedução que a AT oficiosamente corrigiu pela eliminação do reporte dos prejuízos relativos a 1999 (correção que a Recorrente diz ter impugnado judicialmente), sempre seria necessário averiguar se antes dessa correção existia em 2005 lucro tributável que permitisse o reporte dos prejuízos referentes ao exercício de 2004;

No caso negativo, impunha-se aguardar pelo desfecho dessa impugnação, suspendendo a presente instância ao abrigo do disposto no art. 272º do actual CPC, já que a procedência daquela acção determinaria a procedência desta;

Por outro lado, quanto ao 2º fundamento, impunha-se clarificar que caso se mantenha pendente a impugnação deduzida contra a liquidação adicional referente ao exercício de 2015 se impõe suspender a presente instância até que seja decidida aquela causa prejudicial. — *Dulce Manuel Neto*.

Acórdão de 16 de Dezembro de 2015.

Assunto:

Recurso jurisdicional. Execução de julgados. Competência.

Sumário:

- I — Constituindo a execução de julgados um meio processual comum à jurisdição administrativa e tributária, os recursos interpostos no âmbito desse meio processual estão sujeitos às regras previstas no CPTA (cfr. os artigos 146.º e 279.º, n.º 2 do CPPT).*
- II — Sendo aplicável o disposto nos artigos 150.º e 151.º do CPTA, a competência do STA só se verifica desde que se mostrem preenchidos os requisitos seguintes: (i) o fundamento do recurso consista apenas na violação de lei substantiva ou processual; (ii) o valor da causa seja superior a 3.000.000 de Euros ou seja indeterminável; (iii) as partes suscitem nas alegações apenas questões de direito; (iv) incida sobre uma decisão de mérito; (v) o processo não verse sobre questões de funcionalismo público ou de segurança social.*

Processo n.º 1204/15-30.

Recorrente: Director-Geral da Autoridade Tributária e Aduaneira.

Recorrido: A..., AG.

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

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

I. Veio a Fazenda Pública recorrer para o Tribunal Central Administrativo Sul da dita sentença do Tribunal Tributário de Lisboa de 27.02.20 15 na parte em que, julgando procedente o pedido de execução de julgado, condenou a Administração Tributária ao pagamento de €337.056,16, a título de juros indemnizatórios, desde 06.04.2004 até 07.11.2013 e € 26.742,93, a título de juros de mora à taxa agravada de 12,224%, desde 08.08.2013 até 07.11.2013.

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

«A) A sentença “a quo”, no segmento decisório, condena a aqui Ré AT ao pagamento simultâneo de juros indemnizatórios e de juros de mora com referência parcial ao mesmo período de tempo, isto é, entre 08-08-2013 e 07-11-2013.

B) Os juros indemnizatórios e os juros de mora têm a mesma natureza indemnizatória, atribuída com base em responsabilidade civil e destinando-se a reparar os prejuízos advindos ao contribuinte do desapossamento e conseqüente indisponibilidade da prestação tributária.

C) Tanto é inadmissível a incidência dos juros de mora sobre os juros indemnizatórios como a cumulação das duas espécies de juros em relação ao mesmo período de tempo, pois os juros moratórios a favor do contribuinte e os juros indemnizatórios têm a mesma finalidade, destinando-se aqueles a compensar o contribuinte do prejuízo provocado pelo pagamento indevido da prestação tributária e os moratórios visam reparar prejuízos presumivelmente sofridos (pelo sujeito passivo), derivados da indisponibilidade da quantia não paga pontualmente.

D) Ambas as espécies têm uma natureza indemnizatória atribuída com base em responsabilidade civil e destinando-se a reparar os prejuízos advindos ao contribuinte do desapossamento e conseqüente indisponibilidade de um determinado montante pecuniário - a prestação tributária -.

E) Trata-se de duas realidades jurídicas afins com um regime semelhante, que não podem ser cumuláveis em relação ao mesmo período de tempo.

F) Está bem sustentado na Doutrina invocada que não há cumulação de juros moratórios e indemnizatórios relativamente ao mesmo período de tempo, pois não se pode justificar uma dupla compensação pela mesma privação da disponibilidade da quantia indevidamente paga.

G) A interpretação que aqui se adopta e que permite compatibilizar o regime do art.º 100º da LGT, complementado como art.º 61º do CPPT, e do art.º 102º da mesma Lei, é a de que, quando há lugar a juros indemnizatórios, na sequência da procedência de processos impugnatórios com fundamento em erro imputável aos serviços, não tem aplicação o regime de juros de mora previsto no art.º 102º, pois toda a dívida é paga a título de juros indemnizatórios.

H) É manifesto que a sentença viola o regime legal decorrente do art.º 100º da LGT, complementado com o do art.º 61º do CPPT e o do 102º da mesma Lei, ignorando a Doutrina e também a abundante Jurisprudência sobre a matéria proferida pelo STA..

I) O que determina a revogação do julgado recorrido.

Nestes termos, no demais de Direito, sempre com o duto suprimento de V. Ex.as., deverá ser dado provimento ao presente recurso, revogando a decisão do Tribunal “a quo”, com todas as legais e devidas conseqüências, assim se fazendo a Sã, Serena e Costumada Justiça».

2 – O recorrido “A..... AG”, apresentou as suas contra-alegações com as seguintes conclusões:

«A. Vem o presente recurso interposto da sentença que julgou procedente a execução de julgado supra identificada, motivada por incumprimento pela Administração Tributária (AT), no prazo legal, de decisão jurisdicional proferida em definitivo pelo douto Tribunal Central Administrativo Sul.

B. A posição da Recorrente pode resumir-se, conforme conclusão G) do recurso, ao seguinte: “quando há lugar a juros indemnizatórios, na sequência da procedência de processos impugnatórios com fundamento em erro imputável aos serviços, não tem aplicação o regime de juros de mora previsto no art.º 102º, pois toda a dívida é paga a título de juros indemnizatórios”

C. A título preliminar, sendo o presente recurso admitido nos termos requeridos pela Recorrente, deve o douto Tribunal Central Administrativo Sul julgar não ser de conhecer do mesmo, por versar exclusivamente matéria de direito, sendo competente para apreciá-lo a Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, de acordo com as citadas disposições legais (cfr: artigos 26º, alínea b) e 38º, alínea a) do ETAF);

D. Em qualquer caso, atentas as conclusões do recurso formuladas pela Recorrente AT - as quais limitam o seu objecto - e constatando-se que em nenhuma delas é apontada qualquer censura concreta à sentença recorrida, esta deve em conseqüência manter-se integralmente na ordem jurídica, devendo o tribunal ad quem determinar o não conhecimento do recurso ou a sua rejeição liminar;

E. Efectivamente, restringindo-se o recurso à questão dos juros de mora, é evidente que a norma aplicada, e em que se fundamenta a sentença recorrida, na condenação da AT em juros de mora não foi o artigo 102º da LGT invocado pela AT mas sim, muito claramente o artigo 43º, n.º 5 da LGT, e em parte alguma do seu recurso, logo aqui se incluindo as respectivas conclusões, a AT questiona - ou sequer faz a mínima referência - à norma aplicada pelo tribunal a quo para condenação da Executada em juros de mora;

F. A AT não invoca sequer, portanto, qualquer razão pela qual a sentença recorrida teria supostamente feito errada aplicação da norma, e muito menos se deveria, no seu entendimento, o Tribunal a quo aplicá-la, ou se deveria aplicá-la em sentido diverso do que aplicou, ou abster-se de aplicar;

G. Em parte alguma do recurso se faz qualquer referência directa ou implícita ao artigo 43º, n.º 5 da LGT, louvando-se a Recorrente exclusiva e insistentemente na doutrina e jurisprudência proferida num quadro normativo anterior diverso e exclusivamente reportado a normativos distintos da LGT (artigos 100º e 102º -posição que aliás a sentença recorrida perflhou no âmbito desse quadro)

H. Em consequência, o presente tende a um efeito lógico e juridicamente impossível - o de revogação da sentença, não por discordância com a respectiva fundamentação, mas por simpatia com a fundamentação de outras decisões fora do quadro jurídico aplicável ao caso, como se demonstrou supra;

I. Por muito que invoque violação do “regime legal decorrente” do art.º 100º da LGT “complementado com o do artº 61º do CPPT e do artº 102º da mesma Lei”, a verdade é que a sentença nada tem a ver com tal regime na condenação da Executada no pagamento de juros de mora;

J. E por muito que a AT repute “manifesto que a sentença incorre em vício de violação de lei, não convoca a Doutrina e ignora a abundante Jurisprudência sobre a matéria em causa proferido pela Supremo Tribunal administrativo” (conclusão) o que se verifica é que, desde logo, tal afirmação não corresponde à realidade e sempre seria irrelevante para o caso;

K. Efectivamente, além de faltar à verdade perante o tribunal de recurso (posto que a sentença não só convocou, e até bem mais do que o necessário, tal doutrina e jurisprudência, como expressamente a acolheu no quadro em tinha aplicação), Recorrente não retira qualquer consequência dessa suposta não convocação, como não podia retirar, posto que foi diverso o regime aplicado pela douta decisão recorrida (artigo 43º, nº5 da LGT) que assim nem chega a ser criticada;

L. A Executada AT, com o seu recurso, mais não vem do que discordar da decisão, mas não concretiza as razões da sua discordância no caso concreto, nem sequer esboça qual o sentido em que deveria ter sido proferida a decisão recorrida, no seu entender, ou propõe qualquer solução diferente, que devesse ter sido adoptada pelo tribunal a quo;

M. Efectivamente, no presente recurso limita-se a Executada a discorrer sobre doutrina e jurisprudência proferida no âmbito de regime legal inaplicável, por anterior à vigência da norma a que se reporta o caso presente e aplicada pela decisão a quo - artigo 43º, n.º 5 da LGT - sem uma única referência a esta norma em todo o seu recurso

N. Consequentemente, todas as conclusões do recurso da AT, sendo inaplicáveis ao caso e ao regime da norma aplicada em concreto, são totalmente ineptas para colocar minimamente em causa a decisão recorrida, que supostamente visariam atacar, e portanto verdadeiramente não atacam, não colocando assim minimamente em causa o julgado;

O. Ora, sendo da Recorrente o ónus de concluir - cfr: artigo 639º do CPC - e não o tendo feito como acabámos de ver nem concretizando a razão da discordância da decisão do Tribunal a quo - esta constituiu caso julgado, não podendo a mesma ser (re)apreciada neste recurso por se encontrar fora do objecto do mesmo.

P. Sendo esta, como é sabido, a posição unânime da jurisprudência; vide por todos, Acórdãos do STA (2ª Secção), processo 0583/12 de 17 de Outubro de 2012, e do TCA Sul (2 Secção), processo nº08471/12 de 8 de Março de 2012, sendo, desde já e a título prévio, de rejeitar o presente recurso, pelo facto da sentença a quo se ter consolidado na ordem jurídica, tudo nos termos do artigo 639º do CPC

Q. E se a AT realmente não recorre da decisão recorrida, não pode o seu recurso proceder;
Sem conceder;

R. Ao contrário do que parece tentar fazer crer a Recorrente, a decisão recorrida aplicou a lei na sua letra e no seu espírito, de forma amplamente sustentada na doutrina e jurisprudência dominantes para fundamentar a condenação da AT em juros de mora;

S. Com efeito, o aditamento, pela Lei nº64-B/2011, de 30 de Dezembro, do actual número 5 do artigo 43º da LGT teve justamente em vista sancionar o incumprimento recorrente da AT, tal como julgou - e bem o Tribunal a quo, acompanhando em toda a linha Diogo Leite de Campos, Benjamin Silva Rodrigues e Jorge Lopes de Sousa na sua Lei Geral Tributária anotada e comentada, edição de 2012 (cfr: op. cit., pág. 344), doutrina em que a douta sentença recorrida se apoiou, de resto, penas para confirmar a solução do caso nos termos da lei;

T. E se a sentença recorrida se limitou a aplicar a lei, como aplicou - aderindo não só às normas aplicáveis como à mais recente e avisada doutrina sobre a matéria, sem que tal tenha aplicação tenha merecido o mínimo reparo da Recorrente - deve a decisão manter-se in totum na ordem jurídica, e ser-lhe dado cumprimento pelo Recorrente. Termos em que deve ser liminarmente rejeitado o presente recurso, ou em qualquer caso ser-lhe negado provimento, devendo a douta sentença manter-se integralmente na ordem jurídica, por nenhuma censura lhe poder ser apontada nos termos da lei.

Só assim procederão V. Excelências como é de JUSTIÇA».

3 - Vindos os autos ao Tribunal Central Administrativo Sul aquele Tribunal acordou em declarar-se incompetente em razão da hierarquia para conhecer do presente recurso, por entender que o mesmo versava exclusivamente matéria de direito (acórdão de fls. 158 e segs.)

4 - O Exmº Procurador-Geral Adjunto emitiu parecer suscitando a incompetência deste Supremo Tribunal Administrativo em razão da hierarquia por força do disposto no artº 151º, n.º 1 do CPTA.

5. Notificadas as partes do parecer do Ministério Público neste Supremo Tribunal Administrativo veio a recorrente Fazenda Pública reiterar a posição já por si assumida no sentido de que a competência para conhecer do presente recurso cabe ao Tribunal Central Administrativo Sul, para o qual, aliás, dirigiu o requerimento de interposição de recurso (cf. fls. 191/192).

6. Com dispensa de vistos, dada a simplicidade da questão suscitada, cabe decidir.

7. Do objecto do recurso:

Vista decisão recorrida e as razões de discordância com a mesma manifestadas pela Fazenda Pública, a questão objecto do presente recurso consiste em saber se incorre em erro de julgamento a sentença recorrida que condenou a Administração Tributária no pagamento de juros de mora ao abrigo do disposto no artº 43º, n.º 5 da LGT, na redacção dada pela Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro.

7.1. Antes, porém, de apreciar o objecto do recurso, a questão que aqui deve ser prioritariamente colocada, face à posição do Ministério Público e da recorrente, é a de saber da competência em razão da hierarquia do Supremo Tribunal Administrativo.

A competência em razão da hierarquia integra pressuposto processual relativo ao Tribunal, constituindo requisito de interesse e ordem pública, devendo, por isso mesmo, o seu conhecimento preceder o de qualquer outra matéria – cf. artigos 16º n.º 1 e 2 do CPPT e 13º do CPTA.

Como se viu o Tribunal Central Administrativo Sul declarou-se incompetente, em razão da hierarquia, para conhecer do presente recurso por considerar que o mesmo tem por fundamento exclusivamente matéria de direito, fundando-se no disposto nos arts. 26º, alínea b) do ETAF e 280º, n.º 1 do CPPT.

Sucede que o presente recurso é interposto de sentença proferida no meio processual acessório de execução de julgados que correu termos no Tribunal Tributário de Lisboa sob o n.º 2183/04.1BELSB.

Ora a execução de julgados constitui um meio processual comum à jurisdição administrativa e tributária, sendo que os recursos interpostos no âmbito desse meio processual estão sujeitos às regras previstas no CPTA, como resulta do estatuído nos arts. 146º e 279º n.º 2 do CPPT. (Sobre esta matéria, cfr. Jorge Lopes de Sousa, Código de Procedimento e de Processo Tributário, Anotado e Comentado, Vol. II, 6ª edição, Áreas Editora, 2011, anotações 9 e ss. ao art. 146º, p. 520, bem como o Vol. IV, anotações 37 e ss. ao art. 279º, pp. 389 e ss.).

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

Como referem MÁRIO AROSO DE ALMEIDA e CARLOS ALBERTO FERNANDES CADILHA (Comentário ao Código de Processo nos Tribunais Administrativo, 3.ª edição, Almedina, 2010, anotação 1 ao art. 151º, pág. 999.), este recurso per saltum só é admitido desde que se encontrem preenchidos os seguintes requisitos: «(a) o fundamento do recurso consista apenas na violação de lei substantiva ou processual; (b) o valor da causa, fixado segundo os critérios estabelecidos nos artigos 32º e seguintes, seja superior a três milhões de euros ou seja indeterminável (artigo 151º, n.º 1); (c) incida sobre decisão de mérito; (d) o processo não verse sobre questões de funcionalismo público ou de segurança social (artigo 151º, n.º 2)» - cf., neste sentido, Acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo de 15 de Janeiro de 2014, recurso, 1495/12,; de 12/2/2014, proc. n.º 1847/13; de 9/7/2014, procs. n.º 165/14 e n.º 1007/12; de 10/9/2014, procs. n.º 1267/13 e n.º 604/14; de 10/9/2014, proc. n.º 486/14; de 27/5/2015, proc. n.º 213/13, e de 18.11.2015, processo 1502/14.

No caso em apreço o valor da acção corresponde ao de 1.241.299,09€ (cfr. a p.i. e a sentença recorrida).

Assim sendo, atento o disposto no art. 151º, n.º 1 do CPTA verifica-se uma circunstância que, desde logo, exclui que o recurso possa assumir-se como uma revista a dirigir ao Supremo Tribunal Administrativo e impondo-se, conseqüentemente, observar o disposto no n.º 3 do mesmo art. 151º do CPTA, segundo o qual «Se, remetido o processo ao Supremo Tribunal Administrativo, o relator entender que as questões suscitadas ultrapassam o âmbito da revista, determina, mediante decisão definitiva, que o processo baixe ao Tribunal Central Administrativo, para que o recurso aí seja julgado como apelação, com aplicação do disposto no artigo 149.º».

Até porque a decisão do Tribunal Central Administrativo Sul não se pronunciou sobre a questão ora apreciada e, ainda que o tivesse feito, tal não seria impeditivo da presente decisão em sentido divergente, sendo que, nessas situações, prevalece a decisão do Tribunal de hierarquia superior, como estabelece o n.º 2 do artigo 5º do ETAF.

Acresce referir que, como já se sublinhou no referido Acórdão 1502/14, «o recurso de revista previsto e regulado nesse art. 150º é um “recurso de revista excepcional”, cuja interposição depende dos requisitos específicos e próprios ali indicados, a tal não obstando o disposto nos arts. 26º e 38º do ETAF, pois que, sendo certo que a repartição de competências entre o STA e os Tribunais Centrais Administrativos, em regra, se efectua nos termos daqueles preceitos, nada obsta a que outros preceitos, contidos em diploma legal com igual posição hierárquica, regulem de modo que conduza a resultado diverso (como sucede, v.g., no art. 151º do CPTA, quando aplicável no contencioso tributário por remissão do n.º 2 do art. 279º do CPPT)».

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

8- DECISÃO

Termos em que, face ao exposto, se decide julgar a Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo incompetente, em razão da hierarquia, para conhecer do presente recurso jurisdicional e ordenar a baixa dos autos ao competente Tribunal Central Administrativo Sul (Secção do Contencioso Tributário), para que o recurso aí seja julgado como apelação (n.º 3 do art. 151.º do CPTA).

Lisboa, 16 de Dezembro de 2015. — *Pedro Delgado* (relator) — *Fonseca Carvalho* — *Isabel Marques da Silva*.

Acórdão de 16 de Dezembro de 2015.

Assunto:

IMI. Oposição. Inexigibilidade da dívida exequenda.

Sumário:

O acto de liquidação de IMI efectuado dentro do prazo normal não carece de notificação ao sujeito passivo, bastando o envio do documento de cobrança aludido nos artigos 119.º e 120.º do CIMI para tornar a dívida exigível.

Processo n.º 1218/13-30.

Recorrente: A...

Recorrido: Fazenda Pública.

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

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 – A....., melhor identificada nos autos, vem interpor recurso da decisão do Tribunal Administrativo e Fiscal de Mirandela que julgou improcedente a oposição à execução fiscal que contra si corre por falta de pagamento da segunda prestação de IMI referente ao ano de 2008, no montante de € 24.531,24.

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

«I. A douta sentença recorrida não se pronuncia sobre a questão da anulação do processo executivo no que concerne aos juros compensatórios e às custas, requerida na petição, inicial, o que consubstancia omissão de pronúncia, que é causa de nulidade.

II. Confirmando que a Oponente não foi notificada da liquidação do IMI de imóveis comuns nem enquanto separada de facto nem enquanto divorciada, não lhe podem ser imputados juros de mora e custas do processo executivo,

III. Por outro lado, o indeferimento das diligências probatórias requeridas ao tribunal consubstancia uma violação do princípio do inquisitório e da verdade material.

IV. Se a douta sentença recorrida, conclui que a citação efetuada à Recorrente “é contraditória e induz em erro”, deveria ter concluído pela nulidade da citação, que é de conhecimento, oficioso

V. Não o fazendo, ocorre uma contradição entre a fundamentação e as conclusões a que chega o tribunal a quo.

VI. Nos termos do art. 13.º n.º 3, do CIMI o chefe de finanças competente procede oficiosamente à atualização da identidade dos proprietários (...) sempre que tenha conhecimento que houve mudança do titular a previsão da norma institui um verdadeiro dever do chefe do serviço de finanças competente

VII. Tanto na constância do casamento no regime de comunhão geral, como no estado de separação de facto com moradas diferentes, como após o divórcio, todas as liquidações devem ser efetuadas aos dois cônjuges.»

2 – Não foram apresentadas contra alegações.

3 – O Exmº Ministério Público emitiu duto parecer a fls. 113 a 115, que na parte relevante se transcreve:

«(...) 4. Desde logo a Recorrente invoca a nulidade da sentença, por alegada omissão de conhecimento de questão suscitada nos autos. Todavia afigura-se-nos que não lhe assiste razão. Como se depreende da petição apresentada pela oponente Recorrente, esta, com base na falta de notificação da liquidação, que constitui a causa de pedir, formula um pedido principal- a anulação do procedimento executivo - e um pedido subsidiário - a anulação dos juros e custas. Tendo o Mmo. juiz “a quo” considerado que não havia falta de notificação, por tal não ser exigível à Administração Tributária no caso concreto, e nessa medida julgado improcedente a oposição, mostra-se óbvio que tal decisão abrange tanto o pedido principal como o pedido subsidiário, já que ambos dependiam da verificação da mesma causa de pedir.

Entendemos, assim, que não se verifica a invocada nulidade da sentença.

5. No que respeita à alegada violação do princípio do inquisitório e da verdade material por ter indeferido diligências probatórias (inquirição de testemunhas), tal facto só seria relevante se a Recorrente demonstrasse que factos pretendiam provar com tal meio de prova que pudessem alterar o sentido da decisão recorrida. Ora, tal não foi feito, motivo pelo qual carece de pertinência tal invocação, uma vez que o recurso visa conhecer vícios da sentença que se repercutam na validade da decisão.

6. Pretende igualmente a Recorrente que se verifica a nulidade da sentença recorrida por haver contradição entre a fundamentação e as conclusões, ao considerar-se que a citação da Recorrente “é contraditória e induz em erro”. Todavia a Recorrente não esclarece em que termos se verifica tal contradição. Como é entendimento pacífico na jurisprudência, só se verifica tal contradição se a argumentação aduzida na fundamentação da sentença conduzir a uma decisão diversa ou contrária da tomada. Ora, no caso concreto o facto de o Mmo. juiz “a quo” ter considerado que a forma de chamamento da Recorrente à execução podia permitir diversas interpretações sobre a qualidade em que esta iria intervir, não se reflete na validade da decisão, até porque não estava em causa a apreciação da validade da citação, nem esta podia ser objecto de apreciação em sede de oposição.

Entendemos, assim, que não se verifica a invocada nulidade.

7. Por último a Recorrente invoca erro de julgamento, pois ao contrário do entendimento sufragado na decisão recorrida entende que as liquidações deviam ter-lhe sido notificadas. Será assim?

Da factualidade dada como assente na decisão recorrida consta que “foi instaurada execução fiscal contra a oponente por falta de pagamento de 2ª prestação do IMI do ano de 2008 no valor de 23.147,39 € e cujo pagamento voluntário ocorreu até 30/09/2009”. Tal factualidade não foi questionada, pelo que subentende-se que a oponente figura como executada nos autos de execução fiscal contra a qual deduziu a oposição.

Dispõe o artigo 113º do CIMI:

Artigo 113º

Competência e prazo da liquidação

1 - O imposto é liquidado anualmente, em relação a cada município, pelos serviços centrais da Direcção-Geral dos Impostos, com base nos valores patrimoniais tributários dos prédios e em relação aos sujeitos passivos que constem das matrizes em 31 de Dezembro do ano a que o mesmo respeita.

2 - A liquidação referida no número anterior é efectuada nos meses de Fevereiro e Março do ano seguinte.

Por sua vez dispõem os artigos 119.º e 120.º do mesmo Código artigo 119º Documento de cobrança

1 - Os serviços da Direcção-Geral dos Impostos enviam a cada sujeito passivo, até ao fim do mês anterior ao do pagamento, o competente documento de cobrança, com discriminação dos prédios, suas partes susceptíveis de utilização independente, respectivo valor patrimonial tributário e da colecta imputada a cada município da localização dos prédios.

2 - No mesmo período é disponibilizada às câmaras municipais e aos serviços de finanças da área da situação dos prédios a informação contendo os elementos referidos no número anterior, que pode ser aí consultada pelos interessados.

3 - Caso o sujeito passivo não receba o documento mencionado no n.º 1, deve solicitar em qualquer serviço de finanças uma 2ª via.

Artigo 120.º

Prazo de pagamento

1 - O imposto deve ser pago em duas prestações, nos meses de Abril e Setembro, desde que o seu montante seja superior a (euro) 250, devendo o pagamento, no caso de esse montante ser igual ou inferior àquele limite, ser efectuada de uma só vez, durante o mês de Abril.

Resulta dos transcritos preceitos legais que as liquidações de IMI são comunicadas aos sujeitos passivos que constem das respectivas matrizes prediais no dia 31 de Dezembro do ano a que respeitam. No caso concreto, pese embora não resulte da factualidade dada como assente na sentença recorrida, o Mmo. juiz “a quo” fez constar da respectiva argumentação que os prédios estavam inscritos em nome de B....., co-executado e cônjuge ou ex-cônjuge da Recorrente, facto este não questionado por esta

última. Assim sendo, constando como titular dos prédios a que se refere o IMI em dívida nos autos de execução fiscal apenas o cônjuge ou ex-cônjuge da Recorrente, apenas este devia ter sido notificado da respectiva nota de cobrança. Nessa medida a Recorrente é chamada aos autos na qualidade de cônjuge do executado, ao abrigo do disposto no artigo 239º do CPPT, uma vez que o Serviço de Finanças considerou que a mesma é também responsável pela dívida e foi penhorado nos autos um imóvel que faz parte do património comum, caso em que o cônjuge deve ser sempre citado, como se alcança dos autos e da nota de citação que lhe foi remetida. Resulta assim que constando apenas como titular dos prédios o cônjuge da Recorrente, B....., as notas de cobrança do IMI apenas foram remetidas a este, assim como só contra este foi inicialmente instaurada a execução, como se alcança dos autos. Posteriormente e porque o Serviço de Finanças considerou a Recorrente igualmente responsável pela dívida exequenda, foi esta também chamada aos autos.

Importa referir ainda que caso o IMI respeite a prédios de que a Recorrente seja igualmente titular, facto este que a mesma não alega, nem se encontra esclarecido nos autos, recaía sobre a mesma o ónus de solicitar uma 2ª via da nota de cobrança, atento o disposto no n.º 3 do artigo 119º do CIMI supra transcrito.

Entendemos, assim, que não se verifica a invocada inexigibilidade da dívida, por falta de notificação da liquidação de IMI.

É nosso parecer que a sentença recorrida não padece do vício de erro de julgamento que a Recorrente lhe imputa, a qual deve ser mantida na ordem jurídica e o recurso ser julgado improcedente.»

4 - Colhidos os vistos legais, cabe decidir.

5 – O Tribunal Administrativo e Fiscal de Mirandela fixou a seguinte matéria de facto:

1. Em 30/10/2009 foi Instaurada execução fiscal contra A Oponente por falta de pagamento de 2ª prestação do IMI do ano de 2008 no valor de 23.147,39€, e cujo pagamento voluntário ocorreu até 30/9/2009, - fls. 23 e 24;

2. Em 25/2/2010 a Oponente é citada, conforme ofício 586, (datado de 22/2/2010), que consta de fls. 32 e que aqui se dá por reproduzido, com o seguinte destaque: “(...) Fica V por este meio citada, nos termos do n.º 1 do art.º 239.º do CPPT, para no prazo de 30 dias (...) efectuar o pagamento da importância da quantia exequenda no valor de € 23.147,39 e acrescidos legais (...) ou no mesmo prazo deduzir oposição nos termos previstos nos art.ºs 203 e seguintes do CPPT, bem como exercer todos os direitos que a lei processual lhe confere, por dividas de IMI do ao de 2008 - 2ª prestação, em que é co-executada com B..... (...)”

3. Dou aqui por reproduzidos os “comprovativos de Entrega da Declaração Modelo 3 de IRS Via Internet” da Oponente, referentes a 2004, 2005, 2006 e 2007 (com data de recepção de 22/12/2008), com o seguinte destaque: “ESTADO CIVIL DO(S) SUJEITOS PASSIVO(S)//(...) Unidos de facto”- fls. 18 a 21.

6. Do objecto do recurso

As questões trazidas à apreciação deste Tribunal, tal como delimitadas pela alegação de recurso e respectivas conclusões (nos termos dos artigos 660º, n.º 2, 664 e 684, n.ºs 3 e 4, todos do CPC, ex vi, artigo 2, alínea e) e artigo 281º do Código de Procedimento e Processo Tributário) são as seguintes:

a) Saber se a sentença padece de nulidade, por omissão de pronúncia, ao não ter apreciado a questão da anulação do processo executivo no que concerne aos juros compensatórios e às custas;

b) Apurar se houve violação do princípio do inquisitório e da verdade material por parte do tribunal a quo ao indeferir diligências probatórias;

c) Saber se a sentença padece de contradição entre a fundamentação e as conclusões, ao considerar que a citação da Recorrente “é contraditória e induz em erro”;

d) Finalmente saber se a sentença incorre em erro de julgamento por ter considerado que a oponente não tinha que ser notificada da liquidação da segunda prestação de IMI do ano de 2008, que deu origem à dívida exequenda e que daí não resultava inexigibilidade de tal dívida.

7. Da alegada nulidade da decisão recorrida por omissão de pronúncia

Nos termos dos arts. 608º n.º 2 e 615º n.º 1 alínea d) do Código de Processo Civil, só ocorre omissão de pronúncia susceptível de demandar a nulidade de sentença ou acórdão, quando o Tribunal deixe de se pronunciar sobre questão submetida pelas partes à sua apreciação e decisão e que se não mostre prejudicada pelo conhecimento e decisão porventura dado a outras.

No caso em apreço, se bem entendemos a forma como a recorrente expressa a sua discordância com a sentença, está em causa a alegada omissão de pronúncia porquanto, em sua tese, a decisão recorrida não terá apreciado a questão da anulação do processo executivo no que concerne a juros compensatórios e custas, questão que, a seu ver, impunha conhecer «uma vez que a oponente não foi notificada das liquidações».

Não se afigura, porém, ocorrer o apontando vício.

Como se evidencia na decisão sindicada e se constata da petição inicial, o ponto axial da pretensão da oponente era a falta de notificação da liquidação do acto tributário como causa da inexigibilidade da dívida exequenda, tendo a oponente invocado o fundamento de oposição previsto no artº 204º, n.º 1, alínea i) do CPPT.

Subsidiariamente a oponente pedia a anulação dos juros compensatórios e custas nos seguintes termos: «ainda que se entenda ser devida a dívida exequenda, sempre seriam de anular, pelo menos, os juros compensatórios e custas, uma vez que a oponente não foi notificada das liquidações».

Ora, como bem nota o Exm^o Magistrado do Ministério Público no seu parecer, tendo o Tribunal “a quo” considerado que não havia falta de notificação, por tal não ser exigível à Administração Tributária no caso concreto, e nessa medida julgado improcedente a oposição, resulta evidente que tal decisão abrange tanto o pedido principal como o pedido subsidiário, já que ambos dependiam da verificação da mesma causa de pedir.

Do exposto se infere que não se pode falar, a este respeito, da existência de omissão de pronúncia. Improcede pois, nesta parte, o recurso.

8. Da alegada violação do princípio do inquisitório e da verdade material por parte do tribunal a quo ao indeferir diligências probatórias.

No que concerne a esta matéria a recorrente alega que requereu diligências probatórias que não foram efectuadas pelo tribunal, tendo sido violado o princípio do inquisitório e da verdade material já que a inquirição das testemunhas arroladas, que foi indeferida, teria permitido fazer prova do alegado.

Resulta dos autos que, por despacho de fls. 67, o M^o Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Mirandela considerou que o processo já continha os elementos indispensáveis para o conhecimento do pedido, não sendo necessária ou útil a inquirição das testemunhas arroladas, que dispensou ao abrigo do disposto no art^o 113^o, n.º 1 do CPPT.

A oponente havia alegado na petição inicial que nunca fora notificada da liquidação de IMI do ano de 2008, que deu origem à dívida exequenda, e invocava como fundamento de oposição a falta de notificação da liquidação do acto tributário como causa da inexigibilidade da dívida exequenda,

E o Tribunal Administrativo e Fiscal de Mirandela, depois de prescindir da produção de prova arrolada pela oponente, acabou por decidir que o imposto em causa foi liquidado pelos serviços centrais da Direcção-Geral dos Impostos, com base nos valores patrimoniais tributários dos prédios e em relação aos sujeitos passivos constantes das matrizes em 31 de Dezembro do ano a que o mesmo respeita, de acordo com o art.º 113º, n.º 1 do CIMI.

Considerou a decisão recorrida que «sendo verdade que a AT sabia desde 21/12/2006 que a Oponente estava separada de facto do co-executado, também é verdade que não estava obrigada a enviar o documento de cobrança de IMI para a residência da Oponente, uma vez que os prédios estavam inscritos na matriz em nome de B..... - cfr. art.º 119.º, n.º 1 do CIMI.»

Para concluir que inexistente falta de notificação da liquidação, ou falta de envio do competente documento de cobrança com discriminação dos prédios.

Efectivamente se a lei determinar que o contribuinte tenha de ser notificado da liquidação para o respectivo pagamento, a falta dessa notificação – pois que o devedor não se encontra ainda em mora, por não ter havido a interpelação devida – poderá determinar a inexigibilidade da dívida exequenda.

Porém, como vem salientando a jurisprudência desta Secção, o acto de liquidação de IMI (e da antiga Contribuição autárquica) efectuado dentro do prazo normal não carece de notificação ao sujeito passivo, bastando o envio do documento de cobrança aludido nos artigos 119º e 120º do CIMI para tornar a dívida exigível (cf. neste sentido Acórdãos de 18.11.2015, recurso 319/14 e de 18.09.2008, recurso 300/08).

Como se deixou exarado naqueles acórdãos «a falta de notificação de uma liquidação pode ser que em nada contenda com a (i)nexigibilidade da obrigação liquidada. Pode acontecer que a obrigação se encontre já vencida, e, portanto, seja exigível independentemente da notificação da sua liquidação. Na verdade, a notificação da liquidação só é devida, quando legalmente imposta – valendo a notificação como interpelação para pagamento da obrigação liquidada, e ficando o contribuinte constituído em mora a partir de tal notificação. Sendo certo que, independentemente de notificação-interpelação, há mora do devedor, se a obrigação tiver prazo certo – cf., v. g., a alínea a) do n.º 2 do artigo 805.º do Código Civil. E, assim, se esse for o regime legal consagrado, a dívida de imposto pode tornar-se certa, líquida e exigível sem necessidade da respectiva notificação, logo após a sua liquidação.»

Ora resulta do disposto nos arts. 113º, 119º, n.º 1 e 2 e 120º, n.º 1 do CIMI que quando a liquidação do IMI ocorre no prazo normal, definido no n.º 2 do artigo 113º, dando lugar ao pagamento do imposto nos prazos fixados no n.º 1 do artigo 120º, a lei apenas impõe que seja enviado ao sujeito passivo o documento de cobrança a que se refere o artigo 119º, n.º 1, sendo que a falta de recepção desse documento de cobrança não afasta a obrigação de pagamento do imposto no prazo legal fixado, pois que, nesta eventualidade, incumbirá ao sujeito passivo solicitar uma segunda via desse documento, como determina o n.º 3 do artigo 119º.

Por outro lado, quando a liquidação ocorre fora do referido prazo normal, a lei impõe a sua notificação ao sujeito passivo, como decorre do que dispõe o n.º 2 do artigo 120º.

O que, como igualmente se sublinha no já citado Acórdão 319/14, «bem se compreende, visto que, no primeiro caso, todos os prazos, mormente da liquidação e do pagamento do imposto estão fixados na lei, e, por isso, a exigibilidade do pagamento não depende de uma notificação-interpelação, e, no

segundo caso, a liquidação pode ocorrer em qualquer momento, e a obrigação só emerge na esfera jurídica do sujeito passivo a partir do momento em que dela seja notificado».

Ora, no caso em apreço a oponente não punha em causa que o IMI respeitasse ao ano de 2008, segunda prestação, nem de algum modo alegava que a liquidação tivesse sido efectuada fora do prazo a que se refere o artigo 113.º, n.º 2, do CIMI.

Do exposto é forçoso tirar duas conclusões:

- em primeiro lugar, a falta de notificação da liquidação de IMI a um dos contitulares do direito de propriedade, não tinha a virtualidade de tornar inexigível a dívida que, por via da falta de pagamento desse imposto, estava a ser cobrada em processo de execução fiscal.

Em segundo lugar, e nesta perspectiva, seria irrelevante apurar se a oponente havia ou não sido notificada da liquidação de IMI de 2008, sendo desnecessária ou inútil a inquirição das testemunhas arroladas para prova de tal facto.

Tanto basta para que se conclua que a decisão recorrida, ao conhecer de imediato do pedido prescindido da produção de prova arrolada, não incorreu no vício que lhe é imputado, de violação do princípio do inquisitório.

Improcedem, também nesta parte, as alegações da recorrente.

9. Da invocada nulidade da sentença por contradição entre a fundamentação e as conclusões.

No que respeita a esta alegada nulidade a recorrente sustenta que «*se a douta sentença recorrida, conclui que a citação efectuada à Recorrente “é contraditória e induz em erro”, deveria ter concluído pela nulidade da citação, que é de conhecimento, oficioso*» e que «*não o fazendo, ocorre uma contradição entre a fundamentação e as conclusões a que chega o tribunal a quo*».

Mas também aqui carece de razão.

Nos termos do artigo 125.º n.º 1 do Código de Procedimento e de Processo Tributário constituem causas de nulidade da sentença a falta de assinatura do juiz, a não especificação dos fundamentos de facto e de direito da decisão, a oposição dos fundamentos com a decisão, a falta de pronúncia sobre questões que o juiz deva apreciar ou a pronúncia sobre questões que não deva conhecer.

Dispõe, por sua vez, o art. 615.º n.º 1, alínea c) do Código de Processo Civil que é nula a sentença quando os fundamentos estejam em oposição com a decisão.

Como ensinam José Lebre de Freitas, A. Montalvão Machado, e Rui Pinto no seu Código de Processo Civil anotado, vol. II, pag. 670 «entre os fundamentos e a decisão não pode haver contradição lógica; se, na fundamentação da sentença, o julgador seguir determinada linha de raciocínio, apontando para determinada conclusão, e, em vez de a tirar, decidir noutro sentido, oposto ou divergente, a oposição será causa de nulidade da sentença. Esta oposição não se confunde com o erro na subsunção dos factos à norma jurídica ou, muito menos, com o erro na interpretação desta (...) A oposição entre os fundamentos e a decisão tem o seu correspondente na contradição entre o pedido e a causa de pedir, geradora da ineptidão da petição inicial (art. 193-2-b)».

Ora, no caso vertente o facto de o Mmo. juiz “a quo” ter considerado que a forma de chamamento da recorrente à execução podia permitir diversas interpretações sobre a qualidade em que esta iria intervir, não se reflecte na validade da decisão, até porque não estava em causa a apreciação da validade da citação, mas sim a falta de notificação da liquidação do acto tributário como causa da inexigibilidade da dívida exequenda, sendo esta a verdadeira questão a decidir, e que, de facto, foi decidida.

Não se verifica assim a invocada nulidade da sentença.

10. Do erro de julgamento imputado à sentença por ter considerado que a oponente não tinha que ser notificada da liquidação da segunda prestação de IMI do ano de 2008, que deu origem à dívida exequenda e que daí não resultava inexigibilidade de tal dívida.

Alega a recorrente que de acordo com o art. 13.º n.º 3, do CIMI o chefe de finanças competente procede oficiosamente à actualização da identidade dos proprietários sempre que tenha conhecimento que houve mudança do titular e que tanto na constância do casamento no regime de comunhão geral, como no estado de separação de facto com moradas diferentes, como após o divórcio, todas as liquidações devem ser efectuadas aos dois cônjuges.

E sustenta que, no caso, a notificação da liquidação do IMI devia ter sido efectuada na sua pessoa, porquanto, à data da liquidação havia já sido decretado o divórcio e, na pendência da sequente partilha, assumira a qualidade de cabeça de casal.

Esta questão foi já acima tratada a propósito da alegada violação do princípio do contraditório (ponto 8).

Como ali se referiu o acto de liquidação de IMI efectuada dentro do prazo normal não carece de notificação ao sujeito passivo, bastando o envio do documento de cobrança aludido nos artigos 119.º e 120.º do CIMI para tornar a dívida exigível.

E como também atrás se referiu, a recorrente não pôs em causa que o IMI respeitasse ao ano de 2008, segunda prestação, nem de algum modo alegou que a liquidação levada tivesse sido efectuada fora do prazo a que se refere o artigo 113.º, n.º 2, do CIMI.

Daí que a falta de notificação da liquidação de IMI a um dos contitulares do direito de propriedade, nomeadamente à recorrente, na qualidade de cabeça de casal, não tivesse a virtualidade de tornar inexigível a dívida que, por via da falta de pagamento desse imposto, estava a ser cobrada em processo de execução fiscal.

Pelo que fica dito, improcede também este fundamento do recurso, havendo de manter-se a decisão de improcedência da oposição, embora com a presente fundamentação.

11. Decisão:

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

Custas pela recorrente.

Lisboa, 16 de Dezembro de 2015. — *Pedro Delgado* (relator) — *Casimiro Gonçalves* — *Francisco Rothes*.

Acórdão de 16 de Dezembro de 2015.

Assunto:

Impugnação judicial. IMT. Isenção. artigo 270.º, n.º 2 do CIRE. Transmissão de imóvel no âmbito de plano de insolvência

Sumário:

A isenção de IMT prevista pelo n.º 2 do art.º 270.º do CIRE aplica-se, não apenas às vendas ou permutas de empresas ou estabelecimentos enquanto universalidade de bens, mas também vendas e permutas de imóveis (enquanto elementos do seu activo), desde que enquadradas no âmbito de um plano de insolvência ou de pagamento, ou praticados no âmbito da liquidação da massa insolvente.

Processo n.º 1345/15-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: A.....

