DIÁRIO DA REPÚBLICA

22 de março de 2012

APÊNDICE

SUPREMO TRIBUNAL ADMINISTRATIVO

Decisões proferidas pela 2.ª Secção (Contencioso Tributário)

Decisões em subsecção em matéria de contencioso tributário geral durante o 3.º trimestre de 2011

Acórdão de 6 de Julho de 2011.

Assunto:

Sisa. Caducidade da isenção. Audiência prévia. Formalidade não essencial. Aproveitamento do acto.

Sumário:

I — A participação dos contribuintes na formação das decisões que lhes digam respeito pode efectuar-se, sempre que a lei não prescrever em sentido diverso, pelo direito de audição antes da liquidação (artigos 267.º da CRP e 60.º da LGT).

II — A preterição da formalidade que constitui o facto de não ter sido assegurado o exercício do direito de audiência pode considerar-se não essencial se se demonstrar que, mesmo sem ela ter sido cumprida, a decisão final do procedimento não poderia ser diferente.

Processo n.º 5/11-30
Recorrente: Abílio Sá — Empreendimentos Imobiliários, S. A.
Recorrida: Fazenda Pública.
Relatora: Ex.ma Sr.ª Cons.ª Dr.ª Isabel Marques da Silva.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

- Relatório -

1 – ABÍLIO DE SÁ – EMPREENDIMENTOS IMOBILIÁRIOS, S.A., com os sinais dos autos, recorre para este Supremo Tribunal da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto, de 25 de Maio de 2010, que julgou improcedente a impugnação deduzida contra acto de liquidação de SISA, relativo ao ano de 2003, no montante de € 86.540,28, apresentando as seguintes conclusões:

1.º A Recorrente não se conforma com a improcedência da impugnação, porquanto o Tribunal "a quo", salvo o devido respeito, aplicou erradamente o direito.

2.º De acordo com o princípio da participação constitucionalmente previsto e consagrado no artigo 60.º da LGT "A participação dos contribuintes na formação das decisões que lhes digam respeito pode efectuar-se (...) por qualquer uma das seguintes formas: d) Direito de audição antes da decisão de aplicação de métodos indirectos quando não haja lugar a relatório de inspecção".

3.º E tal como referido anteriormente, a "falta de audição dos interessados, quando obrigatória, constitui um vício do procedimento tributário, susceptível de conduzir à anulação da decisão nele tomada."

4.º A referida "obrigação" da Administração Tributária apenas poderá ser afastada mediante a verificação de qualquer uma das situações, especificamente previstas no n.º 2 do referido artigo 60.º da LGT, que permitem a dispensa da audição prévia do contribuinte.

5.º Neste contexto, a Administração Tributária ao não cumprir com o direito de audição prévia à notificação da sociedade Recorrente da liquidação oficiosa de Imposto Municipal de SISA preteriu uma formalidade essencial a que se encontrava obrigada nos termos do disposto no artigo 60.º da LGT.

6.º Ora, a preterição dessa formalidade essencial constitui uma ilegalidade que vicia o acto tributário de liquidação do Imposto Municipal de SISA "sub judice".

7.º Neste contexto, estando o acto de liquidação ferido de ilegalidade constitui a mesma fundamento de anulação do referido acto nos termos do artigo 99.º do CPPT, por violação da alínea a) do n.º 1 do artigo 60.º da LGT.

8.º A sentença recorrida violou o disposto no artigo 60.º número 1 a) da LGT.

Nestes termos, assinalada a ilegalidade da decisão em recurso, não poderá deixar de se reparar a decisão proferida pelo Tribunal "a quo", concluindo-se pela procedência da impugnação e declarando-se, em consequência a anulação da liquidação oficiosa, em sede de Imposto Municipal de SISA e respectivos juros compensatórios.

Termos em que deverá o presente recurso ser julgado procedente e, em consequência, ser revogada a Sentença "a quo" ordenando-se a anulação da liquidação de Imposto Municipal de SISA e respectivos juros compensatórios constante dos autos.

Com o que V. Exas. Farão a habitual Justiça.

2 - Não foram apresentadas contra-alegações.

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

Objecto do recurso: *sentença declaratória da improcedência da impugnação judicial deduzida contra liquidação de Sisa no montante de € 94 862,52*

FUNDAMENTAÇÃO

1. A recorrente não questiona a solução jurídica da questão da ilegalidade do acto tributário, por alegado erro sobre os pressupostos de facto e de direito, dirigindo exclusivamente a sua censura à solução da questão da preterição do direito de audição (fundamentação jurídica, fls. 49/52)

2. Omissão do direito de audição

I. O direito de audição de que gozam os contribuintes, consagrado sob diversas modalidades no art. 60.º nº1 LGT, constitui direito constitucional aplicado, enquanto corolário do princípio da participação dos cidadãos na formação das decisões ou deliberações que lhe digam respeito, visando assegurar uma tutela preventiva contra qualquer lesão dos seus direitos ou interesses (artigo 267.º n.º 5 CRP)

A preterição do direito de audição, por via da aplicação do princípio do aproveitamento do acto administrativo, apenas é admissível quando a intervenção do interessado no procedimento tributário for inequivocamente insusceptível de influenciar a decisão final.

Não estando o direito de audição contemplado em formas especiais do procedimento tributário deve ser garantido mediante aplicação subsidiária das normas pertinentes do CPA (arts. 100º e sgs.)

II. No caso sob análise:

a. A invocação pela recorrente de violação da norma constante do art. 60º nº1 alínea d) LGT é espúria, considerando que o acto de liquidação de Sisa não foi precedido de "acto de fixação da matéria tributável por métodos indirectos (2ª conclusão)

b. A liquidação e pagamento da Sisa são posteriores ao acto translativo dos bens, quando resultarem de caducidade de isenção (arts. 47º e 115º parágrafo 5º CIMSISD)

c. O direito de audição do contribuinte antes da liquidação decorrente da caducidade da isenção é exercido mediante apresentação de justificação para a falta de verificação dos pressupostos determinantes da isenção, a apreciar pelo Ministro das Finanças, no prazo de 30 dias subsequente ao termo final do prazo de dois anos iniciado na data da aquisição do prédio para revenda (art. 16.º n.º 1 e parágrafo 2º CIMSISD)

d. O recorrente não exerceu o direito de audição conferido normativamente, nos termos supra indicados (cf. II – Matéria de facto apurada)

CONCLUSÃO

O recurso não merece provimento.

A sentença impugnada deve ser confirmada (com a fundamentação enunciada).

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

- Fundamentação -

4 – Questão a decidir

É a de saber se a falta de audição do contribuinte em momento anterior à liquidação oficiosa de SISA por caducidade da isenção, nos termos do artigo 60.º da Lei Geral Tributária (LGT), determina a anulabilidade da liquidação.

5 – Matéria de facto

Na sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto objecto do presente recurso foram dados como provados os seguintes factos (que vão por nós enumerados):

1 – Por escritura pública, celebrada em 10/12/1998, a impugnante adquiriu, para revenda, um prédio rústico, terreno a pinhal e mato, com a área de 37545m^2, sito no lugar de Moscalhos, em Milheiros, na Maia, inscrito na respectiva matriz predial sob o artigo 17 - cfr. fls. 13 e 17 do processo administrativo, cujo teor aqui se tem por integralmente reproduzido.

2 – Consta do teor desta escritura pública que a transmissão operada está isenta de SISA, nos termos do n.º 3 do artigo 11.º do CIMSISD.

3 – Em 10/03/1999, a ora impugnante comunicou ao respectivo serviço de finanças que havia adquirido este imóvel para revenda, que o mesmo passou a figurar nas "existências da empresa" e foi contabilizado como tal em 10/12/1998 e que se encontra colectado pela 1.ª Repartição de Finanças do Concelho da Maia, desde 1978, pela actividade de construção civil, compra e venda de bens imóveis e revenda dos adquiridos para esse fim – cfr. fls. 12 do processo administrativo, cujo teor aqui se tem por reproduzido.

4 – Este prédio adquirido e inscrito na matriz sob o artigo 17 deu origem a dois prédios: um inscrito sob o artigo U-1852 e o outro sob o artigo U-1841.

5 – Concernente ao primeiro, em 21/11/2001, foi emitido alvará de licença de construção n.º 931/01 pela Câmara Municipal da Maia, em nome da impugnante, no âmbito do processo de licenciamento n.º 8154/99, através do qual foi licenciada uma construção de muro e uma construção sobre esse prédio adquirido em 10/12/1998 – cfr. fls. 20 e 21 do processo administrativo apenso aos autos, cujo teor aqui se tem por reproduzido.

6 – Em 18/04/2001, por escritura pública, a impugnante cedeu ao Município da Maia uma parcela de terreno, com a área de 9347m^2, a destacar do prédio em causa inscrito sob o artigo 17 – cfr. fls. 21 verso a 23 do processo administrativo, cujo teor aqui se tem por reproduzido.

7 – Pelo ofício n.º 23003, datado de 17/11/2002, a impugnante foi notificada em 02/12/2002, nos termos do artigo 116.º do CIMSISD, para efectuar o pagamento da importância de € 85.194,68 a título de imposto de SISA, respeitante à compra do imóvel inscrito sob o artigo 17 em 10/12/1998 - cfr. fls. 18 e 18 verso do processo administrativo, cujo teor aqui se tem por reproduzido.

8 – Neste ofício consta a seguinte nota, cujo teor se transcreve: "Em 6/12/2001, foram apresentadas DC modelo 129 com dois lotes de terreno, arts. 1841 e 1852, indicando a data de passagem a urbano em 21/11/2001".

9 – Pelo Ofício n.º 19726, datado de 14/10/2003, a impugnante foi notificada em 17/10/2003, nos termos do artigo 116.º do CIMSISD, para efectuar o pagamento do imposto de SISA no montante de € 86.540,28, respeitante à mesma compra do prédio inscrito sob o artigo R-17, com expressa menção que esta notificação substitui o anterior ofício n.º 23003, de 17/11/2002 – cfr. fls. 25 verso e 26 do processo administrativo, cujo teor aqui se tem por reproduzido.

10 – Desta notificação consta a seguinte fundamentação da liquidação do imposto: "(...) O referido prédio deu origem a 2 novos prédios: o art.º U – 1852, para o qual foi emitida licença de construção pela CM Maia, com despacho de 19/12/2000; e o art.º U-1841, cedido à CM Maia por deliberação de 11/01/2001, e escritura de cedência de 18/04/2001; tendo-lhe dado, assim, "destino diferente", pelo que nos termos do n.º 1 do artigo 16.º e n.º 5 do 115.º do Código do Imposto de SISA, se verifica a perda da isenção e deveria ter solicitado o pagamento do imposto devido, o que não fez até à presente data.(...)"

11 – Por no terreno transaccionado (R-17) ter sido edificado um imóvel, constituído em regime de propriedade horizontal, cuja construção foi iniciada em 21/11/2001 e concluída em 10/04/2004; em 20/10/2004, foi apresentado no Serviço de Finanças da Maia – 1 declaração para efeitos de inscrição do prédio na matriz predial, em conformidade com o disposto no artigo 13.º do Código do IMI – cfr. fls. 20, 21, 30 e 31 (e 32 a 55) do processo administrativo apenso, cujo teor aqui se tem por reproduzido.

12 – Como consta da notificação para pagamento do imposto de SISA, a impugnante não solicitou a respectiva liquidação, nem pagou o imposto no prazo de 30 dias a contar da data em que a isenção terá ficado sem efeito.

13 – Nesta sequência, A Administração Tributária procedeu à liquidação do imposto, sem previamente enviar notificação expressa com a finalidade de a impugnante exercer direito de audição.

14 – A presente impugnação foi apresentada em 22/12/2003 neste tribunal – cfr. carimbo aposto no rosto da petição inicial a fls. 2 do processo físico.

6 – Apreciando.

6.1. Da preterição do dever de audição prévia à liquidação nos termos do artigo 60.º da LGT

A sentença recorrida, a fls. 46 a 59 dos autos, julgou improcedente a impugnação judicial deduzida, considerando não haver *erro quanto aos pressupostos* que fundamentaram a liquidação de Sisa efectuada pela Administração Tributária em virtude da caducidade da isenção de que o adquirente gozara aquando da aquisição de prédio rústico (em razão de não o ter revendido no estado que o adquirira) e bem assim, quanto à *omissão do direito de audição,* de que não foi preterida formalidade essencial que inquinasse o acto de liquidação, antes a omissão de tal dever consubstanciar-se-ia em mera irregularidade não invalidante da liquidação, pois que *não se vislumbra que a Administração Tributária tivesse qualquer espaço de conformação que lhe possibilitasse uma actuação final diversa daquela que empreendeu* (…), não podendo *praticar nem outro acto, nem este mesmo acto que praticou em medida diversa* (cfr. sentença recorrida, a fls. 58 dos autos).

Alega, contudo, a recorrente, em síntese, que impondo o artigo 60.º da Lei Geral Tributária, *de acordo com o princípio da participação constitucionalmente previsto*, a audição prévia à liquidação, salvo no caso de dispensa legal de tal dever que *in casu* não se verificaria, sendo esse dever preterido verifica-se *vício do procedimento tributário, susceptível de conduzir à anulação da decisão nele tomada.*

O Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto junto deste Tribunal, no seu parecer junto aos autos e *supra* transcrito, pronuncia-se no sentido do não provimento do recurso, por entender que o *direito de audição do contribuinte antes da liquidação decorrente da caducidade da isenção é exercido mediante apresentação de justificação para a falta de verificação dos pressupostos determinantes da isenção, a apreciar pelo Ministro das Finanças, no prazo de 30 dias subsequente ao termo final do prazo de dois anos iniciado na data da aquisição do prédio para revenda (art. 16.º n.º 1 e parágrafo 2º CIMSISD)*.