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

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

- Relatório -

1 – A Fazenda Pública recorre para este Supremo Tribunal da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Viseu, de 2 de Março de 2015, que julgou procedente a impugnação judicial deduzida por A....., com os sinais dos autos, contra liquidação adicional de Imposto sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis (IMT), incidente sobre a aquisição de prédio efectuada no âmbito da liquidação da massa insolvente, no montante de € 3.073,0, anulando-a e condenando a Administração Tributária a restituir ao impugnante as importâncias indevidamente pagas acrescidas de juros indemnizatórios, apresentando as seguintes conclusões:

a) Incide o presente recurso sobre a douta sentença que julgou procedente a impugnação apresentada nos autos, por se ter concluído que o ato de liquidação impugnado padece do vício de violação de lei, por erro nos pressupostos de direito;

b) Com a ressalva do devido respeito não pode a Fazenda Pública conformar-se com o assim dou-tamente decidido, porquanto considera que a douta sentença recorrida incorreu em erro de julgamento na subsunção do direito à factualidade considerada provada e não provada;

c) A douta sentença entendeu que o artigo 270.º, n.º 2 do CIRE quando faz referência à empresa ou estabelecimento desta se refere apenas à cessão, estando compreendidos no âmbito da isenção de IMT também as vendas e permutas de imóveis integrados no âmbito do plano de insolvência ou de pagamentos ou praticados no âmbito da liquidação da massa insolvente;

d) Ora, os pressupostos para o preenchimento dos requisitos que determinam a obtenção do benefício de isenção, não foram preenchidos pelo adquirente, uma vez que não adquiriu a empresa ou estabelecimento desta;

e) O disposto no art. 270.º, n.º 2 do CIRE, mesmo por via de uma interpretação extensiva, não contempla a venda pura e simples de elementos do ativo da empresa;

f) No caso em apreço, o que se verificou foi a venda pura e simples de um imóvel, ainda que, praticada no âmbito da liquidação da massa insolvente de uma sociedade;

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

h) Pelo que a douta sentença proferida pelo Mmo Juiz fez, a nosso ver, uma incorrecta interpretação das normas legais e da ratio legis que a fundamentam, mormente o artigo 270.º n.º 2 do CIRE, incorrendo assim em erro de julgamento, devendo, por esse motivo, ser revogado, com as legais consequências.

Nestes termos e nos mais de direito deve o presente recurso ser julgado procedente com a consequente revogação da douta sentença recorrida, como será de, JUSTIÇA!

2 - Não foram apresentadas contra-alegações.

3 - O Ministério Público emitiu parecer nos seguintes termos:

Objecto do recurso: sentença declaratória da procedência de impugnação judicial deduzida contra liquidação de IMT no montante de € 3 073,00

FUNDAMENTAÇÃO

Questão decidenda: legalidade da isenção de IMT na aquisição de imóvel em fase de liquidação de activo, no âmbito de processo de insolvência (art. 270º n.º 2 Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas)

1. A questão decidenda tem merecido pronúncia uniforme da jurisprudência do STA – SCT destilada nos acórdãos 30.05.2012 processo n.º 949/11, 3.07.2013 processo n.º 765/13 e 17.12.2014 processo n.º 1085/13, com argumentário que merece a adesão do Ministério Público, no sentido de estarem isentas de IMT não apenas as vendas da empresa ou estabelecimentos desta, enquanto universalidades de bens, mas também as vendas de elementos do seu activo, desde que integradas no âmbito de plano de insolvência ou de pagamentos ou praticados no âmbito da liquidação da massa insolvente (sumário do acórdão 30.05.2012 processo n.º 949/11)

2. O carácter excepcional das normas que conferem benefícios fiscais, instituídos para tutela de interesses públicos extrafiscais relevantes superiores aos da própria tributação que impedem, proíbe a sua integração analógica, embora admitindo interpretação extensiva (arts. 2º n.ºs 1 e 2 e 10.º EBF)

Na teleologia da norma interpretada nos acórdãos citados está presente o incentivo à aquisição de imóveis pertencentes a sociedades em situação de insolvência, por forma a acelerar a liquidação do activo e a permitir aos credores a satisfação dos seus créditos em tempo útil.

Este objectivo é igualmente prosseguido quando a aquisição tem por objecto elementos do activo da empresa, não se tornando necessário que o objecto seja a empresa ou estabelecimentos desta integrados no âmbito do plano de insolvência

Neste contexto está autorizada uma interpretação extensiva da norma constante do art. 270.º n.º 2 CIRE consoante a intenção do legislador, expressa com formulação deficitária

CONCLUSÃO

O recurso não merece provimento.

A sentença impugnada deve ser confirmada.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

- Fundamentação -

4 – Questão a decidir

É a de saber se a sentença recorrida enferma de erro de julgamento ao ter julgado que beneficia da isenção de IMT prevista no artigo 270.º n.º 2 do Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas (CIRE) a aquisição, em fase de liquidação de activos em processo de insolvência, de um prédio rústico que integrara o património da empresa insolvente.

5 – Matéria de facto

Na sentença objecto do recurso foram dados como provados os seguintes factos:

A) Em 14/09/2012, na Conservatória do Registo Predial de Anadia, foi lavrado um acordo escrito intitulado “título de compra e venda”, do qual consta, para além do mais, o seguinte:

(...)

B. IDENTIFICAÇÃO DOS INTERVENIENTES

B1. PRIMEIRO – PARTE VENDEDORA

Massa Insolvente da sociedade denominada “B....., LDA”, com o número único de matrícula e de pessoa colectiva, representada por C....., que também usa profissionalmente D....., (...), que intervém na qualidade de administrador da Insolvência, nomeado no processo de insolvência com o número 354/09.3TBMGL – G, que corre termos no Tribunal Judicial de Mangualde – 1.º Juízo, em que é insolvente a referida sociedade.

B2. SEGUNDO – PARTE COMPRADORA

A....., NIF: (...).

D. IDENTIFICAÇÃO DO PRÉDIO

D1. ELEMENTOS DESCRITIVOS DO PRÉDIO

1. Natureza: PRÉDIO RÚSTICO;

2. Composição: Terra de vinha;

3. Situação: ou ou, da freguesia de, concelho de Penalva do Castelo;

4. Área: 13.823,93m²;

5. Inscrição matricial: 2065;

6. Valor patrimonial: 308,00€

D2. SITUAÇÃO REGISTRAL

Prédio descrito sob o número 1741, da freguesia de, concelho de Penalva do Castelo sobre o qual incide:

Registo de Declaração de Insolvência pela AP. 1403 de 2012/12/12.

E. COMPRA E VENDA

E1.

O PRIMEIRO, na qualidade em que intervém, vende ao SEGUNDO, o imóvel supra identificado, pelo preço de 61.460,00€, que já recebeu.

(...)

E3. ACEITAÇÃO

As partes declararam aceitar o negócio, nos termos exarados.

F. OBRIGAÇÕES FISCAIS

a) Isento de IMT, nos termos do art.º 270.º n.º 1 e 2 do DL 53/04 de 2004-03-18 (Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas – Transmissões integradas no âmbito da liquidação da massa insolvente), DUC n.º 160.012.024.864.003, de 14-12-2012;

(...) - cfr. fls. 51/54 do processo administrativo apenso aos autos.

B) Em 03/10/2013, o Serviço de Finanças de Mangualde, no âmbito de um procedimento de controlo de benefícios fiscais, emitiu a informação constante de fls. 13/14 do processo administrativo apenso aos autos, da qual consta:

“(...)

c) Que, não obstante o referido na alínea anterior, de acordo com o n.º 2 do citado 270.º do CIRE “Estão igualmente isentos de imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis os actos de venda, permuta ou cessão da empresa ou de estabelecimentos desta integrados no âmbito de plano de insolvência ou de pagamentos ou praticados no âmbito da liquidação da massa insolvente” resulta que a aplicação do benefício fiscal em causa depende de os imóveis transmitidos se integrarem na universalidade da empresa, ou, por outras palavras não abrange a transmissão de bens imóveis individualizados.

(...)

e) Ora, na presente situação, com base nas verificações efectuadas no âmbito das diligências referidas em b), o que se verifica, é a transmissão onerosa de um bem imóvel isoladamente (em que o adquirente A..... exerce o direito de preferência, na qualidade de proprietário confinante), porquanto o património do insolvente em causa englobava um conjunto muito mais alargado de bens, não se encontrando, deste modo, abrangida pela isenção prevista no n.º 2 do artigo 270.º do CIRE.

Razões pelas quais e, de acordo com o exposto, propõe-se:

- a correcção do valor declarado na declaração de IMT atrás identificada de € 61.460.000,00 para €61.460,00;

- a correcção da declaração de IMT, com a consequente liquidação adicional promovida nos termos do n.º 2 do art. 31.º do Código do Imposto sobre Transmissões Onerosas de Imóveis – CIMT, no prazo previsto no n.º 5 do art. 36.º do mesmo Código, sem qualquer penalidade ou juros se o pagamento for efectuado nesse mesmo prazo, sendo que o imposto em falta ascende ao montante de €3.073,00 (três mil e setenta e três euros) (...)

C) Através do ofício n.º 2099, de 04/10/2013, o impugnante foi notificado para exercer o seu direito de audição prévia, sobre a proposta de correcções mencionada em B) – cfr. fls. 15 do processo administrativo apenso aos autos.

D) Em 13/11/2013, o Sr. Chefe do Serviço de Finanças, em regime de substituição, proferiu despacho com o seguinte teor:

“Face à informação supra, não tendo sido exercido o direito de audição, converto em definitivo o meu projeto de decisão de 2013-10-03.

Proceda-se à respectiva liquidação de IMT.

Notifique-se.” - cfr. fls. 56 do processo administrativo apenso aos autos.

E) Em 15/11/2013, pelos ofícios n.ºs 2454 e 2455, datados de 13/11/2013, o impugnante foi notificado do despacho referido em D) e do ato de liquidação adicional de IMT, no montante de 3.073,00€ - cfr. fls. 57/60 do processo administrativo apenso aos autos.

F) Em 05/12/2013, o impugnante efetuou o pagamento da liquidação adicional de IMT a que se alude em E) – cfr. fls. 7/8 do processo administrativo apenso aos autos.

6 – Apreciando

6.1 Do alegado erro de julgamento da sentença recorrida

A sentença recorrida, a fls. 38 a 48 dos autos, julgou procedente a impugnação deduzida pelo ora recorrido contra liquidação de IMT incidente sobre aquisição de prédio em fase de liquidação do activo em processo de insolvência, anulando o acto de liquidação impugnado e condenando a Administração à restituição do imposto indevidamente pago acrescido de juros indemnizatórios, no entendimento de que tal aquisição está abrangida pela norma de isenção constante do n.º 2 do artigo 270.º do CIRE.

Fundamentou-se o decidido no acórdão deste STA de 30 de Maio de 2012, processo n.º 0949/11, para ele remetendo e procedendo à respectiva transcrição (cfr. fls. 43 a 46 dos autos).

Discorda do decidido a Fazenda Pública, alegando que os pressupostos para o preenchimento dos requisitos que determinam a obtenção do benefício de isenção, não foram preenchidos pelo adquirente, uma vez que não adquiriu a empresa ou estabelecimento desta e que o disposto no art. 270.º, n.º 2 do CIRE, mesmo por via de uma interpretação extensiva, não contempla a venda pura e simples de elementos do ativo da empresa.

Não fornece, porém, a recorrente razão alguma que abale a nossa convicção de que a sentença recorrida bem julgou ao adoptar a interpretação do artigo 270.º, n.º 2 do CIRE que vem sendo de forma pacífica e reiterada adoptada por este STA desde o Acórdão mencionado na sentença recorrida - cfr. para além dos acórdãos já citados no parecer do Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto junto deste STA supra transcrito, os recentes Acórdãos de 11 de Novembro de 2015, rec. n.º 0968/13 e de 18 de Novembro de 2015, recs. n.ºs 0575/15 e 1067/15 -, não sendo o facto de a AT ter do preceito uma interpretação desconforme à jurisprudência do STA – que terá, inclusive, feito constar de recente informação 1/2014 da DSIMT e prestado à Ordem dos Notários (cfr. alegações de recurso a fls. 67, verso e 68 dos autos) -, razão para postergar o entendimento que vem sendo adoptado e que aqui se reafirma, porquanto constitui o que melhor adequa o texto legal ao sentido e extensão da autorização legislativa ao abrigo da qual a norma foi emanada pelo Governo em matéria reservada à Assembleia da República e porque essa interpretação é a que melhor serve a teleologia do n.º 2 do artigo 270.º do CIRE - «fomentar e apoiar a venda rápida dos bens que integram a massa insolvente por óbvias razões de interesse dos credores, mas, também do interesse público de retoma do normal funcionamento do mundo empresarial em que cada processo de insolvência se apresenta como elemento perturbador», dando incentivos fiscais a quem adquirir os bens imóveis que integram a massa insolvente e que serão vendidos em fase de liquidação – não havendo, a essa luz, razão para distinguir as situações em que se esteja a vender globalmente a empresa com todo o seu activo e o seu passivo, das situações em que se esteja a vender um ou mais dos estabelecimentos comerciais que a integravam, ou em que se estejam a vender bens imóveis que integravam o seu activo (cfr. o Acórdão do STA de 18 de Novembro último, rec. n.º 01067/15).

Conclui-se, pois, que nada há a censurar à sentença recorrida que bem julgou, estando o recurso da Fazenda Pública votado ao insucesso.

Junte cópia do Acórdão deste STA de 18 de Novembro último, proferido no rec. n.º 01067/15, para conhecimento da recorrente.

- Decisão -

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

Custas pela recorrente.

Lisboa, 16 de Dezembro de 2015. — *Isabel Marques da Silva* (relatora) — *Pedro Delgado* — *Fonseca Carvalho*.

O acórdão supra identificado encontra-se publicado em apêndice ao Diário da República, no volume correspondente à data em que foi proferido.

Acórdão de 16 de Dezembro de 2015.

Assunto:

Garantia. Pressupostos.

Sumário:

- I — A administração tributária pode exigir ao executado o reforço da garantia no caso de esta se tornar manifestamente insuficiente para o pagamento da dívida exequenda e acrescido.*
- II — No caso dos autos, em que a garantia não se tornou insuficiente para o pagamento da dívida exequenda e acrescido, nem houve «diminuição significativa do valor dos bens que constituem a garantia», pois que em causa está uma garantia bancária, não há fundamento legal para exigir o seu reforço.*

Processo n.º 1366/15-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: A..., S. A.

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

A....., SA, melhor identificada nos autos, recorreu para o Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra de 27-07-2015 da reclamação por si apresentada contra o despacho do Chefe de Finanças de Oeiras-3 que solicitou o reforço das garantias prestadas nos processos de execução fiscal n.ºs 3522200701082744, 352200701084356 e 3522200701092898.

Por sentença de 27 de julho de 2015, o Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra veio julgar procedente a reclamação apresentada e consequentemente anulou o despacho reclamado.

Inconformada com o assim decidido, veio a Fazenda Pública interpor recurso para o Tribunal Central Administrativo Sul, que por acórdão proferido em 28 de Setembro de 2015, veio declarar-se incompetente em razão da hierarquia para conhecer do presente recurso que tem como fundamento exclusivo matéria de direito, sendo por isso, competente para o seu conhecimento a secção de contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, nos termos do disposto nos artigos 26.º, n.º1, alínea b) e 38.º, n.º1, alínea a), do ETAF e 280.º, n.º1 do CPPT.

A Fazenda Pública veio apresentar as suas alegações de recurso, com o seguinte quadro conclusivo:

«I. Vem o presente recurso interposto da sentença proferida pelo Tribunal a quo, que julgou procedente a Reclamação apresentada por A....., SA, contra a decisão do Chefe do Serviço de Finanças que solicitou o reforço das garantias prestadas nos processos de execução fiscal n.º 3522200701082744; 3522200701084356 e 3522200701092898.

II. No âmbito do processo supra melhor identificado foi proferida decisão a quo, a qual, decidiu que: “o despacho reclamado padece de ilegalidade porquanto não se verificam os requisitos de que depende a exigência de reforço de garantia”.

III. Continua, o mesmo aresto determinando que: “a garantia não se tornou insuficiente para o pagamento da dívida exequenda e acrescido — entendido este como os juros de mora e custas -, menos ainda, obviamente, manifestamente insuficiente, como exige a lei”.

IV. Ora, o supra vertido, ressalvando sempre o devido respeito, consubstancia um erro de interpretação e aplicação dos normativos atinentes a esta temática.

V. A Fazenda Pública considera que essa decisão padece de erro de julgamento porque o n.º 8 do artigo 169.º do CPPT, resulta que a Autoridade Tributária pode exigir o reforço da garantia sempre que constar que a anterior é insuficiente para assegurar o pagamento integral da quantia exequenda e acrescido.

VI. Sempre se diga que a garantia deve ter sempre o valor suficiente para garantir o pagamento da dívida exequenda, devendo a mesma ser prestada pelo valor da dívida exequenda e acrescidos.

VII. No caso em apreço, o órgão de execução fiscal verificou que a garantia não se encontrava prestada pelo devido valor, pelo que nos termos da lei solicitou o seu reforço.

VIII. Destarte, prevendo a lei a possibilidade de exigir o reforço da garantia prestada pelo executado, devido à sua insuficiência para fazer face ao pagamento do montante devido, o Tribunal a quo devia ter sido considerado legítima a actuação do órgão de execução fiscal.

IX. A este propósito sempre se diga que o reforço de garantia prevista na lei, pode ocorrer, independentemente do tipo de garantia, pelo que, devia o Tribunal a quo observar o fim prático subjacente à garantia.

X. Com efeito, aquilo que resulta da lei bem como da jurisprudência assente no nosso ordenamento jurídico, é que a garantia deve assegurar o pagamento da quantia exequenda e do acrescido.

XI. No caso vertente, e ressalvando o devido respeito por opinião contrária, nada há a apontar ao cumprimento e respeito pelos pertinentes normativos legais por parte da Autoridade Tributária.

XII. Pelo que, o douto Tribunal a quo, ao ter decidido da forma como decidiu, lavrou em erro de interpretação e aplicação do direito e dos factos, nos termos supra explanados, violando o consagrado nos artigos 189.º e 199.º do CPPT.

Termos em que, concedendo-se provimento ao presente recurso, deve a douda sentença, ora recorrida, ser revogada, assim se fazendo a costumada justiça.»

2.-A recorrida apresentou as seguintes contra alegações:

A) A decisão do órgão de execução fiscal, notificada à Recorrente, onde é pedido o reforço de garantia, padece de ilegalidade, pois a mesma parece fundamentar-se nos artigos 169º n.º8 e 199º n.º8 e n.º10 do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), que regulam o reforço de garantias em situações diferentes da dos autos.

B) As supra referidas normas apenas se aplicam no caso de perda de valor do bem que garante a dívida, ou quando o montante da garantia se mostre insuficiente para cobrir a totalidade da dívida, devido ao vencimento de juros de mora.

C) Conforme resulta do doudo acórdão do STA de 18/06/13:

“1- O n.º10 do artigo 199º do CPPT, na redacção introduzida pela Lei n.º64-B/2011, de 30/12, não se aplica ao reforço da garantia determinado pela superveniência de nova “orientação administrativa” sobre a forma de cálculo dos juros de mora para prestação de garantia e não pelo facto de ter ocorrido qualquer “diminuição significativa” do valor da garantia prestada.

II - No âmbito dessa norma apenas cabem garantias reais e pessoais que onerem bens susceptíveis de diminuição de valor, o que não é o caso da garantia bancária, que não está sujeita a depreciação.

III - O momento relevante para o cálculo de juros de mora, com o limite de cinco anos, é a data em que se efectua o pedido para se prestar a garantia e não a data da apresentação do meio impugnatório da dívida exequenda ou a data da sua efectiva prestação.”

D) A lei refere-se sempre à «data do pedido», e não a qualquer outro momento, como sendo o momento em se consideram vencidos os juros de mora.

E) E compreende-se que esse seja o momento relevante para o vencimento dos juros de mora, pois o pedido do executado torna evidente que o retardamento do pagamento da dívida exequenda se deveu ao facto de a considerar ilegal e não à vontade pura e simples de não cumprir a prestação tributária.

F) Se a falta de pagamento é devida à ilegalidade da dívida exequenda, causa que não é imputável ao executado, não se pode dizer que haja atraso culposo no seu cumprimento (cfr. art.804º do Código Civil).

G) É por isso que o requerimento para constituição ou prestação de garantia, ao dar a conhecer a pretensão impugnatória da dívida exequenda, deve ser o momento relevante para o termo da mora debitória (neste sentido, vide o doudo acórdão do STA de 18/06/13).

H) Acresce que os despachos de 18/06/07, que fixaram os valores a prestar como garantia dos processos de execução são constitutivos de direitos, não podendo ser revogados sem mais nem menos, oito anos depois.

I) Adianta-se, desde já, por mera cautela, que a interpretação veiculada no ofício-Circulado n.º60090, de 15/05/12, sob o que considera a “data do pedido”, é ilegal, e se assim não se entender, sempre será inconstitucional por violação dos princípios da irretroactividade da lei fiscal, da legalidade e da confiança.

J) Atento o disposto nos artigos 52º, n.ºs 1, 2 e 3 da LGT, 169º n.º1 e 2 e 199º, n.ºs 5, 6 e 10 do CPPT, resulta que a obrigação de apresentação de nova garantia devidamente actualizada, em substituição da que se encontra prestada, apenas ocorre quando esta deixe de ser idónea, sendo que apurar se a garantia é ou não idónea é apurar se a garantia é, em concreto, apta a assegurar, em caso de incumprimento, a efectiva cobrança da dívida exequenda e do acrescido.

K) No caso dos autos, a garantia prestada é suficiente para assegurar o pagamento da dívida exequenda e do acrescido, pelo que se mantém idónea, porquanto a garantia já prestada ainda garante a dívida exequenda e o acrescido.

L) No caso dos autos, a garantia não se tornou insuficiente para o pagamento da dívida exequenda e acrescido - entendido este como os juros de mora e custas -, menos ainda, obviamente, manifestamente insuficiente como exige a lei.

M) E também não ocorreu diminuição significativa do valor dos bens que constituem a garantia, caso em que, nos termos do n.º10 do artigo 199º do CPPT, era lícito requerer o seu reforço ou substituição, pois que a garantia prestada foi uma garantia bancária, não sujeita a depreciação.

N) Nada há, pois, nada a censurará sentença recorrida, que bem julgou ao anular, por ilegal, o pedido de reforço da garantia prestada, pois este não encontra fundamento legal nem se justifica sequer por recálculo dos juros de mora vencidos.

O) Acresce que o cálculo dos juros de mora foi efectuado a uma taxa superior a 0,5% ao mês, o que é ilegal.

P) Por fim, cabia à Administração Tributária afastar a referida presunção do n.º1 do art.199º do CPPT, demonstrando que a garantia prestada pela Recorrida tinha-se tornado manifestamente insuficiente para o pagamento da dívida exequenda e acrescido.

Q) Impõe-se concluir que a administração tributária não cumpriu, acatando o princípio da legalidade Administrativa e em termos correspondentes ao disposto no art.342º do CC, o ónus da prova da

verificação dos respectivos indícios ou pressupostos da decisão de reforço da garantia prestada pela Recorrida, não tendo demonstrado que a garantia prestada se tornou manifestamente insuficiente.

R) A Fazenda Pública (a quem competia o ónus da prova) nada alegou ou provou quanto à manifesta insuficiência da garantia prestada, pelo que sempre contra si teria de ser valorada a falta de prova de tal requisito legal.»

Conclui com o seguinte pedido: «Nestes termo se nos melhores de direito, deverá ser julgado im procedente o presente recurso, ficando inalterada a douta sentença recorrida, mantendo-se as garantias prestadas nos valores fixados por despacho de 18/06/07».

3.- O Exmº Procurador Geral Adjunto emitiu douto parecer no sentido de ser confirmada a decisão recorrida considerando que a actuação da AT não tem apoio legal quando pretende que a recorrida preste reforço de garantia, no entendimento de que, no montante da garantia a prestar deverão ser incluídos os juros de mora calculados, desde o início da contagem de juros, ou seja, desde o dia seguinte ao termo do prazo de pagamento voluntário até à data da instauração das respectivas impugnações judiciais dos tributos.

No seu ver a recorrida procedeu à prestação de garantia pelo montante da liquidação acrescido de 25%. E esse acréscimo tem, justamente, em vista assegurar o pagamento dos juros que se vão vencendo durante a pendência do pelo que não há lugar ao recálculo de juros de mora, ou, havendo-o, não haverá justificação para que, no reforço da garantia, se inclua qualquer acréscimo (acórdão do STA, de 2013.01.09-P. 01369/12, disponível no sítio da Internet www.dgsi.pt). Refere ainda que o reforço da prestação de garantia ao abrigo do disposto nos artigos 52.º/3 da LGT, 169.º/8 e 199.º/10 do CPPT tem como pressuposto que a garantia se tome, manifestamente, insuficiente e ocorra a diminuição significativa do valor dos bens que constituem a garantia, o que não foi demonstrado pela autoridade tributária.

2- Fundamentação

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

A) Em 26 de Junho de 2007, a Chefe do Serviço de Finanças de Oeiras-3 fixou o valor a ser prestado como garantia para suspensão das liquidações de IRC no valor de €302.377,71, IVA no valor de € 169.740,65, IRC retido na fonte no valor de € 14.746,51 e IVA no valor de € 33.366,02, em € 377.972,11, € 212.175,75, €41.710,02 e € 18.433,11, respectivamente. — cf Doc. 1 junto pela Reclamante - Ofício n.º 005928, de 27 de Junho de 2007, do Serviço de Finanças de Oeiras-3, e despachos em anexo, de fls. 14 a 21

3) Em cumprimento do despacho a que se refere a alínea anterior, a RECLAMANTE prestou as seguintes garantias:

i. Garantia Bancária n.º 36230484089575, de 17 de Julho de 2007, no valor de € 377.972,11, a favor do Serviço de Finanças de Oeiras-3, referente ao processo de execução fiscal n.º 2007 79566 — IRC;

ii. Garantia Bancária n.º 36230484089576, de 17 de Julho de 2007, no valor de € 212.175,75, a favor do Serviço de Finanças de Oeiras-3, referente ao processo de execução fiscal n.º 070873465eg-IVA;

iii. Garantia Bancária n.º 36230484089577, de 17 de Julho de 2007, no valor de € 41710,02, a favor do Serviço de Finanças de Oeiras-3, referente ao processo de execução fiscal n.º 070873475eg-IVA;

iv. Garantia Bancária n.º 36230484089578, de 17 de Julho de 2007, no valor de € 18.433,11, a favor do Serviço de Finanças de Oeiras-3, referente ao processo de execução fiscal n.º 2007 81009. — cf garantias bancárias emitidas pelo Banco Santander Totta, S.A., juntas aos autos pelo órgão de execução fiscal, de fls. 39 a 42

C) Em 9 de Fevereiro de 2015, a Chefe do Serviço de Finanças de Oeiras-3 fixou o reforço de garantia a prestar nos PEF n.º 3522200701082744, 3522200701084356 e 3522200701092898, em € 19.109,33, € 1.186,29 e € 10397,47, respectivamente. — cf Doc. 2 junto pela Reclamante - Ofício n.º 1371 do Serviço de Finanças de Oeiras-3, e despachos em anexo, de fls. 22 a 28.

D) O reforço de garantia no valor de € 19.109,33, referente ao PEF n.º 3522200701052744, resulta de despacho concordante com o parecer da mesma data, de cujo teor se extrai:

“Com os fundamentos constantes da informação e verificando-se que a garantia prestada se mostram insuficientes para a suspensão dos autos, sou de entendimento que se deve notificar o executado para prestar reforço das garantias no prazo de 15 dias, conforme disposto no n.º 8 do art. 169º do CPPT, no montante de € 19.100,33 para o processo executivo n.º 3522200701082744”. - cf Doc. 2 junto pela Reclamante — despacho, parecer e informação, a fls. 23 e 24.

E) Da informação a que se refere o parecer transcrito na alínea anterior, consta, além do mais, o seguinte:

(...)

O processo é referente a IRC de 2002 e o cálculo da garantia foi efectuado mediante requerimento do contribuinte a solicitar o montante, porque pretendia impugnar judicialmente.

Foi efectuado o cálculo da garantia e notificado o contribuinte através do ofício n.º 5928 de 27/06/2007.

Foi prestada a garantia bancária n.º 3623048089575 do Santander Totta pelo montante de € 377,972,11, desde 17/07/2007.

O processo executivo foi entretanto instaurado à data de 05/07/2007 e instaurado o processo de contencioso n.º 3522200703015289 para interposição de impugnação. O processo foi suspenso à data em 10/09/2007.

O cálculo da garantia foi efectuado com base no valor da liquidação, sem ter em conta os juros de mora e as custas, já que à data do cálculo ainda não havia processo executivo.

Verificando-se que a garantia não se encontra prestada pelo valor devido, parece-me que deverá ser efectuado novo cálculo nos termos do artigo 199º do CPPT e notificar o contribuinte a fazer reforço da garantia já prestada.

Cálculo da garantia:

Quantia Exequenda: -----	302.377,71	365
Juros de Mora: De 15/06/2007 a 10/09/2007 -----	12.095,12	88
Custas -----	3.192,32	
Total -----	317.665,15 * 25% =	
Garantia já prestada -----	377.972,11	
Reforço da garantia a prestar		€ 19.109,33

- cf Doc. 2 junto pela Reclamante — despacho, parecer e informação, a fls. 23 e 24.

F) O reforço de garantia no valor de € 1.186,29, referente ao PEF n.º 3522200701084356, resulta de despacho concordante com o parecer da mesma data, de cujo teor se extrai:

“Com os fundamentos constantes da informação e verificando-se que a garantia prestada se mostram insuficientes para a suspensão dos autos, sou de entendimento que se deve notificar o executado para prestar reforço das garantias no prazo de 15 dias, conforme disposto no n.º 8 do art. 169º do CPPT, no montante de € 1.186,29 para o processo executivo n.º 3522200701084356”. - cf Doc.. 2 junto pela Reclamante — despacho, parecer e informação, a fls. 25 e 26

G) Da informação a que se refere o parecer transcrito na alínea anterior, consta, além do mais, o seguinte:

“(…)

O processo é referente a IRC de 2002 e o cálculo da garantia foi efectuado mediante requerimento do contribuinte a solicitar o montante, porque pretendia impugnar judicialmente.

Foi efectuado o cálculo da garantia e notificado o contribuinte através do ofício n.º 5928 de 27/06/2007.

Foi prestada a garantia bancária n.º 3623048089578 Santander Totta pelo montante de € 18.433,11, desde 17.07.2007.

O processo executivo foi entretanto instaurado à data de 11/07/2007 e instaurado o processo de contencioso n.º 35220070300031 para interposição da impugnação. O processo foi suspenso à data de 10/09/2007.

O cálculo da garantia foi efectuado com base no valor da liquidação, sem ter em conta os juros de mora e as custas já que a data do cálculo ainda não havia processo executivo.

Verificando-se que a garantia não se encontra prestada pelo valor devido parece-me que deverá ser efectuado novo cálculo nos termos do artigo 199º do CPPT e notificar o contribuinte a fazer reforço da garantia já prestada.

Cálculo da garantia:

Quantia Exequenda: -----	14.748,51
Juros de Mora: De 18/06/2007 a 10/09/2007 -----	589,88
Custas -----	359,13
Total -----	15.695,52 * 25% =
Garantia já prestada -----	18.433,11
Reforço da garantia a prestar	€ 1.186,29
É quanto me cumpre informar	"

- cf Doc. 2 junto pela Reclamante — despacho, parecer e informação, a fls. 25 e 26

H) O reforço de garantia no valor de € 10.397,47, referente ao PEF n.º 3522200701092898, resulta de despacho concordante com o parecer da mesma data, de cujo teor se extrai:

“Com os fundamentos constantes da informação e verificando-se que a garantia prestada se mostram insuficientes para a suspensão dos autos, sou de entendimento que se deve notificar o executado para prestar reforço das garantias no prazo de 15 dias, conforme disposto no n.º 8 do art. 169º do CPPT, no montante de € 10.397,47 para o processo executivo n.º 3522200701092898”. - cf Doc. 2 junto pela Reclamante — despacho, parecer e informação, a fls. 27 e 28.

Da informação a que se refere o parecer transcrito na alínea anterior, consta, além do mais, o seguinte:

“(…)

O processo é referente a IRC de 2002 e o cálculo da garantia foi efectuado mediante requerimento do contribuinte a solicitar o montante porque pretendia impugnar judicialmente.

Foi efectuado o cálculo da garantia e notificado o contribuinte através do ofício n.º 5928 de 27/06/2007.

Foi prestada garantia bancária n.º 3623048089576 do Santander Totta pelo montante de € 212.175,75 e a garantia 3623048089577 pelo montante de € 41.710,00, no total de € 253.885,77 desde 17/07/2007.

O processo executivo foi instaurado à data de 14/09/2007 e instaurado o processo de contencioso n.º 3522200703000041 e o processo n.º 3522200703015190 para interposição de impugnação. O processo foi suspenso à data de 19/10/2007.

O cálculo da garantia foi efectuado com base no valor da liquidação sem ter em conta os juros de mora e as custas, já que à data do cálculo ainda não havia processo executivo.

Verificando-se que a garantia não se encontra prestada pelo valor devido, parece-me que deverá ser efectuado novo cálculo nos termos do artigo 199º do CPPT e notificar o contribuinte a fazer reforço da garantia já prestada.

Cálculo da garantia:

Quota Exequenda:	203.198,67	
Juros de Mora: De 01/08/2007 a 19/10/2007	6.053,27	
Custas	2.224,65	
Total:	211.426,59	+25% = 264.283,24
Garantia já prestada		253.885,77
Reforço da garantia a prestar	€ 10.397,47	"

- cf Doc. 2 junto pela Reclamante — despacho, parecer e informação, a fls. 27 e 28

J) Do ofício descrito na alínea C) supra, consta, além do mais, a seguinte menção:

“Poderá reclamar da presente notificação para o tribunal Administrativo e Fiscal no prazo de 10 (dez) dias, nos termos dos artigos 276.º e 277.º do C.P.P.T.”. - cf Doc. 2 junto pela Reclamante - Ofício n.º 1371, do Serviço de Finanças de Oeiras-3, a fls. 22

K) No dia 24 de Fevereiro de 2015, a RECLAMANTE recebeu o ofício descrito na alínea C) supra. - cf Ofício n.º 1371, do Serviço de Finanças de Oeiras-3 e aviso de recepção, a fls. 51 e 52.

Decisão do TAF de Sintra a fls.109/116

3- DO DIREITO

Para se decidir pela procedência da reclamação considerou a sentença do TAF de Sintra (fls. 109/116) a seguinte fundamentação jurídica: (destacam-se apenas os trechos da decisão com maior relevância para a decisão do presente recurso).

(…) A questão a decidir nestes autos consiste em aferir da legalidade do despacho que determinou o reforço das garantias prestadas pela RECLAMANTE em 2007, nos termos do artigo 169º n.º 8 do CPPT.

Antes porém, cumpre aferir da verificação da excepção suscitada pela FAZENDA PÚBLICA. Vejamos pois.

DA VERIFICAÇÃO DE EXCEPÇÃO DILATÓRIA INOMINADA

(…)

Do MÉRITO

Na tese da RECLAMANTE a ilegalidade do despacho reclamado decorre, no essencial, da inexistência de reforço de garantia.

Resulta do probatório (cf. alíneas C) a supra), que o despacho reclamado assenta no cumprimento do disposto no artigo 169º n.º 8 do CPPT, que determina, o seguinte:

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

A redacção actual desta norma resulta do artigo 152º da Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro, que aprovou o Orçamento do Estado para 2012 e vigora desde 1 de Janeiro de 2012 (cf. artigo 215º da mesma lei).

Ora, a mesma Lei, determinava expressamente, no seu artigo 154º, que as “alterações aos artigos 169.º e 199.º do CPPT têm aplicação imediata em todos os processos de execução fiscal que se encontrem pendentes a partir da entrada em vigor da presente lei”.

E tanto basta para afastar todos os fundamentos inerentes à estabilidade da instância executiva decorrentes do cumprimento do despacho de 2007, que fixou a garantia a prestar nos PEF supra identificados, para obter a sua suspensão.

Assim sendo, o despacho reclamado decorre do cumprimento de um normativo legal, constituindo um acto novo e não a revogação do acto de 2007.

Questão diversa, e que apreciaremos de seguida, é se tal acto cumpre o normativo em que se fundamenta.

Estando em causa a apreciação do reforço de garantias prestados nos termos do artigo 199º do CPPT, para obter a suspensão da execução fiscal, vejamos, antes de mais, o que, com aplicação nos presentes autos, prevê tal norma. Assim:

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

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

6 - A garantia é prestada pelo valor da dívida exequenda, juros de mora contados até ao termo do prazo de pagamento voluntário ou à data do pedido, quando posterior, com o limite de cinco anos, e custas na totalidade, acrescida de 25% da soma daqueles valores, sem prejuízo do disposto no n.º 13 do artigo 169º. (...)

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

Antes de mais, refira-se que a redacção dos n.ºs 5 e 10 supra transcritos, resulta igualmente do artigo 152º da referida Lei n.º 64-B/2011, sendo-lhe aplicável o supra transcrito artigo 154º da mesma lei, pelo que tais normas são aplicáveis aos processos de execução fiscal a que se reporta o acto reclamado.

Por seu turno, o n.º 6 tem a redacção que lhe foi dada pelo artigo 222º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, que aprova o Orçamento do Estado para 2013, e vigora desde 1 de Janeiro desse ano. (cf artigo 265º)

Acresce que o mesmo n.º 6 havia sido alterado pela da referida Lei n.º 64- B/2011, no seguinte sentido:

“A garantia é prestada pelo valor da dívida exequenda, juros de mora contados até ao termo do prazo de pagamento voluntário ou à data do pedido, quando posterior, com o limite de cinco anos, e custas na totalidade, acrescida de 25 % da soma daqueles valores”.

Do confronto das redacções introduzidas no n.º 6 do artigo 199º, pelas Leis que aprovaram os Orçamentos do Estado para 2012 e 2013, verifica-se que a segunda apenas aditou uma salvaguarda à aplicação do n.º 13 do artigo 169º, que a mesma introduziu naquela norma. Ou seja, a 2ª alteração é inócua nos presentes autos, relevando a forma de cálculo do valor da garantia a prestar, vigente desde 1 de Janeiro de 2012, com plena aplicação aos processos pendentes.

E aqui chegados, podemos concluir que pela legitimidade da ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA para proceder ao recálculo da garantia em conformidade com o disposto no n.º 6 do artigo 160º do CPPT, na redacção vigente desde 1 de Janeiro de 2012, aplicável aos PEF n.º 3522200701082744, 3522200701084356 e 3522200701092898, por força do expressamente disposto no artigo 154º da Lei n.º 65-B/2011, de 30 de Dezembro.

Porém, o que está em causa nos presentes autos é a apreciação da legalidade da exigência de reforço de garantia, ao abrigo do disposto no n.º 8 da mesma norma, que prevê tal obrigação, quando se verifique a insuficiência da garantia prestada, em conformidade com o que expressamente prevêm os n.ºs 5 e 10 do artigo 199º.

E sobre a mesma questão, determina o n.º 3 do artigo 52 da Lei Geral Tributária (LGT), invocado pelo RECLAMANTE, que a “administração tributária pode exigir ao executado o reforço da garantia no caso de esta se tornar manifestamente insuficiente para o pagamento da dívida exequenda e acrescido”.

Do confronto das normas que se referem à obrigação de reforço da garantia, em concreto, os artigos 169º n.º 8 e 199º n.º 5 do CPPT, com redacções vigentes desde 1 de Janeiro de 2012, e 52º n.º 3 da LGT, na sua redacção originária, vigente desde 1 de Janeiro de 1999, verifica-se que a norma da LGT condiciona a exigência de reforço da garantia à verificação de que esta se tornou “manifestamente insuficiente para o pagamento da dívida exequenda e acrescido”.

Assim, só após a verificação de tal insuficiência, é que a ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA poderá prosseguir para o procedimento previsto no artigo 169º n.º 8 do CPPT, como explica o Tribunal Central Administrativo Sul (TCAS) no acórdão proferido no processo n.º 08846/15 de 10 de Julho de 2015.

Aqui chegados, impõe-se verificar se a garantia prestada em 2007 se tornou manifestamente insuficiente para garantir a dívida exequenda.

Quanto a esta questão, resulta das alíneas D) a I) do probatório, além do mais que:

- no PEF n.º 3522200701082744 foi prestada garantia no valor de €377.972,11 e a dívida exequenda foi calculada em, 9 de Fevereiro de 2015, no valor de € 317.665,15; (cf. alínea E) supra)

- no PEF n.º 3522200701084356 foi prestada garantia no valor de € 18.433,11 e a dívida exequenda foi calculada em, 9 de Fevereiro de 2015, no valor de € 15.695,52;

(cf. alínea O) supra)

- no PEF n.º 3522200701092898 foi prestada garantia no valor de €253.885,77 e a dívida exequenda foi calculada em, 9 de Fevereiro de 2015, no valor de € 211.426,59. (cf. alínea 1) supra)

E tanto basta para concluir pela ilegalidade do despacho reclamado, porquanto resulta evidente do probatório que o valor da garantia prestada ainda excede o valor da dívida exequenda.

Ou seja, a garantia prestada não se tornou, sequer, insuficiente, logo e por maioria de razão, não se verifica a condição da “manifesta insuficiência” exigida pela norma da LGT para legitimar a exigência de um reforço da garantia.

Questão diferente é se o valor da garantia prestada corresponde ao que seria exigido se a mesma fosse prestada na data a que se reporta o despacho reclamado, porém tal questão apenas seria pertinente se estivéssemos perante a prestação de uma garantia nova, e não no âmbito de um reforço de garantia.

Aliás, a questão em apreço foi já objecto de apreciação pelo STA, em processo onde se discutia justamente o reforço de uma garantia prestada em 2007, e onde se conclui, como nos presentes autos, que “a garantia não se tornou insuficiente para o pagamento da dívida exequenda e acrescido, nem houve “diminuição significativa do valor dos bens que constituem a garantia”, pois que em causa está uma garantia bancária, não já fundamento legal para exigir o seu reforço”. (cf. acórdão proferido no processo nº0631/13 em 8 de Maio de 2013)

De igual modo, tendo a RECLAMANTE prestado garantia bancária (cf. alínea B) supra), também não poderia a ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA invocar o n.º 10 do artigo 199º do CPPT, tal como no caso do acórdão citado, porquanto o seu valor não está sujeito a qualquer deprecimento.

Com plena aplicação ao caso dos autos, pode ler-se no citado acórdão, o seguinte:

“Decorre do n.º 2 do artigo 183.º do CPPT que a garantia prestada para suspender a execução fiscal mantém-se até ao trânsito em julgado de decisão favorável ao garantido salvo no caso de pagamento, só podendo ser levantada (oficiosamente ou a requerimento de quem a haja prestado) após esse trânsito ou após pagamento.