Vejamos.

Consta do probatório fixado (cfr. o seu n.º 13) que a Administração tributária não notificou o contribuinte para audiência prévia antes da liquidação do imposto, restringindo-se o presente recurso à questão de saber se a preterição de tal dever deve determinar a anulabilidade do acto de liquidação, como alega a recorrente, ou se, pelo contrário, se deve ter como mera irregularidade sem eficácia invalidante, atento ao *princípio do aproveitamento do acto*, como decidido pela sentença recorrida.

Não colhe, no caso, a argumentação do Ministério Público no sentido de que que o *direito de audição do contribuinte antes da liquidação decorrente da caducidade da isenção é exercido mediante apresentação de justificação para a falta de verificação dos pressupostos determinantes da isenção, a apreciar pelo Ministro das Finanças, no prazo de 30 dias subsequente ao termo final do prazo de dois anos iniciado na data da aquisição do prédio para revenda, ex vi* do disposto no *artigo 16.º n.º 1 e parágrafo 2º* Código do Imposto Municipal de Sisa e do Imposto Sobre Sucessões e Doações (CIMSISD), pois o referido parágrafo 2.º do artigo 16.º do CIMSISD foi revogado pelo n.º 2 do artigo 3.º

do Decreto-Lei n.º 91/89, de 27 de Março, cuja entrada em vigor se deu no dia seguinte ao da sua publicação (cfr. o art. 4.º do referido diploma).

Atento o disposto no artigo 60.º da Lei Geral Tributária (LGT) manifesto é que a audição do contribuinte pela Administração em momento anterior à liquidação não estava dispensada (cfr. o n.º 2 e 3 do artigo 60.º da Lei Geral Tributária), antes lhe era imposta pela alínea a) do n.º 1 do mesmo preceito legal.

Sucede, porém, que, atento ao facto de o imposto ter sido liquidado exactamente sobre o valor atribuído ao prédio na escritura de compra e venda – 213.500.000$00, ou seja 1.064.933,51 € (cfr. o valor constante da escritura, a fls 14 do apenso administrativo, e o que serviu de matéria colectável ao imposto liquidado, a fls. 18 do apenso administrativo) –, não tendo a Administração posto em causa ou divergido de tal valor, é aplicável no caso dos autos, como bem decidido, a denominada *teoria do aproveitamento dos actos,* nos termos da qual a omissão do dever de audição consubstanciar-se-ia em mera irregularidade não invalidante da liquidação, pois que mesmo que o dever de audição tivesse sido cumprido a decisão final do procedimento tributário de liquidação não poderia deixar de ser diferente (cfr., entre outros, o Acórdão deste Supremo Tribunal de 11 de Maio de 2011, rec. n.º 833/10, que subscrevemos) ou, como expressivamente se consignou na sentença recorrida, *não se vislumbra que a Administração Tributária tivesse qualquer espaço de conformação que lhe possibilitasse uma actuação final diversa daquela que empreendeu* (…), não podendo *praticar nem outro acto, nem este mesmo acto que praticou em medida diversa*.

Daí que deva concluir-se, como decidido e ao contrário do que pretende a recorrente, que a omissão do dever de audição se consubstanciou, *in casu,* na preterição de formalidade não essencial, não se projectando como vício invalidante da liquidação efectuada.

O recurso não merece, pois, provimento.

- Decisão -

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

Custas pela recorrente.

Lisboa, 6 de Julho de 2011. — *Isabel Marques da Silva* (relatora) — *Dulce Neto — Valente Torrão.*

Acórdão de 6 de Julho de 2011.

Assunto:

Artigo 5.º da Lei n.º 64/2008, de 5 de Dezembro, que determinou a produção de efeitos desde 1 de Janeiro de 2008 do disposto no artigo 1º-A da mesma Lei. Taxa de tributação autónoma incidente sobre os encargos com viaturas ligeiras de passageiros e despesas de representação. Retroactividade fiscal, com ofensa do disposto no artigo 103º, n.os 2 e 3 da CRP.

Sumário:

I — A tributação autónoma sobre encargos com viaturas ligeiras de passageiros e despesas de representação incide sobre a despesa, constituindo cada acto de despesa um facto tributário autónomo, a que o contribuinte fica sujeito, venha ou não a ter rendimento tributável em IRC no fim do período respectivo.

II — Sendo assim, independentemente de a tributação autónoma ser devida com referência a um determinado período que coincide com o ano civil, a cada acto de despesa deve ser aplicada a taxa em vigor na data da sua realização.

III — Deste modo, sofre de inconstitucionalidade, por violação do princípio da não retroactividade da lei fiscal consagrado no artigo 103.º, n.º 3, da Constituição da República, a norma do artigo 5.º da Lei n.º 64/2008, de 5 de Dezembro, que determinou que o agravamento da taxa de 5% para 10% sobre despesas de representação e encargos com viaturas ligeiras de passageiros, resultante da nova redacção dada ao artigo 81.º, n.º 3, alínea a), *do CIRC, produzisse efeitos a partir de 1 de Janeiro de 2008, uma vez que o facto tributário que a lei nova pretende regular já tinha produzido todos os seus efeitos ao abrigo da lei antiga, relativamente a despesas já realizadas.*

IV — As novas taxas, por isso, apenas podem ser aplicadas aos actos de despesa posteriores à entrada em vigor da alteração do citado artigo 81.º, n.º 3, alínea a) *do CIRC.*

Processo n.º 281/11-30.
Recorrente: Roche Farmacêutica Química, L.da
Recorrido: Fazenda Pública.
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. Valente Torrão.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1. "**ROCHE FARMACÊUTICA QUÍMICA, Ldª",** com os demais sinais nos autos, veio recorrer da decisão do Mmº Juiz do TAF de Sintra que julgou improcedente a impugnação judicial por si deduzida contra a liquidação de IRC do exercício de 2008, apresentando, para o efeito, alegações nas quais conclui:

Iª) - A sentença recorrida julgou improcedente a impugnação judicial deduzida pela ora Recorrente contra a autoliquidação de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (IRC) do exercício de 2008, por entender que a norma plasmada no artigo 5º, n.º 1 da Lei n.º 64/2008, de 5 de Dezembro, na medida em que determinou a produção de efeitos desde 1 de Janeiro de 2008 do disposto no artigo 1º-A da mesma lei, o qual alterou o artigo 81.º do Código do IRC (actual artigo 88º) agravando de 5% para 10% a taxa de tributação autónoma incidente sobre os encargos com viaturas ligeiras de passageiros e despesas de representação, consubstancia um caso de retroactividade mínima não sendo violadora da proibição da retroactividade da lei fiscal;