Daí que, no cálculo do valor da garantia a prestar para obter o efeito suspensivo da execução fiscal, a lei preveja que a garantia é prestada pelo valor da dívida exequenda, juros de mora contados até ao termo do prazo de pagamento voluntário ou à data do pedido, quando posterior; com o limite de cinco anos, e custas na totalidade, acrescida de 25% da soma daqueles valores (cfr. o n.º 6 do artigo 199.º do CPPT), sendo que tal acréscimo tem em vista assegurar o pagamento dos juros que se vão vencendo durante a pendência do processo (neste sentido, JORGE LOPES DE SOUSA, Código de Procedimento e de Processo Tributário anotado e Comentado, volume TIL 6.º ed., 2011, Lisboa, Areas Editora, p. 417 — nota 17, in fine, ao art. 199.º do CPPT).

Ora, se o acréscimo de 25% ao montante global da dívida exequenda, juros de mora e custas tem em vista assegurar o pagamento dos juros de mora que se vão vencendo durante a pendência do processo, das duas uma: ou não haverá lugar ao pretendido recálculo de juros de mora para efeitos de reforço de garantia durante a pendência do(s) processo(s) ou, admitindo-se a possibilidade de tal recálculo de juros de juros de mora na pendência do processo, não haverá, então, justificação para que no reforço da garantia se inclua qualquer acréscimo.

Daí que Supremo Tribunal tenha já tenha entendido — cfr. o Acórdão de 9 de Janeiro de 2013, proferido no recurso n.º 1396/12, por nós subscrito como l. Adjunta —, que tratando-se da necessidade de um reforço, a nova garantia nunca poderia ascender ao montante total (...), mas tão só à diferença entre o valor da garantia já prestada e que se mantém válida (...) e o acréscimo do valor de juros que se impunha actualizar e reforçar para efeitos de manutenção da suspensão do processo executivo. (...)

Estabelece o n.º 3 do artigo 52.º da Lei Geral Tributária que: «A administração tributária pode exigir ao executado o reforço da garantia no caso de esta se tornar manifestamente insuficiente para o pagamento da dívida exequenda e acrescido».

No caso dos autos, a garantia não se tornou insuficiente para o pagamento da dívida exequenda e acrescido - entendido este como os juros de mora e custas - menos ainda, obviamente, manifestamente insuficiente, como exige a lei.

E também não ocorreu diminuição significativa do valor dos bens que constituem a garantia, caso em que, nos termos do n.º 10 do artigo 199.º do CPPT, era lícito requerer o seu reforço ou substituição, pois que a garantia prestada foi uma garantia bancária (cfr. a alínea C) do probatório), não sujeita a depreciação'.

Pelo exposto se conclui que o despacho reclamado padece de ilegalidade porquanto não se verificam os requisitos de que depende a exigência de reforço de garantia.

Assim sendo, impõe-se a sua anulação, devendo os PEF n.º 3522200701082744, 3522200701084356 e 3522200701092898, permanecer suspensos nos termos e para os efeitos em que o foram em 2007, por não se verificar a nos presentes autos, qualquer causa que legitime o levantamento de tal suspensão, em concreto, a prevista no artigo 169º n.º 8 do CPPT.

Nos termos do artigo 527º do CPC, aplicável por remissão do artigo 2º alínea e) do CPPT, será condenada em custas a parte que tiver dado causa à acção, entendendo-se que dá causa às custas a parte vencida.

Vencida nos presentes autos, será a FAZENDA PÚBLICA responsável pelas custas processuais.

IV. DECISÃO

Nos termos e com os fundamentos expostos, o Tribunal decide julgar a presente reclamação procedente, anular o despacho reclamado.

DECIDINDO NESTE STA

A recorrente vem contestar a sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra, de 27 de Julho de 2015, que elegeu como questão a decidir a de aferir da legalidade do despacho proferido pelo Chefe do SLF de Oeiras 3 que determinou o reforço das garantias prestadas pela reclamante em 2007, nos termos do artigo 169º n.º 8 do CPPT, no entendimento de que esta não se encontrava prestada pelo valor devido uma vez que o inicial cálculo da garantia foi efectuado com base no valor da liquidação, sem ter em conta os juros de mora e as custas, já que à data do cálculo ainda não havia processo executivo e procedeu ao cálculo dos juros de mora devidos desde a data do início de contagem, (termo do prazo de pagamento voluntário) até à data da dedução das acções de impugnação judicial, e custas, e ao abrigo do disposto nos artigos 169.º/8 e 199.º/10 do CPPT, na redacção da LOE 2012, notificou a recorrida para apresentar reforço da garantia prestada.

A decisão recorrida julgou procedente a reclamação considerando que a garantia prestada em 2007 não se tomou insuficiente e, muito menos, manifestamente insuficiente e não ocorreu diminuição significativa do valor dos bens que constituem a garantia.

A nosso ver a sentença ora sindicada não cometeu erro de julgamento e por isso é de confirmar improcedendo o recurso apresentado.

É certo que a LOE 2012, Lei 64-B/2011, de 30 de Dezembro, alterou os artigos 169.º e 199.º do CPPT. E, por força do disposto no artigo 154.º da citada LOE, as alterações referidas têm aplicação imediata aos processos de execução fiscal pendentes a partir da entrada em vigor, pelo que se aplicam ao caso em apreciação.

Não obstante, tal lei seja de aplicar ao caso dos autos, ainda assim o despacho recorrido não se pode manter como procuraremos demonstrar.

É que a recorrida prestou garantia, em 2007, nos termos do disposto no artigo 169.º do CPPT, equivalente ao valor da liquidação acrescido de 25% e sem que tivessem sido contados quaisquer juros de mora ou custas. E, não foram contados juros de mora e custas, nem o poderiam ter sido, pela singela razão de que à data do cálculo da garantia a prestar ainda nem sequer havia decorrido o prazo de pagamento voluntário, nem consequentemente, haviam sido instaurados os respectivos processos de execução fiscal como supra referido.

No entanto o facto de a recorrida ter procedido à prestação de garantia pelo montante da liquidação acrescido de 25%. , mostra-se decisivo para a solução do presente recurso. Como salienta o Sr. Procurador- geral- Adjunto neste STA este acréscimo de 25% tem, justamente, em vista assegurar o pagamento dos juros que se vão vencendo durante a pendência do processo como ensina o Sr. Conselheiro Jorge Lopes de Sousa in (Código de Procedimento e de Processo Tributário anotado, 6ª edição 2011, Áreas Editora, I volume, página 417.).

Ao invés o reforço da prestação de garantia ao abrigo do disposto nos artigos 52.º/3 da LGT, 169.º/8 e 199.º/10 do CPPT tem como pressuposto que a garantia se tome, manifestamente, insuficiente e ocorra a diminuição significativa do valor dos bens que constituem a garantia.

Ora, a autoridade tributária não demonstra que a garantia se tomou insuficiente para pagamento da obrigação exequenda e acrescido e é certo que não ocorre uma diminuição significativa do valor dos bens que constituem a garantia, uma vez que esta foi prestada por meio de garantia bancária.

Com efeito, a autoridade tributária limitou-se proceder ao cálculo dos juros de mora e custas e a recalcular o valor dos 25%, que passou a incidir sobre tais montantes, sem ter em conta o pressuposto necessário da manifesta insuficiência da garantia já prestada.

Sendo certo que assiste à administração Tributária o direito de exigir ao executado o reforço da garantia no caso de esta se tornar manifestamente insuficiente para o pagamento da dívida exequenda e acrescido (assim se decidiu no Ac. deste STA de 08/05/2013 tirado no recurso n.º 0631/2013) reitera-se que decisivo é que não se demonstrou que a garantia se tornou insuficiente.

A sentença recorrida que não sancionou o procedimento órgão de Execução Fiscal não nos merece, qualquer censura pelo que será confirmada.

4- DECISÃO:

Pelo exposto, acordam os Juízes deste STA em negar provimento ao recurso confirmando a decisão recorrida.

Custas a cargo da recorrente.

Lisboa, 16 de Dezembro de 2015. — *Ascensão Lopes* (relator) — *Ana Paula Lobo* — *Dulce Neto*.

Acórdão de 16 de Dezembro de 2015.

Assunto:

Procedimento de revisão da matéria tributável fixada através de métodos indirectos. Efeito suspensivo da liquidação do tributo. Anulação da decisão final do procedimento de revisão.

Sumário:

- I — O artigo 91.º, n.º 2 da LGT refere-se ao efeito suspensivo da liquidação do tributo que ocorre enquanto não estando encerrado o procedimento de revisão, não estão reunidos todos os elementos constitutivos do acto de liquidação que se formará no futuro, tendo em conta o que houver de ser firmado nesse procedimento de revisão quanto à conformação do acto tributário que lhe há-de suceder.*
- II — A anulação em 2011 da decisão final do procedimento de revisão por preterição do direito de audição, em acção administrativa especial, fez recuar o procedimento de revisão a um momento que antecede a sua decisão final deste, tendo como consequência a anulação de todos os actos praticados nesse procedimento, e, também, obviamente a sua decisão final e, fora desse procedimento, afecta de ilegalidade os actos de liquidação praticados em 2005, na medida em que estes ficaram sem determinação da matéria tributável, elemento primordial da sua génese. (elaborado nos termos do disposto no artigo 663.º, n.º 7 do Código de Processo Civil)*

Processo n.º 1395/14-30.

Recorrente: A..... e Outra.

Recorrida: Fazenda Pública.

Relatora: Exm^a. Sr^a. Cons^a. Dr^a. Ana Paula Lobo.

Recurso Jurisdicional

Decisão recorrida – Tribunal Administrativo e Fiscal de Penafiel

. de 24 de Julho de 2014

Julgou a Impugnação Judicial improcedente, mantendo-se válidas as liquidações adicionais efetuadas e ora impugnadas.

Acordam nesta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo: (*) (**) (***) *Este acórdão já tem as rectificações feitas através do acórdão proferido no dia 20/01/2016*

A..... e B..... vieram interpor o presente recurso da decisão proferida no processo de Impugnação Judicial n.º 716/12.9BEPNF, tendo, para esse efeito formulado, a final da sua alegação, as seguintes conclusões:

I. Vem o presente recurso interposto da sentença proferida, a qual julgou manifestamente improcedente a Impugnação Judicial.

II. Resultando, com efeito, na efectiva consideração das liquidações adicionais emitidas, como válidas.

III. Salvo o devido respeito por melhor opinião, que é muito, afigura-se aos Recorrentes que a sentença proferida representa uma decisão injusta, não fazendo, conseqüentemente, uma digna aplicação do direito aos factos.

IV. Dito isto, apresentaram os Recorrentes, no decurso de toda a presente acção, Reclamação Graciosa com vista à impugnação das liquidações adicionais de IRS, relativas aos anos de 2001 a 2004, e ainda, ao indeferimento do pedido de revisão da matéria tributável por extemporaneidade.

V. No decurso de recurso hierárquico interposto – processo n.º 470/08.9BEPNF – fora tal despacho anulado, porquanto não se havia verificado o exercício do direito de audição.

VI. Colmatada a lacuna, fora proferido despacho que indeferiu o pedido de revisão por extemporaneidade.

VII. E é precisamente neste seguimento, que os aqui Recorrentes apresentaram impugnação judicial, de cuja decisão, ora recorrem.

VIII. Isto porque, considerara o Digníssimo Tribunal a Impugnação Judicial Improcedente,

IX. Considerando válidas as liquidações emitidas na pendência de Pedido de Revisão.

X. Com efeito, ainda que não se conteste, em sede de sentença, a alegada extemporaneidade do Pedido de Revisão – por o considerarem extemporâneo, sem mais – certo é que, considera-se que o efeito suspensivo do mesmo, nos termos e para os efeitos do disposto no artigo 91º e ss. da LGT, não se aplica ao presente caso.

XI. Interpretam os Recorrentes em sentido inverso: o efeito suspensivo previsto no preceito supramencionado haveria ter sido verificado no decurso da presente acção.

XII. Porquanto, a decisão quanto ao pedido de revisão não havia sido emitida aquando da emissão das liquidações adicionais.

XIII. E a este propósito refere-se que, não obstante o alegado carácter extemporâneo do Pedido não aprouver a igual interpretação por parte dos ora Recorrentes – como aliás se poderá comprovar pelas peças processuais deduzidas a esta parte – certo é que, consideram estes, por assim o interpretarem, que o efeito suspensivo haveria de ter operado.

XIV. Uma vez que, a decisão quanto ao Pedido de Revisão, essa pronúncia, consubstancia uma decisão per si.

XV. Para tanto, leiture-se o Acórdão supra referido: “Estabelecendo-se no art. 91.º, n.º 2, da LGT que o pedido de revisão da matéria colectável tem efeito suspensivo da liquidação do tributo, tem de se concluir que, até estar esgotado o prazo para o contribuinte efectuar tal pedido ou até ser proferida decisão sobre ele, não pode ser praticado o acto de liquidação que tenha por suporte a matéria colectável fixada, pois, se assim, não fosse, contrariar-se-ia a intenção legislativa subjacente àquela regra de atribuição de efeito suspensivo ao pedido de revisão, que é, manifestamente, a de que não se faça a liquidação sem estar esgotada a possibilidade de alteração da matéria colectável por meios administrativos.”

XVI. Neste decurso e seguimento, as liquidações adicionais produziam já os seus efeitos, sem que para tanto houvesse sedimentado uma verdadeira e coerente decisão sobre o Pedido de Revisão.

XVII. E, ainda na esteira do supra parafraseado Acórdão: “Por isso, o acto de liquidação que seja praticado antes de estar definitivamente fixada a matéria colectável por meios administrativos será ilegal.”

XVIII. Ora, não se encontrava a matéria definitivamente fixada, porquanto corriam termos controversos envoltos da mesma. Designadamente no que à decisão final do Pedido de Revisão respeitava.

XIX. Isto porque, paralelamente e ainda no que à decisão quanto ao Pedido de Revisão respeitava, corriam termos Recurso Hierárquico e Acção Administrativa Especial, conforme supra mencionado.

XX. Aqui chegados, não conseguem conceber os Recorrentes a não aplicação do efeito suspensivo nos termos e para os efeitos do estatuído no n.º 2 do artigo 91º da LGT, por tudo quanto ora se verte.

XXI. E, precisamente, por considerarem que a ponderação do efeito suspensivo do Pedido de Revisão deveria ter imperado, por crerem que resultaria em decisão distinta, requerem os Recorrentes a procedência do presente Recurso, revogando-se a sentença proferida.

Não foram apresentadas contra-alegações.

Foi emitido parecer pelo Magistrado do Ministério Público no sentido da confirmação da sentença recorrida com diverso fundamento do dela constante por entender verificar-se a excepção de inimpugnabilidade dos actos de liquidação face à extemporaneidade da reclamação graciosa que antecedeu esta acção.

Notificado o parecer do Magistrado do Ministério Público às partes nada disseram.

A sentença recorrida considerou provados os seguintes factos:

1.º - Em resultado de acção inspetiva ao ora impugnante A....., NIF:, os serviços de inspeção tributária (SIT) concluíram pela existência de subfacturação, que originou IVA em falta de entrega ao Estado e correções para efeitos de IRS - cf. teor de fls.22 do Processo Administrativo (PA) apenso aos autos, correspondente a fls.1 do relatório de inspeção tributária (RIT).

2.º - A referida acção de inspeção decorreu ao abrigo da Ordem de Serviço n.º OI 200503509, com o PNAIT 321,43, entre os dias 17.06.05 e 22.07.2005 - cf. teor de fls.22 do PA apenso aos autos, correspondente a fls.1 do RIT.

3.º - O impugnante A..... encontra-se coletado no Serviço de Finanças do Marco de Canaveses pelo exercício da atividade de fabricação de portas, janelas e elementos similares em alumínio, a que corresponde o CAE 028120, desde 12.08.1998 - facto não controvertido.

4.º - Os motivos e fundamentos em que a administração tributária (AT) se estribou para proceder à determinação da matéria tributável, com utilização de métodos indiretos constam do RIT insito no PA apenso a estes autos, por uma questão de economia processual - facto não controvertido.

5.º - Em resultado da referida ação inspetiva foi fixada aos impugnantes a matéria tributável de IRS respeitante aos exercícios de 2001, 2002, 2003 e 2004, nos montantes de € 43.157,01, € 30.297,59, € 50.166,61 e € 208.864,49, respetivamente - facto não controvertido.

6.º - Em sede de IVA, respeitante aos mesmos exercícios, foram fixados os valores de € 14.808,43, € 8.868,63, € 19.709,03 e € 35.522,54 - facto não controvertido.

7.º - Os ora impugnantes foram notificados do RIT e respetiva fundamentação da decisão de fixação dos rendimentos por métodos indiretos, por carta registada com aviso de receção em 28.09.2005 - cf. teor de fls.45 a 47 do PA apenso a este processo.

8.º - Com a referida notificação foram remetidas as notas de fixação do IRS.

9.º - As notas de fixação do IVA devido na sequência da matéria tributável fixada com recurso a métodos indiretos foram remetidas aos impugnantes através do ofício nº49144/0505, de 12.10.2005, por carta registada com aviso de receção assinado em 13.10.2005 - cf. doc.de fls.48 do Processo de Reclamação Graciosa (PRG),

10.º - Em 02.11.2005 os impugnantes deram entrada no serviço de Finanças do Marco de Canaveses de um Pedido de Revisão da matéria tributável fixada através de métodos indiretos no âmbito do procedimento inspetivo supra referido que não foi atendido por ter sido extemporânea a sua apresentação - facto não controvertido.

11.º - O qual veio a ser indeferido por extemporâneo, por despacho de 11.11.2005 do Chefe do secretariado de apoio às comissões de revisão.

12.º - Em 17.11.2005, foram emitidas as liquidações adicionais de IRS e correspondentes juros compensatórios, objeto da presente impugnação – cf. doc. de fls.52 a 62 do PA.

13.º - Com data limite de pagamento de 26.12.2005 - cf. doc. de 26 a 33 do PRG.

14.º - As referidas liquidações foram notificadas aos impugnantes em 30.11.2005 - cf. docs, de fls. 52 a 62 do PA apenso aos autos.

15.º - Em 06.12.2005, os impugnantes apresentaram Recurso Hierárquico da decisão de indeferimento do Pedido de Revisão da matéria tributável.

16.º - Por despacho de 12.05.2008 foi negado provimento a esse Recurso Hierárquico.

17.º - Os ora impugnantes em 03.03.2006 deduziram Reclamação Graciosa (RG) das liquidações adicionais de IRS e correspondentes juros compensatórios, em causa neste processo, a que correspondeu o processo n.º1813200601000161 - cf. doc. de fls.44 e seguintes do PRG.

18.º - Reclamação Graciosa que foi indeferida por despacho de 08.07.2008.

19.º - Decisão da qual foram os impugnantes notificados em 11.07.2008 – cf. docs. de fls.52 a 54 do PRG.

20.º - Em 25.07.2008 deduziram os impugnantes impugnação judicial contra o indeferimento da RG atrás referida, que correu termos neste Tribunal sob proc. n.º 468/08.7BEPNF, tendo sido proferida sentença de absolvição da instância da Fazenda Pública em 26.06.2009 - cf. fls. 43 a 52 dos autos cujo teor se tem por integralmente reproduzido para os devidos efeitos legais.

21.º - Em 25.07.2008, na sequência do indeferimento do Recurso Hierárquico, os impugnantes intentaram uma Ação Administrativa Especial, que correu termos neste Tribunal sob Proc. nº470/08.9BEPNF que, por Acórdão de 17.11.2011, anulou a decisão de indeferimento do Pedido de Revisão por ter sido preterido o direito de audição prévia dos impugnantes - cf. doc. de fls.54 a 62 dos autos, cujo teor aqui se dá por reproduzido.

22.º - Após a referida decisão foram os impugnantes ouvidos em sede de audição prévia, para o que foram notificados.

23.º - Por despacho de 20.03.2012, a Administração Fiscal decidiu indeferir o Pedido de Revisão da matéria tributável por extemporaneidade.

24.º - Os impugnantes foram notificados do referido indeferimento.

25.º - Em 16.04.2012 os impugnantes apresentaram Recurso Hierárquico contra a decisão de indeferimento referida em 23º).

26.º - Na mesma data (atrás) referida deduziram os impugnantes RG contra as liquidações adicionais de IRS e respetivos juros compensatórios - cf. doc. de fls.3 a 7 do PRG.

27.º - Em 12.10.2012, a RG foi indeferida por extemporânea - cf. doc. de fls.77 a 79 dos autos.

28.º - Em 16.10.2012 foram os impugnantes notificados do indeferimento da RG referida em 27º).

29.º - Em 31.10.2012 foi intentada a presente impugnação judicial - cf. carimbo apostado a fls.2 dos autos.

Como resulta da matéria provada, os impugnantes foram objecto de acção inspetiva em 2005 que concluiu pela existência de subfacturação com a consequente proposta de liquidação de IVA e cor-

recções para efeitos de IRS. Foram os impugnantes notificados dessa decisão em 28.09.2005 – ponto 7 da matéria de facto provada – tendo recebido no mesmo momento apenas as notas de fixação de IRS.

Os recorrentes alegaram na petição inicial que só no dia 13.10.2005 foram notificados, da decisão de fixação por métodos indiretos, nos termos do n.º 2 do art.º 90º do Código do IVA e do valor apurado para os exercícios de 2001, 2002, 2003 e 2004, conforme ofício n.º 49144/0505 de 2005.10.12, enviado por carta registada com aviso de receção, com o envio de cópias de notas de fixação.

Em seu entender, nessa data - 13.10.2005 – iniciou-se o prazo de 30 dias para deduzirem o pedido de Revisão, face ao disposto no n.º 1 do art.º 91º, da LGT, na medida em que não concordavam com a quantificação da matéria tributável por aplicação de métodos indiretos.

Apresentaram o pedido de revisão da matéria tributável em 02.11.2005, cumprindo, em seu entender, o prazo de 30 dias constante do art.º 91º da LGT.

Diversamente entendeu a Administração Tributária que contou o prazo para apresentação do pedido de revisão, do dia 28.09.2005, data em que foram notificados, por carta registada com aviso de receção, apenas da proposta de liquidação de IVA e correcções para efeitos de IRS.

O pedido de revisão veio a ser indeferido, com fundamento em apresentação extemporânea, por despacho de 11.11.2005 pelo Chefe do secretariado de apoio às comissões de revisão.

Discordando de tal decisão, uma vez que entendiam ter apresentado em tempo o pedido de revisão, e não terem podido exercer o seu direito de audição no referido procedimento administrativo, apresentaram recurso hierárquico em 06-12-2005, que foi indeferido em 12-05-2008, decisão que lhes foi notificada em 11-07-2008.

Em seguida, os contribuintes em 25-07-2008 face ao indeferimento do recurso hierárquico deduziram acção administrativa especial – proc. 470/08.9 BEPNF – que, em 17.11.2011, anulou a decisão de indeferimento do pedido de revisão relativo ao IVA e IRS dos anos de 2001 a 2004, no valor global de 172 900,03€.

Reaberto o procedimento administrativo iniciado com o pedido de revisão apresentado pelos contribuintes, em 20.03.2012, veio o mesmo, novamente a ser indeferido, uma vez mais com fundamento em ter sido tal pedido apresentado para além do prazo legal.

Em 16-04-2012 apresentaram os contribuintes novo recurso hierárquico, desta vez contra a 2ª decisão administrativa proferida quanto ao pedido de revisão.

Entretanto, na sequência do 1º indeferimento do pedido de revisão, ocorrido, como consta da matéria provada, em 11-11-2005, foram emitidas liquidações adicionais de IRS e correspondentes juros compensatórios em 17-11-2005.

Os recorrentes entendem que tais liquidações não podiam ter sido emitidas porque o pedido de revisão não estava decidido, dado que se encontrava em curso o prazo para recorrer hierarquicamente, e a tal obstava o disposto no art.º 91.º, n.º 2 da LGT.

Apresentaram em 3-06-2006 reclamação hierárquica que veio a ser indeferida.

Sabemos, pela leitura da petição inicial que, como consta, também, no relatório da sentença recorrida que:

«Do indeferimento da Reclamação Graciosa, vieram os impugnantes a deduzir a respetiva impugnação judicial que deu entrada no Tribunal de Penafiel em 25.07.2008.

Por sentença de 29.06.2008 do TAFP, a mesma foi indeferida, designadamente pela seguinte razão:

‘Os impugnantes têm de aguardar a decisão da acção administrativa especial e só depois perante a decisão aí proferida poderão impugnar judicialmente as liquidações de IRS, com esses fundamentos’ (doc.3).

Os impugnantes aguardaram o desfecho da Acção Administrativa Especial, que lhe veio a ser favorável, por sentença proferida em 17.11.2011, tendo transitado em julgado em Janeiro de 2012 (doc.4).».

Após a decisão proferida na acção administrativa especial já referida, em 16-04-2012 apresentaram recurso hierárquico contra o 2º indeferimento do pedido de revisão e reclamação graciosa contra as liquidações e IRS, vindo esta a ser indeferida por extemporânea em 12-10-2012, decisão que lhes foi notificada em 16-10-2012.

Contra o indeferimento do recurso hierárquico, instauraram os aqui recorrentes nova acção administrativa especial.

Os recorrentes, em 31-10-2012, deduziram a presente impugnação.

Desde a petição inicial que os contribuintes suscitam duas questões:

1- O pedido de revisão foi apresentado tempestivamente e as reclamações graciosas foram apresentadas tempestivamente.

2- Os actos de liquidação adicionais praticados em 17-11-2005 violaram o disposto no art.º 91º, n.º 2 da LGT.

A sentença recorrida analisou, apenas a segunda questão enunciada, nada dizendo quanto à primeira – *extemporaneidade da apresentação de reclamação graciosa* -, não se pronunciando sobre a possibilidade de deduzir impugnação dos actos de liquidação, nas presentes circunstâncias, circunstância apontada pelo Magistrado do Ministério Público no seu parecer.

Bem certo que a reclamação graciosa apresentada depois do prazo legal e indeferida por extemporânea equivale, a não apresentação de reclamação graciosa, o que no caso da reclamação graciosa ser condição necessária prévia à dedução de impugnação conduziria à impossibilidade de analisar a legalidade dos actos de liquidação impugnados, como indica o Magistrado do Ministério Público no seu parecer.

Mas, como referem os recorrentes, repetidamente, a sentença dá por certa e legal tal extemporaneidade, que eles contestam, não a analisa, havendo assim necessidade de definir, antes de tudo o mais, se foi ou não apresentada para além do prazo legal.

Os recorrentes foram objecto de uma acção inspectiva em 2005 que considerou necessária a determinação da matéria colectável para efeitos de IRS e IVA, pela aplicação e métodos indirectos, propondo a correcção dos valores correspondentes a esses dois impostos para os anos de 2001 a 2004.

Os contribuintes foram notificados do relatório de inspecção, da decisão de fixação de rendimentos por métodos indirectos e das notas de fixação de IRS em 28.09.2005 (ponto 7 da matéria de facto provada).

Só em 12.10.2005 foram remetidas aos contribuintes as notas de fixação de IVA.

Como se pode ler repetidamente quer nas reclamações graciosas, quer nos recursos hierárquicos interpostos pelos contribuintes, nomeadamente a fls. 62 vº do proc. de reclamação graciosa n.º 1813201204000323 a Administração Tributária entende que o que se refere nos dois parágrafos anteriores se ficou a dever a lapso dos serviços, sem qualquer repercussão no prazo para apresentação do pedido de revisão da matéria tributável e que os contribuintes tinham elementos mais que suficientes, desde 28.09.2005 para apresentarem tal pedido de revisão. E, a Administração Tributária entende ainda, fls. 63 que, mesmo que assim não fosse, como o prazo de 30 dias para apresentar o pedido de revisão terminaria em 28.10.2005, de 12.10.2005 a 28 do mesmo mês tinham os contribuintes tempo suficiente para reformular, se assim o entendessem, o dito pedido de revisão.

Os contribuintes deduziram um pedido de revisão da matéria tributável em 2.11.2005, que, naturalmente contedia com a liquidação adicional de IRS e IVA que viesse a decorrer daquela determinação da matéria tributável dos anos de 2001 a 2004 que foi indeferido por extemporâneo, dado que a Administração Tributária entendida que tinha que ser apresentado até 28.10.2005.

Todas as decisões proferidas pela Administração Tributária seja em sede de reclamação graciosa, recurso hierárquico, e, mais tarde no novo pedido de revisão limitaram-se a repetir aquela fundamentação quanto à irrelevância do indicado erro dos serviços, e, a indeferir o pedido de reclamação e, mais tarde, de novo de revisão da matéria tributável, sempre indicando que todos os pedidos formulados pelos aqui recorrentes são extemporâneos.

Logo após indeferimento, por extemporâneo do primeiro pedido de revisão, foram emitidas liquidações adicionais de IRS e IVA, tendo os contribuintes passado a mencionar que estava violado o princípio da suspensão da liquidação até ser definitivamente decidido o pedido de revisão.

Em acção administrativa especial intentada pelos contribuintes da decisão proferida em recurso hierárquico que indeferiu o pedido de revisão inicialmente formulado e que se opunha à consideração como extemporânea da formulação de tal pedido, veio o Tribunal em 17.11.2011 a anular a decisão que indeferira o pedido de revisão. Fê-lo, bem certo, por considerar que havia sido preterido o exercício de audição, vício formal que invalidava a decisão que, depois dessa omissão veio a ser proferida. Mas, independentemente da qualificação do vício apontado, formal ou substancial, a consequência inevitável foi fazer recuar o procedimento de revisão à fase em que se verificou tal omissão, anulando a decisão final que indeferira o pedido de revisão, por extemporâneo. Isto é, com a decisão proferida na acção administrativa especial deixou de ter existência jurídica a decisão que encerrara o procedimento de revisão da matéria tributável e que, até aí, atacada por recurso hierárquico, com efeito meramente devolutivo, e, depois pela acção administrativa especial, sem efeito suspensivo, legitimava a manutenção dos actos de liquidação aqui impugnados que haviam sido elaborados dias após o encerramento do procedimento de revisão, com a decisão que veio a ser anulada pelo tribunal na acção administrativa especial.

Em execução desta decisão entendeu a Administração Tributária que deveria reabrir o procedimento de revisão, na fase de audição prévia. Mas, não retirou qualquer consequência relativamente aos actos de liquidação adicional de imposto que efectuara em 17.11.2005, quando considerara definitivamente decidido o pedido de revisão da matéria tributável decisão que veio, muito mais tarde, em sede contenciosa, a ser anulada. Esclarece que os contribuintes deveriam ter solicitado a suspensão dos actos de liquidação em causa na pendência da acção administrativa especial que instauraram e, como o não fizeram, os actos de liquidação mantinham-se válidos e eficazes, sem poderem ser tocados pela decisão proferida em sede contenciosa em 2011 que fez recuar todo o procedimento a um momento anterior ao da génese dos actos de liquidação adicional.

Posteriormente ao referido acórdão de 2011, todas as iniciativas processuais dos contribuintes obtêm a mesma decisão, assente na intempetividade do 1º pedido de revisão, sem que da decisão proferida na acção administrativa especial fosse retirada qualquer outra consequência para além de conduzir à repetição das decisões de indeferimento antes proferidas.

A fundamentação da reclamação graciosa assume que a questão fora já, e bem, analisada no início de 2006, mesmo com preterição do direito de audição dos contribuintes no processo de revisão. Tudo se manteve visto e analisado como inicialmente, ainda que o tribunal houvesse declarado que o procedimento estava tão mal que havia que recuar à fase do direito de audição.

Ora, quanto à liquidação de IRS, aqui em causa, os contribuintes apresentaram reclamação graciosa em 3.03.2006 que foi indeferida em 11.07.2008, com a fundamentação antes referida que faz assentar o indeferimento no indeferimento do pedido de revisão, que veio a ser anulado posteriormente, a que se seguiu uma impugnação do acto de liquidação que absolveu a FP da instância. Nesta acção considerou-se que os impugnantes tinham que esperar pela decisão que viesse a ser proferida na acção administrativa especial pois uma de duas coisas aconteceriam:

1. a acção era julgada improcedente e nada haveria a fazer dada a confirmação da decisão que indeferira o pedido de revisão da matéria tributável,
2. A acção era julgada procedente e tal levaria à anulação dos actos de liquidação que se pretendiam impugnar.

De facto, os contribuintes deparam-se, digamos, com uma terceira opção, em que a acção administrativa especial procedeu, confirmando a ilegalidade da decisão que indeferira o pedido de revisão, mas os actos de liquidação não foram anulados e se repetiu todo o processamento anterior.

Os contribuintes há muito que vêm esgrimindo os seus argumentos pelo efeito suspensivo da liquidação, com base no artº 91º da LGT enquanto não estiver definitivamente decidido o pedido de revisão, circunstância que consta expressamente da «*contestação*» que apresentaram, fls. 19, do proc. de reclamação graciosa n.º 1813201204000323 quando em 2012 foram chamados a exercer o direito de audição no pedido de revisão de matéria tributável, após a decisão proferida na acção administrativa especial.

A sentença recorrida, bem como o parecer do Magistrado do Ministério Público dão por assente que a reclamação graciosa cuja decisão os recorrentes contestam neste processo de impugnação foi, bem, indeferida por extemporaneidade.

Sendo objecto deste recurso, também, essa decisão que indeferiu tal reclamação passaremos a definir se a mesma padece ou não de vício que a invalide.

(*) Quando o Tribunal em 17.11.2011 anulou a decisão que indeferira o pedido de revisão deixou de existir a decisão que encerrava o procedimento de revisão e que, face ao disposto no artº 91º, n.º 2 da LGT, permitia a emissão dos actos de liquidação. A Administração Tributária podia, como fez, repetir a mesma decisão quanto ao indeferimento por extemporâneo do pedido de revisão, mas os actos de liquidação praticados em 2005 passaram a estar feridos de ilegalidade por violação do referido preceito.

A Administração Tributária podia depois da decisão proferida na acção administrativa especial e logo após ter, pela segunda vez, indeferido o pedido de revisão da matéria tributável ter praticado novos actos de liquidação do mesmo imposto, relativo aos mesmos anos, até apurando o mesmo valor para a obrigação tributária. Mas tinha que praticar novos actos, notificá-los aos contribuintes nos termos legais, se a tal nada na lei obstasse. Os actos de liquidação praticados em 2005, naquela data aparentemente cumprindo os preceitos legais e, também o disposto no artº 91º, n.º 2 da LGT, vieram a revelar-se ilegais em 2011, quando o Tribunal anulou a decisão final do procedimento de revisão.

Nada na lei impõe que os contribuintes na pendência da acção administrativa especial hajam de requerer a suspensão dos actos de liquidação de 2005. As peças processuais que foram apresentando ao longo de todos estes anos e que acima se tentaram enunciar de forma cronológica são expressamente reveladores que os contribuintes, em momento algum, se conformaram com tais actos de liquidação, como também se não conformaram com as decisões proferidas pela Administração Tributária nas reclamações gratuitas, nos recursos hierárquicos e nos pedidos de revisão que formularam.

O artº 91º, n.º 2 da LGT refere-se ao efeito suspensivo da liquidação do tributo que ocorre enquanto não estando encerrado o procedimento de revisão, não estão reunidos todos os elementos constitutivos do acto de liquidação que se formará no futuro, tendo em conta o que houver de ser firmado nesse procedimento de revisão quanto à conformação do acto tributário que lhe há-de suceder.

Neste caso os actos de liquidação tinham já sido emitidos, pelo que apenas poderia estar em causa a suspensão da sua eficácia a que aquele artigo não respeita.

A decisão judicial com trânsito em julgado proferida na acção administrativa especial que anulou a decisão final do procedimento de revisão, converteu em ilegais os actos de liquidação praticados muitos anos antes, em 2005, no pressuposto de que o procedimento de revisão havia obtido decisão definitiva que permitia, nos termos legais, artº 91º, n.º 2 da LGT, que cessasse a suspensão do procedimento de liquidação, com vista à emissão dos actos tributários de formação subsequente.

Quando a matéria tributável haja sido fixada por recurso a métodos indirectos, como aqui aconteceu, o contribuinte para obter alteração dessa fixação ou opor-se a que a Administração Tributária se socorra desse método de determinação da matéria tributável terá que abrir o processo de revisão. Enquanto ele estiver pendente não pode proceder-se a liquidação do imposto ou impostos que se suportem nessa determinação da matéria tributável por recurso a métodos indirectos. Qualquer liquidação de imposto

que se suporte nessa determinação da matéria tributável por recurso a métodos indirectos enferma de vício de ilegalidade por violação do disposto no art.º 91.º, n.º 2 da LGT. (**). Assim já foi expressamente decidido por este Supremo Tribunal Administrativo no acórdão datado de 07-10-2009, proferido no proc. n.º 0655/09 onde se disse: «*Estabelecendo-se no art. 91.º, n.º 2, da LGT que o pedido de revisão da matéria colectável tem efeito suspensivo da liquidação do tributo, tem de se concluir que, até estar esgotado o prazo para o contribuinte efectuar tal pedido ou até ser proferida decisão sobre ele, não pode ser praticado o acto de liquidação que tenha por suporte a matéria colectável fixada, pois, se assim, não fosse, contrariar-se-ia a intenção legislativa subjacente àquela regra de atribuição de efeito suspensivo ao pedido de revisão, que é, manifestamente, a de que não se faça a liquidação sem estar esgotada a possibilidade de alteração da matéria colectável por meios administrativos.*

Por isso, o acto de liquidação que seja praticado antes de estar definitivamente fixada a matéria colectável por meios administrativos é ilegal, por violar o referido art. 91.º, n.º 2, da LGT, para além de ser ilegal também por violar os referidos arts. 77.º, n.º 6, da LGT e 36.º, n.º 1, do CPPT, se for praticado antes da notificação do acto de fixação da matéria colectável.»

Deste modo se verifica que a decisão proferida na reclamação graciosa aqui impugnada se apresenta desconforme com a lei, na medida em que fundamentou a extemporaneidade da sua dedução na circunstância de os recorrentes não haverem solicitado a suspensão dos actos de liquidação praticados em 2005 quando nada na lei lhes impunha que o fizessem, sendo certo que tais actos de liquidação enfermam de vício de violação de lei, pelo que não podem manter-se na ordem jurídica, contrariamente ao entendido quer pela sentença recorrida quer pelo Magistrado do Ministério Público no seu parecer.

A decisão proferida na acção administrativa especial que fez recuar o procedimento de revisão a um momento que antecede a sua decisão final, tem como consequência a anulação de todos os actos praticados nesse procedimento, e, também, obviamente a sua decisão final e, fora desse procedimento, afecta de ilegalidade os actos de liquidação praticados em 2005, na medida em que estes ficaram sem determinação da matéria tributável, elemento primordial da sua génese. Tal decisão não tem apenas a consequência de dar oportunidade aos recorrentes de exercerem o seu direito de audição no procedimento de revisão, como entendeu a Administração Tributária, mantendo os actos de liquidação praticados com preterição dessa formalidade, por tal violar o disposto no art.º 91.º n.º 2 da LGT, conduzindo, inelutavelmente à ilegalidade dos actos de liquidação praticados em 2005.

Deliberação

Termos em que acordam os Juízes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em conceder provimento ao recurso, e revogar a sentença recorrida e anular os actos de liquidação impugnados.

Sem custas por não terem sido apresentadas contra-alegações.

Lisboa, 16 de Dezembro de 2015. – Ana Paula Lobo (relatora) - Dulce Neto (vencida, conforme declaração de voto em anexo) – Ascensão Lopes.

Voto de vencida.

Não posso subscrever o presente acórdão porque, com o devido respeito, considero que ele padece de grave imperfeição metodológica e não capta e decide correctamente toda a problemática dos autos.

Desde logo, porque o MP junto do STA suscitou uma excepção (que considera ser de conhecimento officioso) e que consiste na inimpugnabilidade dos actos de liquidação sindicados nestes autos (IRS de 2001 a 2004, notificados em 2005), por virtude da extemporaneidade da reclamação graciosa que contra tais actos foi deduzida em 16/04/2012.

Aliás, constituindo o objecto imediato da presente impugnação a decisão de indeferimento expresso dessa reclamação graciosa com base na sua extemporaneidade, sempre se imporia começar pelo conhecimento de tal questão, isto é, pelo conhecimento da legalidade dessa decisão administrativa, a qual foi, contudo, ignorada na sentença recorrida, que passou de imediato (e de forma incorrecta) ao conhecimento do objecto mediato da impugnação, isto é, ao conhecimento da legalidade dos actos de liquidação em si (ilegalidade que os impugnantes alicerçam essencialmente no facto de a AT ter efectuado as liquidações quando não existia ainda decisão definitiva sobre o pedido de revisão que apresentaram contra a fixação da matéria colectável por métodos indirectos, violando o efeito suspensivo desse pedido previsto no art. 91.º, n.º 2 da LGT.

Por conseguinte, impunha-se que o acórdão apreciasse e decidisse, de forma prévia e prioritária, a questão da (in)tempetividade da reclamação graciosa que precedeu a impugnação, sendo essencial, para o efeito, a transcrição do parecer do MP ou, pelo menos, a enunciação da sua motivação factual e jurídica, sob pena de não se conseguir sequer compreender a questão colocada e a problemática em causa, e de se incorrer, como se incorreu, numa confusa promiscuidade entre o conhecimento dessa questão e o conhecimento da legalidade dos actos de liquidação (quando a legalidade destes actos nem pode ser conhecida se aquela excepção vier a proceder).

Não o fazendo, o acórdão é metodologicamente incorrecto e confuso, misturando a questão da tempestividade do pedido de revisão com a questão da tempestividade da reclamação. E nesse confuso contexto discursivo contém afirmações inexactas, como a de referir que o procedimento de revisão foi *reaberto*, quando esse procedimento nunca chegou sequer a iniciar-se, já que depois de uma 1ª decisão de indeferimento liminar do pedido de revisão por extemporaneidade – e que veio a ser judicialmente anulada por vício de falta de audição do contribuinte antes desse indeferimento – foi proferida 2ª decisão de indeferimento do pedido com o mesmo fundamento (intempestividade).

Começando, então, pela análise da referida excepção, verifica-se que ela é colocada do seguinte modo pelo MP:

(...)

A impugnação judicial teve como objecto imediato a decisão de indeferimento da reclamação graciosa apresentada contra as liquidações adicionais de IRS efectuadas em 17.11.2005 (...)

(...)

a) os sujeitos passivos foram notificados das liquidações adicionais de IRS em 30.11.2005 (probatório 12º/14º);

b) os recorrentes apresentaram em 3.03.2006 reclamação graciosa dirigida contra aqueles actos tributários (probatório 17º)

c) a reclamação graciosa foi indeferida por decisão proferida em 8.07.2008 (probatório 18º);

d) os reclamantes deduziram impugnação judicial contra a decisão de indeferimento, a qual se converteu em caso decidido ou resolvido em consequência do trânsito em julgado da sentença de absolvição da Fazenda Pública da instância, que manteve na ordem jurídica a decisão da administração tributária (probatório 20º; doc.fls. 43/52) a segunda reclamação graciosa apresentada em 16.04.2012 foi indeferida com fundamento na extemporaneidade (probatório 27º; doc. fls. 77/79).

f) a petição de impugnação judicial não critica o fundamento da segunda decisão de indeferimento (extemporaneidade) insistindo na discussão da legalidade dos actos tributários iniciada na reclamação graciosa;

g) esta circunstância, ainda que não consequenciando a intempestividade da impugnação judicial, cujo prazo de dedução foi observado (art. 102º n.º 2 CPPT), não pode deixar de determinar a sua improcedência, por violação de um duplo caso decidido ou resolvido formado pela duas decisões de indeferimento das reclamações graciosas;

h) outro entendimento produziria o efeito perverso de o contribuinte poder provocar uma decisão de indeferimento de reclamação graciosa, manifestamente intempestiva, com o objectivo de, na subsequente impugnação judicial, reabrir a discussão sobre a legalidade dos actos tributários que constituem o seu objecto mediato;

(...)

Pese embora a pertinência desta argumentação, considero que esta excepção (de conhecimento oficioso – cfr. art. 89º n.º 1 alínea c) do CPTA e arts. 576º n.ºs 1 e 2 e 578º do CPC) não pode proceder, pela simples razão de que na impugnação deduzida após o indeferimento da 1ª reclamação graciosa apresentada contra tais liquidações de IRS se decidiu que a sua impugnação (graciosa e contenciosa) estava dependente de prévio pedido de revisão da matéria colectável, e que se impunha aos impugnantes aguardar pela decisão da acção administrativa especial instaurada contra o acto de indeferimento desse pedido de revisão, e que só depois podiam impugnar as liquidações. Razão por que a 2ª reclamação graciosa (apresentada em 16.04.2012) é tempestiva, já que deduzida logo após a notificação despacho de indeferimento do pedido de revisão, sendo falso que a p.i. desta impugnação não contenha um ataque à legalidade da decisão de indeferimento da 2ª reclamação graciosa.

Resolvida tal questão, impunha-se, então, passar à apreciação da legalidade dos actos de liquidação (objecto mediato da impugnação).

E, nesse aspecto, considero que, ao contrário do que foi decidido neste acórdão, não havia que anular as liquidações de IRS impugnadas.

A ilegalidade que os impugnantes imputam às liquidações consiste, essencialmente, na violação do efeito suspensivo do pedido de revisão da matéria colectável, previsto no art. 91º, n.º 2 da LGT. Como se refere no relatório da sentença, os impugnantes «*Entendem que, só a partir da notificação do despacho de indeferimento do Pedido de Revisão, em março de 2012, é que estavam reunidas as condições formais e legais para que fossem emitidas as liquidações adicionais de IRS, pois só naquela data se consolidou o indeferimento do Pedido de Revisão. Argumentam que o Pedido de Revisão é condição para se impugnar e tendo efeito suspensivo não faz sentido que se mantenham as liquidações entretanto emitidas*» pelo que «*Afrontam essencialmente o facto da Administração Fiscal (AF) efetuar a liquidação de IRS antes de decidir o Pedido de Revisão*».

Todavia, no caso em análise, constata-se que o procedimento de revisão acabou por nunca ser aberto, já que o pedido formulado nesse sentido foi indeferido por extemporaneidade. Ou, como é salientado na sentença recorrida, «*não ocorreu nenhum procedimento de revisão que justificasse a suspensão da liquidação que ocorresse no final do mesmo*», porquanto o pedido para início do procedimento (início que ocorre com a reunião entre o perito indicado pelo sujeito passivo e o perito designado pela AT) (1)

foi indeferido e só o pedido que seja aceite determina a suspensão da liquidação do imposto até à decisão de mérito da pretensão, em conformidade com o disposto no art. 91.º, n.º 2, da LGT.

É certo que até estar esgotado o prazo para o contribuinte efectuar o pedido de revisão ou até ser proferida decisão sobre o pedido, não pode ser praticado o acto de liquidação que tenha por suporte a matéria colectável fixada. Isto é, o pedido de revisão suspende a liquidação correspondente. Todavia, essa suspensão não se mantém após a decisão e indeferimento do pedido de revisão e enquanto durar o recurso hierárquico que dessa decisão seja interposto, uma vez que esse recurso tem natureza facultativa e efeito devolutivo nos termos do n.º 1 do art.º 67.º do CPPT; assim como não se mantém durante a pendência da acção administrativa especial que se lhe siga, dado o efeito não suspensivo desta acção, não havendo, assim, que chamar à colação o acórdão do STA proferido no recurso n.º 0655/09, já que no caso aí em análise a liquidação fora efectuada antes de expirado o prazo para o contribuinte requerer a revisão da matéria colectável.

E, no caso vertente, a decisão proferida na acção judicial que anulou o acto de indeferimento liminar do pedido de revisão por falta de audição prévia do contribuinte, não converteu, de forma imediata e automática, os actos de liquidação que entretanto haviam sido praticados de forma regular e válida, em actos ilegais; tal ilegalidade só poderia ocorrer se o pedido de revisão obtivesse, em execução do julgado e após o cumprimento da formalidade omitida, decisão de admissão, o que não aconteceu, pois foi renovada a decisão de indeferimento do pedido.

Razão por que negaria provimento ao recurso.

Dulce Neto.

(¹) Cfr. *Lei Geral Tributária, anotada e comentada, de Diogo Leite de Campos, Benjamim Silva Rodrigues e Jorge Lopes de Sousa, pág. 806.*

Acórdão de 16 de Dezembro de 2015.

Assunto:

Imposto de Selo. Valor patrimonial tributário. Actualização oficiosa.

Sumário:

O disposto na alínea b) do n.º 3 do artigo 13.º do CIMI não confere ao chefe de finanças a possibilidade ou o dever legal de proceder à actualização do VPT dos imóveis constantes das matrizes, em decorrência das inovações (alteração dos artigos 40.º, 41.º, 43.º e 44.º e aditamento do artigo 40.º-A, todos do CIMI) introduzidas pela Lei 53-A/2006, de 29/12 (OE 2007).

Processo n.º 1403/14-30.

Recorrente: A....., S.A.

Recorrida: Fazenda Pública.

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

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo

1 – A....., S.A. melhor identificada nos autos, vem interpor recurso da decisão do Tribunal Administrativo e Fiscal de Viseu que julgou improcedente a impugnação judicial por ela deduzida, contra o acto de liquidação adicional de imposto do selo n.º 2008 001997522 de 2007, no montante de 4.162,64 €.

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

«a) A Recorrente adquiriu em 28 de Dezembro de 2007, por compra à sociedade B....., S.A. e pelo preço acordado de € 3.200.000,00, o prédio misto sito na Rua..... ou, limite de Caramulo, freguesia de, concelho de Tondela, descrito na Conservatória do Registo Predial de Tondela sob o n.º 363, e inscrito na matriz urbana sob o art.º 1272 e na matriz rústica sob o art.º 6719;

b) Na data da escritura foi liquidado imposto de selo no montante de €25.600,00, sendo a base tributável o valor de aquisição, uma vez que o valor tributário, ainda não apurada nos termos do CIMI, era inferior;

c) O Prédio viria a ser avaliado nos termos do CIMI como consequência não da aquisição do mesmo pela Recorrente mas da aquisição que a sociedade B..... — vendedora à Recorrente - tinha feito em 28 de Dezembro de 2004. Este procedimento não foi terminado antes da aquisição do Prédio

pela Recorrente, que somente em 1 de Julho de 2008 teve conhecimento do resultado da avaliação, através de notificação que recebeu da Administração Fiscal;

d) Foi fixado o VPT do prédio urbano em € 3.613.700,00, resultante da soma dos valores parciais de cada uma das divisões com utilização independente, sendo que este resultado, notificado à Recorrente, assumia cariz definitivo, uma vez que se tratava de uma segunda avaliação, requerida pela B....., S.A.;

e) Uma vez que esta avaliação se reportava à data da aquisição do imóvel pela B....., S.A. (ou seja, a 28-12-2004), e que o respetivo resultado, atendendo às normas legais então vigentes, não se mostrava criticável, a Recorrente absteve-se de impugnar judicialmente o ato de fixação de VPT do prédio;

f) Todavia, com base no referido VPT, a Administração Fiscal, em Agosto de 2008, procedeu à liquidação adicional de Imposto do Selo respeitante à respetiva aquisição pela Recorrente, do que resultou um imposto superior a pagar pela Recorrente — justificativo da liquidação adicional;

g) Ora, a Recorrente não ignora o direito da Administração Fiscal de corrigir uma liquidação de imposto em virtude da atualização do VPT do imóvel, reportada à data da verificação do facto tributário, porém, em 1 de Julho de 2007, entraram em vigor as normas previstas no art.º 73º e 77º da Lei 53-A/2006 (Orçamento de Estado para 2007) — pelas quais se procedeu ao aditamento do artº 40º-A e à alteração da redação do artº 40º e 44º do CIMI. Com as referidas alterações, o legislador previu que o VPT dos imóveis com idade entre 9 a 15 anos fosse apurado com aplicação do coeficiente de vetustez de 0,85, em detrimento dos coeficientes anteriormente aplicáveis - de 0,95 para os imóveis com 9 e 10 anos, e de 0,90 para os imóveis entre 11 a 15;

h) O legislador estabeleceu ainda novos parâmetros para determinação da área do imóvel relevante para o cálculo do VPT, mediante a aplicação de um coeficiente de ajustamento;

i) Ambas as alterações legislativas ocorreram após o início do procedimento de avaliação decorrente da primeira transmissão na vigência do CIMI, mas antes da aquisição do imóvel pela Recorrente. Dessa forma, muito embora essas alterações não pudessem ser relevadas no procedimento de avaliação impulsionado pela aquisição do imóvel pela B....., S.A. (porque reportada a Dezembro de 2004), deveriam, no entanto, ter justificado uma atualização posterior do VPT aí apurado;

j) O Chefe de Finanças competente, nos termos da alínea b) do n.º 3 do artº 13º do CIMI, tem o dever de proceder à atualização oficiosa do VPT dos prédios quando tal seja legalmente determinado. No caso, nenhuma atualização foi efetuada pelo Chefe de Finanças de Tondela, ainda que o registo matricial houvesse de ser atualizado com referência a 31 de Dezembro de 2007, n.º 4 do art.º 12º do CIMI) e tal dever de atualização se tenha constituído logo em 1 de Julho de 2007, data da entrada em vigor da alteração legislativa;

k) Até à data, não se refletiu no VPT do Prédio a alteração dos coeficientes de vetustez e a previsão de um coeficiente de ajustamento de áreas (ambos estabelecidos pela Lei 53-A/2006), que na prática determinariam uma redução do VPT do imóvel, apurado na avaliação efetuada e reportada a 2004, de 3,613,741.72 para € 3.102.330, no que à parte urbana do Prédio respeita. (Cfr. Doc. 11 já junto);

l) Assim se verifica, pois, uma omissão procedimental ilícita que afeta a legalidade do ato de liquidação em causa, porquanto, caso tivesse sido praticada a atualização omitida, o valor do ato de liquidação adicional não corresponderia ao valor do ato ora impugnado;

m) Ao invés de uma liquidação adicional de €4.162,64 (resultante da aplicação da taxa de 0,8%, à diferença de €520.301,72 entre o VPT atualizado do imóvel, reportado a 28/12/2004 e o valor tributável do contrato (28/12/2007)), teríamos uma liquidação adicional de €71,12, sendo a referida diferença de apenas €8.890,00;

n) Parte do imposto que a Administração Tributária exige através do ato impugnado não é, assim, exigível;

o) A Recorrente não poderia sindicatizar a omissão procedimental — que resultou em erro da liquidação posterior - através da impugnação direta do original ato que fixou o VPT reportado a 2004, uma vez que tal omissão não se verificou no âmbito do procedimento tributário de avaliação do imóvel, mas sim em momento temporal subsequente à data a que tal avaliação se reportava;

p) O nosso sistema jurídico, assegurando a “tutela plena, efetiva e em tempo útil dos direitos e interesses protegidos em matéria tributária” (Cfr: artº 96º do C.P.P.T.), privilegia a impugnação unitária dos atos tributários (cfr: artº 54º do C.P.P.T.),

q) Assim, não se encontrando previsto um meio processual próprio para questionar a legalidade das omissões de atos estipulados na lei, terá de se entender que a Recorrente o poderia fazer em sede de Reclamação Graciosa e, bem assim, também através da Impugnação Judicial, tanto mais que nos termos do artº 99º do C.P.P.T., o legislador previu que a Impugnação Judicial poderia ter por fundamento “qualquer ilegalidade, designadamente (...) preterição de formalidades legais”;

r) A obrigação do Chefe de Finanças atualizar o VPT do imóvel decorre diretamente da conjugação das normas previstas no art.º 73º e 77º da Lei 53-A/2006 e do n.º 3 do artº 13.º do CIMI, sendo esta a única interpretação que encontra tradução na letra da lei e é esta também a conclusão imposta pelo elemento teleológico da interpretação normativa;

s) Na verdade, nos termos do n.º 3 do artº 104º da Constituição, “a tributação do património (na qual terá de se incluir o imposto do selo pela transmissão de bens imóveis) deve contribuir para

a igualdade entre os cidadãos” (desígnio que decorreria sempre do artº 13º), sendo que os órgãos da Administração, designadamente os da Administração Fiscal, devem agir para com os administrados no respeito pelos princípios da justiça e igualdade;

t) Não seria, pois, admissível que o legislador procurasse tratar situações análogas de forma diferente;

u) Com efeito, apenas a consagração de um dever oficioso de atualização do VPT impede a desigualdade de tratamento (quer em sede de Imposto do Selo, quer em sede de IMT) entre contribuintes que adquirem imóveis após 1 de Julho de 2007, nomeadamente entre os que os adquirem na sequência de uma primeira transmissão na vigência do CIMI (que, por força da necessária avaliação do prédio, são tributados pelo respetivo VPT atualizado, nos termos do art. 27º do DL 287/2003), e aqueles que, como a Recorrente, os adquirem na sequência de transmissão posterior àquela (que são assim tributados por um VPT desatualizado e que já não corresponde à base tributável pretendida pelo legislador);

v) Não se vislumbram razões, pois, que possam impedir a oficiosidade da atualização do VPT, nem que, por conseguinte, impeçam a qualificação da omissão de atualização como uma ilegalidade invalidante do ato tributário;

w) De facto, se por um lado a oficiosidade da atualização se mostra favorável à desburocratização da atividade administrativa, por outro assegura que todos os contribuintes sejam tributados de forma equivalente, pela base tributável que o legislador considerou adequada, atendendo ao princípio da capacidade contributiva;

x) Nestes termos, sempre será inconstitucional a norma prevista na alínea b) do n.º 3 do artº 13º do CIMI, a aplicar pelo Tribunal, quando interpretada no sentido de o Chefe de Finanças não ter o dever oficioso de promover a atualização do VPT de um prédio na sequência de alteração legislativa que afete, no caso, os respetivos índices de vetustez e ajustamento de áreas,

y) Na medida em que a mesma, por determinar um tratamento desigual dos contribuintes colocados em situações análogas, viola as normas estabelecidas no n.º 2 do artº 266º, artº 13º e n.º 3 do artº 104º da Constituição da República Portuguesa e desrespeita os princípios da justiça, igualdade e capacidade contributiva;»

2 – Não foram apresentadas contra alegações.

3 – O Exmº Procurador-Geral Adjunto emitiu douto parecer a fls. 329/331, que, na parte relevante se transcreve:

«A nosso ver o recurso não merece provimento.

Como causa de pedir da anulação da liquidação do imposto de selo a recorrente invoca, exclusivamente, a ilegalidade do VPT tido em conta na liquidação do tributo.

Ora, como resulta do probatório e dos autos (ponto 8) a recorrente foi notificada do resultado da 2.ª avaliação do imóvel, que não foi objecto de impugnação.

Ou seja, a recorrida não imputa ao acto sindicado qualquer vício específico da liquidação, questionando, apenas, o VPT, que só poderia ser apreciado em processo autónomo de impugnação do acto de fixação do VPT, enquanto acto destacável, para efeitos de impugnação contenciosa, do procedimento de liquidação do tributo e desde que esgotados os meios gratuitos necessários.

Como discorre o ilustre Juiz Conselheiro Jorge Lopes de Sousa a este respeito, em anotação ao artigo 134.º do CPPT (Código de procedimento e de processo Tributário, anotado e comentado, II volume, página 433) “Como resulta dos n.ºs 1 e 2 deste art. 134.º, os actos de fixação de valores patrimoniais podem ser impugnados autonomamente, com fundamento em qualquer ilegalidade

Esta impugnabilidade autónoma está em sintonia com o preceituado no art. 86.º, n.º 1, da LGT, em que se estabelece que os actos de avaliação directa são directamente impugnáveis.

Estes actos, assim, quando inseridos num procedimento de liquidação de um tributo, são actos destacáveis para efeitos de impugnação contenciosa.

Tratando-se de actos destacáveis e inexistindo qualquer restrição relativa às ilegalidades que podem ser objecto de impugnação contenciosa os vícios de que enferme o referido acto de avaliação apenas poderão ser arguidos em impugnação do acto de avaliação e não do acto de liquidação que seja praticado com base naquele, já que atribuição da natureza de acto destacável tem por fim, precisamente, autonomizar os vícios deste acto para efeitos de impugnação contenciosa.

Sendo assim, não haverá possibilidade de apreciação da correcção do mesmo acto em impugnação do acto de liquidação, tendo aí de ter-se como pressuposto o valor fixado na avaliação.

Esse entendimento do valor fixado no acto de avaliação para praticar o acto de liquidação, verifica-se mesmo que o acto de avaliação venha a ser impugnado, pois a impugnação deste não tem efeito suspensivo (n.º 7 deste art. 134.º).

Nestes casos, se vier a ser reconhecida razão ao contribuinte no processo de impugnação do acto de avaliação, o acto de liquidação que nele assentou cairá por passar a estar afectado de nulidade, como acto consequente [alínea i) do n.º 2 do art. 133.º do CPA]”.

Assim sendo, parece ser de concluir pela inadmissibilidade da dedução da impugnação dos actos de liquidação, apenas com fundamento em discordância sobre o VPT.

Como se referiu, a recorrente foi notificada do resultado da 2ª avaliação, já em plena vigência da Lei 53-A/2006, não tendo impugnado o VPT, valor esse que esteve na génese da sindicada liquidação, pelo que a fixação desse valor faz caso resolvido ou resolvido, só podendo ser objecto de alteração nos termos do estatuído no artigo 130.º/4 do CIMI.

E, salvo melhor juízo, não se diga que a AT tinha o dever legal de nos termos do disposto no artigo 13.º/3/b) do CIMI proceder à actualização oficiosa do VPT, por via das alterações introduzidas aos artigos 41.º e 44.º e adição do artigo 40.º-A efectuado pela LOE/2007 (lei 53-A/2006).

Em primeiro lugar, se a recorrente entendia que tal lei, no segmento em causa, já era aplicável ao procedimento de avaliação do VPT do imóvel, deveria impugnar o resultado da avaliação, o que, como já se viu, não fez, pelo que o VPT apurado faz caso decidido ou resolvido.

Por outro lado, nos termos do estatuído no artigo 79.º da Lei 53-A/2006, sob a epígrafe «regras especiais de produção de efeitos no âmbito do IMI» «O disposto nos artigos 40.º, 41.º, 43.º e 44.º do Código do IMI, com a redacção introduzida pela presente Lei, bem como no artigo 40º-A, aditado ao Código do IMI pela presente Lei, apenas é aplicável a partir de 1 de Julho de 2007.»

Nos termos do estatuído no artigo 37.º/4 do CIMI “A avaliação reporta-se à data do pedido de inscrição do prédio na matriz” (Neste sentido acórdão do TCAS, de 2012.02.28-P.5214/11, disponível no sítio da internet www.dgsi.pt)

Ora, em função da factualidade apurada, a avaliação teria, sempre, de se reportar à data do pedido de inscrição na matriz, ou seja, 22 de Fevereiro de 2005, sendo certo que na determinação do VPT do imóvel devem ter-se em conta as normas vigentes nessa data.

Parece, assim, certo que a AT não tinha, no caso em análise, de proceder à actualização oficiosa do VPT, por via da entrada em vigor a Lei 53-A/2006.

E, salvo melhor opinião, não se antolha (nem a recorrente, a nosso ver, o demonstra) que a interpretação adoptada viole as normas ou princípios constitucionais que a recorrente invoca.

A interpretação que a recorrente faz não tem, a nosso ver, apoio na letra e espírito da lei.

A sentença recorrida, em nosso entendimento, não merece censura.

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

4 - Colhidos os vistos legais, cabe decidir.

5 – Foi dada como provada a seguinte matéria de facto:

1. A Impugnante é dona e legítima proprietária do prédio misto sito na Rua Dr. ou, limite de Caramulo, freguesia de, concelho de Tondela, descrito na Conservatória do Registo Predial de Tondela sob o n.º 363 e inscrito na matriz predial urbana sob o artigo 1272 e na matriz rústica sob o artigo 6719. — cfr. doc. 3 junto com a petição inicial.

2. O prédio identificado no ponto 1 foi adquirido pela sociedade B....., S.A. em 28.12.2004.

3. Em 22.02.2005, a sociedade B....., S.A. apresentou a declaração Mod. 1 do IMI, tendo declarado, como motivo de entrega da declaração, a 1ª transmissão na vigência do IMI. — cfr. fls. 60 do processo de reclamação graciosa apenso.

4. Em 28.12.2006, pelo preço global de 3.200.000,00 €, a Impugnante adquiriu à sociedade B....., S.A. o referido imóvel — cfr. doc. 5 junto com a petição inicial.

5. O prédio foi objeto de 1.ª avaliação, notificada à sociedade B....., S.A. em 02.05.2007.

6. Não concordando com o valor patrimonial tributário atribuído, a sociedade B....., S.A. requereu, em 31.05.2007 a 2.ª avaliação do imóvel.

7. O prédio foi objeto de 2.ª avaliação, tendo sido fixado o valor patrimonial de 3.613.700,00 € - cfr. doc. 6 junto com a petição inicial.

8. A Impugnante foi notificada do resultado da 2.ª avaliação em 01.07.2008, não tendo impugnado o valor atribuído ao prédio.

9. Em 09.08.2008 foi emitida a liquidação adicional de Imposto do Selo n.º 2008 001997522, no montante de 4.162,64 €. — cfr. doc. 2 junto com a petição inicial.

10. A Impugnante deduziu reclamação graciosa da referida liquidação que foi autuada sob o n.º 2704200904000218. — cfr. processo de reclamação graciosa apenso.

11. Por despacho de 20.04.2009, do Sr. Chefe de Finanças de Tondela, foi a reclamação totalmente indeferida. — cfr. - fls. do processo de reclamação graciosa apenso.

6. Do objecto do recurso

Da análise do segmento decisório da sentença e dos fundamentos invocados pela recorrente para pedir a sua alteração, podemos concluir que a questão objecto do recurso consiste em saber se padece de erro de julgamento a sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Viseu que julgou improcedente a impugnação da liquidação adicional de Imposto de Selo n.º 2008001997522 de 2007, no entendimento de que tal acto não padece do vício de violação de lei pelo alegado incumprimento do dever de actualização oficiosa do valor patrimonial tributário do prédio em causa nos presentes autos, decorrente das alterações introduzidas no CIMI pela Lei 53-A/2006, de 29/12 (OE 2007).

A sentença recorrida julgou improcedente impugnação judicial interposta contra o acto de indeferimento de reclamação graciosa, por sua vez deduzida contra o acto de liquidação adicional do imposto de selo de 2007, considerando que o valor patrimonial tributário tido em conta para cálculo daquele Imposto de Selo foi determinado em sede do respectivo procedimento de avaliação, cuja decisão faz caso decidido ou resolvido por falta de impugnação, sendo certo que a Administração Tributária não tinha o dever legal de proceder à actualização oficiosa do VPT, em consonância com a Lei 53-A/2006, tanto mais que tais alterações apenas se aplicam aos pedidos de inscrição na matriz efectuados a partir da entrada em vigor de tal lei, ou seja, 1 de Julho de 2007

Não conformada com a decisão recorrida, vem a A..... interpor o presente recurso.

A base da sua argumentação assenta nas seguintes proposições:

a) A AT deveria, por força do disposto na alínea b) do n.º 3 do art. 13.º do CIMI, ter procedido à actualização oficiosa do VPT do prédio na sequência das alterações introduzidas pela Lei 53-A/2006 (OE 2007) aos arts. 40.º e 44.º e aditamento do art. 40.º-A, que determinaram a fixação de um diferente coeficiente de vetustez e, bem assim, de novos parâmetros para determinação da área do imóvel relevante para o cálculo do VPT, mediante a aplicação de um coeficiente de ajustamento, o que determinaria a liquidação de um imposto inferior ao liquidado.

b) Isto porque, na tese da recorrente, as alterações legislativas ocorreram após o início do procedimento de avaliação decorrente da 1ª transmissão na vigência do CIMI, mas antes de ela (recorrente) ter adquirido o imóvel, pelo que embora essas alterações não pudessem ser relevadas no procedimento de avaliação impulsionado aquando da 1ª aquisição do imóvel (porque reportada a Dezembro de 2004) pela B....., S.A., deveriam, no entanto, ter justificado uma actualização posterior do VPT aí apurado, tendo em conta o dever de o Chefe do Serviço de Finanças proceder oficiosamente a tal actualização (al. b) do n.º 3 do citado art. 13º do CIMI).

c) E não tendo sido feita tal actualização do VPT ocorreu «uma omissão procedimental ilícita que afecta a legalidade do ato de liquidação em causa».

7. Apreciando e decidindo

Entendemos que não assiste razão à recorrente.

Vejam os.

Este Supremo Tribunal Administrativo já se pronunciou por duas vezes sobre a questão suscitada, em casos idênticos aos dos presentes autos, até nos pressupostos de facto, e em que estavam em causa impugnações judiciais deduzidas pela aqui recorrente contra as liquidações de IMI do ano de 2007 e de IMT de 2007, referentes ao mesmo prédio (Acórdãos de 11.11.2015, recurso 268/15 e de 18.11.2015, recurso 676/15, respectivamente).

Ali se decidiu que o disposto na alínea b) do n.º 3 do art. 13º do CIMI não confere ao chefe de finanças a possibilidade ou o dever legal de proceder à actualização do VPT dos imóveis constantes das matrizes, em decorrência das inovações (alteração dos arts. 40.º, 41.º, 43.º e 44.º e aditamento do art. 40.º-A, todos do CIMI) introduzidas pela Lei 53-A/2006, de 29/12 (OE 2007).

Concordamos com esta jurisprudência cuja fundamentação jurídica tem plena aplicação também no caso vertente e que, por isso, passamos a acompanhar de perto.

Antes de mais cumpre referir, como bem nota o Exmº Procurador-Geral Adjunto neste Supremo Tribunal Administrativo, que a recorrente invoca, como causa de pedir da anulação da liquidação do imposto de selo, exclusivamente a ilegalidade do VPT tido em conta na liquidação do tributo.

Ora o valor patrimonial tributário que relevou para a determinação do Imposto de Selo cuja liquidação vem impugnada resultou de procedimento avaliação desencadeado, nos termos do art. 15º (avaliação de prédios já inscritos na matriz) do DL 287/2003, de 12/11, pela apresentação, em 22/5/2005, da declaração Modelo 1, pela sociedade B....., S.A., em virtude de uma 1ª transmissão do respectivo prédio na vigência do CIMI.

E, tendo sido citada, essa sociedade comercial, requereu 2.ª avaliação do imóvel, sendo certo que o resultado desta avaliação veio a ser já notificado à recorrente, em 1/7/2008 (por, entretanto, ter adquirido a propriedade do imóvel).

Porém, não obstante esta notificação ter ocorrido já na vigência das alterações introduzidas no CIMI pela Lei 53-A/2006, a impugnante/recorrente não impugnou, nos termos do art. 134º do CPPT, o valor patrimonial tributário fixado nesse procedimento de avaliação, operando-se caso decidido ou resolvido quanto a tal matéria, a qual não poderia ser agora sindicada em sede de impugnação judicial do acto de liquidação adicional de Imposto de Selo.

Acresce que também carece de razão legal a argumentação da recorrente quando invoca que a Administração Tributária tinha o dever legal de, nos termos do disposto no artigo 13.º/3/b) do CIMI, proceder à actualização oficiosa do VPT, por via das alterações introduzidas aos artigos 41.º e 44.º e adição do artigo 40.º-A efectuado pela LOE/2007 (Lei 53-A/2006).

Como se deixou explicado no referido acórdão 268/15, daquele normativo ressaltam duas formas de actualização do valor patrimonial tributário dos imóveis: a avaliação segundo as normas do CIMI (e que constituirá o regime geral/regra) e a actualização quando seja legalmente determinado (regime especial resultante de determinação expressa do legislador).

Ora, por um lado, fora dos casos previstos no n.º 1 do art. 37º do CIMI, a promoção para actualização oficiosa do VPT de um prédio urbano, por parte do Chefe de Finanças, só é legalmente permitida, em regra, nos casos em que a realidade física não corresponda ou não coincida com a realidade inscrita/descrita na matriz e, por outro lado, tendo as alterações decorrentes da entrada em vigor da Lei 53-A/2006, entrado em vigor em 1/7/2007 (cfr. o art. 79º dessa Lei), e uma vez que as inovações (lei nova) apenas se aplicarão aos pedidos de inscrição (e/ou actualização) na matriz, formulados após 1/7/2007, por via da declaração mod. 1, então essas mesmas alterações não poderiam ser aplicadas ao procedimento de avaliação do imóvel em causa nos autos, dado que, reportando-se a avaliação à data do pedido de inscrição ou actualização do prédio na matriz, essa data relevante é a de 22/5/2005 (cfr. o n.º 4 do art. 37º do CIMI), impondo-se, portanto a aplicação da lei então em vigor. Mas apesar de relativamente aos pedidos de inscrição/actualização da matriz formulados até 1/7/2007 e às consequentes avaliações relevarem, no que respeita à determinação, por via da avaliação directa, do VPT dos prédios urbanos, as alterações introduzidas pela Lei 53-A/2006, destas não resulta que o legislador haja pretendido a reavaliação dos prédios que já anteriormente tivessem sido avaliados, tanto que logo delimitou, em termos de tempo e de forma, o início de vigência das normas objecto das alterações, não fazendo coincidir esse momento com o da entrada em vigor das restantes normas do Orçamento de Estado para o ano de 2007.

Acresce que, de acordo com o estatuído nos n.ºs 4 e 5 do art. 130º do CIMI [na redacção então em vigor ⁽¹⁾], o valor patrimonial tributário obtido com base em avaliação directa só poderia ser objecto de alteração, com fundamento em desactualização, por meio de avaliação, decorridos 3 anos sobre a data do encerramento da matriz em que tenha sido inscrito o resultado daquela avaliação directa.

Em suma, só com fundamento em qualquer alteração da realidade, poderia o Chefe de Finanças determinar procedimentos para aferir de novo VPT correspondente, não tendo, portanto, nesta base, a possibilidade ou o dever legal de proceder à actualização do VPT dos imóveis constantes das matrizes, por via das inovações introduzidas pela mencionada Lei 53-A/2006, de 29/12.

E essa impossibilidade legal tanto releva para efeitos de IMI, como para efeitos do Imposto de Selo decorrente da aquisição do prédio pela recorrente.

Por último não procede também a alegação de inconstitucionalidade (por violação dos princípios constitucionais da justiça, da igualdade e da capacidade contributiva, à luz do disposto nos arts. 13º, 33º, 104º, n.º 3, e 266º, n.º 2, todos da CRP) da alínea b) do n.º 3 do art. 13º do CIMI, quando interpretada no sentido de o Chefe de Finanças não ter o dever oficioso de promover a actualização do valor patrimonial tributário de um prédio na sequência de alteração legislativa que afecte, no caso, os respectivos índices de vetustez e ajustamento de áreas.

Na verdade, por um lado, a situação da recorrente não se equipara à dos contribuintes tributados em relação a prédios cujas avaliações ocorreram já no âmbito da lei (e, portanto, das novas regras) e, por outro lado, a circunstância de o resultado da 2ª avaliação só ter ficado consolidado em 2008, também não coloca a recorrente em situação de desigualdade perante os demais contribuintes cujas avaliações se consolidaram nos anos de 2005 em diante (ao invés, ficou em igualdade de circunstâncias com esses contribuintes cujos prédios foram então avaliados). E em qualquer dos casos, tendo a declaração Mod. 1 relativa ao prédio em causa sido apresentada em Fevereiro de 2005 pela anterior proprietária, só a partir dessa data se iniciaria o procedimento para a avaliação directa, pelo que, ainda que o procedimento terminasse nesse mesmo ano de 2005, só a partir de 2008 é que a Lei autorizaria a actualização do valor patrimonial nos termos das disposições legais indicadas, e que não relevaria, portanto, para efeitos da presente liquidação de Imposto de Selo relativo à aquisição operada em 28/12/2007.

Trata-se, como já se sublinhou no já referido Acórdão 676/15, de uma interpretação em consonância com as regras que regulam o início da vigência da lei/aplicação da lei no tempo (arts. 5.º e 12.º do CCivil e 12.º da LGT) e que não contende com os referenciados normativos e princípios constitucionais invocados pela recorrente.

Pelo que fica dito, improcedem todos os fundamentos do recurso.

8. Decisão:

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

Custas pela recorrente.

Lisboa, 16 de Dezembro de 2015. — *Pedro Delgado* (relator) — *Fonseca Carvalho* — *Isabel Marques da Silva*.

⁽¹⁾ «4 - O valor patrimonial tributário resultante de avaliação directa só pode ser objeto de alteração com o fundamento previsto na alínea a) do n.º 3 (valor patrimonial tributário considerado desactualizado) por meio de avaliação decorridos três anos sobre a data do pedido, da promoção oficiosa da inscrição ou da atualização do prédio na matriz.

5 - O chefe do serviço de finanças competente pode, a todo o tempo, promover a rectificação de qualquer incorrecção nas inscrições matriciais, salvo as que impliquem alteração do valor patrimonial tributário resultante de avaliação directa com o fundamento previsto na alínea a) do n.º 3, caso em que tal rectificação só pode efectuar-se decorrido o prazo referido no número anterior.»

Acórdão de 16 de Dezembro de 2015.**Assunto:**

Administração do Porto de Lisboa, S.A. Representação em juízo.

Sumário:

A APL — Administração do Porto de Lisboa, S. A., sociedade anónima de capitais exclusivamente públicos, não é representada em juízo pela Fazenda Pública mas antes por mandatário especialmente designado para o efeito pelo respectivo Conselho de Administração, a tal não obstando o facto de estar em causa uma reclamação das decisões do órgão da execução fiscal.

Processo n.º 1455/15-30.

Recorrente: A.....

Recorrido: AT – Autoridade Tributária e Aduaneira.

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

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo

1. Vem A....., com os sinais dos autos, interpor recurso do despacho do Tribunal Tributário de Lisboa proferido nos autos de reclamação de decisões do órgão da execução fiscal n.º 1506/15.2BELRS, a fls. 190/191, o qual absolveu a Fazenda Pública da instância e determinou que os autos corressem termos contra a Administração do Porto de Lisboa, SA, ordenando ainda a notificação do Presidente do Conselho de Administração da Administração do Porto de Lisboa, SA, para no prazo de oito dias apresentar resposta a que alude o artº 278º, n.º 2 do CPPT.

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

A. Na qualidade de revertido no processo de execução fiscal n.º 3069201001005480, em que são cobradas alegadas taxas que seriam devidas à Administração do Porto de Lisboa, S.A., pela suposta concessão de terrenos do domínio público hídrico à executada principal - a sociedade B....., Lda, com o MPC - nos termos do já revogado Decreto-Lei n.º 468/71, de 5 de Novembro, o Apelante apresentou requerimento de suspensão da execução com dispensa de prestação de garantia, com o objectivo de suspender tal execução no decurso da impugnação judicial e da oposição à execução que também apresentou.

B. E apresentou tal pedido ao Chefe do Serviço de Finanças de Lisboa 1, já que é naquele serviço que corre a execução, nos termos dos artigos 10 n.º 1, alínea l), 148º, n.º 1, alínea a), 149º, 150º e 152º, nº1, todos do CPPT.

C. Tendo em conta o montante global da quantia exequenda (€ 1.424.674,84), tal pedido foi apreciado pela Direcção de Finanças de Lisboa, que o indeferiu.

D. Inconformado, o Apelante apresentou a já identificada Reclamação judicial, nos termos do artigo 276º do CPPT.

E. Já depois de ter respondido à reclamação apresentada, nos termos do artigo 278º, nº2, do CPPT, a Fazenda Pública apresentou requerimento no qual invoca a sua ilegitimidade “para representar a Administração do Porto de Lisboa, S.A.”, credora nos autos de execução supra identificados.

F. O Tribunal a quo proferiu despacho que julgou procedente a excepção de ilegitimidade suscitada e deu sem efeito a notificação remetida à Fazenda Pública para contestar, dando também sem efeito os actos posteriores que de tal notificação dependessem.

G. O Apelante não pode conformar-se com o conteúdo de tal despacho, tendo em conta o âmbito específico em que foi proferido o acto de indeferimento reclamado, a natureza do mesmo e a qualidade do órgão que o emanou, ou seja: o fato de tal acto ter sido praticado na execução fiscal, no âmbito de um pedido que tem de ser efectuado ao órgão de execução fiscal e tendo sido praticado por esse mesmo órgão, conforme preceitua o artigo 52º, nº4, da LGT e 170º do CPPT.

H. Isto porque tal despacho afirma que a Fazenda Pública não tem competência para representar a Administração do Porto de Lisboa, S.A..

I. No entanto, não é a APL, S.A. que carece de ser representada nos autos de reclamação de actos do órgão de execução fiscal, uma vez que só a Autoridade Tributária é competente para a execução fiscal neste caso.

J. E sendo a Autoridade Tributária a entidade competente para a execução fiscal, de acordo com o artigo 10º, n.º 1, alínea f), e tendo sido o acto sindicado praticado por tal Autoridade no âmbito das suas competências enquanto órgão de execução fiscal, é à Fazenda Pública que compete a sua representação em juízo, de acordo com o artigo 15º, n.º 1, alínea a), primeira parte

K. Ou seja, a entidade que carece de representação nos autos de reclamação é a Autoridade Tributária, nomeadamente o Serviço de Finanças de Lisboa 1, enquanto órgão de execução fiscal, e a Direcção de Finanças de Lisboa, enquanto autora do despacho de indeferimento de suspensão da execução com dispensa de prestação de garantia, com competência nos termos dos artigos 149º e 150º do CPPT.

L. E a competência da Autoridade Tributária para a execução fiscal verifica-se quer se siga o caminho do artigo 155º, n.º 1, do CPA vigente à data dos factos, que remete para a execução fiscal e, consequentemente, para os artigos 148º, n.º 2, alínea a), e 15º, n.º 1, alínea a), quer se prossiga pelo disposto no artigo 148º, n.º 1, alínea a), que no entender do Apelante é o que deve ser aplicado ao caso subjudice, já que estamos perante uma dívida de taxas.

M. Invariavelmente, a competência e a legitimidade para a execução fiscal serão da administração tributária, nos termos dos artigos 10º, n.º 1, alínea f), 148º, n.º 1, alínea a), 149º, 150º e 152, todos do CPPT, cabendo, pois, a competência para representar a administração tributária à Fazenda Pública, de acordo com o artigo 15º, n.º 1, a) do mesmo Código.

N. Pelo exposto, o despacho recorrido violou os artigos 10º, n.º 1, alínea l), 15º, n.º 1, alínea a), 148º, n.º 1, alínea a), 149º, 150º e 152º, todos do CPPT.»

2. Não foram apresentadas contra-alegações.

3. Neste Supremo Tribunal Administrativo o Exmº Procurador-Geral Adjunto emitiu douto parecer no sentido do não provimento do recurso, com a seguinte fundamentação que, na parte mais relevante, se transcreve:

«A nosso ver o recurso não merece provimento.

No PEF a que se reporta a presente RAOEF está em causa a cobrança de quantia relativa a taxas dominiais da titularidade da APL, SA.

Compete aos serviços da Administração Tributária instaurar os processos de execução fiscal e realizar os actos a eles respeitantes, ressalvados os previstos no artigo 151.º/1 (artigo 10.º/ f) do CPPT).

O PEF abrange a cobrança de taxas, como a taxa dominial, ora, em questão (artigo 148.º/1/ a) do CPPT).

Considera-se OEF o serviço da Administração Tributária onde deva correr a execução (artigo 149.º do CPPT).

Tem legitimidade para promover a execução das dívidas referidas no artigo 148.º do CPPT o OEF (artigo 152.º/1 do CPPT).

A credora APL, SA é uma sociedade anónima de capitais exclusivamente públicos (DL 336/98, de 3 de Novembro).

Nos termos do estatuído no artigo 1.º/2 do DL 336/98, de 3/11, a APL, SA, rege-se por esse diploma e seus Estatutos, publicados em anexo, e em tudo o que neles não estiver previsto pelas normas aplicáveis às sociedades anónimas e pelas normas especiais cuja aplicação decorra do objecto da sociedade.

De acordo com o disposto no artigo 10.º/ v) dos Estatutos da APL, SA, compete ao Conselho de Administração representar a sociedade em juízo, activa e passivamente.

Nos termos do disposto no artigo 13.º/1/ b) dos mesmos Estatutos compete ao Presidente do Conselho de Administração representar em juízo e fora dele, sem prejuízo de outros representantes ou mandatários poderem ser designados para o efeito.

Têm legitimidade tributária no processo judicial tributário, além da Administração Tributária, os contribuintes, incluindo substitutos e responsáveis, outros obrigados responsáveis, as partes dos contratos fiscais e quaisquer outras pessoas que provem interesse legalmente protegido, o Ministério Público e o Representante da Fazenda Pública (artigo 9.º do CPPT).

Compete ao Representante da Fazenda Pública nos tribunais tributários representar a Administração Tributária e, nos termos da lei, quaisquer outras entidades públicas no processo judicial tributário e no processo de execução fiscal (artigo 15.º/1/ a) do CPPT).

Quando a representação do credor tributário não for do representante da Fazenda Pública, as competências destes são exercidas pelo mandatário judicial que aquele designar (artigo 15.º/3 do CPPT).

Ora, do que se disse, parece resultar que a APL não faz parte da AT nos termos e para os feitos do disposto no artigo 1º/3 da LGT.

Também, do que se referiu, resulta que a APL é representada em juízo pelo Conselho de Administração, por sua vez representado pelo respectivo Presidente.