IIª) - O Tribunal recorrido incorreu, assim, em erro de julgamento ao não relevar, na sua decisão, o disposto no artigo 103º, n.º 3, da CRP, o qual consagra a proibição da retroactividade da lei fiscal, apoiando a sua decisão em doutrina e jurisprudência anteriores à Revisão Constitucional de 1997, que introduziu aquele preceito no texto constitucional;

IIIª) - Com efeito, o Tribunal recorrido considerou que o juízo de desconformidade constitucional da norma em apreço não se basta com a constatação da sua natureza retroactiva, sendo necessário verificar se daquela não resultaria uma violação do princípio da segurança jurídica e da tutela da confiança, juízo este que era feito anteriormente à Revisão Constitucional de 1997, sendo certo, porém, que à luz da actual redacção da CRP verificando-se que a norma controvertida contempla um caso de retroactividade não há que averiguar circunstâncias adicionais;

IVª)- Ora, atento o teor literal da norma em análise, que expressamente manifesta a intenção do legislador de reportar os efeitos da redacção do n.º 3 do artigo 81º do Código do IRC a uma data anterior à da sua publicação e início de vigência e portanto a factos tributários passados, não existem quaisquer dúvidas de que se trata de uma norma retroactiva, sendo manifesta a sua desconformidade como disposto no n.º 3 do artigo 103.º da CRP;

Vª) - Incorreu ainda o Tribunal a quo num outro erro de julgamento, encontrando-se viciada a sentença recorrida na apreciação que faz da data da verificação dos factos tributários em apreço determinante para aferir se a norma em análise é retroactiva;

VIª) - Com efeito, não podia o Tribunal recorrido ter-se limitado a invocar o disposto no artigo 8.º do Código do IRC sem atender ao momento da verificação do facto tributário e sem se dar conta que não estamos face a um imposto sobre o rendimento, mas na presença de uma figura diametralmente distinta que é a tributação autónoma, sendo que os factos sujeitos a tributação autónoma são distintos dos que se encontram sujeitos a IRC stricto sensu;

VIIª) - De facto, as tributações autónomas tributam despesa e não rendimento, são impostos indirectos e não directos, que penalizam determinados encargos incorridos pela empresa e apuram-se de forma totalmente independente do IRC e Derrama devidos no exercício, não se relacionando sequer com a obtenção de um resultado positivo. Em boa verdade, as tributações autónomas constantes do Código do IRC poderiam estar inscritas num outro código ou em diploma autónomo;

VIIIª) - Por outro lado, enquanto que o lucro tributável sujeito a IRC é de formação sucessiva, as despesas sobre as quais incide a tributação autónoma constituem factos tributários instantâneos ou de obrigação única;

IXª) - Note-se ainda que o facto de a tributação autónoma ser devida com referência a um determinado período que coincide com o ano civil tão pouco afasta a natureza de facto tributário instantâneo, tal como ninguém discute que o IVA é um imposto de obrigação única e não um imposto periódico apesar de a respectiva liquidação ser feita com referência a um determinado período de tributação mensal ou trimestral;

Xª) - Constatando-se, assim, verificado o facto tributário no momento em que se incorre nas despesas sujeitas a tributação autónoma, conclui-se, contrariamente ao que entendeu o tribunal recorrido, que não pode deixar de ser considerado materialmente inconstitucional, por violação do n.º 3 do artigo 103º da CRP, o artigo 5º, n.º 1, da Lei n.º 64/2008, de 5 de Dezembro, na parte em que atribui eficácia retroactiva à redacção conferida por aquela mesma lei ao n.º 3 do artigo 81º do Código do IRC, na medida em que se aplica a factos integralmente ocorridos antes da sua entrada em vigor;

XIª)- Ainda que as despesas sujeitas a tributação autónoma consubstanciassem factos tributários de formação sucessiva, o que apenas por hipótese de raciocínio se equaciona, sempre a norma sub

judice configuraria uma norma retroactiva e, em consequência, inconstitucional, porquanto se aplica a factos parcialmente ocorridos antes da sua entrada em vigor, devendo neste caso proceder-se à divisão do período de tributação pro rata temporis, caso em que aquela norma se aplicaria apenas às despesas realizadas após a data da sua entrada em vigor, tal como peticionou a Recorrente na reclamação da autoliquidação que apresentou;

XIIª) - De resto, de outro modo se não poderia concluir, bastando para tal atentar no artigo 12º, n.º 2 da LGT, o qual tendo sido ignorado pelo Tribunal recorrido, determina que "*Se o facto tributário for de formação sucessiva, a lei nova só se aplica ao período decorrido a partir da sua entrada em vigor"*.

XIIIª) - E nem sequer se invoque, como faz a sentença recorrida, o disposto no artigo 8º, n.º 9, do Código do IRC para afirmar que no momento da entrada em vigor da norma sub judice ainda se não havia verificado por completo o facto tributário, desde logo porque verificando-se o facto tributário no momento da realização das despesas sobre as quais incide a tributação autónoma, não releva para este concreto efeito a referida norma;

XIVª) - Contudo, ainda que assim não se entendesse, o que por mera cautela de patrocínio se equaciona, refira-se que também quanto ao IRC stricto sensu o n.º 9 do artigo 8º daquele Código não determina o momento de verificação do facto tributário, contrariamente ao que se invoca na sentença recorrida, consagrando uma mera autorização de cobrança do imposto por parte do Estado, fixando o momento a partir do qual aquele se toma exigível;

XVª) - Em face do exposto, conclui-se que mesmo quanto aos rendimentos obtidos no período de tributação não é o disposto no artigo 8º, n.º 9, do Código do IRC que é determinante para apurar o momento da verificação do facto tributário, pelo que, por maioria de razão, também não autoriza que se "ficcione", para efeitos de aplicação da lei no tempo, a ocorrência dos factos tributários sujeitos a tributação autónoma em data diversa daquela em que efectivamente ocorreram;

XVIª) - E mesmo que se entendesse que a lei cuja constitucionalidade se contesta não contende com a proibição expressa de retroactividade em matéria fiscal sempre seria atentatória do princípio da confiança e da segurança jurídica, corolário do princípio do Estado de Direito democrático, plasmado no artigo 2.º da CRP, porquanto ao duplicar a carga fiscal relativa à tributação autónoma frustra as expectativas dos contribuintes, afectando-as de forma inadmissível, arbitrária e excessivamente onerosa, na medida em que o contribuinte não podia com ela contar, ao que acresce não se vislumbrar qualquer interesse protegido prevalecente que justificasse a afectação das expectativas legitimamente fundadas. Pelo contrário, a norma em análise foi enxertada num diploma que se apelidava anti-cíclico e que introduzia desagravamentos fiscais;

XVIIª) - Note-se que sempre seria possível medida menos onerosa, uma vez que era perfeitamente praticável a aplicação do princípio pro rata temporis no caso em apreço, bastando que o sujeito passivo pudesse inscrever o valor da tributação autónoma calculada de acordo com aquele princípio no campo 365 do Quadro 10 da Declaração Modelo 22;

XVIIIª) - Atentos os fundamentos acima descritos, resulta inequívoco que o n.º 1 do artigo 5º da Lei n.º 64/2008, de 5 de Dezembro, na parte em que determina a eficácia retroactiva da alteração do n.º 3 do artigo 81.º do Código do IRC, enferma de inconstitucionalidade material por violação dos artigos 103º, n.º 3 e 2.º da CRP, impondo-se a sua desaplicação, bem como a anulação da decisão recorrida e, por conseguinte, da autoliquidação sub judice, devendo a Recorrente ser reembolsada do montante de tributação autónoma pago em excesso.