Assim sendo, quem deve ser notificado para responder nos termos do disposto no artigo 278.º/2 do CPPT não é a Fazenda Pública, mas sim o Presidente do respectivo Conselho de Administração.

Na verdade, a intervenção do Representante da Fazenda Pública no processo de execução fiscal apenas tem justificação quando estão em causa interesses da Administração Tributária ou de outras entidades públicas que, nos termos da lei, aquela deva representar, nos termos do disposto nos artigos 53.º do ETAF e 15.º/1/ a) do CPPT Código de Procedimento e de Processo Tributário, anotado e comentado, 6. edição 2011, Áreas Editora, Volume IV, página 310, Juiz Conselheiro Jorge Lopes de

Sousa e acórdãos do STA de 2011.01.26-P. 01050/10, 2011.02.09-P. 045/11 e de 2011.03.02-P. 046/11, todos eles disponíveis no sítio da Internet www.dgsi.pt).

A decisão recorrida não merece, assim, a nosso ver, qualquer censura.

Termos em que deve negar-se provimento ao presente recurso jurisdicional e manter-se a decisão recorrida na ordem jurídica.»

4. Com dispensa de vistos, dada a natureza urgente do processo, cabe decidir.

5. É o seguinte o teor do despacho recorrido:

«A presente reclamação de acto do Órgão de execução fiscal, deduzida contra o despacho de indeferimento do pedido de suspensão de execução com dispensa de prestação de garantia, foi liminarmente recebida e ordenada a notificação do Representante da Fazenda Pública, nos termos do artigo 278.º do CPPT.

Posteriormente à apresentação da resposta, veio a Exma. Representante da Fazenda Pública suscitar a sua ilegitimidade para contestar a reclamação do acto do Órgão de execução fiscal, na sequência da notificação de despacho proferido na oposição n.º 2468/14.9BELRS, deduzida no âmbito do mesmo processo de execução fiscal, por carecer de poderes de representação da Administração do Porto de Lisboa, S.A..

Apreciando e decidindo:

A quantia exequenda que se pretende cobrar coercivamente nos autos de execução n.º 3069201001005480, trata-se de uma dívida à APL-Administração do Porto de Lisboa, S.A., relativa a taxas dominiais, no valor de € 1.424.674,85.

Na execução fiscal está em causa, como se deixou expresso, uma dívida relativa a uso privativo sobre parcelas do domínio público, matéria na qual a administração tributária não teve qualquer intervenção, sendo credora a APL Administração do Porto de Lisboa, S.A., sociedade anónima de capitais exclusivamente públicos (cfr. Dec.-Lei n.º 336/98, de 3 de Novembro).

A alínea a), do n.º 1, do artigo 15º do CPPT preceitua que compete ao representante da Fazenda Pública nos tribunais tributários representar a administração tributária e, nos termos da lei, quaisquer outras entidades públicas no processo judicial tributário e no processo de execução fiscal. Nos termos dos artigos 10º, alínea v) e 13º, n.º 1, alínea b) dos Estatutos da APL, S.A. compete ao conselho de administração assumir a representação da sociedade em juízo e ao seu presidente representar o conselho (cfr. artigo 1, n.º 2 do Dec.-Lei n.º 336/98).

Daqui resulta que os artigos 9º, n.º 4 e 15.º, n.º 1 do CPPT, estatuem uma regra geral sobre legitimidade relativamente ao representante da Fazenda Pública para intervenção no processo judicial tributário. Porém, não excluem que a legitimidade processual, que se consubstancia na possibilidade de intervenção nos processos judiciais, possa caber a outras entidades, por força de norma especial.

Assim sendo, cabe à APL, S.A. a sua representação em juízo, através de mandatário judicial, nos termos das normas legais supra citadas (cfr. artigo 15.º, n.º 3 do CPPT).

Face ao exposto, julgo procedente a excepção de ilegitimidade suscitada pela Fazenda Pública e, em consequência, dou sem efeito a notificação de fls. 87 efectuada à Fazenda Pública para contestar, ficando sem efeito os actos posteriores que dela dependem (artigos 188º, 191º e 196º do Código de Processo Civil ex vi artigo 2º, alínea e) do Código de Procedimento e de Processo Tributário).

Notifique.

Após trânsito do despacho supra, notifique o Presidente do Conselho de Administração da Administração do Porto de Lisboa, S.A., para, no prazo de 8 dias, responder, nos termos do n.º 2 do artigo 278.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário.»

6. Do objecto do recurso:

Da análise da decisão recorrida e dos fundamentos invocados pela recorrente para pedir a sua alteração podemos concluir que a questão objecto de recurso consiste em saber se incorre em erro de julgamento o despacho exarado a fls. 190/191, que julgou procedente a excepção de ilegitimidade suscitada pela Fazenda Pública para contestar reclamação das decisões do órgão da execução fiscal apresentada no processo de execução fiscal em que se pretendem cobrar taxas dominiais, da APL, SA, no montante de € 1.424.674,85.

Sobre a suscitada questão de legitimidade entendeu-se no despacho recorrido que é o Presidente do Conselho de Administração da APL, SA que deve ser notificado para responder nos termos do artigo 278.º/2 do CPPT e não o representante da Fazenda Pública (artigos 1.º/2 do DL 336/98, de 3/11, 10.º/v) e 13.º/1/b) da APL e 9.º/4 e 15.º/3 do CPPT).

Não conformado com esta decisão vem o ali reclamante interpor o presente recurso.

A base da sua argumentação assenta nas seguintes proposições:

- sendo a Autoridade Tributária a entidade competente para a execução fiscal, de acordo com o artigo 10º, n.º 1, alínea f), e tendo sido o acto sindicado praticado por tal Autoridade no âmbito das suas competências enquanto órgão de execução fiscal, é à Fazenda Pública que compete a sua representação em juízo, de acordo com o artigo 15º, n.º 1, alínea a), primeira parte;

- a entidade que carece de representação nos autos de reclamação é a Autoridade Tributária, nomeadamente o Serviço de Finanças de Lisboa 1, enquanto órgão de execução fiscal, e a Direcção de Finanças de Lisboa, enquanto autora do despacho de indeferimento de suspensão da execução com dispensa de prestação de garantia, com competência nos termos dos artigos 149º e 150º do CPPT;

- a competência da Autoridade Tributária para a execução fiscal verifica-se quer se siga o caminho do artigo 155º, n.º 1, do CPA vigente à data dos factos, que remete para a execução fiscal e, consequentemente, para os artigos 148º, n.º 2, alínea a), e 15º, n.º 1, alínea a), quer se prossiga pelo disposto no artigo 148º, n.º 1, alínea a), que na tese do recorrente, é o que deve ser aplicado ao caso subjudice, já que está em causa uma dívida de taxas.

7. Apreciando e decidindo

De harmonia com o preceituado no artº 15º n.º 1 do CPPT compete ao representante da Fazenda Pública nos tribunais tributários representar a administração tributária e, nos termos da lei, quaisquer outras entidades públicas no processo judicial tributário e no processo de execução fiscal.

Por outro lado dispõe o n.º 3 daquele normativo que, quando a representação do credor tributário não for do representante da Fazenda Pública, as competências deste são exercidas pelo mandatário judicial que aquele designar.

Sobre o conceito de Administração Tributária dispõe o n.º 3 do artº 1º da LGT que integram a administração tributária, para efeitos do número anterior, a Direcção-Geral dos Impostos, a Direcção-Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo, a Direcção-Geral de Informática e Apoio aos Serviços Tributários e Aduaneiros, as demais entidades públicas legalmente incumbidas da liquidação e cobrança dos tributos, o Ministro das Finanças ou outro membro do Governo competente, quando exerçam competências administrativas no domínio tributário, e os órgãos igualmente competentes dos Governos Regionais e autarquias locais.

No caso, como se evidencia na decisão recorrida, está em causa uma dívida relativa a taxas dominiais por uso privativo sobre parcelas do domínio público, sendo credora a APL Administração do Porto de Lisboa, S.A., sociedade anónima de capitais exclusivamente públicos (cfr. Dec.-Lei n.º 336/98, de 3 de Novembro).

A Administração do Porto de Lisboa, que era antes um instituto público dotado de personalidade jurídica de direito público e de autonomia administrativa, financeira e patrimonial (Decreto-Lei n.º 309/87, de 7 de Agosto), foi transformada pelo artº 1º do DL 336/98 de 3 de Nov. em sociedade anónima de capitais exclusivamente públicos, passando a denominar-se APL — Administração do Porto de Lisboa, S. A., abreviadamente designada por APL, S. A.

Sendo uma sociedade anónima de capitais exclusiva ou maioritariamente públicos integra a categoria das chamadas empresas públicas de estrutura societária, na medida em preenche o requisito de influência dominante, por parte do Estado ou de outras entidades públicas estaduais, a que se refere a primeira parte da alínea a) do n.º 1 do artigo 3º do Decreto-Lei n.º 558/99, de 17 de Dezembro

As empresas públicas do tipo societário podem exercer poderes de autoridade que lhe são conferidos pela lei ou contrato e que são indicados exemplificativamente no artigo 14º do Decreto-Lei n.º 558/99 (expropriação por utilidade pública; utilização, protecção e gestão das infra-estruturas afectas ao serviço público; licenciamento e concessão, nos termos da legislação aplicável à utilização do domínio público, da ocupação ou do exercício de qualquer actividade nos terrenos, edificações e outras infra-estruturas que lhe estejam afectas» (cf., neste sentido, Carlos Cadilha, Sociedades de Capitais Exclusivamente ou Maioritariamente Públicos, natureza jurídica e vinculações jurídico-públicas, in <http://www.amjafp.pt>)

No caso, por força do respectivo diploma estatutário (artº 3º, n.º 2, alínea d) do DL 336/98 de 3 de Nov.) a APL tem competência para a fixação das taxas a cobrar pela utilização dos portos, dos serviços neles prestados e pela ocupação de espaços dominiais ou destinados a actividades comerciais ou industriais.

Não se contestando a natureza tributária da dívida exequenda (taxas dominiais), a questão controvertida no presente recurso é a de saber se a Fazenda Pública tem ou não competência para, no âmbito de um processo de reclamação de actos do órgão de execução fiscal, representar em juízo APL — Administração do Porto de Lisboa, S. A..

A recorrente assenta a sua argumentação no facto de ser a Autoridade Tributária a entidade competente para a execução fiscal, de acordo com o artigo 10º, n.º 1, alínea f), concluindo que, tendo sido o acto sindicado praticado por tal Autoridade no âmbito das suas competências enquanto órgão de execução fiscal, é à Fazenda Pública que compete a sua representação em juízo, de acordo com o artigo 15º, n.º 1, alínea a), primeira parte.

Entendemos, porém, que não lhe assiste razão.

No que respeita à competência para instaurar a execução fiscal, prevê o artº 10º, n.º 1, alínea f) do Código de Procedimento e Processo Tributário um regime próprio, do qual decorre que tal competência cabe à Administração Tributária, através do órgão de execução fiscal.

A execução fiscal é instaurada pelos serviços de finanças sendo o respectivo chefe que promove a execução e dirige a fase administrativa do processo, que corre nesse serviço.

Trata-se de um acto de natureza administrativa que vai despoletar toda a tramitação subsequente em que o processo se vai materializar, e mais não é do que a remessa do título executivo ao órgão da execução ⁽¹⁾.

Como esclarece o Tribunal Constitucional (Ac.80/2003, in <http://www.tribunalconstitucional.pt>) o acto de instauração da execução fiscal mais não corresponde do que à apresentação do título executivo, por parte do credor tributário, na repartição de finanças. Em tal momento, será lavrado despacho, no(s) próprio(s) título(s) ou numa relação deles — despacho esse que terá uma funcionalidade equivalente a uma fórmula de “execute-se” — e proceder-se-á ao respectivo registo (art. 188.º, n.º 1, do CPPT).

A competência para instaurar a execução fiscal cabe, pois, ao órgão de execução fiscal, serviço da Administração Tributária onde deva legalmente correr a execução, mas não se confunde com a legitimidade para representar o credor tributário nessa fase judicial.

Como bem nota o Exmº Procurador-Geral Adjunto no seu parecer, nos termos do disposto nos artigos 53.º do ETAF e 15.º/1/ a) do CPPT Código de Procedimento e de Processo Tributário a intervenção do Representante da Fazenda Pública no processo de execução fiscal apenas tem justificação quando estão em causa interesses da Administração Tributária ou de outras entidades públicas que, nos termos da lei, aquela deva representar.

Efectivamente decorre do referido artº 15º n.º 1 do CPPT que os representantes da Fazenda Pública representam toda a administração tributária que não tiver representação especial prevista na lei. ⁽²⁾

Neste sentido a jurisprudência desta secção vem afirmando que é legítimo extrair do artº 15º do CPPT a conclusão de que ao representante da Fazenda Pública pode caber a representação de outras entidades públicas no processo judicial tributário e no processo de execução fiscal se e nos casos em que a lei lhe atribua essa representação.

Este foi o entendimento acolhido nos acórdãos de 20.05.2009, recurso 388/09, de 13.01.2010, recurso 1129/09, e de 30.03.2011, recurso 197/11, e bem assim nos citados pelo Exmº Procurador-Geral Adjunto no seu parecer, em que se julgou que o IVV não é representado em juízo pela Fazenda Pública, mas, antes, por mandatário especialmente designado para o efeito pelo Presidente desse Instituto, a tal não obstante o facto de estar em causa uma reclamação de acto praticado pelo órgão de execução fiscal por dívidas provenientes de taxas, pois que o acto reclamado foi praticado no interesse do IVV.

E também nesse sentido se pronunciou ao acórdão de 27.02.2008, recurso 907/07, em que estava em causa a legitimidade da Fazenda Pública para representar a ERC - Entidade Reguladora da Comunicação Social em impugnação de liquidação da taxa de regulação e supervisão.

Sucede que no caso em apreço, sendo credora a APL Administração do Porto de Lisboa, S.A., os respectivos estatutos contêm norma relativa à representação em juízo daquela entidade e não a atribuem à Fazenda Pública.

Com efeito, de acordo com os artsº 10º, v) e 13º, alínea b) do Estatutos da Administração do Porto de Lisboa compete ao respectivo Conselho de Administração Representar a sociedade em juízo e fora dele, activa e passivamente, podendo desistir, transigir e confessar em quaisquer pleitos e, bem assim, celebrar convenções de arbitragem e constituir mandatários da sociedade com os poderes que julgue convenientes.

Em suma, cabendo a representação em juízo da Administração do Porto de Lisboa a mandatário especialmente designado para o efeito pelo respectivo Conselho de Administração, carece o representante da Fazenda Pública de legitimidade para assegurar essa representação nos presentes autos de reclamação das decisões do órgão da execução fiscal, pelo que bem andou a decisão recorrida ao julgar procedente a excepção de ilegitimidade suscitada pela Fazenda Pública.

Improcedem, pois, todos os fundamentos do recurso.

8. Decisão:

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

Custas pelo recorrente.

Lisboa, 16 de Dezembro de 2015. — *Pedro Delgado* (relator) — *Fonseca Carvalho* — *Isabel Marques da Silva*.

(1) *Ver neste sentido Freitas Rocha, Lições de Procedimento e Processo Tributário, 4ª edição, pag. 325.*

(2) *Cf. Jorge Lopes de Sousa, no seu Código de Procedimento e Processo Tributário, Áreas Edit., 6ª edição, Volume I, pag. 199*

Acórdão de 16 de Dezembro de 2015.

Assunto:

Execução Fiscal. Pagamento em Prestações. Número de Prestações. Plano de Revitalização em Curso quando Instaurada a Execução.

Sumário:

- I — *Em situações excepcionais, em estrita consonância com o carácter também excepcional da concessão de moratórias ou suspensão da execução constante do artigo 85.º, n.º 3, do Código de Processo e Procedimento Tributário, confere o artigo 42.º da LGT a possibilidade de pagamento em prestações das dívidas tributárias quando o devedor não possa solver a dívida tributária integralmente e de uma só vez.*
- II — *O pagamento em prestações encontra-se regulado no artigo 196.º do Código de Processo e Procedimento Tributário onde desde a sua versão original o legislador afirmou que, por regra, em casos de imposto retido na fonte o pagamento em prestações não seria admitido.*
- III — *Sempre admitiu como 1.ª excepção a situação de morte do executado e, inicialmente também uma outra excepção: quando esteja em aplicação plano de recuperação económica legalmente previsto de que decorra a imprescindibilidade da medida, impondo neste caso, até à redacção dada pela Lei n.º 64-B/2011, como condição ao deferimento do pedido de pagamento em prestações que fosse prevista, nesse plano de recuperação, naturalmente, a substituição dos administradores e gerentes responsáveis pela não entrega das prestações tributárias em causa.*
- IV — *Esta última condição veio a ser flexibilizada com a redacção introduzida ao preceito pela Lei n.º 64-B/2011.*
- V — *O actual n.º 3, a) do artigo 193.º reproduz integralmente o número três da versão anterior do mesmo artigo. Daí que não possa considerar-se que esta alínea a) pode ter aplicação à situação de uma empresa submetida a um plano de recuperação já em curso quando foi instaurada a execução fiscal onde veio a formular o pedido de pagamento em prestações, e sem que esta dívida se mostre contemplada nesse plano de recuperação.*
- VI — *Uma empresa que tem um plano de recuperação económica, mesmo que o plano não haja prevista a imprescindibilidade da medida seja, pode, ainda assim, encontrar-se numa situação de dificuldade financeira excepcional e previsíveis consequências económicas gravosas se for obrigada a solver de uma só vez a dívida exequenda, situação que o legislador pretendeu também acautelar com enquadramento no n.º 3, alínea b) do artigo 196.º do Código de Processo e Procedimento Tributário.*
- VII — *Seja a situação enquadrável na alínea a) ou na alínea b) do artigo 196.º, caso a situação enquadrável na alínea a) não reúna os pressupostos previstos no n.º 6 do mesmo artigo, sempre o prazo máximo de prestações a autorizar será de 24 prestações mensais, como decorre da conjunção disjuntiva «ou» que liga uma e outra alínea, exprimindo a alternativa das duas situações: plano de recuperação e dificuldade financeira excepcional, mas fixando na parte final o regime que se aplica às duas alternativas: não podendo o número das prestações mensais exceder 24 e o valor de qualquer delas ser inferior a 1 unidade de conta no momento da autorização».*

(elaborado nos termos do disposto no artº 663º, n.º 7 do Código de Processo Civil).

Processo n.º 1456/15-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

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

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

Recurso Jurisdicional

Decisão recorrida – Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto

. de 18 de Setembro de 2015

Julgou parcialmente procedente a Reclamação, anulando o despacho reclamado, mas apenas na parte concernente à decisão que autorizou o pagamento da dívida exequenda em 24 prestações.

Acordam nesta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

O Representante da Fazenda Pública, interpôs recurso da sentença supra referida, proferida no âmbito do processo de Reclamação de atos do órgão de execução fiscal n.º 165211 5.2BEPRT, instaurado por A....., Lda., contra o despacho do Chefe do Serviço de Finanças do Porto 2, de 27/02/2015, proferido no âmbito do processo de execução fiscal n.º 3182201501052772 (PEF), contra ela instaurado por dívidas de IRS — retenção na fonte, para cobrança coerciva do montante de €17.061,22, que deferiu o pedido de pagamento da dívida em 24 prestações e, simultaneamente, indeferiu o pedido de isenção de prestação de garantia por esta formulado, tendo, para esse efeito formulado, a final da sua alegação, as seguintes conclusões:

A. Vem o presente recurso interposto da douda sentença proferida a 18/09/2015 pelo douto Tribunal a quo que julgou *“parcialmente procedente a presente Reclamação, anulando o despacho reclamado, mas apenas na parte concernente à decisão que autorizou o pagamento da dívida exequenda em 24 prestações”*.

B. Veio a reclamação interposta por A..... Lda., NIPC, contra o despacho do Chefe do Serviço de Finanças do Porto 2, de 27/02/2015, proferido no âmbito do processo de execução fiscal n.º 3182201501052772 (PEF), contra ela instaurado por dívidas de IRS — retenção na fonte, no montante de quantia exequenda de €17.061,22, que deferiu o pedido de pagamento da dívida em 24 prestações e, simultaneamente, indeferiu o pedido de isenção de prestação de garantia por ela formulado.

C. No requerimento que deu origem ao despacho do chefe do serviço de finanças reclamado, a reclamante solicitou o pagamento da dívida em 36 prestações mensais, nos termos do art. 196º, n.ºs 1, 3, alínea a), 4 e 6, do CPPT, assim como, requereu a isenção da prestação de garantia, ao abrigo do art. 52º, n.º 4, da LGT.

D. Por despacho de 27/02/2015 o chefe do serviço de finanças autorizou o pagamento em 24 prestações mensais (e não nas 36 solicitadas) e indeferiu o pedido de isenção de prestação de garantia. Na sequência do qual foi deduzida a presente reclamação.

E. O objeto do presente recurso, é apenas, o segmento decisório inserto na “Fundamentação de Direito”, especificadamente no ponto *“4.2 Da alegada ilegalidade do despacho na parte que deferiu o pagamento da dívida em 24 prestações”*, da douda sentença recorrida (e os respetivos efeitos na responsabilidade pelas custas processuais).

F. Ressalvado o respeito devido, que é muito, não pode a Fazenda Pública conformar-se com o doutamente decidido, considerando existir erro de julgamento de direito, consubstanciado na errónea interpretação e aplicação do art.º 196.º do CPPT.

G. É entendimento da reclamante que as dívidas em causa nos presentes autos são suscetíveis de serem pagas em 36 prestações mensais ao abrigo do disposto na n.º 6 do art 196º do CPPT.

H. Sustentou a reclamante que a homologação de um Processo Especial de Revitalização (PER) legitima a AT a autorizar o pagamento da presente dívida em 36 prestações.

I. Pelo contrário foi entendido pela AT no despacho reclamado, entendimento perfilhado pela Fazenda Pública, que às mesmas é aplicável o disposto na alínea b) do n.º 3 do art.º 196.º do CPPT, pelo que o prazo máximo em que pode ser autorizado o pagamento em prestações é de 24 meses.

J. Importa ter presente que vigora no nosso ordenamento jurídico o princípio da indisponibilidade dos créditos tributários, enunciado no n.º 2 do artigo 30º da LGT, sendo absolutamente proibida a concessão de moratória fora dos casos previstos na lei, cfr. n.º 3 do artigo 85º do CPPT.

K. O processo de execução fiscal tem como objetivo a cobrança dos créditos tributários, que têm intrínseco o interesse público da sua perceção, razão pela qual está estruturado em termos mais simples do que o processo de execução comum (cfr. Jorge Lopes de Sousa, CPPT Anotado e Comentado, Áreas Editora, 6 Edição, 2011, Vol. III, pág. 28).

L. É o art. 42º da LGT que prevê a possibilidade de pagamento em prestações das dívidas tributárias — que não deixará de ter caráter excecional, atenta a proibição de moratória fora dos casos previstos na lei do art. 85º, n.º 3, do CPPT (cfr. acórdão TCAS, de 19/02/2013, processo 6374/13) - vindo o seu regime regulado no art. 196º do CPPT.

M. Na análise ao regime legal do pagamento em prestações das dívidas tributárias afigura-se-nos que no âmbito deste regime excecional existe um regime especial para um conjunto específico de dívidas tributárias.

N. Referimo-nos às dívidas de recursos próprios comunitários e às quantias retidas na fonte ou legalmente repercutidas a terceiros.

O. Com a Lei de orçamento de estado para 2013, Lei 66-B/2012, de 31/12 o prazo máximo prestacional admissível foi alargado para 24 meses, dispondo atualmente o n.º 3 do art. 196º do CPPT que *“É excecionalmente admitida a possibilidade de pagamento em prestações das dívidas referidas no número anterior, sem prejuízo da responsabilidade contraordenacional ou criminal que ao caso couber, quando:*

a) Esteja em aplicação plano de recuperação económica legalmente previsto de que decorra a imprescindibilidade da medida, podendo neste caso, se tal for tido como adequado pela entidade com-

petente para autorizar o plano, haver lugar a dispensa da obrigação de substituição dos administradores ou gerentes; ou

b) Se demonstre a dificuldade financeira excecional e previsíveis consequências económicas gravosas, não podendo o número das prestações mensais exceder 24 e o valor de qualquer delas ser inferior a 1 unidade de conta no momento da autorização”.

P. Pelo que, fora do âmbito de um plano de recuperação económica no qual se afira da indispensabilidade da medida — o pagamento em prestação do tipo de dívidas aqui em causa apenas poderá ser autorizado até ao prazo máximo de 24 meses.

Q. A meritíssima Juíza do Tribunal a quo concluiu que estando já o P.E.R. em aplicação, o pedido da reclamante deveria ter sido analisado à luz do disposto na alínea a) do n.º 3 do artigo 196.º do C.P.P.T. (negrito nosso).

R. Salvo o devido respeito que é muito, não pode a Fazenda Pública concordar com a aplicação da alínea a) do n.º 3 do artigo 196.º do C.P.P.T. ao presente caso concreto.

S. Nos termos da alínea a) do n.º 3 do artigo 196.º do C.P.P.T, é excecionalmente admitida a possibilidade de pagamento em prestações das dívidas referidas no número anterior [nos presentes autos, IRS retido na fonte], sem prejuízo da responsabilidade contraordenacional ou criminal que ao caso couber, quando:

“Esteja em aplicação plano de recuperação económica legalmente previsto de que decorra a imprescindibilidade da medida, podendo neste caso, se tal for tido como adequado pela entidade competente para autorizar o plano, haver lugar a dispensa da obrigação de substituição dos administradores ou gerentes ou...” (sublinhado e negrito nosso)

T. Constata-se que esta alínea a) expressamente remete para a entidade competente para autorizar o plano a possibilidade de haver dispensa da obrigação de substituição dos administradores ou gerente.

U. Não é o Órgão de Execução Fiscal, personalizado na pessoa do chefe do Serviço de Finanças de Porto 2, a entidade competente para autorizar o plano.

V. A entidade competente para aprovar o plano é a assembleia de credores, plano este que após aprovação é homologado pelo meritíssimo Juiz, titular do processo, do Tribunal onde corre o PER.

W. A alínea em análise, tal como é avançado pela meritíssima Juíza do Tribunal a quo, circunscreve a sua aplicabilidade ao âmbito de um PER que esteja em curso.

X. Tal como doutamente entendeu o Tribunal da Relação de Lisboa no Acórdão de 28-01-2014, no processo 1677.12.OTYLSB.L1-7 que se passa a citar “Nos termos previstos no art. 196º, nº3. do CPPT, o pagamento dos créditos fiscais em prestações obriga à substituição dos administradores ou gerentes responsáveis pela não entrega das prestações correspondentes, salvo se for dispensado o cumprimento dessa obrigação. Ora, também nesta sede, o plano viola as disposições legais aplicáveis, ao não prever a substituição dos gerentes, nem a dispensa dessa obrigação”, (negrito e sublinhado nosso).

Y. Salvo o devido respeito por entendimento diferente, a Fazenda Pública considera que a referência aí efetuada ao n.º 3 do art.º 196.º do CPPT se reconduz apenas à alínea a) do n.º 3 do art.º 196.º do CPPT.

Z. E, não sendo aplicável ao caso concreto, a alínea a) n.º 3 do art.º 196.º do CPPT consequentemente não é aplicável o n.º 6 do art. 196º do CPPT de que a reclamante se socorre no seu pedido.

AA. Razão pela qual, considera a Fazenda Pública, andou bem o serviço de finanças, ao autorizar o prazo máximo legalmente admissível aplicável ao caso concreto em análise, o pagamento em 24 prestações mensais.

BB. Acrescentou a meritíssima Juíza do Tribunal a quo que “a A.T incorreu em erro, pois fixou o número de prestações (24) tendo em conta uma norma que não antes mencionou na sua análise, uma vez que na “Informação” não efetua uma única referência à verificação, in casu, dos requisitos nela previstos, a saber dificuldade financeira excecional”

CC. Sendo certo que na informação subjacente ao despacho reclamado, não aparece a designação da norma em questão, a alínea b) n.º 3 do art.º 196.º do CPPT, certo é também que abaixo do título “C. Normativos Legais Aplicáveis ao Pagamento em Prestações”, é mencionado no ponto o “5. Regime regra do pagamento prestacional” contendo a indicação da aplicação do art.º 196.º do CPPT,

DD. e sequentemente no n.º 1 e 2 do ponto “6. Regime excecional de pagamento prestacional”, aparecem transcritas as alínea a) e b) do n.º 3 do art.º 196.º do CPPT.

EE. Mesmo que porventura doutamente se entenda ter existido um ligeiro défice de fundamentação formal, entendimento não sufragado pela Fazenda Pública, sempre será de se aplicar a teoria do aproveitamento do ato.

FF. O eventual défice de fundamentação formal, degrada-se em formalidade não essencial, não sendo por isso, invalidante do ato controvertido, nos casos em que não tem a mínima probabilidade de influenciar a decisão tomada, impondo-se o aproveitamento do ato — *utile per inutile non viciatur*.

GG. Neste sentido se tem pronunciado alguma da jurisprudência dos nossos Tribunais superiores, salientando a título de exemplo o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 15/02/2007 proferido no processo 01071/06,

HH. Retira-se deste acórdão que sob a designação de princípio antiformalista, de princípio da economia dos atos públicos e a de princípio do aproveitamento do ato administrativo tem sido aplicado frequentemente pelo STA.

II. Tendo sido concedido à reclamante o prazo máximo de pagamento em prestações (24 meses), que na situação em concreto poderia ser legalmente autorizado, torna-se inútil uma eventual anulação do ato reclamado.

JJ. Em face de tudo supra exposto, ao decidir como decidi, a douda sentença enferma de erro de julgamento de direito, consubstanciado na errada interpretação e aplicação do art.º 196.º do CPPT.

KK. Consequentemente não andou bem o Tribunal a quo ao condenar a Fazenda Pública em metade das custas processuais.

Requeru que seja concedido provimento ao recurso interposto e, por conseguinte, revogada a sentença recorrida, absolvendo-se totalmente a recorrente do pagamento do montante de 8.235,15€ correspondente à liquidação adicional de IRC, ordenando-se o reconhecimento da validade da dedução em 2006 do valor do prejuízo fiscal relativo a 2004, no montante de 27.223,65€.

O Magistrado do Ministério Público emitiu parecer considerando que a decisão deve ser parcialmente revogada por a situação em análise se enquadrar no disposto na alínea a) do n.º3, do art. 196.º do CPPT, sendo de 24 o número máximo de prestações mensais a autorizar.

A decisão recorrida considerou provados os seguintes factos:

A) Em 11/11/2014, no âmbito do processo especial de revitalização da Reclamante (P.E.R.) n.º 147/14.6TYVNG, que correu termos no 1.º Juízo do Tribunal de Comércio de Vila Nova de Gaia, foi proferido despacho de homologação do acordo de revitalização.Fls. 33.

B) Em 11/02/2015, foi instaurado contra a Reclamante, no Serviço de Finanças do Porto 2, o processo de execução fiscal n.º 3182201501052772, por dívida de I.R.S. retido na fonte, do ano de 2014, no valor de € 17.061,22, cuja data limite de pagamento terminou em 20/01/2015.Fls. 29 a 30.

C) Em 19/02/2015, no âmbito do P.E.F. referido, a Reclamante apresentou requerimento dirigido ao Chefe do Serviço de Finanças do Porto 2, com o seguinte teor.

“A..... LDA., pessoa coletiva n.º, com sede na Rua, 4050-..... Porto, tendo sido citada no âmbito dos autos de execução fiscal à margem referenciados, para efetuar o pagamento da quantia exequenda e custas referente a IRS, num total de € 17.219,04, como se vê e melhor consta do documento junto e dado por reproduzido (doc. 1),

Expõe a V. Exa o seguinte:

Em consequência da grave crise económica e social que afeta o nosso país e a Europa a Executada, à semelhança da grande maioria das empresas Portuguesas, pelo menos nos últimos dois, três anos, debate-se com grandes dificuldades económicas.

Por esse motivo,

E por forma a poder continuar a laborar, recorreu à instauração de plano especial de revitalização (PER) que correu termos no 1º Juízo do Tribunal do Comércio de Vila Nova de Gaia sob o processo n.º 147/14.6TYVNG como se vê e melhor consta do documento junto e dado por reproduzido (doc.2). Tendo a Autoridade Tributária (AT) sido de tudo informada pela Executada, e aí participou nas negociações e reclamou créditos.

O respetivo plano foi aprovado com voto favorável da AT e homologado, por sentença pese, ainda não transitada em julgado, como resulta do documento junto e dado por reproduzido (doc. 3).

Ora,

Em consequência da aprovação do referido plano, a Executada ficou com vários encargos, por via dos acordos de pagamentos que celebrou com os seus credores, nomeadamente com a AT.

A que acresce a forte carga salarial e o pagamento das respetivas contribuições e cotizações que tem que suportar, resultantes do facto de ter ao seu serviço cerca de 67 funcionários, o que tudo a impede de poder pagar de forma integral como gostaria, o valor da quantia exequenda aqui em causa e acrescidos, num total de € 17.219,04.

Assim, Requer a V. Exa se digne,

Autorizar a Executada, nos termos do art.º 196º n.ºs 1, 3 al a) 4 e 6 do CPTT, a efetuar o pagamento da quantia exequenda e acrescidos, que ascende a € 17.219,04, em 36 prestações sucessivas e mensais de €478,31 cada, com início em Março de 2015.

Mais requer,

A dispensa da prestação da garantia nos termos do art. 52º n.º 4 da LGT, uma vez que, neste momento, não dispõe de condições que lhe permitam recorrer a crédito bancário encontrando-se a cumprir os acordos com várias instituições de crédito, tendo renegociado as dívidas no âmbito do PER o que não lhe permite contrair novos empréstimos.

Acresce que,

Os únicos bens que são da sua propriedade plena são alguns veículos automóveis, autocarros - pesados de passageiros antigos, que se encontram já penhorados pela AT. Ora, no caso em apreço, existe insuficiência de bens penhoráveis, o que não é, nem pode ser imputável à Executada.

Detendo a AT e concretamente, o Serviço de Finanças do Porto 2, todos os elementos que o comprovam.

Além disso,

A prestação de garantia causa prejuízo sério e irreparável à Executada, o qual se consubstancia, na impossibilidade desta poder continuar a exercer a sua atividade e cumprir com as suas obrigações, o que implicará o encerramento de portas, com todas as consequências daí decorrentes, com prejuízo para todos, quer para os credores onde se inclui a AT quer para os cerca de 67 trabalhadores que ainda tem a seu cargo.

Face ao exposto,

Entende a Executada que “in casu”, encontram-se reunidos os requisitos previstos no art. 52º n.º 4 da LGT, para a dispensa da prestação da garantia o que aqui expressamente requer.

Junta: 3 documentos” fls. 19 e ss.

D) Em 27/02/2015, foi proferido o seguinte despacho pelo Chefe do Serviço de Finanças do Porto 2.

“Concordo com a informação infra pelo que, com os fundamentos referidos:

- Autorizo o pagamento em 24 (vinte e quatro) prestações mensais;

- Indefiro o pedido quanto à dispensa de prestação de garantia.

Notifique-se.”

Fls. 14.

E) O despacho referido na alínea anterior teve por base a seguinte “Informação”, prestada em 27/02/2015:

“(…)

E. Sobre o pedido de dispensa de prestação de garantia

1. Fundamentos apresentados pelo sujeito passivo: Alega que “não dispõe de condições que lhe permitam recorrer a crédito bancário” e que os bens de que é proprietária (veículos automóveis) já se encontram onerados com penhoras.”

2. Meios de prova apresentados/requeridos: Não apresentou.

(…)

H. Apreciação do pedido

PEDIDO DE PAGAMENTO EM PRESTAÇÕES

O executado solicitou o pagamento da dívida exigida no processo executivo em 36 (trinta e seis) prestações mensais.

O pedido é efectuado em tempo e tem o requerente legitimidade pelo que nada obsta à apreciação do mesmo.

Tratando-se de uma dívida decorrente da falta de pagamento de retenções na fonte de IRS de 2014, o executado fez prova de que se encontra no âmbito de um Processo Especial de Revitalização, podendo por isso, excepcionalmente, ser admitida a possibilidade do pagamento em prestações, em conformidade com o art. 196º n.º 3 a) do CPPT.

Face ao exposto, e de acordo com o n.º 2 e a alínea b) do n.º 3 do art.º 196º do CPPT, sou do parecer que se defira o pedido de pagamento da dívida em 24 (vinte e quatro) prestações mensais.

PEDIDO DE DISPENSA DE GARANTIA

O executado solicitou a dispensa de prestação de garantia, nos termos do art.º 52º da LGT.

O requerimento apresentado pelo executado não está fundamentado, e não faz prova dos pressupostos previstos no art.º 52 da Lei Geral Tributária e devidamente clarificados nas instruções administrativas constantes do Ofício-circulado n.º 60077 de 29-7-2010 (expostas no ponto G), incumbindo-lhe essa obrigação, nos termos do n.º 1 do artº 74º da LGT e do artº 342º do CC.

Afigura-se-me, assim, não estarem reunidas as condições necessárias para que possa ser concedida a dispensa de garantia, para efeitos de suspensão do processo de execução fiscal, pelo que proponho o indeferimento do pedido.” fls. 14 a 16.

Questão objecto de recurso:

- Prazo máximo em que pode ser autorizado o pagamento em prestações nos termos do disposto no artº 196º do Código de Processo e Procedimento Tributário.

No processo de execução contra si instaurado a reclamante apresentou um requerimento que deu origem ao despacho do Chefe do Serviço de Finanças reclamado, onde solicitou o pagamento da dívida em 36 prestações mensais, nos termos do art. 196º, n.ºs 1, 3, alínea a), 4 e 6, do CPPT, e requereu a isenção da prestação de garantia, ao abrigo do art. 52º, n.º 4, da LGT.

O Chefe do Serviço de Finanças, por despacho de 27/02/2015 autorizou o pagamento em 24 prestações mensais (e não nas 36 solicitadas) e indeferiu o pedido de isenção de prestação de garantia. Foi nesta sequência deduzida a presente reclamação onde a recorrida invocando a preterição de formalidade essencial decorrente da falta de audição prévia, a obrigatoriedade de ser deferido o pagamento nas 36 prestações mensais requeridas, e a verificação dos requisitos para ser deferida a isenção de prestação de garantia, solicitou ao Tribunal a revogação da decisão reclamada.

A sentença recorrida concedeu parcial provimento à pretensão da recorrida vindo a deferir o pagamento da dívida em 24 prestações, suportando-se na seguinte fundamentação:

«(...) Decorre dos artigos 42.º da L.G.T. e 196.º do C.P.P.T. que o pagamento em prestações consubstancia uma forma excepcional de pagamento da dívida tributária, porquanto a regra consiste no seu pagamento imediato e por inteiro.

No caso em apreço, queda assente que estamos perante uma dívida exequenda concernente a I.R.S. retido na fonte e não entregue ao Estado.

Assim, tal como decorre dos n.ºs 2 e 3 do artigo 196.º do C.P.P.T., essa dívida apenas pode ser paga em prestações quando:

i) o executado tenha falecido; ou

h) esteja em aplicação um plano de recuperação económica de que decorra a imprescindibilidade da medida; ou

Ni) quede demonstrada a dificuldade financeira excepcional e previsíveis consequências económicas gravosas, não podendo, neste caso, o número das prestações mensais exceder 24 e o valor de qualquer delas ser inferior a 1 unidade de conta no momento da autorização.

Adicionalmente, prevê o n.º 6 do mesmo normativo que «Quando, no âmbito de plano de recuperação económica legalmente previsto, se demonstre a indispensabilidade da medida e, ainda, quando os riscos inerentes à recuperação dos créditos o tornem recomendável, a administração tributária pode estabelecer que o regime prestacional seja alargado até ao limite máximo de 150 prestações, com a observância das condições previstas na parte final do número anterior.»

Ora, a situação dos autos não se subsume, claramente, no primeiro caso, uma vez que não ocorreu o falecimento do executado nem na previsão do n.º 6 do artigo 196.º do C.P.P.T., uma vez que, por um lado, a dívida exequenda não fez parte do âmbito do P.E.R. (de facto, o acordo de revitalização foi homologado por sentença em 11/11/2014 e a dívida só nasceu em 21/01/2015 — cfr alíneas A) e B) dos factos provados) e, por outro lado, é de montante inferior a 500 unidades de conta.

Decorre, assim, do exposto que, à impetrante apenas poderia ser autorizado o pagamento em prestações nos termos das alíneas a) ou b) do n.º 3 do artigo 196.º do C.P.P.T.

A este respeito, deve ser salientado que, na alínea a), o legislador não exige que a dívida se integre no âmbito do plano de revitalização (ou seja, não exige que faça parte do acordo de revitalização) mas sim que o plano esteja já em aplicação, o que permite concluir que pretendeu abarcar, nesta alínea, os casos de pedidos de pagamento em prestações de dívidas que nascem quando o plano de revitalização está a ser aplicado.

De facto, basta comparar a letra da lei da alínea a) do n.º 3 e do n.º 6 (ambos do artigo 196º) para se concluir que, enquanto neste se exige que a indispensabilidade do pagamento prestacional seja demonstrada no âmbito do plano, naquela impõe-se que a imprescindibilidade do pagamento prestacional decorra de um plano que já está a ser aplicado.

Face ao exposto, resultando dos autos que, quando a dívida em causa surge, o P.E.R. já estava em aplicação, conclui o Tribunal que o pedido da executada deveria ter sido analisado à luz do disposto na alínea a) do n.º 3 do artigo 196.º do C.P.P.T..

Aliás, considerando a “Informação” que serviu de base ao despacho reclamado, verifica-se que a AT. chegou à mesma conclusão, pois refere que, existindo um P.E.R. pode, “excepcionalmente, ser admitida a possibilidade do pagamento em prestações, em conformidade com o art. 196º n.º 3 a) do CPPT.” [sublinhado nosso] (cfr alínea E) do probatório).

Não obstante, em seguida e sem mais, a AT. afirma que deve ser deferido o pedido de pagamento da dívida em 24 prestações mensais, “.. de acordo com o n.º 2 e a alínea b) do n.º 3 do artº 196.º do CPPT. [sublinhado nosso]

Incorreu, assim, a AT. em erro, pois

- fixou o número de prestações (24) tendo em conta uma norma que não antes mencionou na sua análise, uma vez que na “Informação” não efectua uma única referência à verificação, in casu, dos requisitos nela previstos, a saber: dificuldade financeira excepcional e previsíveis consequências económicas gravosas; e

- tendo aplicado a alínea a), e não vindo nela referido qualquer limite quanto ao número de prestações, teria de aplicar a regra geral, prevista no n.º 4, ou seja, teria de, justificadamente, autorizar um número de prestações até ao limite máximo de 36.

Face ao exposto, aplicando-se in casu o disposto na alínea a) do n.º 3 do artigo 196.º do C.P.P.T., deveria a AT. ter autorizado o pagamento da dívida em prestações até ao número máximo de 36, apresentando os motivos pelos quais autorizava o pagamento em prestações em número inferior a 36.

Adicionalmente, impera concluir que o exercício do direito de audição por parte da executada poderia ter contribuído para uma decisão diversa da proferida pelo órgão de execução fiscal.

Face ao exposto, determina-se a anulação do despacho ora reclamado, mas apenas na parte em que conheceu do pedido de pagamento da dívida em prestações.

Deve ainda ser salientado que o Tribunal apenas tem competência para anular (total ou parcialmente) o acto reclamado, estando impedido de proferir decisão de deferimento do pedido de pagamento em 36 prestações e ainda de condenar a AT. a proferir tal decisão, uma vez que essa decisão é da competência exclusiva do órgão de execução fiscal.»

Em situações excepcionais, em estrita consonância com o carácter também excepcional da concessão de moratórias ou suspensão da execução constante do artº 85º, n.º 3, do Código de Processo e Procedimento Tributário, confere o art. 42º da LGT a possibilidade de pagamento em prestações das dívidas tributárias quando o devedor não possa solver a dívida tributária integralmente e de uma só vez.

O pagamento em prestações encontra-se regulado no artº 196º do Código de Processo e Procedimento Tributário onde desde a sua versão original o legislador afirmou que, por regra, em casos de imposto retido na fonte o pagamento em prestações não seria admitido. Sempre admitiu como 1ª excepção a situação de morte do executado e, inicialmente também uma outra excepção: - quando esteja em aplicação plano de recuperação económica legalmente previsto de que decorra a imprescindibilidade da medida, impondo neste caso, até à redacção dada pela L. n.º 64-B/2011, como condição ao deferimento do pedido de pagamento em prestações que fosse prevista, nesse plano de recuperação, naturalmente, a substituição dos administradores e gerentes responsáveis pela não entrega das prestações tributárias em causa.

Esta última condição veio a ser flexibilizada com a redacção introduzida ao preceito pela L. n.º 64-B/2011 que passou a ser:

«podendo neste caso, se tal for tido como adequado pela entidade competente para autorizar o plano, haver lugar a dispensa da obrigação de substituição dos administradores ou gerentes» o que torna claro, se dúvidas houvessem antes, que é esta entidade que há-de prever a substituição ou não dos administradores e gerentes responsáveis pela não entrega das prestações tributárias em causa.

O actual n.º 3, a) do artº 193º reproduz integralmente o número três da versão anterior do mesmo artigo. Daí que não possa considerar-se que esta alínea a) pode ter aplicação à situação, como a que nos ocupa nestes autos, em que a recorrida é uma empresa submetida a um plano de recuperação já em curso quando foi instaurada a execução fiscal onde veio a formular o pedido de pagamento em prestações, e sem que esta dívida se mostre contemplada nesse plano de recuperação. Por isso não pode dizer-se que se trata de uma situação em se tenha considerado imprescindível para a boa execução desse plano o pagamento em prestações desta dívida exequenda. Para tanto era necessário que os credores que aprovaram o plano de recuperação se tivessem pronunciado por tal imprescindibilidade que não consta que haja sido afluída.

Além disso, o legislador na redacção dada a este preceito pela L. n.º 64-B/2011 converteu basicamente o n.º 4 do preceito na redacção anterior na alínea b) do n.º 3 permitindo que o executado, também neste caso de dívida resultante de imposto retido na fonte, em difícil situação financeira para solver a dívida de uma só vez, possa também beneficiar da faculdade de a pagar em prestações fixadas em número máximo de 12, pela L. n.º 64-B/2011 e em 24 pela L. n.º 66-B/2012, de 31/12.

Uma empresa que tem um plano de recuperação económica, mesmo que o plano não haja prevista a imprescindibilidade da medida seja, como aqui aconteceu porque a dívida se constituiu posteriormente à sua aprovação, seja por outra razão, pode, ainda assim, encontrar-se numa situação de dificuldade financeira excepcional e previsíveis consequências económicas gravosas se for obrigada a solver de uma só vez a dívida exequenda, situação que o legislador pretendeu também acautelar. Estar em curso um plano de recuperação económica será sempre um indício forte de grandes constrangimentos económicos e financeiros, mas a situação é diversa das que obtêm enquadramento na alínea a) do n.º 3.

Os números 4 e 5 do artº 196º têm aplicação às situações em que normalmente é admitido o pagamento em prestações e não às situações excepcionais contempladas no número 3 do mesmo artigo, acabadas de analisar.

Por sua vez, o disposto no n.º 6 do mesmo preceito configura um regime de pagamento em prestações mais excepcional que o do n.º 3, verificados os pressupostos dele constantes, mas apenas aplicáveis às situações em que o pagamento em prestações seja tido como imprescindível pelo plano de recuperação económica da entidade executada.

Assim, a situação em análise só tem enquadramento no n.º 3, al, b) do artº 196º do Código de Processo e Procedimento Tributário. Porém, seja a situação enquadrável na alínea a) ou na alínea b) do artº 196º, caso a situação enquadrável na alínea a) não reúna os pressupostos previstos no n.º 6 do mesmo artigo, sempre o prazo máximo de prestações a autorizar será de 24 prestações mensais, como decorre da conjunção disjuntiva «ou» que liga uma e outra alínea, exprimindo a alternativa das duas situações: plano de recuperação e dificuldade financeira excepcional, mas fixando na parte final o regime que se aplica às duas alternativas: *não podendo o número das prestações mensais exceder 24 e o valor de qualquer delas ser inferior a 1 unidade de conta no momento da autorização».*

Deste modo o despacho reclamado fez um adequado enquadramento legal da situação em análise, ainda que nem sempre haja individualizado a alínea b) do n.º 3 do artº 196º do Código de Processo e Procedimento Tributário, pelo que deveria, nesta parte, ter obtido a confirmação da sentença recorrida. Sendo que esta enferma do apontado erro de direito por ter efectuado uma inadequada interpretação do disposto no artº 196º do Código de Processo e Procedimento Tributário, o que determina a sua revogação na parte objecto de recurso.

Deliberação

Termos em que acordam os Juízes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em conceder provimento ao recurso, e revogar a sentença recorrida na parte em que anulou o despacho reclamado quanto à decisão que autorizou o pagamento da dívida exequenda em 24 prestações, confirmando nesta parte o despacho reclamado.

Sem custas.

Lisboa, 16 de Dezembro de 2015. — *Ana Paula Lobo* (relatora) — *Dulce Neto* (vencida, conforme declaração anexa) — *Ascensão Lopes*.

Voto de vencida.

O objecto do presente recurso é o segmento da sentença que anulou o acto da administração tributária que restringiu a autorização de pagamento da dívida exequenda (IRS retido na fonte e não entregue ao Estado) a 24 prestações mensais, não aceitando o pedido de pagamento em 36 prestações mensais, sendo que, na tese da Fazenda Pública (Recorrente), a sentença padece de erro de julgamento por errónea interpretação do artigo 196º do CPPT.

Considero, todavia, a sentença recorrida fez uma boa e correcta interpretação da lei, não merecendo qualquer censura, razão por que não posso subscrever o presente acórdão.

Com efeito, à situação em análise é aplicável a norma contida na *alínea a)* do n.º 3 do art. 196º do CPPT [e não a norma contida na alínea b)], e essa *alínea a)* não contém, para a situação nele tipificada, qualquer redução do prazo em que pode ser autorizado a pagamento em prestações; pelo que lhe é aplicável o prazo legal geral (36 prestações mensais), só existindo essa redução para a situação tipificada na alínea b) - 24 prestações mensais.

Veja-se a redacção da norma:

«3 - *É excepcionalmente admitida a possibilidade de pagamento em prestações das dívidas referidas no número anterior, sem prejuízo da responsabilidade contra-ordenacional ou criminal que ao caso couber, quando: (Redacção dada pela Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro)*

a) Esteja em aplicação plano de recuperação económica legalmente previsto de que decorra a imprescindibilidade da medida, podendo neste caso, se tal for tido como adequado pela entidade competente para autorizar o plano, haver lugar a dispensa da obrigação de substituição dos administradores ou gerentes; ou

b) Se demonstre a dificuldade financeira excepcional e previsíveis consequências económicas gravosas, não podendo o número das prestações mensais exceder 24 e o valor de qualquer delas ser inferior a 1 unidade de conta no momento da autorização.».

Se o legislador quisesse que nestas duas distintas e autónomas situações, individualizadas nestas diferenciadas normas, o número de prestações não excedesse 24, tê-lo-ia dito no corpo da norma contida no n.º 3, e não apenas na situação concretamente individualizada na sua alínea b).

E compreende-se esta diferenciação, já que enquanto a *alínea a)* prevê uma situação de inviabilidade ou impossibilidade de pagamento imediato e de uma só vez da dívida exequenda para que se possa manter e preservar a execução do plano de recuperação económica a que o executado se encontra sujeito, já a *alínea b)* prevê uma situação de mera dificuldade financeira excepcional e previsíveis consequências económicas gravosas nesse pagamento total e imediato, pelo que o legislador optou, nesta segunda situação, por autorizar o pagamento em prestações mas em número mais reduzido.

Aliás, basta atentar na redacção anterior do artigo 196º para se concluir neste sentido, já que esta alínea a) correspondia ao n.º 3 e a alínea b) correspondia ao n.º 4, e só neste n.º 4 se reduzia o número de prestações mensais admissíveis.

Por outro lado, como se deixou frisado na sentença recorrida, na situação tipificada na *alínea a)* o legislador não exige que a dívida se integre no âmbito do plano de revitalização (ou seja, não exige que faça parte do acordo de revitalização), mas sim que o plano esteja já em aplicação, o que permite concluir que pretendeu abarcar, nesta alínea, os casos de pedidos de pagamento em prestações de dívidas que nascem quando o plano de revitalização está a ser aplicado.

Razão por que negaria provimento ao recurso e manteria a sentença recorrida com toda a sua integral fundamentação.

Dulce Manuel Neto

Acórdão de 16 de Dezembro de 2015.**Assunto:**

Fundamentos de oposição à execução fiscal. Interpretação do pedido. Convolação.

Sumário:

- I — A ilegalidade da liquidação de IVA por erro na determinação do sujeito passivo (violação das normas de incidência subjectiva) não pode erigir-se em fundamento da oposição à execução fiscal onde está a ser cobrada coercivamente a dívida resultante desse acto, não sendo subsumível a nenhuma das alíneas do rol taxativo do n.º 1 do artigo 204.º do CPPT, antes devendo a sua discussão judicial ser efectuada através do processo de impugnação judicial regulado nos artigos 99.º e segs. do CPPT.*
- II — Na interpretação das peças processuais devem observar-se os critérios impostos pelos princípios do moderno processo e bem assim pelo princípio constitucional da tutela jurisdicional efectiva, pelo que o tribunal deve extrair da redacção dada ao pedido na petição inicial o sentido mais favorável aos interesses do peticionante, estabelecendo, ainda que com recurso à figura do pedido implícito, qual a verdadeira pretensão de tutela jurídica.*
- III — Tendo presentes esses princípios e as concretas causas de pedir invocada, o pedido de extinção da execução formulado a final pelo oponente enquanto consequência da anulação total do acto de liquidação que está na origem da dívida exequenda pode ser interpretado como tendo implícito o pedido de anulação desse acto.*
- IV — A convolação, que sempre deve ser ponderada no caso de erro na forma do processo (cf. artigo 97.º, n.º 3, da LGT e artigo 98.º, n.º 4, do CPPT), só deve ser ordenada quando, na data em que a petição inicial foi apresentada, não estava ainda esgotado o prazo para o exercício do direito de acção sob a forma processual própria, sendo proibida, por inútil, no caso contrário (cfr. artigo 130.º do CPC), motivo por que se impõe que o juiz averigüe da verificação desse requisito.*

Processo n.º 1508/14-30.

Recorrente: A...

Recorrido: Fazenda Pública.

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

Recurso jurisdicional da sentença proferida no processo de oposição à execução fiscal com o n.º 1508/11.8BESNT:

1. RELATÓRIO

1.1 A..... (adiante Executado ou Recorrente) recorre para o Supremo Tribunal Administrativo da sentença por que o Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra julgou improcedente a oposição por ele deduzida à execução fiscal que foi instaurada contra ele para cobrança de dívidas provenientes de Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) dos anos de 2007 e 2008.

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

«I- Salvo o devido respeito, a sentença recorrida enferma do erro de julgamento pois que deixou de conhecer do mérito da causa, por motivo improcedente.

II- Efectivamente recusando-se a conhecer que os rendimentos foram auferidos pelo irmão do Recorrente, B....., quem de facto, exerceu a actividade económica em causa geradora da dívida exequenda relativa ao IVA de 2007 e 2008, violou a douda sentença recorrida o disposto no artigo 204.º, n.º 1 alíneas b) e i) do CPPT.

III- Pelo que, ao decidir de forma como fez, o Meritíssimo Juiz [do Tribunal] “a quo” apelando a um critério meramente formalista, escusou-se apreciar as questões submetidas na Oposição violando o direito à tutela judicial efectiva consagrado no art. 268.º n.º 4 do CRP.

IV- A douda sentença recorrida absteve-se de procurar a verdade material na relação tributária em análise, não conhecendo de questões que afectam gravemente o Recorrente, dado que a Administração Fiscal o considera, erradamente, sujeito da relação jurídica-tributária em causa.

V- Acresce ainda que foi feita uma incorrecta interpretação e aplicação da Lei, mormente em sede do alegado quanto à ilegitimidade processual e substantiva do Recorrente (por inexistência de

responsabilidade pelo pagamento da dívida exequenda), o que por si só determinaria uma decisão diversa da recorrida.

VI- O pedido formulado pelo Recorrente constitui inquestionavelmente fundamento legal de oposição à execução fiscal, subsumível, pelo que a mesma deveria ter sido julgada procedente considerando os argumentos nela aduzidos.

VII- Sem prejuízo do exposto, o Tribunal «a quo» poderia ter operado à convalidação adequada do processo, nos termos do art. 97.º n.º 3 da LGT e 98.º n.º 4 CPPT.

VIII- Isto porque a convalidação operacionaliza o princípio da tutela judicial efectiva, com expressão na correspondência entre direito e acção adequada, e justifica-se por razões de economia processual (cfr. artigo 2.º, n.º 2 CPC), nada obstando a que os presentes autos sejam convertidos em processo de impugnação se assim for entendido.

IX- Ao entender de forma diversa, a sentença recorrida violou as disposições conjugadas dos artigos 97.º n.º 3 da LGT e 98.º, n.º 4 do CPPT e, conseqüentemente, o princípio da economia processual previsto no artigo 7.º do CPTA, aplicável ao procedimento nos termos do artigo 2.º do CPPT.

X- A este propósito vejam-se, aliás, os sumários dos seguintes Acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo, publicados in www.dgsi.pt/jsta.nsf que esclarecem o seguinte.

Processo 0508/12, de 27.06.2012

«I- O erro na forma do processo, nulidade decorrente do uso de um meio processual inadequado à pretensão de tutela jurídica formulada em juízo, afere-se pelo pedido.

II- Não obstante, este Supremo Tribunal Administrativo tem vindo a adoptar uma posição de grande flexibilidade na interpretação do pedido quando, em face das concretas causas de pedir invocadas, se possa intuir que a verdadeira pretensão de tutela jurídica é diversa da formulada.

III- A questão da responsabilidade subsidiária por uma dívida tributária diferente da questão da incidência subjectiva do imposto que está na origem daquela dívida: enquanto esta respeitará legalidade do imposto e deve ser discutida em sede de impugnação judicial, aquela situa-se já no âmbito de execução da dívida que teve origem nessa liquidação e deve ser decidida em oposição à execução fiscal (cfr. arts. 99.º e 204.º, n.º 1, alínea b), do CPPT).

IV- A questão da legalidade do despacho de reversão por inobservância do direito de audição também não pode erigir-se em fundamento de impugnação judicial (cfr. art. 204.º, n.º 1, alínea i), do CPPT)

V- O facto de na citação efectuada ao executado por reversão serem indicados como meios de reacção possíveis a oposição à execução fiscal e a impugnação judicial não significa de modo algum que o citado possa optar sem critério por um daqueles meios processuais, mas, ao invés, que lhes estão abertas aquelas duas vias judiciais, que devem ser escolhidas de acordo com a pretensão de tutela judicial a deduzir e os fundamentos que a suportam»

Processo 0294/12, de 16.05.2012

«I- A ilegitimidade que constitui fundamento de oposição à execução fiscal (al. b) do art. 204.º do CPPT), é uma ilegitimidade substantiva que se relaciona com a dívida exequenda e com o respectivo título e não com a incidência do tributo»

Processo 0754/09, de 12.11.2009

«I- Tendo o contribuinte usado um meio processual impróprio (oposição) quando o meio próprio era outro (impugnação), é de ordenar a convalidação processual, mesmo que esteja pendente reclamação graciosa».

Processo 0366/10, de 07.07. 2010

«III- A formação de um pedido de extinção de execução fiscal, com fundamento na ilegalidade do acto de liquidação da dívida exequenda, tem implícita uma pretensão de eliminação jurídica deste acto e, nessa medida não deve constituir obstáculo à referida convalidação»

Processo 0678/12 de, 26.09.2012

«I- Julgado verificado o erro de forma do processo utilizado haverá que, em face dos termos imperativos do disposto nos artigos 97.º, n.º 3 da LGT e 98.º, n.º 4 do CPPT e por razões de economia processual, ordenar a convalidação da petição apresentada para a forma de processo adequada, quando tal convalidação seja necessária para que o interessado possa obter o efeito útil pretendido e a menos que a convalidação se traduza na prática de um acto inútil, e como tal proibido por lei.

II- Não se verificando obstáculo à “convalidação” em impugnação judicial de uma oposição à execução fiscal interposta dentro do prazo e na qual se questiona a legalidade em concreto da dívida exequenda, ainda que o oponente tenha formulado pedido de “levantamento da execução”»

Termos em que, deve ser concedido provimento ao presente recurso, revogando-se a douta sentença recorrida, substituindo-a por outra que determine a baixa dos autos à 1.ª instância para que, produzida a prova pertinente, se conheça a Oposição, ou se assim se não entender, deverá ser anulado todo o processo desde a petição inicial (que se aproveita), determinando-se a convalidação dessa petição de oposição em petição de impugnação, nos termos dos artigos 97.º, n.º 3 da LGT e 98.º, n.º 4 do CPPT».

1.3 Não foram apresentadas contra alegações.

1.4 Recebidos os autos neste Supremo Tribunal Administrativo, foi dada vista ao Ministério Público e o Procurador-Geral Adjunto emitiu parecer no sentido de que deve ser concedido provimento ao recurso, revogada a sentença e determinada a baixa dos autos à 1.ª instância, a fim de se ampliar a matéria de facto provada, em ordem a apurar da tempestividade da petição inicial para efeitos de convalidação para impugnação judicial. Isto, após enunciar os fundamentos do recurso e da sentença recorrida, porque considerou o seguinte:

«[...] 4. Resulta, assim, da petição apresentada em tribunal que o oponente/recorrente invoca como causas de pedir a sua ilegitimidade, por não ser responsável pela dívida exequenda, e a ilegalidade das liquidações que deram origem à quantia exequenda, por nunca ter recebido os rendimentos da actividade a que respeita o imposto.

A oposição à execução fiscal configura-se como uma contestação à pretensão do exequente e apenas pode ter por base qualquer um dos fundamentos taxativamente previstos no n.º 1 do art. 204.º do C.P.P.T.

Nos termos da alínea b) do n.º 1 do art. 204.º do C.P.P.T., é fundamento da oposição a «ilegitimidade da pessoa citada por esta não ser o próprio devedor que figura no título ou seu sucessor ou, sendo o que nele figura, não ter sido, durante o período a que respeita a dívida exequenda, o possuidor dos bens que a originaram, ou por não figurar no título e não ser responsável pelo pagamento da dívida» (sublinhados nossos).

Ora, a invocada ilegitimidade do oponente, por não ser o titular da relação jurídica tributária que deu origem à quantia exequenda, não se enquadra em nenhum dos figurinos que constam da previsão do transcrito preceito legal. Com efeito, como é entendimento pacífico na jurisprudência, na sua previsão estão compreendidos três tipos de ilegitimidade substantiva:

- A «ilegitimidade da pessoa citada por esta não ser o próprio devedor que figura no título ou seu sucessor», que se verifica quando se citou pessoa diversa da que consta como devedora no título executivo ou quando foi citada pessoa na suposição errada de que era sucessora do executado;

- A ilegitimidade decorrente do facto de a pessoa citada, embora figurando no título como executada, «não ter sido, durante o período a que respeita a dívida exequenda, o possuidor dos bens que a originaram»;

- A ilegitimidade que decorre de a pessoa citada «não figurar no título e não ser responsável pelo pagamento da dívida» (Neste tipo de ilegitimidade se integram os casos de indevida reversão contra os responsáveis solidários ou subsidiários pela dívida exequenda).

No caso concreto dos autos, o oponente consta do título executivo como devedor, o que afasta, desde logo, a possibilidade da verificação dos primeiro e terceiro tipos de ilegitimidade.

Resta, pois, o segundo tipo de ilegitimidade, ou seja, o que decorre do facto de a pessoa citada, embora figurando no título como executada, «não ter sido, durante o período a que respeita a dívida exequenda, o possuidor dos bens que a originaram».

Ora, também é pacífico que este tipo de ilegitimidade só pode verificar-se quando a posse, fruição ou propriedade de determinados bens seja pressuposto da incidência do tributo. Ora não é manifestamente esse o caso dos autos, pois estamos perante uma dívida decorrente do exercício de sua actividade comercial.

Assim sendo temos que concluir que a ilegitimidade invocada pelo oponente, não se enquadra na previsão do citado preceito legal como fundamento da oposição à execução fiscal.

Por outro lado, pretendendo o oponente discutir a legalidade da dívida, não é este o meio próprio para o fazer, mas sim a impugnação judicial. Pese embora a dívida exequenda diga respeito a IVA, a dívida tem subjacente liquidações oficiosas que foram notificadas ao oponente/recorrente, o qual menciona na sua petição que apresentou reclamação graciosa contra as mesmas.

Refere a este propósito Jorge Lopes de Sousa, in C.P.P.T., anotado, 3.ª edição, pág. 970, que “em regra, a fase executiva é precedida de uma fase administrativa prévia em que é feita a liquidação da dívida exequenda, sendo esta notificada ao interessado, que a pode impugnar pelos meios administrativos e contenciosos previstos na lei (designadamente reclamação graciosa e impugnação judicial), dentro dos prazos legais. Por isso, acrescenta, como regra, não pode discutir-se na oposição à execução fiscal a legalidade dessa liquidação, que só pode sê-lo pelos meios próprios de reclamação ou impugnação, a utilizar dentro dos prazos respectivos”.

Como no caso em concreto o oponente/recorrente pretende discutir a correcção das liquidações de IVA e lhe foi assegurada a sua impugnação, que alegadamente efectuou em sede de reclamação graciosa, a mesma questão não é passível de conhecimento em sede de oposição.

Entendemos, assim, que as causas de pedir invocadas pelo oponente/recorrente não se enquadram em qualquer um dos fundamentos previstos taxativamente no art. 204.º do Código de Procedimento e Processo Tributário, motivo pelo qual a sentença recorrida deve ser confirmada nesta parte.

5. O Recorrente suscita igualmente a questão da convalidação do processo, já que no seu entendimento, caso se considere que os fundamentos da acção não são subsumíveis no n.º 1 do artigo 204.º do

CPPT, sempre é admissível a correcção do processo para a forma adequada, nos termos das disposições conjugadas dos artigos 97.º, n.º 3, da Lei Geral Tributária, e 98.º, n.º 4, do CPPT.

Como refere Jorge Lopes de Sousa (in CPPT Anotado e Comentado, II vol., pág. 88) «é à face do pedido ou conjunto de pedidos formulado pelo interessado que se afere a adequação das formas de processo especiais e, conseqüentemente, a existência de erro na forma de processo».

No caso concreto dos autos e conforme se alcança da petição inicial apresentada pelo oponente/recorrente, este formulou o pedido de extinção da execução fiscal, motivo pelo qual o Mmo. Juiz [do Tribunal] “a quo” considerou que não se verificava erro na forma de processo, uma vez que a oposição tem por fim ou visa aquele resultado pretendido pelo autor da acção. E afigura-se-nos ser esse o entendimento correcto.

Com efeito, é manifesto que ao deduzir a oposição na sequência da sua citação em sede de execução fiscal o oponente/recorrente pretendeu obstar à cobrança coerciva da dívida, convencido de que os fundamentos invocados são subsumíveis no n.º 1 do artigo 204.º do CPPT. E só “à cautela” é que peticiona a convalidação do processo. Por outro lado não está em causa eventual dificuldade na escolha do meio processual que melhor se adequa à tutela dos seus direitos ou posição jurídica, uma vez que o próprio alega que impugnou as liquidações através de reclamação graciosa, pelo que a questão da legalidade do acto tributário será apreciada em sede desse processo, com possibilidade de posterior impugnação contenciosa.

De todas as formas e como decorrência dos princípios da tutela jurisdicional efectiva e da adequação formal, tem-se entendido que o formalismo processual não tem um carácter rígido, antes deve ser adaptado em função da colaboração das partes e da justa composição do litígio. E neste caso, como invoca o recorrente, a jurisprudência do STA tem adoptado um critério suficientemente elástico para admitir mesmo nos casos em que o autor peticiona a extinção da instância como contendo um pedido implícito de anulação do acto tributário que deu origem à quantia exequenda (cfr. acórdãos do STA de 26/09/2012, recurso n.º 0678/12, de 11/02/2009, recurso n.º 0924/08, e de 16/04/2008, recurso n.º 051/08). E por outro lado, tem igualmente entendido o STA que não obsta a tal convalidação do processo o facto de ter sido apresentada reclamação graciosa, já que neste caso o que ocorrerá é que o tribunal chamará a si a apreciação da questão da ilegalidade e determinando a apensação daquele processo à impugnação judicial – cfr. neste sentido, acórdão do Pleno da secção de CT de 28/01/2009, recurso n.º 051/08, e Jorge Lopes de Sousa, in CPPT Anotado e Comentado, vol. II, págs. 90 e 91.

Ora, manifestando o oponente/recorrente que a acção seja aproveitada como impugnação da legalidade dos actos tributários que deram origem à dívida exequenda, afigura-se-nos que se impõe a apreciação dos demais requisitos da convalidação do processo. E para efeitos de se decidir pela convalidação do processo importa verificar, para além da adequação do pedido e da causa de pedir, se se mostra ou não reunido o requisito da tempestividade da acção. Todavia, da sentença recorrida não consta qualquer elemento que permita aferir desse requisito, pelo que se impõe a ampliação da matéria de facto com vista a decidir tal questão.

Em face do exposto entendemos que o recurso deve proceder nesta parte, revogando-se para o efeito a sentença recorrida e determinando-se a baixa dos autos para efeitos de ampliação da matéria de facto com vista a apreciar se se mostra ou não reunido aquele requisito de tempestividade da impugnação judicial, para efeitos de convalidação do processo, sob pena de prática de um acto inútil».

1.5 Colheram-se os vistos dos Conselheiros adjuntos.

1.6 As questões que cumpre apreciar e decidir são as de saber se a sentença recorrida fez correcto julgamento *i)* quando considerou que as causas de pedir invocadas não constituem fundamento válido de oposição à execução fiscal (cfr. conclusões I a VI) e *ii)* quando considerou não ser de ponderar a convalidação para outra forma processual (para a qual essas causas de pedir pudessem constituir fundamento válido) por não se verificar o erro na forma do processo (cfr. conclusões VII a X).

2. FUNDAMENTAÇÃO

2.1 DE FACTO

Pese embora o Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra não tenha efectuado o julgamento da matéria de facto de forma autonomizada, a sentença permite concluir que deu como provados os seguintes factos:

1. O Serviço de Finanças de Sintra 4 instaurou execução fiscal, a que foi atribuído o n.º 3166201101180665, contra A..... para cobrança coerciva de IVA dos anos de 2007 e 2008, no montante de € 58.852,46;

2. O Executado veio deduzir oposição à execução fiscal mediante petição inicial entrada no Serviço de Finanças de Sintra 4 em 28 de Outubro de 2011 e na qual que formulou pedido de que «*deve a presente oposição à execução fiscal ser julgada procedente [...] e, em consequência, ser julgada extinta a execução*».

2.2 DE DIREITO

2.1.1 AS QUESTÕES A APRECIAR E DECIDIR

O Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra, pese embora a oposição deduzida pelo ora Recorrente à execução fiscal que contra ele foi instaurada para cobrança de dívidas de IVA tenha sido admitida, a final julgou-a improcedente por considerar que na petição inicial não foram invocados fundamentos válidos de oposição.

Na oposição à execução fiscal o Executado alegou que a actividade que deu origem às liquidações ora em cobrança coerciva não foi exercida por ele, mas antes pelo seu irmão, que, abusivamente e sem o seu conhecimento, usou o nome do Executado para o exercício de uma actividade comercial, sendo que, quando disso se apercebeu, apresentou queixa crime. Mais alegou que nunca liquidou, cobrou ou reteve IVA algum. Considera, em consequência, que estão verificados os fundamentos de oposição à execução fiscal previstos nas alíneas b) e h) do n.º 1 do art. 204.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), quer porque não é responsável pelas dívidas exequendas, quer porque a actividade que terá gerado o imposto não foi por ele exercida.

Considerando que a factualidade alegada na petição inicial não é subsumível a nenhuma das alíneas do n.º 1 do art. 204.º do CPPT, designadamente as invocadas, o Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra entendeu que, nessa fase processual (sentença), não lhe restava senão julgar improcedente a oposição à execução fiscal.

Pronunciando-se sobre a nulidade por erro na forma do processo (²), suscitada pelo Representante do Ministério Público junto do Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra, que considerou verificada a respectiva excepção, mas não ser possível a convalidação «*em face do pedido deduzido*», entendeu o Juiz que não se verificava a nulidade. Isto porque a mesma se afere pela adequação do meio processual escolhida ao pedido que se pretende fazer valer e, sendo o pedido formulado pelo Executado de extinção da execução fiscal, o meio processual escolhido afigura-se idóneo.

Em face do julgamento de improcedência da oposição, veio o Oponente recorrer para o Supremo Tribunal Administrativo. Fá-lo com dois fundamentos, o segundo invocado a título subsidiário: a factualidade invocada na petição de oposição à execução fiscal subsume-se à previsão das alíneas b) e h) do n.º 1 do art. 204.º do CPPT, devendo esta ser julgada procedente; caso assim não se entenda, então deve convolar-se a petição inicial para a forma processual correcta, como o determinam o art. 97.º, n.º 3, da Lei Geral Tributária (LGT) e o art. 98.º, n.º 4, do CPPT.

Cumpra, pois, apreciar e decidir, sendo as questões a dirimir as que deixámos enunciadas em 1.6.

2.2.2 DOS FUNDAMENTOS INVOCADOS NA PETIÇÃO INICIAL

O Recorrente insiste na tese de que a factualidade que alegou na petição inicial integra os fundamentos de oposição à execução fiscal previstos nas alíneas b) e h) do n.º 1 do art. 204.º do CPPT.

Manifestamente, não tem razão, como bem salientaram todos os demais intervenientes processuais e bem decidiu o Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra, motivo por que nada mais há a dizer, senão reiterar o que ficou já dito.

No que respeita à invocada ilegitimidade (substantiva), prevista como fundamento da oposição à execução fiscal na alínea b) do n.º 1 do art. 204.º, o Oponente recondu-la à ilegalidade das liquidações que deram origem às dívidas exequendas. Vejamos:

Admitindo que a actividade no âmbito da qual foram praticadas as operações que deram origem ao IVA em cobrança coerciva foi exercida exclusivamente pelo irmão e que o nome e dados do Oponente foram abusivamente utilizados, nunca a prova desses factos revelaria para aferir da ilegitimidade do Executado enquanto fundamento de oposição à execução fiscal (³).

Na alínea b) do n.º 1 do art.º 204.º do CPPT (⁴), artigo em que se enumeram os fundamentos da oposição à execução fiscal, prevê-se como fundamento de oposição à execução fiscal: a «*[i]legitimidade da pessoa citada por esta não ser o próprio devedor que figura no título ou seu sucessor ou, sendo o que nele figura, não ter sido, durante o período a que respeita a dívida exequenda, o possuidor dos bens que a originaram, ou por não figurar no título e não ser responsável pelo pagamento da dívida*».

Ou seja, naquela disposição legal, prevêem-se três situações de ilegitimidade da pessoa citada: i) «*não ser o próprio devedor que figura no título ou seu sucessor*», situação em que se enquadram «*os casos em que há erro na identidade do citado, sendo a citação efectuada em pessoa que não é aquela contra quem efectivamente é instaurada a execução ou, nos casos de sucessores, não é qualquer das pessoas que devem ser citadas como sucessores do responsável originário*»; ii) sendo o devedor que nele figura, «*não ter sido, durante o período a que respeita a dívida exequenda, o possuidor dos bens que a originaram*», situação que «*está conexcionada com as situações de reversão da execução contra possuidores, fruidores e proprietários, previstas no art. 158.º deste Código [CPPT], podendo esta reversão ser uma consequência do julgamento que se fizer sobre a ilegitimidade referida nesta alínea b)*»; iii) «*não figurar no título e não ser responsável pelo pagamento da dívida*», situação que «*tem em vista os casos em que há reversão contra responsáveis subsidiários ou em que a execução é dirigida contra responsáveis solidários, quer directamente quer através de reversão*» (⁵).

No caso *sub judice*, porque o Oponente consta dos títulos executivos como devedor, está excluída a possibilidade de verificação dos primeiro e terceiro tipos de ilegitimidade. Os factos articulados pelo Oponente como fundamento da sua ilegitimidade, que vimos já se reconduzem à invocação de que não foi ele quem exerceu a actividade que estará na base do IVA em causa, também não podem subsumir-se ao segundo tipo de ilegitimidade, ou seja, ao que decorre do facto de a pessoa citada, embora figurando no título como executada, «*não ter sido, durante o período a que respeita a dívida exequenda, o possuidor dos bens que a originaram*».

Como deixámos já dito, a situação prevista nesse segundo tipo de ilegitimidade está relacionada com as situações de reversão previstas no art. 158.º do CPPT. Ou seja, trata-se de situações em que a dívida exequenda se refere a impostos sobre a propriedade cujo elemento definidor da incidência subjectiva é a posse, fruição ou propriedade de bens e, tendo a execução fiscal sido instaurada contra aquele que constava do título executivo como devedor, se veio a verificar no âmbito da execução fiscal que a dívida respeita a um período em que era possuidor, fruidor ou proprietário dos bens outra pessoa, contra a qual a execução fiscal reverterá nos termos do art. 158.º do CPPT (6). Constitui uma das excepções à regra geral de que não é possível discutir em sede de oposição à execução fiscal a legalidade da liquidação que deu origem à dívida exequenda. Na verdade, nas referidas situações admite-se que seja questionada a legalidade da liquidação quanto à sua incidência subjectiva, mas essa possibilidade excepcional justifica-se pela «*falta de verificação, pela administração tributária, dos pressupostos fácticos do acto de liquidação, relativamente a tributo deste tipo e na constatação de um erro que lhe é imputável*», pois, «*para proceder à liquidação destes tributos, não é recolhida qualquer informação do contribuinte através de declaração, nem é feita qualquer indagação sobre quem é o real proprietário, fruidor ou possuidor dos bens referidos, antes se efectuando a liquidação a partir do conhecimento da qualidade de proprietário que conste dos registos da administração tributária ou de outros serviços públicos*» (7).

Mas, reiteramos, este tipo de ilegitimidade só pode verificar-se quando a posse, fruição ou propriedade de determinados bens seja pressuposto da incidência do tributo em execução, ou seja, apenas pode verificar-se em relação ao Imposto Municipal sobre Imóveis e às extintas Contribuição Autárquica e Contribuição Predial e aos impostos rodoviários cuja incidência tenha a ver com a posse dos veículos (8).

Ora, nos autos não está em causa nenhum desses impostos, mas antes o IVA, que foi liquidado ao Oponente, que consta do título executivo como devedor.

A nosso ver, o Oponente não está a suscitar uma questão de legitimidade por falta de responsabilidade pelo pagamento das dívidas exequendas. O que o Oponente sustenta é que o IVA em causa não lhe deveria ter sido liquidado a ele. Ou seja, está a questionar a legalidade das liquidações que deram origem àquelas dívidas, quanto à incidência subjectiva do imposto, o que não serve de fundamento de oposição à execução fiscal. Como é sabido e a jurisprudência tem vindo a afirmar inúmeras vezes, tal discussão – da legalidade concreta da liquidação que deu origem à dívida exequenda – não pode ter lugar em sede de oposição à execução fiscal, a menos que «*a lei não assegure meio judicial de impugnante ou recurso contra o acto de liquidação*» (cf. alínea h) do n.º 1 do art. 204.º, do CPPT), o que não é, manifestamente, o caso (9).

Assim, o Oponente não pode discutir nesta sede a legalidade das liquidações do IVA que deram origem às dívidas exequendas, que é o que verdadeiramente pretende, a coberto da invocação da ilegitimidade. A sua alegação não é subsumível à previsão da alínea h) do n.º 1 do art. 204.º do CPPT, que apenas contempla as situações em que, porque as dívidas exequendas não resultam de acto administrativo ou tributário, a lei não assegura meio judicial de impugnação ou recurso contra o acto de liquidação (10), o que não é o caso.

Em suma, a factualidade alegada pelo Oponente não é subsumível aos fundamentos de oposição constantes das alíneas b) e h) do n.º 1 do art. 204.º do CPPT, como bem decidiu o Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra.

O recurso não pode ser provido com esse fundamento, motivo por que cumpre passar à apreciação do fundamento invocado a título subsidiário, o que faremos de seguida.

2.2.3 DO ERRO NA FORMA DO PROCESSO – DA INTERPRETAÇÃO DO PEDIDO

A sentença decidiu no sentido de que não se verifica o erro na forma do processo que, como é sabido, se afere pela adequação do meio processual utilizado ao fim por ele visado: se o pedido formulado pelo autor não se ajusta à finalidade abstractamente figurada pela lei para essa forma processual ocorre o erro na forma do processo (11).

No caso *sub judice*, o pedido formulado em juízo – que transcrevemos em 1.2 – é de que seja declarada extinta a execução fiscal.

Tal pedido é típico do processo de oposição à execução fiscal (12), não do processo de impugnação judicial. Neste último, o pedido será de anulação, declaração de inexistência ou de nulidade de um acto de liquidação, ou de um acto administrativo que comporte a apreciação de um acto de liquidação (acto de indeferimento de reclamação graciosa ou de recurso hierárquico interposto da decisão que aprecie

reclamação graciosa, acto de apreciação do pedido de revisão oficiosa), ou ainda de um acto de outro tipo, mas para o qual a lei utilize o termo *impugnação* para aludir ao meio processual a utilizar na respectiva reacção contenciosa⁽¹³⁾.

Aparentemente, a decisão do Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra é inatacável, uma vez que, manifestamente, o pedido de extinção da execução fiscal é pedido típico do processo de oposição à execução fiscal e não pode confundir-se a questão do erro na forma de processo, que se afere pela adequação do meio processual utilizado ao fim visado pelo autor, de acordo com o pedido formulado, com a questão de saber se os fundamentos invocados são susceptíveis de viabilizar a pretensão formulada, questão esta que contende com o êxito (procedência) ou o fracasso da acção⁽¹⁴⁾.

No entanto, a jurisprudência deste Supremo Tribunal Administrativo tem usado um critério de grande flexibilidade na interpretação do pedido quando, em face das concretas causas de pedir invocadas, se possa intuir – ainda que com recurso à figura do pedido implícito – qual a verdadeira pretensão de tutela jurídica⁽¹⁵⁾.

Ou seja, de acordo com o entendimento que tem vindo a ser adoptado por este Supremo Tribunal Administrativo, na interpretação do pedido não deve o juiz ficar-se pela redacção que lhe foi dada; há que ir um pouco mais longe, não olvidando que nesta tarefa hermenêutica não podem ignorar-se as concretas causas de pedir invocadas, na medida em que permitam descortinar a verdadeira pretensão de tutela jurídica, ainda que com recurso à figura do pedido implícito⁽¹⁶⁾.

Na verdade, a nossa lei processual procura desde sempre evitar, sempre que possível, que a parte perca o pleito por motivos puramente formais – que a forma prevaleça sobre o fundo⁽¹⁷⁾ – e essa preocupação com o princípio da tutela jurisdicional efectiva dos direitos e interesses das partes tem vindo, cada vez mais, a encontrar expressão na lei adjectiva, que procura afastar o rigor formalista na interpretação das peças processuais⁽¹⁸⁾.

Note-se que, na interpretação das peças processuais são aplicáveis, por força do disposto no art. 295.º do Código Civil⁽¹⁹⁾ (CC), os princípios da interpretação das declarações negociais (comuns à interpretação das leis), valendo, por isso, aquele sentido que, segundo o disposto no art. 236.º, n.º 1, do CC⁽²⁰⁾, o declaratório normal ou razoável deva retirar das declarações escritas constantes do articulado⁽²¹⁾, para além de que não podemos olvidar que os rigores formalistas na interpretação das peças processuais estão hoje vedados pelos princípios do moderno processo civil e bem assim pelo princípio constitucional da tutela jurisdicional efectiva (cfr. arts. 20.º e 268.º, n.º 4, da Constituição da República Portuguesa), motivo por que o tribunal deve extrair do pedido que lhe é feito o sentido mais favorável aos interesses do peticionante, indagando da sua real pretensão⁽²²⁾.

Tendo presente esta doutrina de “interpretação flexível do pedido”, o pedido formulado – de extinção da execução – pode interpretar-se como contendo um pedido implícito no sentido da anulação dos actos tributários (liquidações de IVA) que deram origem às dívidas exequendas, pois é com base na ilegalidade destes actos, designadamente por erro nos pressupostos de facto, designadamente quanto à incidência subjectiva do imposto, que o Oponente sustenta que não deve o IVA em causa.

Nesta interpretação, deixa de verificar-se o impedimento com base no qual a Juiz do Tribunal *a quo* considerou inviável a convolação.

Note-se ainda, como bem salientou o Procurador-Geral Adjunto que nem sequer obstará à convolação uma eventual reclamação graciosa que o Executado alega que deduziu contra as liquidações, pois nesse caso o tribunal chamará a si a apreciação da legalidade da liquidação, determinado a apensação daquela processo à impugnação judicial⁽²³⁾.

No entanto, o processo não nos fornece os elementos pertinentes para aferir de outro requisito da convolação, qual seja a tempestividade da petição para a forma processual tida como correcta. Na verdade, apesar de sabermos em que data foi apresentada a petição inicial, desconhecemos a demais factualidade pertinente para averiguar do exercício tempestivo do direito de impugnar, designadamente, a necessária para saber quando terminou o prazo para pagamento voluntário do imposto (cfr. art. 102.º do CPPT).