Por todo o exposto, e o mais que o ilustrado juízo desse Tribunal suprirá, deve o presente recurso ser julgado procedente, por provado, com a consequente revogação da sentença recorrida e, nessa medida, a correcção do acto tributário em crise nos termos peticionados, assim se cumprindo com o DIREITO e a JUSTIÇA!

2. Não houve contra alegações.

3. O MP não emitiu parecer.

4. Colhidos os vistos legais, cabe decidir.

5. Com interesse para a decisão foram dados como provados em 1ª instância os seguintes factos:

a) A impugnante procedeu à autoliquidação de IRC do exercício de 2008, com base na apresentação da declaração periódica de rendimentos Modelo 22, em 29.05.09, na qual indicou o montante de € 364.024,67 referente a tributação autónoma, a qual foi corrigida para um valor de € 363.469,70, através de uma declaração de substituição entregue em 22.06.09, não considerada na liquidação de imposto para esse ano - cfr. D.P. de fls. 35 a 38, dos autos e "Prints Informáticos" de fls. 39 a 42, do P.A. apenso.

b) O acto tributário referido supra foi objecto de reclamação graciosa, com fundamento na não consideração do valor corrigido através da declaração de substituição e da aplicação indevida da taxa de 10%, sobre os encargos com viaturas ligeiras e despesas de representação, a qual foi deferida parcialmente quanto aos valores corrigidos e indeferida quanto à tributação daqueles encargos, por despacho de 29.01.2010, emitido pela D.J. Adm., cujo conteúdo se dá aqui por reproduzido, devidamente notificada ao interessado. – cfr. fls. 28 a 33, dos autos e fls. 4 a 33, do Proc Recl. Graciosa apenso.

6. A única questão a conhecer no presente recurso é a de saber se a norma contida no artº 5º, n.º 1 da Lei n.º 64/2008, de 5 de Dezembro, que determinou a produção de efeitos desde 1 de Janeiro de 2008 do disposto no artº 1º-A da mesma Lei, o qual alterou o artº 81º do CIRC, agravando de 5% para 10% a taxa de tributação autónoma incidente sobre os encargos com viaturas ligeiras de passageiros e despesas de representação, consubstancia um caso de retroactividade fiscal, com ofensa do disposto no artº 103º, nºs 2 e 3 da CRP.

A decisão recorrida entendeu que tal norma não era inconstitucional uma vez que *"tendo apenas determinado um agravamento da taxa aplicada autonomamente sobre o encargo, o que não resulta qualquer lesão inaceitável da segurança jurídica por esse facto, já que não é a circunstância de se verificar aquele agravamento fiscal de tais encargos que determina de per si, um certo comportamento dos sujeitos passivos e no sentido de o mesmo ser condição para a decisão de efectuar aquelas despesas inerentes à actividade da sociedade"*.

Já a recorrente entende que sendo intenção do legislador reportar os efeitos da redacção do n.º 3 do artigo 81º do Código do IRC a uma data anterior à da sua publicação e início de vigência e portanto a factos tributários passados, esta é uma norma retroactiva, sendo manifesta a sua desconformidade como disposto no n.º 3 do artigo 103.º da CRP;

Por outro lado, não podia o Tribunal recorrido ter-se limitado a invocar o disposto no artigo 8.º do Código do IRC sem atender ao momento da verificação do facto tributário e sem se dar conta que não estamos face a um imposto sobre o rendimento, mas na presença de uma figura diametralmente distinta que é a tributação autónoma, sendo que os factos sujeitos a tributação autónoma são distintos dos que se encontram sujeitos a IRC stricto sensu;

De facto, as tributações autónomas tributam despesa e não rendimento, são impostos indirectos e não directos, que penalizam determinados encargos incorridos pela empresa e apuram-se de forma totalmente independente do IRC e Derrama devidos no exercício, não se relacionando sequer com a obtenção de um resultado positivo

Por outro lado, enquanto que o lucro tributável sujeito a IRC é de formação sucessiva, as despesas sobre as quais incide a tributação autónoma constituem factos tributários instantâneos ou de obrigação única;

O facto de a tributação autónoma ser devida com referência a um determinado período que coincide com o ano civil tão pouco afasta a natureza de facto tributário instantâneo.

Assim, o facto tributário verifica-se no momento em que se incorre nas despesas sujeitas a tributação autónoma, pelo que se conclui que, contrariamente ao que entendeu o tribunal recorrido, não pode deixar de ser considerado materialmente inconstitucional, por violação do n.º 3 do artigo 103º da CRP, o artigo 5º, n.º 1, da Lei n.º 64/2008, de 5 de Dezembro, na parte em que atribui eficácia retroactiva à redacção conferida por aquela mesma lei ao n.º 3 do artigo 81º do Código do IRC, na medida em que se aplica a factos integralmente ocorridos antes da sua entrada em vigor;

Ainda que as despesas sujeitas a tributação autónoma consubstanciassem factos tributários de formação sucessiva, configuraria uma norma retroactiva e, em consequência, inconstitucional, porquanto se aplica a factos parcialmente ocorridos antes da sua entrada em vigor, devendo neste caso proceder-se à divisão do período de tributação pro rata temporis, caso em que aquela norma se aplicaria apenas às despesas realizadas após a data da sua entrada em vigor, de acordo, aliás, com o artigo 12º, n.º 2 da LGT, o qual determina que *"Se o facto tributário for de formação sucessiva, a lei nova só se aplica ao período decorrido a partir da sua entrada em vigor"*.

Mas, mesmo que se entendesse que a lei cuja constitucionalidade se contesta não contende com a proibição expressa de retroactividade em matéria fiscal sempre seria atentatória do princípio da confiança e da segurança jurídica, corolário do princípio do Estado de Direito democrático, plasmado no artigo 2.º da CRP, porquanto ao duplicar a carga fiscal relativa à tributação autónoma frustra as expectativas dos contribuintes, afectando-as de forma inadmissível, arbitrária e excessivamente onerosa, na medida em que o contribuinte não podia com ela contar, ao que acresce não se vislumbrar qualquer interesse protegido prevalecente que justificasse a afectação das expectativas legitimamente fundadas. Pelo contrário, a norma em análise foi enxertada num diploma que se apelidava anti-cíclico e que introduzia desagravamentos fiscais.