Só perante esses elementos se poderá formular um juízo sobre a utilidade ou não da convolação, sendo que na hipótese de estar já esgotado o prazo para o exercício do direito de impugnar aquando da apresentação da petição inicial, a convolação se apresentaria como um acto inútil e, por isso, proibido (cfr. art. 130.º do CPC).

Concluimos, pois, que o recurso merece provimento, que a sentença deverá ser revogada e que os autos deverão regressar à 1.ª instância, a fim de aí se apurar da factualidade necessária a aferir da utilidade de convolar a petição de oposição em petição de impugnação judicial ao abrigo do disposto nos termos dos arts. 97.º, n.º 3, da LGT, e 98.º, n.º 4, do CPPT.

2.2.4 CONCLUSÕES

Preparando a decisão, formulamos as seguintes conclusões:

I - A ilegalidade da liquidação de IVA por erro na determinação do sujeito passivo (violação das normas de incidência subjectiva) não pode erigir-se em fundamento da oposição à execução fiscal onde está a ser cobrada coercivamente a dívida resultante desse acto, não sendo subsumível a nenhuma das

alíneas do rol taxativo do n.º 1 do art. 204.º do CPPT, antes devendo a sua discussão judicial ser efectuada através do processo de impugnação judicial regulado nos arts. 99.º e segs. do CPPT.

II - Na interpretação das peças processuais devem observar-se os critérios impostos pelos princípios do moderno processo e bem assim pelo princípio constitucional da tutela jurisdicional efectiva, pelo que o tribunal deve extrair da redacção dada ao pedido na petição inicial o sentido mais favorável aos interesses do peticionante, estabelecendo, ainda que com recurso à figura do pedido implícito, qual a verdadeira pretensão de tutela jurídica.

III - Tendo presentes esses princípios e as concretas causas de pedir invocada, o pedido de extinção da execução formulado a final pelo oponente enquanto consequência da anulação total do acto de liquidação que está na origem da dívida exequenda pode ser interpretado como tendo implícito o pedido de anulação desse acto.

IV - A convalidação, que sempre deve ser ponderada no caso de erro na forma do processo (cf. art. 97.º, n.º 3, da LGT e art. 98.º, n.º 4, do CPPT), só deve ser ordenada quando, na data em que a petição inicial foi apresentada, não estava ainda esgotado o prazo para o exercício do direito de acção sob a forma processual própria, sendo proibida, por inútil, no caso contrário (cfr. art. 130.º do CPC), motivo por que se impõe que o juiz averigúe da verificação desse requisito.

3. DECISÃO

Face ao exposto, os juízes da Secção do Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo acordam, em conferência, em conceder provimento ao recurso, revogar a sentença e ordenar que os autos regressem à 1.ª instância para, após indagação da factualidade acima indicada, se avaliar a possibilidade de convalidação da petição inicial para processo de impugnação judicial.

Sem custas.

Lisboa, 16 de Dezembro de 2015. — *Francisco Rothes* (relator) — *Aragão Seia* — *Casimiro Gonçalves*.

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

(²) O erro na forma de processo, quando for insusceptível de sanação por convalidação para a forma processual adequada, constitui nulidade que configura excepção dilatária determinante de absolvição da Fazenda Pública da instância (cfr. artigos 193.º, 576.º, n.º 2 e 577.º, alínea b), todos do *Código de Processo Civil (CPC)*.

(³) Ilegitimidade substantiva, decorrente da falta de responsabilidade pelo pagamento da dívida exequenda, e que convém não confundir com a legitimidade enquanto pressuposto processual, que decorre do interesse directo em contradizer a pretensão da Exequente (cf. artigo 30.º, n.º 1, do CPC).

(⁴) Como, antes, na alínea b) do artigo 275.º do *Código de Processo Tributário* e, ainda antes, na alínea b) do artigo 176.º do *Código de Processo das Contribuições e Impostos*.

(⁵) Jorge Lopes de Sousa, ob. cit., III volume, notas 10 a 14 ao artigo 204.º, pp. 452 a 455.

(⁶) Para maior desenvolvimento, vide Jorge Lopes de Sousa, ob. cit., III volume, anotações 12 e 13 ao artigo 204.º, pp. 453/454 e anotações 4 a 10 ao artigo 158.º, pp. 102 a 106.

(⁷) Cfr. Jorge Lopes de Sousa, ob. cit., anotação 5 ao artigo 158.º, p. 103.

(⁸) Neste sentido, vide os seguintes acórdãos da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:
- de 18 de Junho de 2013, proferido no processo n.º 1276/12, publicado no *Apêndice ao Diário da República* de 15 de Abril de 2014 (<http://www.dre.pt/pdfgratiscac/2013/32220.pdf>), pp. 2759 a 2764, também disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbb22e1bb1e680256f8e003ea931/04942147b4a5202980257baa004daea4>;
- de 8 de Julho de 2015, proferido no processo n.º 606/15, ainda não publicado no jornal oficial, disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbb22e1bb1e680256f8e003ea931/d6f5a238b258ce0d80257e81005488a0>;
- de 9 de Setembro de 2015, proferido no processo n.º 1347/13, ainda não publicado no jornal oficial, disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbb22e1bb1e680256f8e003ea931/708c36f1377af90980257ec4004c557d>.

(⁹) Para maior desenvolvimento, vide Jorge Lopes de Sousa, ob. cit., III volume, anotações 3 e 37 a) ao artigo 204.º, pp. 442/443 e 495, respectivamente.

(¹⁰) Cfr. Jorge Lopes de Sousa, ob. cit., III volume, anotação 37 a) ao artigo 204.º, p. 495.

(¹¹) Cfr. Alberto dos Reis, *Código de Processo Civil Anotado*, volume II, Coimbra Editora, 3.ª edição — reimpressão, pp. 288/289. No mesmo sentido, Rodrigues Bastos, *Notas ao Código de Processo Civil*, volume I, 3.ª edição, 1999, p. 262, e Antunes Varela, *Revista de Legislação e Jurisprudência*, ano 100.º, p. 378.

(¹²) A oposição, em regra, visa a extinção, total ou parcial, da execução fiscal, mas pode também ter por objecto a suspensão da execução. É o caso em que a exigibilidade da dívida seja determinada por motivo meramente temporário, v. g., a concessão de uma moratória (como as que têm vindo a suceder nos diplomas que prevêm regimes especiais de regularização de dívidas), existência de processo de falência ou de insolvência ou recuperação de empresas, ter sido decidida, por via administrativa, a suspensão da eficácia do acto de liquidação ou a própria suspensão da execução. Neste sentido, Jorge Lopes de Sousa, ob. cit., volume III, anotação 39 ao artigo 204.º, p. 502, de onde extraímos os exemplos referidos.

(¹³) Cfr. Jorge Lopes de Sousa, ob. cit., II volume, anotação 2 ao artigo 99.º, pp. 107/108.

(¹⁴) Neste sentido, o acórdão desta Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo de 17 de Junho de 2015, proferido no processo n.º 343/14, ainda não publicado no jornal oficial, disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbb22e1bb1e680256f8e003ea931/16026a8244cc743380257e6f005359d1>.

(¹⁵) Vide, entre muitos outros e para além dos citados pelo Recorrente, os seguintes acórdãos da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

- de 5 de Fevereiro de 2014, proferido no processo n.º 1803/13, publicado no *Apêndice ao Diário da República* de 15 de Setembro de 2014 (<http://www.dre.pt/pdfgratiasac/2014/32220.pdf>), págs. 490 a 495, também disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/dfd44cc00100a3f480257c7b005c72ed>;
- de 28 de Maio de 2014, proferido no processo n.º 1086/13, publicado no *Apêndice ao Diário da República* de 20 de Novembro de 2014 (<http://www.dre.pt/pdfgratiasac/2014/32220.pdf>), pp. 2061 a 2067, também disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/1db08870f2199f4680257cec005730b7>;
- de 4 de Março de 2015, proferido no processo n.º 1271/13, ainda não publicado no jornal oficial, disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/14092ff76574164c80257e0000438409>.

(¹⁶) Dando conta desta posição e subscrevendo-a, Jorge Lopes de Sousa, ob. cit., II volume, últimos três parágrafo da anotação 10 a) ao artigo 98.º, p. 92.

(¹⁷) Cf. Manuel de Andrade, *Noções Elementares de Processo Civil*, 1979, p. 387, a propósito da flexibilidade que deve temperar o princípio da legalidade das formas processuais.

(¹⁸) Cfr. artigo 7.º do *Código de Processo nos Tribunais Administrativos*, que dispõe: «Para efectivação do direito de acesso à justiça, as normas processuais devem ser interpretadas no sentido de promover a emissão de pronúncias sobre o mérito das pretensões formuladas».

(¹⁹) «Aos actos jurídicos que não sejam negócios jurídicos são aplicáveis, na medida em que a analogia das situações o justifique, as disposições do capítulo precedente».

(²⁰) «A declaração negocial vale com o sentido que um declaratório normal, colocado na posição do real declaratório, possa deduzir do comportamento do declarante, salvo se este não puder razoavelmente contar com ele».

(²¹) Por outro lado, vale também aqui o princípio aplicável aos negócios formais – denominado do mínimo de correspondência verbal —, de que «não pode a declaração valer com um sentido que não tenha um mínimo de correspondência no texto do respectivo documento, ainda que imperfeitamente expresso» (artigo 238.º, n.º 1 do CC).

(²²) Neste sentido, os seguintes acórdãos desta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

- de 15 de Maio de 2013, proferido no processo n.º 154/13, publicado no *Apêndice ao Diário da República* de 15 de Abril de 2014 (<http://www.dre.pt/pdfgratiasac/2013/32220.pdf>), pp. 2010 a 2012, também disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/9fd626d6071eab7780257b7f0054b163>;
- de 8 de Janeiro de 2014, proferido no processo n.º 32/13, publicado no *Apêndice ao Diário da República* de 15 de Setembro de 2014 (<http://www.dre.pt/pdfgratiasac/2014/32210.pdf>), pp. 2 a 9, também disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/05f925c2f9dbfb7e80257c62005ae50a>.

(²³) Cfr. Jorge Lopes de Sousa, ob. cit., Áreas Editora, 6.ª edição, II volume, anotação 10 c) ao artigo 98.º, pp. 90 e 91, com indicação de jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo.

Acórdão de 16 de Dezembro de 2015.

Assunto:

Nulidade da citação. Listagem. Certidão de dívida.

Sumário:

Não ocorre nulidade da citação se as listagens enviadas ao contribuinte pelo Serviço de Finanças continham como elementos identificativos: [proveniência das dívidas «CO.EN.Prcc.CO», o número das certidões de dívida, a identificação dos documentos de origem, o período de tributação, a data limite de pagamento voluntário, como tributo as menções «OT.E.A.AT.» e «COIMA como Tipo de menções «IMPOSTO/CONTR/TAXA/OUTROS — COM», «IMPOSTO/CONTR/TAXA/OUTROS - SEM» e «JUROS DE MORA CALCULADOS», e o valor da dívida], foi complementada e se fazia acompanhar de trinta e três certidões de dívida das quais constavam os elementos previstos nas alíneas a) a e) do artigo 190.º do CPPT.

Processo n.º 1581/15-30.

Recorrente: A..., S. A.

Recorrido: AT - Autoridade Tributária e Aduaneira.

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

1-Relatório:

A....., SA, melhor identificada nos autos, reclamou para o Tribunal Tributário de Lisboa, da citação e do processo de execução fiscal n.º 3158201501106244 contra si interposto por falta de requisitos do título executivo.

Por sentença de 05 de Outubro de 2015, o Tribunal Tributário de Lisboa veio julgar improcedente a reclamação apresentada e consequentemente absolveu a Fazenda Pública do pedido.

Inconformada com o assim decidido, veio a entidade recorrente, A....., SA apresentar as suas alegações de recurso com o seguinte quadro conclusivo:

«I. Vem o presente recurso interposto da douta Sentença proferida pelo Meritíssimo Juiz do Tribunal Tributário de Lisboa, no âmbito do Processo de Reclamação judicial (nos termos do art. 276.º do CPPT) que correu termos com o n.º 2342/15.1BELRS, que tinha por objecto anulação da citação e dos processos de execução fiscal n.º 3158/2015/01106244 e apensos (Doc.1).

II. Salvaguardando melhor entendimento, a matéria deste Recurso é exclusivamente jurídica, sendo que os factos a ela atinentes - doutamente transcritos na sentença recorrida - são todos de natureza incontrovertida, documentalmente comprovados pelos documentos juntos aos autos, quer pela Recorrente, quer pela Recorrida.

III. A matéria de facto com relevância para a decisão da causa é a que consta dos documentos dos autos que, nessa medida se dão aqui por reproduzidos, nomeadamente (i) a Recorrente foi citada no âmbito dos processos de execução fiscal n.º 3158/2015/01106244 e apensos e uma vez que a mesma não logrou identificar as dívidas objeto da citação e do processo executivo solicitou informação ao Serviço de Finanças de Loures - 3 - vide Doc. 2 - relativo à natureza e proveniência das dívidas e indicação dos seus montantes, relativamente a cada uma das dívidas que constam da citação; menção da entidade emissora ou promotora da execução; data em que foi emitido; data a partir da qual são devidos juros de mora e a importância sobre que incidem. (ii) a Recorrente solicitou informação no sentido de poder identificar as dívidas em execução e conseguir apurar se o pagamento das dívidas exequendas é devido ou se as dívidas são legais (ou não). (iii) O despacho do Serviço de Finanças de Loures -3 não logrou prestar à ora Reclamante a informação solicitada, pelo que só se pode concluir que o mesmo é nulo ou anulável, devendo o ato ora reclamado ser revogado, nos termos do disposto no artigo 277º, n.º 2 do CPPT. (iv) o Serviço de Finanças indefere o pedido apresentado pela Recorrente com base em argumentos que, do seu ponto de vista são inaceitáveis. (v) a Recorrente reitera que não sabe, sequer - porque tal não resulta da citação -, se as dívidas exequendas se referem a coimas, a que tipo de coimas, a que processos de contra-ordenação e se os mesmos lhe foram notificados para o exercício dos direitos de defesa previstos na lei. (vi) o órgão exequente refere igualmente que as funções das citações vêm referidas no art. 189º do CPPT concluindo que a citação proporciona os meios para, em sede de apreciação, lograr da existência da dívida ou até da sua própria ilegalidade; acontece que tal só é aplicável às citações legalmente efetuadas, o que não se afigura ser manifestamente o caso nos presentes autos.

IV. A sentença, na medida em que considera que a citação em crise cumpre os requisitos legais das citações em processo de execução assenta em erro de julgamento erro de direito, importa retificar em sede do presente recurso embora não se afigure existirem factos controvertidos, o julgamento do Tribunal recorrido assenta em erro de direito e é contrária à lei, máxime, aos arts. 20º e 202º, ambos da CRP, entre outros dispositivos legais.

V. A inconstitucionalidade vem invocada por violação direta dos arts. 20º e 202º da C.R.P. ao considerar-se que da citação e da listagem anexa à mesma constam todos os elementos a que se reporta o art.º 163.º do CPPT, não se verificando que a falta cometida prejudica a defesa da Requerente, a sentença recorrida enferma de erro de julgamento de direito, por errada interpretação do disposto nos arts. 163.º, 165.º, ambos do CPPT.

VI. Os artigos supracitados visam assegurar a defesa do citado.

VII. Ora, a listagem anexa à citação é incompreensível no que respeita ao efeito básico pretendido: a identificação da dívida em execução.

VIII. Com efeito, da citação não é, de todo, suscetível de aferir a dívida exequenda em crise nos autos, ficando desta forma prejudicado o direito de defesa da Recorrente.

IX. Seguindo a doutrina constante do Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 10/04/2002, foi dado como provado que o direito de defesa do Oponente ficou prejudicado, pois “o que releva para o efeito de saber se deve ser atendido a arguição da nulidade é a possibilidade de prejuízo para a defesa do executado e não a existência de um prejuízo efectivo (sublinhado nosso), s.m.o., ao decidir-se como se decidiu, a douta sentença sob recurso incorreu em erro de julgamento, fazendo desaceritada interpretação e aplicação dos sobreditos normativos legais - arts. 163º, 165º, ambos do CPPT.

X. A nulidade ou invalidade da citação implica também a nulidade ou invalidade do processo de execução fiscal.

XI. Afigura-se que o regime aplicável à presente citação é o da nulidade, nos termos do art. 161º n.º 2, alínea c) do CPA, aplicável por força do art. 2º alínea d) do CPTT porquanto a listagem anexa à citação é incompreensível no que respeita ao efeito pretendido básico: a identificação da dívida em execução mas a mesma é seguramente ilegal.

XII. As dívidas exequendas, objeto do presente processo executivo, são as que se encontram descritas na citação para o referido processo que aqui se dá por integralmente reproduzida (Doc. 1), sendo que,

XIII. A citação vem acompanhada de uma listagem com indicação do “n.º de processo”; “proveniência”, “certidão”, “Id. doc. origem”; “per. trib.”, “d. lim. pag. vol.* “tributo”, “tipo” e “valor”.

XIV. No que respeita a “Tributo” a citação refere, umas vezes, “OT. E. A. AT.” e outras vezes “COIMA AT”.

XV. No que respeita a “tipo” refere, umas vezes “IMPOSTO/CONTR/TAXA/OUTROS - COM” e, outras vezes, “IMPOSTO/CONTR/TAXA/OUTROS - SEM” e outras ainda” “JUROS MORA CALCULADOS”.

XVI. Estas identificações - por número - são internas, da AT, não identificam dívidas e, por isso, não são suficientes em termos de citação.

XVII. A Recorrente não consegue identificar o tipo de dívida: imposto ou outras dívidas suscetível de cobrança em processo de execução fiscal? Qual? Referente a que período? É devido o seu pagamento? É legal a dívida?

XVIII. A Recorrente não se pode conformar com uma citação que não identifica, sequer, o tipo de dívida que está em causa.

XIX. A exigência dessa dívida, nesta forma, é inconstitucional, ilegal e nula.

XX. A Recorrente não logra identificar a natureza da dívida em execução nem se a mesma é devida ou se é devido o pagamento da quantia exequenda

XXI. Nos termos do art.163.º n. 1, alínea e) do CPPT, “são requisitos essenciais dos títulos executivos:

(...) natureza e proveniência da dívida (...) “.

XXII. Nos termos do art. 165º, n.º 1, alínea b) do CPPT, “são nulidades insanáveis em processo de execução fiscal: b) A falta de requisitos essenciais do título executivo, quando não puder ser suprida por prova documental”.

XXIII. Nos termos do art. 134 do CPA (aplicável por força do art. 2º al. d) do CPPT) “o ato nulo não produz quaisquer efeitos jurídicos, independentemente da declaração de nulidade. A nulidade é invocável a todo o tempo por qualquer interessado e pode ser declarada, também a todo o tempo, por qualquer órgão administrativo ou por qualquer tribunal”.

XXIV. Em consequência, é nula a citação no presente processo executivo, assim como todo o processamento posterior.

XXV. Face a todo o supra exposto, afigura-se que a interpretação que o Tribunal a quo enferma de erro de julgamento, pois não considera o sentido legislativo de defesa do citado.

XXVI. Nos presentes autos, não se pode considerar que o título executivo que acompanha a citação dê a conhecer à ora Recorrente os elementos essenciais do mesmo.

XXVII Mais, a citação em crise prejudica de forma severa a defesa do citado no âmbito dos seus direitos processuais – artº 191.º, n.º 4 do CPC.

XXVIII. Conclui-se, assim, que a interpretação sustentada pela sentença recorrida no caso em análise padece de “erro sobre os pressupostos de facto e de direito”, por errónea interpretação e aplicação do direito.

XXIX. E, determinando-se que a Recorrente prestou garantia indevidamente, deverá ser-lhe reconhecida a peticionada indemnização, nos termos constantes do art. 53º da LGT.

XXX. Do exposto se conclui que, deve a sentença ser anulada, pelos vícios suficientemente demonstrados, assim se dando provimento ao presente recurso.

Nestes termos e nos mais de direito aplicáveis, e sempre com o mui douto suprimento de V.V. Exas. requer-se que seja dado provimento ao presente recurso, anulando-se a sentença recorrida, bem como o despacho do Senhor Chefe do Serviço de Finanças de Loures - 3, a citação e de todos os atos praticados no processo executivo e as dívidas exequendas com a consequente extinção ou anulação do processo executivo.

Com o que se fará.»

A Fazenda Pública não apresentou contra alegações.

O Exmº Procurador Geral Adjunto emitiu duto parecer expressando o entendimento de que não ocorre nulidade do acto de citação, da autoria do OEF, uma vez que o acto foi acompanhado da entrega dos títulos executivos, dos quais constam os elementos previstos nas alíneas a), c), d) e e) do n.º 1 do artigo 163.º do CPPT. Salienta que como resulta das alíneas B) e C) do probatório o ofício para citação da recorrente, devidamente recepcionado por este, ia acompanhado, para além da listagem a que a recorrente faz menção nas suas alegações/conclusões, de trinta e três certidões de dívida e que dessas certidões/títulos executivos constam os elementos previstos nas alíneas a), b) c), d) e e) do CPPT, nos termos do estatuído, no artigo 190.º do CPPT, a saber, menção da entidade emissora da promotora da execução, assinatura da entidade promotora, data da emissão do título executivo, nome e domicílio do devedor e a natureza e proveniência da dívida e indicação do seu montante.

E, conclui que com os elementos constantes do acto de citação, a que se reportam os artigos 190.º e 163.º do CPPT, designadamente a origem e proveniência da dívida, poderia a recorrente/executada ter óbvio acesso aos processos de contraordenação, devidamente identificados em cada um dos títulos executivos, assim podendo utilizar, se fosse caso disso, o meio processual de reacção que entendesse adequado, nomeadamente a oposição judicial à execução

2- Fundamentação

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

A) Em 28.04.2015, foi instaurado no Serviço de Finanças de Loures 3, contra a Reclamante, o processo de execução fiscal n.º 3158201501106244, por dívidas de Coimas e Encargos de Processos de Contra-Ordenação, no montante total de dívida exequenda de 4.199,25€ (cfr. fls. 1 a 34 do PEF apenso).

B) Por ofício de 05.06.2015, recepcionado em 09.06.2015, foi a Reclamante citada para o processo de execução mencionado na alínea antecedente, constando da citação uma listagem identificando como proveniência das dívidas “CO.EN.Prc.CO”, o número das certidões de dívida, a identificação dos documentos de origem, o período de tributação, a data limite de pagamento voluntário, como tributo as menções “OT.E.A.AT.” e “COIMA como Tipo as menções “IMPOSTO/CONTR/TAXA/OUTROS - COM”, “IMPOSTO/CONTR/TAXA/OUTROS - SEM” e “JUROS DE MORA CALCULADOS”, e o valor da dívida (cfr. doc. de fls. 11 a 18 dos autos).

C) A citação mencionada na alínea antecedente fazia-se acompanhar igualmente de trinta e três certidões de dívida, com o mesmo teor, apenas divergindo no valor em dívida, no número da certidão e na identificação do documento de origem, sendo delas exemplo a certidão que ora se reproduz:

AT
autoridade
tributária e aduaneira

Serviço de Finanças de LOURES-3 - (3158)

[Assinatura]

CERTIDÃO DE DÍVIDA

Entidade Exequente
MINISTERIO DAS FINANÇAS
AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA
MAJORADA
Rua da Prata, n.º 50, Lisboa NIF:

....., Diretora-Geral da Autoridade Tributária e Aduaneira e legal representante da exequente, certifica os elementos infra descritos, nos termos dos artigos 98.º, 152.º e 162.º todos do Código de Procedimento e de Processo Tributário, e ainda dos demais normativos aplicáveis, para fins de instauração do processo de execução fiscal para cobrança coerciva de dívida certa, líquida e exigível, e do seu acréscido, de que é (são) devedor(es) o(s) executado(s)

EXECUTADO(S)	N.º PROCESSO	N.º RELAÇÃO	DATA DE EMISSÃO	N.º CERTIDÃO DÍVIDA
A) A....., SA RUA N NIF:	3158201501106244	304	2015-04-28	2015/2071023
B)	SF 3158		DF 11	
NIF:	SF		DF	

NATUREZA DA DÍVIDA PROVENIÊNCIA: L39 Coimas e Encargos de Processos de Contra-Ordenação
Descrição da dívida conforme anexo.

TOTAL DA QUANTIA EXEQUENDA: 428,25

EXTENSO: Cento e Vinte e Oito Euros e Vinte e Cinco Cêntimos

JUROS DE MORA VENCIDOS: 0,00

PAGAMENTO VOLUNTÁRIO ATÉ	JUROS DE MORA A PARTIR DE	VALOR SUJEITO A JUROS DE MORA
Conforme anexo	Conforme anexo	78,50

OUTROS ELEMENTOS: Valor integral da liquidação LOCALIDADE: LISBOA
DATA: 2015-08-18

A Diretora-Geral,
.....
{

AT
autoridade
tributária e aduaneira

Serviço de Finanças de LOURES-3 - (3158)

QUANTIA EXEQUENDA

Identificação documento origem	Data limite pagamento	Data início juros mora	Ano dívida	Período de tributação		Tributo	Tipo	Valor
				Início	Fim			
315820150000007103	2015-04-27	2015-04-28	2015	201503	201506	COIM-AT	CTIC-Sem	51,70
315820150000007104	2015-04-27	2015-04-28	2015	201502	201502	OT. E. H. AT	CTIC-Com	38,55
TOTAL:								128,25

(cfr. fls. 19 a 35 dos autos).

D) Em 22.06.2015, foi apresentado, pela Reclamante, requerimento junto da A.T., com o seguinte teor:

“A....., S.A., contribuinte fiscal n.º 500.038.961, com sede na Rua, n.º, 2685 Portela LRS, citada nos processos de execução fiscal instaurados no Serviço de Finanças de Loures - 3 com o número supra identificado (Doc. 1), e verificando-se que a citação no processo de execução fiscal é nula, nos termos, entre outras disposições legais, do art. 165º, n.º 1, alínea b) do CPPT, vem requerer informação sobre:

1. Natureza e proveniência das dívidas e indicação dos seus montantes, relativamente a cada uma das dívidas que constam da citação;
2. Menção da entidade emissora ou promotora da execução;
3. Data em que foi emitido; e
4. A data a partir da qual são devidos juros de mora e a importância sobre que incidem.

Mais requer que a informação agora solicitada seja prestada em termos de a Executada lograr identificar a dívida em execução e conseguir saber se o montante da dívida exequenda é devido ou se a dívida é legal (cfr. fls. 38 e 39 dos autos).

E) Por despacho proferido em 10.07.2015, foi o pedido da Reclamante indeferido (cfr. fls. 69 e 69-verso do PEF apenso, cujo teor se dá por integralmente reproduzido).

F) A Reclamante foi notificada da decisão mencionada na alínea antecedente em 15.07.2015 (cfr. fls. 71 e 72 do PEF apenso).

G) Em 06.07.2015, foi apresentada a presente reclamação (cfr. fls. 73 dos autos).

3- Do DIREITO:

Extracto da decisão do tribunal tributário de Lisboa a fls. 113/116

(...) 2. Do Direito

Como supra se referiu, a questão a decidir nos presentes autos subsume-se à de aferir se ocorre a invocada nulidade da citação com fundamento na falta de requisitos do título executivo, conforme disposto nos artigos 165º, n.º 1, alínea b) e 163º, n.º 1 do CPPT.

Vejamos.

A citação é o ato pelo qual se dá conhecimento ao réu que foi proposta contra ele uma determinada ação e se chama para se defender, e através do qual se chama pela primeira vez alguma pessoa interessada na causa. A citação funciona, assim, como meio de proporcionar ao destinatário o conhecimento de que contra ele foi instaurada uma execução garantindo a possibilidade de a ela se opor judicialmente, sendo esta, assim, a sua função primordial.

Nos termos do disposto no artigo 190º, n.º 1 do CPPT, a citação deve conter os elementos previstos nas alíneas a), c) e e) do n.º 1 do artigo 163º, ou em alternativa deve ser acompanhada de cópia do título executivo, sendo certo que, no caso dos autos, como resulta do probatório, a citação efetuada à Reclamante se fez acompanhar pelos respetivos títulos executivos, ou certidões de dívida, razão pela qual se torna inócua a invocação do teor da listagem que acompanhou o ato de citação.

E como estabelece o artigo 165º, n.º 1, alínea b) do CPPT, a nulidade da citação também ocorre em virtude da falta de requisitos essenciais do título executivo, quando não puder ser suprida por prova documental.

Por seu turno, o artigo 163º, n.º 1 do CPPT estabelece o seguinte:

“I - São requisitos essenciais dos títulos executivos:

- a) Menção da entidade emissora ou promotora da execução;
- b) Assinatura da entidade emissora ou promotora da execução, por chancela nos termos do presente Código ou, preferencialmente, através de aposição de assinatura electrónica qualificada;
- c) Data em que foi emitido;
- d) Nome e domicílio do ou dos devedores;
- e) Natureza e proveniência da dívida e indicação, por extenso, do seu montante”.

Refere a Reclamante, como ponto principal da sua argumentação, que “A Reclamante não logra identificar a natureza da dívida em execução nem se a mesma é devida ou se é devido o pagamento da dívida exequenda”.

Como resulta da alínea C) dos factos dados como assentes, as certidões de dívidas remetidas à Reclamante com a citação, identificam, todas elas, como natureza da dívida “Proveniência: 1/9 Coimas e Encargos de Processos de Contra-Ordenação”, identificando ainda, o número do processo de contra-ordenação que originou a dívida bem como o valor respeitante à colina e o respeitante aos encargos do processo contra-ordenacional.

Ora, assim sendo, não se mostra sequer compreensível a afirmação da Reclamante de que não consegue aferir qual a dívida exequenda em crise no processo de execução fiscal, é que, na verdade, tal questão não pode oferecer dúvidas: trata-se a dívidas de coimas e dos respetivos encargos de processo de contra-ordenação.

Como supra se referiu, não releva para a validade da citação, o teor da listagem anexa ao ato de citação, uma vez que, tendo sido igualmente juntas as certidões de dívida, será em função dos elementos que nelas constam que se estabelecerá a validade do ato de citação.

Como resulta dos autos (alínea C) do probatório), os títulos executivos que estão na base do processo de execução fiscal colocado em crise, cumprem escrupulosamente com os requisitos legalmente estabelecidos na norma supra transcrita.

Com efeito, tais títulos executivos referem todos os elementos contidos nas alíneas a) a e) do n.º 1 do artigo 163º do CPPT, pelo que se mostram válidos.

A questão levantada pela Reclamante de que, com a citação, não logra identificar se a dívida em execução é devida ou se é devido o seu pagamento, escapa já ao âmbito da própria nulidade da citação, entrando-se no campo da eventual legalidade substancial da dívida ou da sua exigibilidade, matéria que extravasa o objeto da Reclamação estabelecida no artigo 276º do CPPT.

Ainda assim sempre se dirá que, com os elementos constantes das certidões de dívida, a Reclamante sempre poderia ter acesso aos processos de contra-ordenação identificados em cada um dos títulos executivos, assim aferindo dos elementos que considerasse relevantes para uma possível reação, designadamente através de oposição à execução fiscal.

Para além de todo o referido, ainda que se concluísse pela verificação da nulidade da citação, esta apenas relevaria a falta cometida possa prejudicar a defesa do citado no âmbito dos seus direitos processuais, conforme disposto no n.º 4 do artigo 191º do CPC, o que não resulta dos autos.

Finalmente, no que concerne ao pedido subsidiário de convalidação da Reclamação em oposição à execução fiscal, encontra-se o mesmo prejudicado, na medida em que a Reclamação se mostra o meio processual adequado para apreciação do pedido de declaração de nulidade do ato de citação, o que, desde logo, inviabiliza qualquer erro na forma do processo suscetível de convalidação noutra meio processual.

Por todo o exposto é a presente Reclamação de improceder (...).

DECIDINDO NESTE STA

A questão a decidir consiste em saber se ocorre nulidade da citação com fundamento na falta de requisitos do título executivo.

A apreciação da alegada nulidade de citação levará a que nos pronunciemos, necessariamente, sobre a alegada existência de erro de julgamento da sentença recorrida que na óptica da recorrente fez desacertada interpretação e aplicação dos arts. 163º, 165º, do CPPT, o que a leva a fundamentar o seu recurso também em inconstitucionalidade, que expressou na conclusão V) por entender que a falta cometida prejudica a sua defesa consagrada nos artºs 20º e 202º da C.R.P.

Refere, ainda, na conclusão XXIX) que, determinando-se que a Recorrente prestou garantia indevidamente, deverá ser-lhe reconhecida a peticionada indemnização, nos termos constantes do art. 53º da LGT. Mas esta questão não foi apreciada na sentença recorrida pelo que constitui questão nova que este Supremo Tribunal está, naturalmente, impedido de conhecer.

Vejamos a lei:

O artigo 190.º do CPPT determina que a citação deve conter os elementos previstos nas alíneas a), c), d) e e) do n.º 1 do artigo 163.º do CPPT, ou, em alternativa, ser acompanhada de cópias do título executivo.

E, é exacto, como todos os intervenientes processuais sustentam, que a falta dos requisitos da citação constitui nulidade da citação, tendo tal qualificação a não observância das formalidades prescritas na lei, quando a falta cometida puder prejudicar a defesa do citado (artigo 191.º/1/4 do CPC, ex vi do artigo 2.º e) do CPPT).

Dispõe o artigo 165º n.º 1 alínea b) do CPPT que são nulidades insanáveis em processo de execução fiscal a falta de requisitos essenciais do título, quando não puder ser suprida por prova documental (artigo 165.º/1/ b) do CPPT).

E, constituem elementos essenciais dos títulos executivos nos termos do artº 165º n.º 1 alínea b) do CPPT, a menção da entidade emissora ou promotora da execução, a assinatura da entidade emissora ou promotora da execução, por chancela nos termos do CPPT ou, preferencialmente, através de aposição de assinatura electrónica avançada, data em que foi emitido, nome e domicílio do ou dos devedores, e a natureza e proveniência da dívida e indicação por extenso, do seu montante.

Dando atenção ao probatório resulta das alíneas B) e C) que o ofício para citação da recorrente, ia acompanhado, para além da listagem a que a recorrente faz menção nas suas alegações/conclusões, de trinta e três certidões de dívida. Assim a eventual insuficiência indicativa da dívida em toda a sua extensão foi colmatada pela remessa das certidões de dívida pois que dessas mesmas certidões/títulos executivos constam os elementos previstos nas alíneas a), b) c), d) e e) do artº 190º do CPPT designadamente a menção da entidade emissora da promotora da execução, assinatura da entidade promotora, data da emissão do título executivo, nome e domicílio do devedor e a natureza e proveniência da dívida e indicação do seu montante.

Portanto, como também observa e conclui o Sr. Procurador Geral Adjunto neste STA, “na citação feita à recorrente foram observadas todas as formalidades legais estatuidas no artigo 190.º do CPPT, pelo que é certo que o acto de citação não é nulo, ao contrário do que sustenta a recorrente/executada”.

O importante para a não consideração de existência de nulidade da citação, como tem sido salientado por este STA, é que não exista prejuízo para os direitos de defesa do contribuinte/citado, a nível da globalidade dos direitos ou que tendo ocorrido falta ou preterição de formalidade cometida no acto de citação esta falta não prejudique a sua defesa (vide, respectivamente o ac. do STA de 10/04/2002 tirado no recurso n.º 026503 e o ac. do STA de 12/02/2014 tirado no recurso n.º 01910/13) e é, ainda, importante que o título executivo ou a prova documental que o complementa com a indicação da proveniência da dívida exequenda possibilite ao executado a informação suficiente para saber com segurança qual é a dívida a que o título se refere de forma a estarem assegurados eficazmente os seus direitos de defesa. Desta forma se afasta a nulidade do título executivo (neste sentido o ac. deste STA de 15/02/2012 tirado no recurso n.º 0383/11).

Reitera-se que a eventual insuficiência da listagem enviada à ora recorrente para satisfazer, integralmente, não acarreta consequências jurídicas, uma vez que a mesma foi acompanhada de certidões dos títulos executivos que contêm todos os elementos a que se reportam os artigos 163.º e 190.º do CPPT. (neste sentido vide o ac. deste STA de 02/12/2015 tirado no rec. n.º 1491/15)

E, assim, é exacto que com os elementos constantes do acto de citação designadamente a origem e proveniência da dívida, poderia a recorrente/executada ter acesso aos processos de contra-ordenação, devidamente identificados em cada um dos títulos executivos, podendo assim utilizar, se o entendesse dever fazer, o meio processual de reacção que entendesse adequado à execução.

Por esta razão, essencial, não se vislumbra, também, a ocorrência da violação dos preceitos constitucionais indicados pela recorrente (artigos 20.º e 202.º da CRP), por não ter sido desrespeitado com a prática dos actos que integraram a citação o princípio do acesso ao direito e tutela jurisdiccional efectiva.

Pelo exposto entendemos, também, que a sentença recorrida, não incorreu em erro de julgamento e por isso não merece censura.

Termos em que se irá negar provimento ao presente recurso e manter a decisão recorrida.

4- DECISÃO:

Assim sendo, acordam os Juízes deste STA em negar provimento ao recurso confirmando a decisão recorrida.

Custas a cargo da recorrente.

Lisboa, 16 de Dezembro de 2015. — *Ascensão Lopes* (relator) — *Ana Paula Lobo* — *Dulce Neto*.

Acórdão de 16 de Dezembro de 2015

Assunto:

Direito de preferência. Competência material do tribunal tributário. Acção para exercício do direito de preferência. Meio processual adequado.

Sumário:

- I — *A salvaguarda dos direitos e legítimos interesses do titular do direito legal de preferência sobre o bem vendido em processo de execução fiscal, no caso de não ter sido notificado para exercer o seu direito no acto da venda, não passa pela anulação da venda ou reclamação de actos (omissivos ou comissivos) praticados pelo órgão da execução, mas, antes, pelo recurso à acção de preferência prevista no artigo 1410.º do C.Civil, a qual pressupõe, naturalmente, a manutenção da venda, já que exercício do direito de preferência na compra do bem penhorado depende da realização e manutenção dessa venda.*
- II — *O tribunal tributário é materialmente competente para o processo judicial instaurado com vista ao reconhecimento do direito de preferência invocado por quem pretenda exercer esse direito na venda realizada em execução fiscal.*

III — *O meio processual que o titular de direito de preferência deve utilizar para exercer esse direito junto do tribunal tributário é a acção para o reconhecimento de um direito prevista no artigo 145.º n.ºs 1 e 3 do CPPT.*

Processo n.º 1704/13-30.

Recorrente: A.....

Recorridos: B..... e Outra.

Relatora: Ex.^{ma} Sr.^a Cons.^a Dr.^a Dulce Neto.

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

I. A....., com os demais sinais dos autos, recorre da decisão que, no âmbito da «acção declarativa com processo sumário» que instaurou no TAF de Aveiro contra a Administração Tributária e contra o adquirente B..... – com vista, essencialmente, ao reconhecimento do seu direito de preferência na alienação da quota-parte (1/2 indivisa) do prédio vendido na execução fiscal n.º 3441200601042483 e apensos – julgou verificado o erro na forma de processo e determinou a anulação de todo o processado por inviabilidade de convalidação na forma processual que se julgou adequada, isto é, em processo de reclamação previsto nos arts. 276º e segs. do CPPT.

I.1. As alegações do recurso mostram-se rematadas com as seguintes conclusões

I. A Sentença recorrida, na parte objecto do presente Recurso, não pode, salvo o devido respeito por opinião diversa, manter-se.

II. A aqui Recorrente interpôs contra os aqui Recorridos a competente Acção Declarativa com Processo Sumário (Acção de Preferência) no Tribunal Administrativo e Fiscal de Aveiro, que correu os seus termos ao abrigo do Processo n.º 285/13.2BEAVR.

III. Tendo pedido o seguinte:

• *Fosse reconhecido à Autora o Direito de Preferência sobre o Prédio Urbano descrito na 2ª Conservatória do Registo Predial de Santa Maria da Feira sob o n.º 1876/20111127, substituindo-se o Adquirente pela Preferente na titularidade do direito que o mesmo adquiriu sobre a coisa objecto mediato do registo;*

• *Fosse o Recorrido condenado a entregar o referido imóvel à Autora, livre e desocupado; e,*

• *Fosse ordenado o cancelamento de todos e quaisquer registos que o Réu (Adquirente), haja feito a seu favor em consequência da compra do supra referido prédio e, bem assim, outras que este viesse a fazer, sempre com todas as demais consequências que ao caso couberem.*

IV. Por sentença proferida em 15 de Julho de 2013, entendeu a Juiz ocorrer erro na forma de processo, uma vez que, segunda a mesma, “o meio processual adequado para apreciar a questão dos autos, designadamente a existência do invocado direito de preferência sobre um bem penhorado numa execução fiscal, é a reclamação prevista no artigo 276º do CPPT”.

V. E, conseqüentemente julgou verificado o erro na forma do processo, tendo declarado a anulação do processado em face da inviabilidade da convalidação, por à data em que foi apresentada a petição inicial se encontrar excedido o prazo para interpor a reclamação prevista no artigo 276º do CPPT.

VI. Atendendo à pretensão da Recorrente, supra descrita, é seu entendimento ser a “Acção de Preferência” o meio adequado para salvaguarda dos seus legítimos direitos e interesses.

Isto porque,

VII. A Recorrente é dona e legítima proprietária de 1/2 - em comum e sem divisão de partes - do prédio urbano descrito na Conservatória do Registo Predial de Santa Maria da Feira sob o n.º 1876/20111127, inscrito na matriz predial urbana sob o artigo 1648.

VIII. A outra metade do imóvel (em comum e sem determinação de partes) era propriedade de D....., tendo sido penhorada ao abrigo da Execução Fiscal n.º 3441200601042483 e Aps, que se encontra a correr os seus termos no Serviço de Finanças da Feira 2.

IX. Posteriormente, foi a Recorrente notificada de que havia sido ordenada a venda extrajudicial da quota-parte do imóvel penhorado e, bem assim, de quem havia sido nomeado como encarregado de venda.

X. No entanto, não mais foi a Recorrente informada sobre o estado do Processo, em particular, no que respeita ao estado da venda, nem para poder exercer o direito de preferência que lhe assistia, na eventualidade de existirem interessados na 1/2 do imóvel que se encontrava para venda.

XI. E a verdade é que, tendo sido apresentada uma proposta por parte do ora Réu, veio a mesma a ser aceite pelo Serviço de Finanças da Feira 2, onde se encontra a correr a Execução Fiscal, tendo a competente escritura pública sido outorgada a 6 de Fevereiro de 2012, na qual interveio a Recorrida, na qualidade de vendedora e, o Recorrido, na qualidade de comprador.