Vejamos então.

6.1. "O artigo 81.º do CIRC, sob a epígrafe «Taxas de tributação autónoma», na redacção dada pela Lei n.º 55-B/2004, de 30 de Dezembro, entretanto alterada pela Lei n.º 67-A/2007, de 31 de Dezembro, determinava, na parte relevante, o seguinte:

1 — As despesas não documentadas são tributadas autonomamente, à taxa de 50 %, sem prejuízo da sua não consideração como custo nos termos do artigo 23.º

2 – A taxa referida no número anterior é elevada para 70% nos casos em que tais despesas sejam efectuadas por sujeitos passivos total ou parcialmente isentos, ou que não exerçam, a título principal, actividades de natureza comercial, industrial ou agrícola.

3 – São tributados autonomamente, à taxa de 5% os encargos dedutíveis relativos a despesas de representação e os relacionados com viaturas ligeiras ou mistas, motos ou motociclos, efectuados ou

suportados por sujeitos passivos não isentos subjectivamente e que exerçam, a título principal, actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola.

4 – São tributados autonomamente, à taxa de 15 %, os encargos dedutíveis respeitantes a viaturas ligeiras de passageiros ou mistas cujo custo de aquisição seja superior a € 40 000, quando suportados pelos sujeitos passivos mencionados no número anterior que apresentem prejuízos fiscais nos dois exercícios anteriores àquele a que os referidos encargos digam respeito.(…)

Após a redacção introduzida pela Lei n.º 64/2008, de 5 de Dezembro, os n.ºs 3 e 4 do mesmo preceito passaram a determinar o seguinte:

3 – São tributados autonomamente, excluindo os veículos movidos exclusivamente a energia eléctrica:

a) À taxa de 10 %, os encargos dedutíveis relativos a despesas de representação e os relacionados com viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, motos ou motociclos, efectuados ou suportados por sujeitos passivos não isentos subjectivamente e que exerçam, a título principal, actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola;

b) À taxa de 5 %, os encargos dedutíveis, suportados pelos sujeitos passivos mencionados no número anterior, respeitantes a viaturas ligeiras de passageiros ou mistas cujos níveis homologados de emissão de CO2 sejam inferiores a 120 g/km, no caso de serem movidos a gasolina, e inferiores a 90 g/km, no caso de serem movidos a gasóleo, desde que, em ambos os casos, tenha sido emitido certificado de conformidade.

4 – São tributados autonomamente, à taxa de 20 %, os encargos dedutíveis, suportados pelos sujeitos passivos mencionados no número anterior, respeitantes a viaturas ligeiras de passageiros ou mistas cujo custo de aquisição seja superior a € 40 000, quando os sujeitos passivos apresentem prejuízos fiscais nos dois exercícios anteriores àquele a que os referidos encargos digam respeito.

A Lei n.º 64/2008 entrou em vigor no dia seguinte ao da sua publicação, conforme prevê o seu artigo 6º, mas a produção de efeitos retroage a 1 de Janeiro de 2008, em função do que estabelece o artigo 5º do mesmo diploma.

Deste modo, a Lei n.º 64/2008, através da nova redacção dada à alínea a) do n.º 3 do artigo 81.º do CIRC, operou um agravamento da taxa de tributação aplicável aos encargos mencionados no anterior n.º 3 dessa disposição, que se torna aplicável, por virtude da retroacção de efeitos, aos encargos e despesas já realizados pelos contribuintes no decurso do ano de 2008 e até à data em que a lei iniciou a sua vigência.

6.2. O tribunal recorrido considerou que esta norma (artº 5º da citada Lei) não viola o princípio da proibição da retroactividade fiscal consagrado no artigo 103.º, n.º 3, da Constituição, que dispõe: *«ninguém pode ser obrigado a pagar impostos que não hajam sido criados nos termos da Constituição, que tenham natureza retroactiva ou cuja liquidação e cobrança se não façam nos termos da lei»*

Outro entendimento, como resulta das conclusões das alegações, tem e recorrente, uma vez que se pretende a aplicação de uma lei fiscal a factos passados (conclusão IVª).

Cabe então apurar se estamos perante um caso de retroactividade da lei fiscal ofensivo do disposto no artº 103º, n.º 3 da CRP. (Seguiremos aqui o Acórdão n.º 399/2010 do Tribunal Constitucional)

6.4. O artigo 103.º, n.º 3, da CRP, introduzido no texto constitucional na revisão de 1997, estabelece o seguinte:

"Ninguém pode ser obrigado a pagar impostos que não hajam sido criados nos termos da Constituição, que tenham natureza retroactiva ou cuja liquidação e cobrança se não façam nos termos da lei".

Antes dessa revisão constitucional, porém, a Comissão Constitucional (cfr. Parecer n.º 25/81, Acórdão n.º 444, Parecer n.º 14/82) e, posteriormente, o Tribunal Constitucional (cfr. Acórdão n.º 11/83 e Acórdãos n.º 66/84 e n.º 141/85) decidiram que, apesar de não se poder retirar da Constituição uma proibição radical de impostos retroactivos, tal deveria considerar-se constitucionalmente vedado quando essa retroactividade fosse «arbitrária e opressiva» e violasse «de forma intolerável a segurança jurídica e a confiança que as pessoas têm obrigação (e também o direito) de depositar na ordem jurídica que as rege». «A retroactividade tributária terá o beneplácito constitucional» se a confiança dos destinatários da norma for «materialmente injustificada» ou se ocorrerem «razões de interesse geral que a reclamem e o encargo para o contribuinte não se mostrar desproporcionado» (cfr. Parecer n.º 14/82).

Também na doutrina J. M. Cardoso da Costa - "O Enquadramento Constitucional do Direito dos Impostos em Portugal", in *Perspectivas Constitucionais nos 20 anos da Constituição*, Vol. II, Coimbra, 1997, p. 418).- considerava que "[*a*] *linha demarcadora do âmbito da retroactividade fiscal constitucionalmente admissível passará, desde logo, pela distinção entre situações tributárias «permanentes» e «periódicas» e «factos» cuja eficácia fiscal se esgota ou se firma «instantaneamente», para cada um deles «de per si» (maxime, pela distinção entre «impostos periódicos» e «impostos de obrigação única»), e passará provavelmente, depois, no que concerne àquele primeiro tipo de situações, pela distância temporal que já tiver mediado entre o período de produção dos rendimentos e a criação (ou modificação) do correspondente imposto. Isto, de todo o modo, sem prejuízo do relevo de outras circunstâncias, cujo possível peso não poderá ignorar-se*."