Ora

XII. A compropriedade encontra-se regulada nos artigos 1401º e seguintes do Código Civil. Diz-se que há compropriedade, ou propriedade em comum, quando duas ou mais pessoas são simultaneamente titulares do direito de propriedade sobre a mesma coisa.

XIII. O comproprietário, no que ao caso diz respeito, tem direito de preferência na venda da quota de qualquer um dos outros comproprietários.

XIV. O Direito de Preferência, por sua vez, é um direito real de aquisição resultante de uma situação objectiva a que a lei atribui certos efeitos e nasce para a realidade jurídica no momento em que a situação objectiva legalmente definida se constata (cf. Acórdão do TRP de 01.06.1978 - in www.dgsi.pt) ou, na definição de Pires de Lima (in “Direitos Reais” 4ª edição, pág. 54) “*o poder que tem o titular do direito de impor e fazer valer a existência do seu direito em relação a qualquer indivíduo que tenha constituído sobre a coisa um direito posterior direito real*”.

XV. Este regime encontra-se hoje consagrado nos artigos 416º a 418º, 1409º e 1410º do Código Civil.

XVI. E, segundo o n.º 1 do artigo 1409º “*O comproprietário goza do direito de preferência e tem o primeiro lugar entre os preferentes legais no caso de venda, ou dação em cumprimento, a estranhos da quota de qualquer dos seus consortes*”.

XVII. Segundo Pires de Lima e Antunes Varela (in “C. Civil Anotado”, 1972, V. III, p. 333) são “*três os fins principais que justificam a concessão da preferência no caso especial da compropriedade: a) fomentar a propriedade plena, que facilita a exploração mais equilibrada e mais pacífica dos bens; b) não sendo possível alcançar a propriedade exclusiva, diminuir o número dos consortes; c) impedir o ingresso, na contitularidade do direito, de pessoas com quem os consortes, por qualquer razão, o não que iram exercer*”.

Depois,

XVIII. Como escreveu o Prof. Alberto dos Reis (in “Processo de Execução” Vol. II, pág. 450), “*Se a alienação em vez de ser feita em carta fechada ou arrematação for efectuada por negociação particular há-de proceder-se como se procede nas vendas particulares: o mandatário antes de fazer a escritura de venda deve oferecer a preferência aos respectivos titulares notificando-os ou avisando-os extrajudicialmente*”.

XIX. Por isso, muito embora o artigo 905º CPC nada preceitue sobre a necessidade de notificação aos titulares do Direito de Preferência tal não significa que nesta modalidade de venda não haja lugar a esta formalidade legal (cf. neste sentido, Acórdão do STJ de 09.07.1998 - in www.dgsi.pt).

XX. E, então, a ora Recorrente – na qualidade de comproprietária do imóvel supra identificado (em que ½ do imóvel foi objecto de venda em sede de execução fiscal) tem indiscutível legitimidade para exercer o Direito de Preferência em relação a 1/2 do imóvel adjudicado a B.....

XXI. A questão em apreço é, então, a de saber se a titularidade do direito de preferência (que assiste à Recorrente, na qualidade de Comproprietária) lhe dá a possibilidade ou se constitui fundamento legal para requerer a anulação da venda executiva.

XXII. Ou se, ao invés, deverá a Recorrente exercer o seu direito através da acção de preferência, como veio a acontecer no caso *sub judice*.

XXIII. Perante a penhora do direito do executado ao bem indiviso, assiste aos comproprietários o direito de preferência na venda daquele, ao abrigo do disposto no citado n.º 1 do artigo 1409º (cf. neste sentido, Acórdão do TRP de 11.10.2005 - in www.dpst.pt).

XXIV. Por isso, na venda judicial do direito ao bem indiviso, devem os restantes comproprietários ser notificados, na qualidade de titulares de um direito de preferência, do dia, hora e local aprazados para a abertura das propostas, a fim de poderem exercer o seu direito no próprio acto, se alguma proposta for aceite (artigo 892º n.º 1 CPC).

XXV. Isso mesmo resulta do artigo 249º, n.º 7, do CPPT, segundo o qual “*Os titulares do direito de preferência na alienação dos bens são notificados do dia e hora da entrega dos bens ao proponente, para poderem exercer o seu direito no acto da adjudicação*”.

XXVI. O objectivo de proceder à(s) notificação(ões) nos termos previstos no n.º 7 do artigo 249º (CPPT) é o de assegurar a estabilidade das vendas, por funcionar como um incentivo para potenciais compradores fazerem aquisições e a concorrência entre eles potenciar a obtenção de melhores preços (cf. neste sentido, Acórdão do TRG de 13.11.2008 - in www.dgsi.pt).

XXVII. Depois, ao impor aos titulares de direitos de preferência a obrigação de exercer os seus direitos no âmbito da execução fiscal, pretende-se resolver neste processo todas as questões respeitantes ao exercício de direitos de preferência e, bem assim, evitar que os adquirentes tenham de vir, posteriormente, a ser demandados em acções de preferência.

XXVIII. Consequentemente, a falta de notificação dos titulares do direito de preferência tem a mesma consequência que a falta de notificação ou aviso prévio na venda particular (artigo 892º, n.º 2 CPC), que é o de possibilitar-lhes a instauração de acção de preferência.

XXIX. Se, após a realização da venda, o preferente tiver sucesso na acção de preferência, passará a ocupar o lugar do comprador, devendo para isso pagar o preço e as despesas da compra (artigo 909º,

n.º 2, CPC), assistindo-lhe ainda o direito a pedir a anulação da venda com base nos fundamentos indicados na alínea a) do n.º 1 do artigo 257º (CPPT), solicitar a entrega dos bens, contra o detentor, na própria execução (artigos 901º e 930º CPC) e, ainda, a requerer o levantamento da penhora e o cancelamento dos registos dos direitos reais que caducam (artigo 824º, n.º 2, CC) - cf. neste sentido, Jorge Lopes de Sousa, in “Código de Procedimento e de Processo Tributário, Anotado e Comentado”, II Vol., em anotação ao artigo 249º.

XXX. Assim, o dever de notificar os titulares do direito de preferência determina que a sua omissão ou frustração lhes permita avançar com uma acção de preferência.

XXXI. Ou seja, a aquisição feita por adjudicação ou por venda é susceptível de ser impugnada por Acção de Preferência proposta no prazo de 6 meses a contar da data do conhecimento dos elementos essenciais daquela alienação executiva.

XXXII. Sendo certo que, com a procedência da Acção de Preferência, o preferente substituir-se-á ao comprador, sendo a este pago o valor que despendeu, ou seja, o comprador perde o bem que adquiriu mas, no entanto, recupera o valor que gastou com a compra.

XXXIII. Logo, o preferente, além do direito à indemnização dos danos decorrentes do não cumprimento ou cumprimento defeituoso da obrigação a que o vinculado à preferência se encontrava adstrito, tem o poder de, por recurso à via judicial, haver para si a coisa alienada, mediante o pagamento do preço da alienação.

XXXIV. No caso *sub judice*, a notificação para preferência não foi efectuada de molde a que contivesse os elementos necessários à decisão do preferente, pois não foi a Recorrente informada do valor base da venda e do prazo para a realização da mesma.

Depois,

XXXV. A legislação tributária não contempla normativo que expressamente regule as consequências da falta de notificação dos preferentes, pelo que tem sido entendimento ser aplicável, subsidiariamente, por força do disposto na alínea e) do artigo 2º do CPPT, a norma prevista no n.º 2 do artigo 892º do CPC.

XXXVI. Segundo a qual, a falta de notificação dos titulares do direito de preferência tem a mesma consequência que a falta de notificação ou aviso prévio na venda particular (...), que é o de possibilitar-lhes a instauração de acção de preferência - (cf. neste sentido, Jorge Lopes de Sousa, in “CPPT Anotado e Comentado”, II Volume, 2007, pág. 548).

XXXVII. Não obstante, os titulares do direito de preferência (legal ou convencional) que não tenham sido notificados não perderão os respectivos direitos, por não os terem exercido no processo de execução fiscal.

XXXVIII. Segundo Manuel Henrique Mesquita, in “Obrigações e Ónus Reais, 1997”, pág. 217: “*Em qualquer destes casos, o preferente, além do direito à indemnização dos danos decorrentes do não cumprimento ou do cumprimento defeituoso da obrigação a que o vinculado à preferência se encontrava adstrito, tem o poder de por via judicial, haver para si a coisa alienada, mediante o pagamento do preço da alienação. Nos termos do n.º 1, do artigo 1410º do Código Civil - aplicável a todos os outros casos de preferência legal e preferências convencionais a que seja atribuída eficácia erga omnes – “o comproprietário a quem não se dê conhecimento da venda ou dação em cumprimento tem o direito de haver para si a quota alienada, contanto que o requeira dentro do prazo de seis meses, a contar da data em que teve conhecimento dos elementos essenciais da alienação, e deposite o preço devido nos oito dias seguintes ao despacho que ordene a citação dos réus”.*

XXXIX. Assim, ao titular do direito de preferência não assiste o direito de requerer a anulação da venda a partir da falta da sua notificação, dispondo apenas do poder de haver para si a coisa alienada por via da acção judicial ao abrigo do disposto no n.º 1, do artigo 1410º do Código Civil (cf. neste sentido, Acórdão do TCA Sul, de 17.06.2003 - in www.dgsi.pt e Rui Duarte Morais, in “A Execução Fiscal”, Almedina, 2ª edição, pág. 193).

XL. A que acresce o facto de, uma vez interposta a Acção de Preferência, a mesma ser julgada procedente, nem mesmo assim, a venda executiva ser anulada.

XLI. A consequência será apenas que o comprador será substituído pelo preferente, pagando este o preço e as despesas da compra (nos termos e para os efeitos do disposto no artigo 909º n.º 2 do Código de Processo Civil).

XLII. Portanto, a salvaguarda dos legítimos direitos e interesses da Recorrente não passa pela anulação da venda, mas sim, pelo recurso à Acção de Preferência (cf. neste sentido, Acórdão do STA de 10.09.2008 – in www.dgsi.pt

XLIII. O titular do direito de preferência tem apenas o poder de, por via de acção judicial, haver para si a coisa alienada, mediante o pagamento do preço da alienação (artigo 1410º n.º 1 CC).

XLIV. E, tanto assim é que a própria Administração Tributária – Direcção de Finanças de Aveiro – veio a reconhecer que, por um lado, a ora Recorrente, “*na qualidade de comproprietária do bem vendido é titular de um direito legal de preferência na alienação do bem em causa, conforme decorre*

do teor do n.º 1 do artigo 1409º do CC e, como tal, deveria ter sido notificada a fim de poder exercer o seu direito”.

Em segundo lugar,

XLV. O erro na forma de processo ocorre nos casos em que a pretensão não seja deduzida segundo a forma geral ou especial de processo legalmente prevista.

XLVI. Para tal efeito, em conformidade com o disposto no artigo 460º (CPC) é indispensável:

- Em primeiro lugar, indagar se existe alguma forma especial de processo prevista nos artigos 944º e ss. do CPC ou em legislação especial ou avulsa, para o tipo de pretensão em apreço;
- Não existindo forma especial, cumpre apurar se foi observada a forma de processo comum legalmente adequada (artigos 461º a 464º CPC).

XLVII. Perante a invocação de um determinado direito subjectivo e livremente escolhida pelo Autor, a pretensão que contra o Réu pretende deduzir, deve aquele, de seguida, ajustar a sua estratégia aos instrumentos processuais criados e, de entre eles, escolher aquele que for legalmente o mais adequado, e, desde logo, a forma de processo.

XLVIII. Por outro lado, atenta a noção de pedido resultante dos artigos 274º, n.º 2 alínea c) e 498º, n.º 3 (CPC) - efeito jurídico pretendido pelo peticionante, como forma de tutela do seu interesse - há que considerar que a respectiva formulação integra duas componentes:

1. Componente substantiva do pedido, que consiste na afirmação postulativa do efeito jurídico material pretendido, devendo o Autor, no caso das acções de condenação como a vertente, especificar a prestação em que o Réu deverá ser condenado; e,

2. Componente processual, consubstanciada na enunciação do tipo de actividade solicitada ao tribunal como modo específico de actuar o efeito jurídico pretendido (no caso das acções de condenação, providência jurisdicional de condenação), sendo que, da classificação das acções, quanto ao fim constante dos artigos 4º e 45º n.º 2 (CPC), resulta uma tipologia dessa actividade.

XLIX. Ou seja: a forma de processo é aferível em função do tipo de pretensão formulada pelo autor e não em referência à pretensão que devia ser por ele deduzida,

L. Se a forma de processo empregue não for apropriada ao tipo da pretensão deduzida, ocorre o vício processual de erro na forma de processo; se a forma de processo seguida se adequar à pretensão formulada, mas esta não for conforme aos fundamentos invocados, estaremos, quando muito, perante uma questão de mérito conducente à improcedência da acção.

LI. O critério para resolver a questão do erro na forma de processo consiste, então, em pôr o pedido formulado na acção em confronto com o fim, para que, segundo a lei o processo foi estabelecido, nos termos do artigo 460º n.º 2 do CPC.

LII. No caso concreto, a ora Recorrente especifica a prestação em que os Recorridos devem ser condenados. Enuncia o tipo de prestação judiciária (declaração condenatória) e, por último, indica como forma de processo declarativo, a comum ordinária.

LIII. A uma tal pretensão corresponde, de harmonia com a tipologia das acções constante do artigo 4º (CPC), uma acção declarativa de condenação.

LIV. Quanto à forma de processo, estabelece o artigo 460º (CPC) que a forma de processo declarativo pode ser comum ou especial.

LV. Como resulta do supra exposto, a acção adequada à pretensão da Recorrente vem especialmente regulada no Código de Processo Civil, como “*Acção de Preferência*”, no artigo 1410º, dispondo o n.º 1 que, “*O comprador a quem se não dê conhecimento da venda ou da dação em cumprimento tem o direito de haver para si a quota alienada, contanto que o requeira dentro do prazo de seis meses, a contar da data em que teve conhecimento dos elementos essenciais da alienação, e deposite o preço devido nos 15 dias seguintes à propositura da acção*”.

LVI. E, como resulta do supra exposto, tal é o que sucede no caso dos autos.

LVII. Resolvida que está a questão do erro na forma do processo, em face do pedido formulado na acção em confronto com o fim a que, segundo a lei, o processo especial se destina, urge averiguar do objectivo da Acção de Preferência.

LVIII. A Acção de Preferência tem por finalidade obter sentença que decrete a substituição do preferente como comprador no contrato de alienação que o vinculado à preferência celebrou com Terceiro (cf. neste sentido, Carlos Lima, in “Direitos Legais de Preferência”, ROA, 2005, Vol. III).

LIX. Procedendo ao confronto do pedido formulado pela ora Recorrente com o fim para que, segundo a lei, a Acção de Preferência foi estabelecido, concluímos que há total correspondência entre o pedido da Recorrente tal fim.

LX. No caso vertente, a Recorrente veio pedir, cumulativamente:

- Fosse reconhecido o Direito de Preferência sobre o Prédio Urbano descrito na 2ª Conservatória do Registo Predial de Santa Maria da Feira sob o n.º 1876/2011127, substituindo-se o Adquirente pela Preferente na titularidade do direito que o mesmo adquiriu sobre a coisa objecto mediato do registo;
- Fosse o ora Réu condenado a entregar o referido imóvel, livre e desocupado; e,

• Fosse ordenado o cancelamento de todos e quaisquer registos que o Réu (Adquirente), haja feito a seu favor em consequência da compra do supra referido prédio e, bem assim, outras que este viesse a fazer, sempre com todas as demais consequências que ao caso couberem.

LXI. Face ao pedido formulado, a Acção de Preferência, que foi a escolhida, revela-se, então, não só adequada, como a única via possível a assegurar a pretensão jurisdicional.

LXII. Nestes termos, conclui-se não ter havido erro na forma do processo e, por isso, justificando-se o provimento do presente Recurso, é de revogar a decisão proferida traduzida na anulação do processado.

LXIII. Como tal, entende a Recorrente, salvo o devido respeito por opinião diversa, que o meio processual adequado para salvaguarda dos legítimos direitos e interesses da Recorrente é a Acção de Preferência.

LXIV. Pois, não tendo sido regularmente notificada para, querendo, exercer o direito de preferência, tem ao seu dispor a possibilidade de instaurar acção de preferência, o que, aliás, resulta expressamente da lei (artigo 1410º n.º 1 CC).

LXV. Aliás, o recurso à via da “Acção de Preferência” era e é o único meio da Recorrente ver assegurado o seu legítimo direito, até porque, à Recorrente não assiste o direito de requerer a anulação da venda executiva.

LXVI. Deste modo, a figura da Reclamação prevista no artigo 276º do CPPT não é, como resulta do supra exposto, o meio adequado para salvaguarda dos legítimos direitos da Recorrente, revelando-se o recurso a tal via completamente inútil.

LXVII. Por isso, sem necessidade de um maior aprofundamento, que seria redundante, reafirma-se a adequação da forma de processo à pretensão jurisdicional apresentada pela Recorrente.

LXVIII. Logo, também nesta parte, o presente Recurso deve ser julgado procedente.

LXIX. Nesta conformidade, deverá o Tribunal Administrativo e Fiscal de Aveiro conhecer da presente Acção, uma vez que a presente Acção é adequada à pretensão apresentada da Recorrente.

1.2. Não foram apresentadas contra-alegações.

1.3. O Excelentíssimo Magistrado do Ministério Público junto do STA emitiu douto e bem desenvolvido parecer no sentido de que deveria ser concedido provimento ao recurso e revogada a decisão recorrida, essencialmente com a seguinte argumentação: «... a omissão da notificação dos titulares do direito de preferência, como o anota Jorge Lopes de Sousa, apesar de constituir uma irregularidade, não constitui uma nulidade processual a arguir e conhecer na execução fiscal, com a eventual reclamação para o tribunal da decisão proferida. E a omissão da notificação para exercício do direito de preferência também não confere ao preferente a possibilidade de requerer a anulação de venda (Cfr. Jorge Lopes de Sousa, ob. cit. p. 193 e Ac do STA de 10-09-2008).

Mas, não sendo a reclamação a que alude o art. 276º do CPPT o meio processual adequado para, no caso dos autos, assegurar a tutela efectiva do direito do invocado direito de preferência, nunca essa tutela poderá ser recusada com o argumento da inexistência de meio processual adequado ao conhecimento pretensão deduzida.

Sem prejuízo de melhor estudo da questão, que o prazo para emissão deste parecer e o volume de serviço não consentem, entende-se que acção proposta é a adequada para assegurar a tutela plena, eficaz e efectiva do direito invocado e a mesma tem-se por admissível no âmbito do contencioso tributário pois não é fechado o elenco dos meios processuais constantes do art. 101º da LGT, não estando excluída a possibilidade da criação de outras formas (Cfr. Diogo Leite de Campos, Benjamim Silva Rodrigues e Jorge Lopes de Sousa, in Lei Geral Tributária, Anotada e comentada, 4ª edição, 2012, p. 879).

Não se vê, de resto, face ao princípio inscrito no art. 20º n.º 1 da CRP que a jurisdição tributária, enquanto jurisdição comum em matéria fiscal, possa recusar a admissão de formas processuais adequadas à satisfação das pretensões formuladas em processos da sua competência (Cfr. o Ac. do Tribunal dos Conflitos de 07-07-2009). Aliás, as acções de simples apreciação (positiva ou negativa), embora não comportando os efeitos previstos para a acção de preferência do art. 1410º do C. Civil, não estão arredadas nem do contencioso administrativo nem do contencioso tributário (cfr. o art. 37º, n.º 2, als. a) e b) do CPTA e art. 101º, alínea b), da LGT).

1.4. Colhidos que foram os vistos dos Exm^{os} Juizes Conselheiros Adjuntos, cumpre apreciar e decidir em conferência.

2. Da decisão recorrida ressaltam como provados os seguintes factos:

1. Na execução fiscal n.º 3441200601042483 e Apenso, instaurada no Serviço de Finanças de Santa Maria da Feira-2 e revertida contra D....., foi penhorada e vendida a metade indivisa do prédio urbano descrito na 2ª Conservatória do Registo Predial de Santa Maria da Feira sob o n.º 1876/20111127, inscrito na matriz predial urbana sob o artigo 1648, propriedade da executada, sendo a outra metade indivisa propriedade de A.....

2. A venda foi processada através de negociação particular, tendo a escritura pública de compra e venda sido outorgada em 6/02/2012 entre a entidade mediadora imobiliária designada pelo Serviço de Finanças e o proponente comprador B.....

3. Em 26/01/2012 a comproprietária A..... apresentou um pedido de anulação dessa venda, o qual foi indeferido em 17/12/2012 (cfr. doc. fls. 33 a 39 dos autos), indeferimento que lhe foi notificado em 28/12/2012 (cfr. artigo 46º da petição inicial).

4. Em 8/06/2012, a comproprietária A..... interpôs uma acção com processo sumário (acção de preferência) no Tribunal Judicial de Santa Maria da Feira, que aí correu termos no 4º Juízo Cível, processo n.º 3062/12.4TBVFR, na qual foi proferida sentença em 12/02/2013, que transitou em julgado em 8/03/2013, e que julgou verificada a excepção da incompetência material desse tribunal para a apreciação da acção, declarando que essa competência residia nos tribunais tributários (cfr. doc. fls. 64 a 103 dos autos).

5. A presente «*acção declarativa com processo sumário*» foi apresentada no Tribunal Administrativo e Fiscal de Aveiro no dia 19/03/2013 (cfr. carimbo apostado no cabeçalho da p.i, a fls. 2 dos autos).

3. Como se viu, a ora Recorrente instaurou no TAF de Aveiro um processo judicial com vista ao reconhecimento do seu direito de preferência na alienação de 1/2 indivisa do prédio urbano descrito na 2ª Conservatória do Registo Predial de Santa Maria da Feira sob o n.º 1876/20111127, dada a sua venda no processo de execução fiscal que reverteu contra a titular desse bem (D.....). Invocou ser a proprietária da outra 1/2 indivisa e não ter sido notificada da venda para o exercício do direito de preferência que a lei lhe concede.

Nessa acção, que a Autora designou como «*acção declarativa com processo sumário*», mostra-se formulado o seguinte pedido: (i) que lhe seja reconhecido o direito de preferência, substituindo-se o adquirente pela preferente na titularidade do direito que aquele adquiriu sobre a coisa objecto mediato do registo; (ii) que o adquirente seja condenado a entregar o imóvel à Autora, livre e desocupado; (iii) que seja ordenado o cancelamento de todos e quaisquer registos que o adquirente haja feito a seu favor em consequência da compra do prédio e, bem assim, outras que viessem a ser feitas.

Tal processo foi precedido pela propositura de uma outra acção judicial, instaurada em 8/06/2012 no Tribunal Judicial de Santa Maria da Feira (idêntica quanto aos sujeitos, ao pedido e à causa de pedir), na qual se julgou, por decisão transitada em julgado em 8/03/2013, que se verificava a incompetência material dos tribunais judiciais para tal acção, residindo essa competência nos tribunais tributários. Como se deixou salientado nessa decisão do Tribunal de Santa Maria da Feira, a questão da competência material dos tribunais tributários para a tutela do direito de preferência no âmbito de venda realizada em processo de execução fiscal foi resolvida pelo Tribunal dos Conflitos, no acórdão proferido em 7/07/2009, no processo n.º 010/09, onde se deixou consignado o seguinte:

«Em suma, dir-se-á que, atento o princípio constitucionalmente consagrado da tutela jurisdicional efectiva, os tribunais administrativos e fiscais apresentam-se hoje como tribunais comuns em matéria administrativa e fiscal, o que implica terem os meios processuais adequados para dar satisfação às pretensões formuladas pelos administrados em processos da sua competência, pelo que as normas processuais administrativas e tributárias devem ser interpretadas em conformidade com esse princípio constitucional (ainda que, para esse efeito, e a título subsidiário, seja necessário recorrer à aplicação das normas do processo civil). // Face ao que se deixa exposto, não restam dúvidas que a jurisdição competente para apreciar a pretensão formulada pelos Autores junto do Tribunal Judicial da Comarca de Vieira do Minho é a jurisdição administrativa e fiscal e, dentro desta, os tribunais tributários.»

Após tal decisão de *absolvição da instância* dos réus por força da procedência da excepção da incompetência material do referido tribunal, a Autora foi ao TAF de Aveiro instaurar a presente acção para o exercício do seu invocado direito de preferência, tendo apresentado a petição inicial no dia 19/03/2013, isto é, dentro do prazo de 30 dias a que alude o art. 279º do actual CPC (a que correspondia o art. 289º do anterior CPC) ⁽¹⁾.

Julgou, porém, a Mmª Juíza do TAF de Aveiro, depois de expressamente reconhecer e aceitar a decisão do Tribunal Judicial de Santa Maria da Feira (deixando exarado que *todas as questões relativas ao exercício do direito de preferência em sede de execução fiscal são da competência dos tribunais tributários, como decorre do disposto no n.º 3 do artigo 212º da Constituição da República, na alínea d), do n.º 1, do artigo 49º do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais, e na alínea f), do n.º 1, do artigo 10º, alínea o), do n.º 1, do artigo 97º e no n.º 1, do artigo 151º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, e como determinou o Acórdão do Tribunal dos Conflitos de 07.07.2009, proferido no processo n.º 010/09, que ocorria erro na forma de processo utilizado*, porquanto «*o meio processual adequado para apreciar a questão dos autos, designadamente a existência do invocado direito de preferência sobre um bem penhorado numa execução fiscal, é a reclamação prevista no artigo 276º do CPPT*», **sendo inviável a convolção em processo de reclamação, porquanto à data em que a petição foi apresentada no TAF (19/03/2013) encontrava-se já excedido o prazo de 10 dias previsto no artigo 277º do CPPT** - quer esse prazo se contasse da data em que a Autora diz ter tido conhecimento da venda (em Janeiro/2012), quer se contasse da data em que foi notificada da decisão de indeferimento de um pedido de anulação da venda que formulara (em 28/12/2012), quer se contasse da data do trânsito em julgado da decisão do Tribunal de Santa Maria da Feira que declarou a sua incompetência para o conhecimento da acção para exercício do direito de preferência (em 8/03/2013).

Razão por que se concluiu, na decisão ora recorrida, que «*Em face do exposto, julga-se verificado o erro na forma do processo e a inviabilidade da convolação, por à data em que foi apresentada a petição inicial se encontrar excedido o prazo para interpor a reclamação prevista no artigo 276º do CPPT.*».

É contra esta decisão que se insurge a Autora, ora Recorrente, sustentando que ela padece de erro de julgamento, porquanto face à gizada causa de pedir e ao pedido formulado, a presente acção não só é a via processual *adequada* como é a única via *possível* para assegurar a sua pretensão jurisdicional, isto é, o exercício do seu direito de preferência na venda executiva, atenta a sua qualidade de proprietária que não foi notificada para exercer esse direito na altura da venda do bem.

O que significa que neste recurso não está já em discussão a questão de saber se o tribunal tributário é ou não materialmente competente para o processo judicial instaurado com vista ao reconhecimento do direito de preferência invocado por quem pretenda exercer esse direito na venda realizada em execução fiscal. **O que se discute é qual o meio processual que o titular de direito de preferência deve utilizar para exercer esse direito**, tendo em conta que o ordenamento jurídico português reconhece o direito de preferência ao comproprietário (artigo 1409º do C.Civil), concedendo-lhe um prazo de seis meses após o conhecimento da venda para o exercer judicialmente, sendo, por isso, necessário que exista um tipo de acção adequado a fazê-lo valer, e que tal questão não foi, obviamente, apreciada pelo Tribunal dos Conflitos, o qual se limitou a afirmar a competência dos tribunais tributário para esse tipo de tutela judicial, nada adiantando, naturalmente, quanto ao meio processual que deve ser utilizado para o efeito junto dos tribunais tributários.

Vejamos, então.

Do princípio constitucional da tutela jurisdicional efectiva ⁽²⁾ decorre que a cada direito tem de corresponder a acção adequada a fazê-lo reconhecer em juízo, a prevenir ou a reparar a sua violação e a realizá-lo coercivamente. E embora não se possa usar o tipo de acção que se queira, tem, porém, de se usar o tipo de acção *adequada* à pretensão formulada.

Segundo a decisão ora recorrida esse meio é, única e exclusivamente, o processo de reclamação deduzida contra actos do órgão da execução fiscal, previsto nos arts. 276º e segs. do CPPT, que deve ser apresentada no prazo de 10 dias após a notificação ou conhecimento do acto lesivo reclamado. Para assim decidir, a Mmª Juiz do Tribunal “*a quo*” socorreu-se da doutrina vertida no **acórdão do STA de 23/05/2012, no proc. n.º 0155/11**, que transcreveu e aplicou “*tout court*” ao caso vertente.

Todavia, uma leitura atenta da motivação factual e jurídica desse acórdão é imediatamente reveladora da inviabilidade da sua transposição para o caso vertente.

Com efeito, na situação que aí se encontrava em análise o órgão de execução fiscal notificara aquele que se apresentara como titular de direito de preferência (“C”), informando-o de que lhe fora reconhecido o direito de preferência na venda realizada e que, por isso, lhe concedia o prazo de 15 dias para proceder ao depósito do preço pela aquisição do bem vendido; e concomitantemente notificara os proponentes/adquirentes do bem vendido, informando-os de que ficava sem efeito a adjudicação que lhes fora efectuada com base na proposta que haviam apresentado, atento o reconhecimento do aludido direito de preferência a “C”. E foram estes adquirentes, enquanto lesados por tal acto do órgão de execução fiscal, que deduziram perante o TAF um pedido incidental com vista à declaração de que a “C” não assistia qualquer direito de preferência relativamente ao prédio vendido e, em última análise, com vista à anulação de tal acto lesivo dos seus direitos ou interesses legítimos.

Foi neste concreto contexto que o acórdão do STA, depois de frisar que cabe aos tribunais tributários (e não dos tribunais judiciais) a competência material para conhecer da pretensão que ali estava em causa, deixou clarificado que tal não significava que o meio processual adequado para o fim em vista fosse a acção instaurada pelos apresentantes da melhor proposta e com a qual visavam obter a declaração judicial da inexistência do direito de preferência invocado e já reconhecido a um terceiro por decisão do órgão da execução.

Como nele se deixou salientado, «*(...) os Autores, ora Recorrentes, considerando-se prejudicados por essa decisão e para contra ela reagirem judicialmente, dispunham da reclamação dos actos do órgão de execução fiscal. Sendo certo que a cada direito corresponde um meio processual adequado a fazê-lo valer (cfr. art. 2º, n.º 2, do CPC, e art. 97º, n.º 2, da LGT) é a denominada reclamação prevista no art. 276º do CPC o meio processual que o legislador entendeu como adequado para apreciar a existência ou inexistência do invocado direito de preferência sobre um bem penhorado.*».

Em suma, segundo tal acórdão, cuja doutrina sufragamos face à sua proficiente motivação, a questão colocada pelos proponentes/adquirentes quanto à (in)existência do direito de preferência que um terceiro viu reconhecido pelo órgão da execução fiscal, deve ser apreciada, não através de acção ou incidente intentado para esse fim pelos adquirentes lesados, mas através da reclamação prevista no art. 276º do CPPT, em ordem a averiguar da legalidade da decisão desse órgão que reconheceu o direito de preferência a alguém que se apresentou como seu titular. E foi nesse específico contexto que nele se conclui o seguinte: «*Assim, aquele (designadamente, o que ofereceu a melhor proposta de aquisição em sede de venda por negociação particular) que se considerar lesado pela decisão do órgão de execução*

fiscal que reconheceu a um terceiro o direito de preferência na aquisição tem como meio processual adequado para reagir a reclamação prevista no art. 276.º do CPPT.».

Bem diversa é a questão em análise nos presentes autos.

Estamos perante uma acção instaurada pelo próprio titular do direito de preferência (art. 1409º C.Civil) e que basicamente se reconduz ao pedido de reconhecimento desse seu direito e de que se proceda judicialmente à substituição do adquirente pelo preferente na titularidade do direito que aquele adquiriu. Isto é, estamos perante a acção de preferência prevista no art. 1410º do C.Civil, instaurada pelo titular do direito de preferência, direito que lhe confere a faculdade de, em igualdade de condições, se substituir ao adquirente do bem alienado.

E, na verdade, por força do regime legal vigente no nosso ordenamento jurídico, a salvaguarda dos direitos e interesses do titular do direito de preferência passa pelo poder que a lei lhe confere de, por via de acção judicial a instaurar no prazo de seis meses contados da data em que teve conhecimento dos elementos essenciais da alienação, haver para si a coisa alienada, mediante o pagamento do preço da alienação (art. 1410º C.Civil) ⁽³⁾.

A tal não obsta o facto de estarmos perante venda realizada no âmbito de processo de execução para cobrança de quantia certa, pois como a doutrina e a jurisprudência têm repetidamente afirmado, a venda executiva não afasta o direito de preferência legal de terceiros na aquisição dos bens penhorados, nem afasta o direito potestativo que detém de exercerem e fazerem valer esse direito através da acção prevista no art. 1410º do C.Civil no caso de não lhes ter sido dado conhecimento da venda nos termos e moldes legais. ⁽⁴⁾

Escrevendo a propósito da matéria, LEBRE DE FREITAS explica o seguinte: «Quando a venda é feita extrajudicialmente, tal como no caso de ser judicial mas não ter sido feita a notificação (art. 892-2), segue-se o regime geral da lei civil e o titular do direito de preferência poderá propor uma acção de preferência no prazo que a lei, consoante a causa do seu direito, lhe concede», e ALBERTO DOS REIS destaca que, assim como em qualquer venda particular o vendedor tem de oferecer previamente a preferência aos respectivos titulares, sob pena de estes poderem depois propor acção de preferência, o mesmo sucede na venda executiva; o mandatário, antes de efectuar a venda e quando já tiver oferta de preço que entenda dever aceitar, deve colocar os preferentes, se os houver, em condições de poderem exercer o seu direito, isto é, deve avisá-los, por meio de notificação ou por meio de comunicação extrajudicial, de que está disposto a vender por determinado preço, a fim de que eles, se quiserem, usem da preferência.

No mesmo sentido, JORGE LOPES DE SOUSA quando refere, na obra citada, que «a falta de notificação dos titulares do direito de preferência tem a mesma consequência que a falta de notificação ou aviso prévio na venda particular (art. 892º, n.º 2, do CPC, que é o de possibilitar-lhes a instauração da acção de preferência» e que «o direito de preferência subsiste à venda, podendo ser exercido autonomamente, através de uma acção de preferência, a propor no prazo de seis meses, a contar da data em que o titular teve conhecimento dos elementos essenciais da alienação, nos termos do disposto no art. 1410º do CC».

Por conseguinte, a salvaguarda dos legítimos direitos e interesses do preferente, no caso de não ter sido notificado para exercer o seu direito no acto da venda, não passa pela anulação da venda ou pela reclamação de actos (omissivos ou comissivos) praticados pelo órgão da execução, mas, antes, pelo recurso à acção de preferência prevista no art. 1410º do C.Civil, a qual pressupõe, naturalmente, a manutenção da venda, já que exercício do direito de preferência na compra do bem penhorado depende da realização e manutenção dessa venda. Com efeito, a pretensão do titular do direito de preferência é substituir-se, com eficácia *ex tunc*, ao adquirente, o que implica que o contrato celebrado entre o alienante e o adquirente produza a sua eficácia translativa normal, mas que em virtude da existência de um direito de preferência a posição jurídica do adquirente fica sujeita, por força da lei, a uma condição resolutiva: ele perderá o direito que adquiriu se a preferência vier a ser triunfalmente exercida, caso em que tudo se passará como se o contrato de alienação houvesse sido celebrado com o preferente.

E como se deixou frisado no acórdão do STA de 10/09/2008, no proc. n.º 0884/07, «ao titular do direito de preferência não assiste o direito de requerer a anulação da execução a partir da falta da sua notificação. O titular do direito de preferência legal (ou o titular do direito de preferência com eficácia real) tem apenas o poder de haver para si a coisa alienada, por via de acção judicial ao abrigo do disposto no n.º 1 artigo 1410º do Código Civil. Em caso de procedência da acção de preferência, operar-se-á, no processo de execução, a substituição do comprador pelo preferente, mediante o pagamento do preço da alienação e das despesas da compra, de acordo com os termos do n.º 2 do artigo 909º do Código de Processo Civil.» E como anota JORGE LOPES DE SOUSA, a omissão da notificação dos titulares do direito de preferência «apesar de constituir uma irregularidade, não constitui uma nulidade processual a arguir e conhecer na execução fiscal, com a eventual reclamação para o tribunal da decisão proferida. E a omissão da notificação para exercício do direito de preferência também não confere ao preferente a possibilidade de requerer a anulação de venda» (ob. citada, 6ª ed., Vol. IV, p. 127).

Em suma, a consequência da falta de notificação do preferente para o exercício do direito de preferência, expressamente prevista no art. 249º, n.º 7, do CPPT, não é a anulação dos trâmites do processo executivo posteriores à preterição da formalidade omitida, antes a oportuna propositura de acção de preferência, através da qual, em caso de procedência, o preferente se substituirá ao comprador, pagando o preço devido e as despesas da compra.

Posto isto, é inequívoco que assiste total razão à Recorrente, padecendo a decisão recorrida do imputado erro de julgamento, já que à concreta pretensão formulada pela Autora corresponde, não a via processual da reclamação prevista no art. 276º e segs. do CPPT, mas a acção prevista no citado art. 1410º do C.Civil, na qual tem necessariamente de intervir, do lado passivo, o transmitente e o adquirente do bem.

Dada a ausência, no contencioso tributário, de «acção declarativa de condenação sob a forma de processo sumário» prevista no Código de Processo Civil para a resolução de litígios de natureza civil da competência dos tribunais da jurisdição comum, pois que tal forma de processo não encontra a mínima previsão nas normas sobre organização e processo nos tribunais da jurisdição administrativa e fiscal, e dada a necessidade de assegurar a tutela judicial plena, eficaz e efectiva do direito que a Autora invoca e que a lei inequivocamente lhe concede pela expressa previsão do direito de accionar judicialmente nos termos previstos no artigo 1410º do C.Civil, consideramos que a forma processual mais adequada para o tipo de pretensão em apreço é, no tribunal tributário, a acção para o reconhecimento de um direito, que encontra previsão no artigo 145º, n.ºs 1 e 3⁽¹⁾, do CPPT e no artigo 97º, n.º 2, da LGT.

Assim sendo, e visto que nada obsta à convalidação nessa forma processual – já que a petição inicial terá sido, em princípio, tempestivamente apresentada, tendo em conta a data em que a Autora diz ter tido conhecimento da venda (Janeiro/2012), a data da entrada da acção de preferência no Tribunal Judicial de Santa Maria da Feira (8/06/2012) e a posterior instauração da acção no TAF de Aveiro após o trânsito em julgado da decisão de absolvição da instância dos réus naquele tribunal comum (em 19/03/2013, isto é, dentro do prazo de 30 dias a que alude o art. 279º do CPC) – importa revogar a decisão recorrida e determinar a baixa dos autos ao tribunal “a quo” para que aí prossigam os seus termos como acção para reconhecimento de um direito.

4. Termos em que, face ao exposto, acordam os juizes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em conceder provimento ao recurso, revogar a decisão recorrida e determinar a baixa dos autos ao tribunal “a quo” para prosseguimento como acção para reconhecimento de um direito.

Sem custas.

Lisboa, 16 de Dezembro de 2015. — *Dulce Neto* (relatora) — *Isabel Marques da Silva* — *Pedro Delgado*.

⁽¹⁾ Segundo o qual “*A absolvição da instância não obsta a que se proponha outra acção sobre o mesmo objecto*” (n.º 1) e “*Sem prejuízo do disposto na lei civil relativamente à prescrição e à caducidade dos direitos, os efeitos civis derivados da proposição da primeira causa e da citação do réu mantêm-se, quando seja possível, se a nova acção for intentada ou o réu for citado para ela dentro de 30 dias a contar do trânsito em julgado da sentença de absolvição da instância*” (n.º 2).

⁽²⁾ Princípio consagrado a nível constitucional nos artigos 20º e 268º, n.º 4, da CRP, e concretizado pelas normas contidas nos artigos 2º, n.º 2, do CPTA e 2º, n.º 2, do CPC, normas que são subsidiariamente aplicáveis ao contencioso tributário por força do disposto no artigo 2º, als. c) e e) do CPPT.

⁽³⁾ Nos termos do qual “*O comproprietário a quem se não dê conhecimento da venda ou da dação em cumprimento tem o direito de haver para si a quota alienada, contanto que o requeira dentro do prazo de seis meses, a contar da data em que teve conhecimento dos elementos essenciais da alienação, e deposite o preço devido nos 15 dias seguintes à propositura da acção*».

⁽⁴⁾ Na **jurisprudência**, entre outros, os seguintes Acórdãos: da R.Lisboa, nos procs. nsº 4350/2007 e 7188/2007, de 4/12/2007 e de 31/10/2007, respetivamente; da R.Porto de 23/11/2006, no proc. n.º 0636358; da R.Guimarães, de 19/05/2004, no proc. n.º 454/04-2; da R.Coimbra, de 29/05/2001, no proc. n.º 459/2001; do STJ de 9/07/98, de 9/5/2002, de 24/04/2002, e de 6/12/2011, nos procs. nsº 98A726, 0038746, 3504/07 e 01B4190, respectivamente; do STA de 10/09/2008, no proc. n.º 0884/07. Na **doutrina**, MIGUEL TEIXEIRA DE SOUSA in “Acção Executiva Singular”, 1998, p. 379, LEBRE DE FREITAS, in “A Acção Executiva”, 1993, p. 273, ALBERTO DOS REIS, in “Processo de Execução”, V. II, 1982, p. 344, MANUEL HENRIQUE MESQUITA, in “Obrigações e Ónus Reais”, 1997, p. 217, REMÉDIO MARQUES, in “Curso de Processo Executivo Comum”, p. 349, RODRIGUES BASTOS, in “Notas ao Código de Processo Civil”, V. IV, p. 126-127, e JORGE LOPES DE SOUSA, in “Código de Procedimento e Processo Tributário, anotado”, 5ª Ed., V. II, 2007 pág 548.

⁽⁵⁾ Dizem os n.º 1 e 3 do art. 145º do CPPT: “*1. As acções para obter o reconhecimento de um direito ou interesse legalmente protegido em matéria tributária podem ser propostas por quem invoque a titularidade do direito ou interesse a reconhecer*», “*3. As acções apenas podem ser propostas sempre que esse meio processual for o mais adequado para assegurar uma tutela plena, eficaz e objectiva do direito ou interesse legalmente protegido*».



Depósito legal n.º 25 495/89

APÊNDICE

SUPREMO TRIBUNAL ADMINISTRATIVO

Publicação periódica ordenada pelo Decreto-Lei n.º 267/85, de 16 de julho,
e pelo artigo 30.º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos,
aprovado pela Lei n.º 15/2002, de 22 de fevereiro.