Recentemente, no acórdão n.º 128/2009, o Tribunal Constitucional considerou que a natureza necessariamente fluida dos critérios utilizados levou a que*, "em diversos arestos, o Tribunal viesse dar como boas leis fiscais retroactivas. Foi o que sucedeu, por exemplo, nos Acórdãos n.º 11/83 e 66/84 (este último em Acórdãos, 4.º Vol. p. 35) e ainda nos Acórdãos n.ºs 67/91, 1006/96, 1204/96 e 416/02.). Noutros casos, ao invés, o Tribunal entendeu que, por inexistirem razões de interesse público que prevalecessem sobre o valor da segurança jurídica, as normas retroactivas seriam intoleráveis e, consequentemente, constitucionalmente ilegítimas (Cfr., por exemplo, os Acórdão ns.º 409/89, 216/90, 410/95 e 185/2000, também disponíveis no mesmo lugar)*."

6.5. Após a revisão constitucional de 1997, houve consagração expressa do princípio da proibição da retroactividade da lei fiscal, mas o seu sentido não é unívoco.

Como sustenta Alberto Xavier, não basta afirmar que a lei fiscal não pode ser retroactiva, pois a concretização deste princípio envolve sérias dificuldades, atendendo a que se podem descortinar dentro dele diversos graus, sendo que, do ponto de vista constitucional, alguns são mais gravemente desvalorados do que outros (Alberto Xavier, *Manual de Direito Fiscal*, Lisboa 1974, p. 196 e segs; *idem*, "O problema da retroactividade das leis sobre imposto de renda", in *Textos Seleccionados de Direito Tributário*, coord. de Sampaio Dória, São Paulo, 1983, p. 77 e segs. Mais recentemente, cfr. Américo Fernando Brás Carlos, *Impostos – Teoria Geral*, 3ª ed., Coimbra, 2010, p. 142 e segs).

Assim, um caso em que o facto tributário que a lei nova pretende regular já tenha produzido todos os seus efeitos ao abrigo da lei antiga e um outro caso em que o facto tributário tenha ocorrido ao abrigo da lei antiga, mas os seus efeitos, designadamente os relativos à liquidação e pagamento, ainda não estejam totalmente esgotados não terão necessariamente o mesmo desvalor constitucional, uma vez que a primeira situação é do ponto de vista da eventual afectação da situação jurídica do contribuinte mais grave que a segunda. E estes dois casos diferenciam-se também de um terceiro em que o facto tributário que a lei nova pretende regular na sua totalidade não ocorreu totalmente ao abrigo da lei antiga, antes se continua formando na vigência da lei nova, como acontece nos presentes autos.

A qualificação que a doutrina atribui a cada uma destas situações não é de todo convergente, verificando-se, todavia, um certo consenso em considerar a primeira situação descrita como retroactividade autêntica (cfr. Casalta Nabais, *Direito Fiscal*, p. 147; Américo Fernando Brás Carlos, *Impostos,* p. 145 e segs.; Nuno Sá Gomes, *Manual de Direito Fiscal,* Vol. II, Lisboa, 1996, p. 414 e segs.). Em relação aos segundo e terceiro casos enunciados, há quem considere que ambas as situações se enquadram na retroactividade inautêntica, enquanto outros apenas incluem a segunda situação nesta categoria, defendendo que o terceiro caso já não se integra em qualquer tipo de retroactividade, mas sim na retrospectividade (cfr. Américo Fernando Brás Carlos, *Impostos,* p. 145 e segs.; Nuno Sá Gomes, *Manual de Direito Fiscal,* Vol. II, Lisboa, 1996, p. 419 e 420).

6.6. Independentemente dos graus de "retroactividade" que a doutrina consagra, os trabalhos preparatórios da IV Revisão Constitucional elucidam-nos sobre o espírito do n.º 3 do artº 103º citado. (V. discussão na reunião da Comissão Eventual para a Revisão Constitucional, de 9 de Outubro de 1996 (cfr. DAR, II Série, RC, n.º 36, de 10 de Outubro de 1996, p. 1081).

Assim, de acordo com a proposta apresentada pelo PS: «*A lei fiscal não pode ser aplicada retroactivamente, sem prejuízo de as normas respeitantes a impostos directos poderem incidir sobre os rendimentos do ano anterior*».

Segundo a proposta apresentada pelo PCP: «*A lei que criar ou aumentar impostos não pode ter efeito retroactivo, sendo vedada a tributação relativa a factos geradores ocorridos antes da respectiva lei*».

Finalmente a proposta apresentada pelo PSD foi a seguinte «*Ninguém poder ser obrigado a pagar impostos que não hajam sido criados nos termos da Constituição, que tenham natureza retroactiva ou cuja liquidação e cobrança se não façam nos termos da lei*».

Parece então resultar daqui que o legislador apenas pretendeu incluir, no n.º 3 do artigo 103.º da CRP, a proibição da retroactividade autêntica, própria ou perfeita da lei fiscal, o que não é contrariado pela letra do preceito, uma vez que o texto constitucional apenas se refere à natureza retroactiva *tout court*. Por outro lado, resulta igualmente dos trabalhos preparatórios, de forma cristalina, que não se pretenderam integrar no preceito as situações em que o facto tributário que a lei nova pretende regular não ocorreu totalmente ao abrigo da lei antiga, antes continuando a formar-se na vigência da lei nova, pelo menos, quando estão em causa impostos directos relativos ao rendimento (como é claramente o caso dos presentes autos).

6.7. Também o Tribunal Constitucional, na sua mais recente jurisprudência em matéria fiscal, designadamente nos acórdãos n.os 128/2009 e 85/2010, considerou que a retroactividade consagrada no artigo 103.º, n.º 3, CRP é somente a autêntica. Disse-se no primeiro acórdão:

"*Decorre deste preceito constitucional que qualquer norma fiscal desfavorável (não se entrando aqui na questão de saber se normas fiscais favoráveis podem, e em que medida, ser retroactivas) será constitucionalmente censurada quando assuma natureza retroactiva, sendo a expressão «retroactividade» usada, aqui, em sentido próprio ou autêntico: proíbe-se a aplicação de uma lei fiscal nova,*

desvantajosa, a um facto tributário ocorrido no âmbito da vigência da lei fiscal revogada (a lei antiga) e mais favorável."

E mais adiante:

"A retroactividade proibida no n.º 3 do artigo 103.º da Constituição é a retroactividade própria ou autêntica. Ou seja, proíbe-se a retroactividade que se traduz na aplicação de lei nova a factos (no caso, factos tributários) antigos (anteriores, portanto, à entrada em vigor da lei nova)."

Na doutrina, e defendendo a retroactividade autêntica e não a imprópria ou "inautêntica" V. Casalta Nabais, *Direito Fiscal*, p. 147; Rui Guerra da Fonseca, *Comentário à Constituição Portuguesa*, II volume, coordenação de Paulo Otero, pp. 872 e segs., Américo Fernando Brás Carlos, *Impostos,* p. 145 e segs.); em sentido contrário V. Paz Ferreira - *Constituição da República Portuguesa Anotada*, org. Jorge Miranda e Rui Medeiros, Tomo II, Coimbra, 2006, p. 223, seguindo a posição de Diogo e Mónica Leite de Campos e Jorge Bacelar Gouveia.

6.8. Aqui chegados importa então apurar se o artº 5º da Lei n.º 64/2008, de 5 de Dezembro pode aplicar-se retroactivamente à tributação autónoma prevista no artº 83º, n.º 1, alínea a) do CIRC.

Adoptando o entendimento de que artigo 103.º, n.º 3, da CRP apenas pretendeu consagrar a proibição da retroactividade autêntica, ou própria, da lei fiscal, abrangendo apenas os casos em que o facto tributário que a lei nova pretende regular já tenha produzido todos os seus efeitos ao abrigo da lei antiga, excluindo do seu âmbito aplicativo as situações de retrospectividade ou de retroactividade imprópria, ou seja, aquelas situações em que a lei é aplicada a factos passados mas cujos efeitos ainda perduram no presente, como sucede quando a lei é aprovada até ao final do ano a que corresponde o imposto, a situação dos autos não é idêntica à tratada no Acórdão 399/2010 do Tribunal Constitucional, tal como se escreveu Acórdão 18/11, de 12 de Janeiro de 2011, do Tribunal Constitucional, proferido no Processo n.º 204/2010.

É que, no caso dos presentes autos não está em causa imposto sobre o rendimento (como sucedia no citado acórdão 399/2010), mas sim tributação autónoma sobre a despesa. Como bem refere a recorrente *"as tributações autónomas tributam despesa e não rendimento, são impostos indirectos e não directos, que penalizam determinados encargos incorridos pela empresa e apuram-se de forma totalmente independente do IRC e Derrama devidos no exercício, não se relacionando sequer com a obtenção de um resultado positivo. Em boa verdade, as tributações autónomas constantes do Código do IRC poderiam estar inscritas num outro código ou em diploma autónomo"* (Conclusão VIIª das alegações).

Por outras palavras, como salienta o srº Conselheiro Vítor Gomes no seu voto de vencido, aposto no citado acórdão n.º 204/2010, *"Embora formalmente inserida no CIRC e o montante que permita arrecadar seja liquidado no seu âmbito e a título de IRC, a norma em causa respeita a uma imposição fiscal que é materialmente distinta da tributação nesta cédula, pelo que não podem ser invocados argumentos semelhantes àqueles que naquele segundo acórdão foram mobilizados no sentido de não se configurar um caso de retroactividade proibida pelo n.º 3 do artigo 103.º da Constituição. Com efeito, estamos perante uma tributação autónoma, como diz a própria letra do preceito. E isso faz toda a diferença. Não se trata de tributar um rendimento no fim do período tributário, mas determinado tipo de despesas em si mesmas, pelas compreensíveis razões de política fiscal que o acórdão aponta"*.

Deste modo, o facto revelador de capacidade tributária que se pretende alcançar é a simples realização dessa despesa, num determinado momento. Cada despesa é, para este efeito, um facto tributário autónomo, a que o contribuinte fica sujeito, venha ou não a ter rendimento tributável em IRC no fim do período, sendo irrelevante que esta parcela de imposto só venha a ser liquidada num momento posterior e conjuntamente com o IRC.

Sendo assim a taxa a aplicar a cada despesa é a que vigorar à data da sua realização, uma vez que o facto tributário se verifica no momento em que se incorre nas despesas sujeitas a tributação autónoma.

Em resumo e concluindo como no voto de vencido acima referido*, "O facto gerador de imposto em IRC determina-se por relação ao fim do período de tributação (n.º 9 do artigo 8.º do CIRC), mas a tributação autónoma agora em causa não comunga desse pressuposto, porque não atinge o rendimento (artigo 1.º do CIRC) mas a despesa enquanto tal"*.

Por isso, as novas taxas introduzidas pela Lei n.º 64/2008, de 5 de Dezembro, só são aplicáveis às despesas realizadas após a sua entrada em vigor, uma vez que não estamos perante rendimento reportado a determinado período e norma publicada nessa fase final do período de tributação, à semelhança do decidido relativamente ao n.º 1 do artigo 68º do Código do IRS, na redacção que lhe foi dada pelo artigo 1º da Lei n.º 11/2010, de 15 de Junho, quando conjugada com o disposto nos artigos 2.º e 3.º da mesma Lei e, também, do mesmo n.º 1 do artigo 68º do Código do IRS, na redacção que lhe foi dada pelo artigo 1º da Lei n.º 12-A/2010, de 30 de Junho, quando conjugada com o disposto no n.º 1 do artigo 20º da mesma Lei. (Acórdão 399/2010).

Assim sendo, estamos perante retroactividade autêntica ou própria da lei fiscal, proibida pelo n.º 3 do artº 103º da CRP, uma vez que o facto tributário que a lei nova pretende regular já tinha produzido todos os seus efeitos ao abrigo da lei antiga, relativamente a despesas já realizadas.

O recurso, merece, por isso provimento.

7. Nestes termos e pelo exposto concede-se provimento ao recurso, revogando-se a decisão recorrida e julgando-se procedente a impugnação judicial, com a consequente anulação da liquidação no respeitante à tributação autónoma em causa.

Custas pela recorrida Fazenda Pública apenas em 1ª instância.

Lisboa, 6 de Julho de 2011. — *Valente Torrão* (relator) — *Dulce Neto — Casimiro Gonçalves.*

Acórdão de 6 de Julho de 2011.

Assunto:

Notificação de sentença proferida em processo de oposição à execução fiscal a solicitador, existindo advogados constituídos. Aplicação subsidiária do n.º 3 do CPC em processo judicial tributário.

Sumário:

I — Sendo o valor do processo superior ao décuplo da alçada do tribunal tributário, de 1ª instância, é obrigatória a constituição de advogado em processo judicial tributário (artigo 6.º, n.º 1 do CPT).

II — Não obstante estar também constituído solicitador como mandatário do contribuinte, é o advogado que deve ser notificado da sentença final proferida em processo de oposição à execução fiscal, pois é a ele que compete apreciar juridicamente a sentença de modo a melhor poder defender os interesses do seu constituinte.

III — Isto mesmo resulta do disposto no artº 40º do CPPT, onde na designação de mandatário não pode deixar de estar abrangida a figura do advogado.

IV — Deste modo, não é aplicável em processo judicial tributário o disposto no artigo 253.º, n.º 3 do CPC.

Processo n.º 302/11-30.
Recorrente: José Amaro Ribeiro Barardo.
Recorrido: Fazenda Pública.
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. Valente Torrão.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1. – José Amaro Ribeiro Barardo, melhor identificado nos autos, veio recorrer do despacho do Mmº Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Lisboa, proferido em 07.10.2010 (fls. 63/68), que julgou improcedente o seu pedido de nulidade de notificação de sentença ao seu mandatário (solicitador), apresentando para o efeito, alegações nas quais conclui:

A) O despacho recorrido viola o disposto no art. 40º e artº. 2º do CPPT, ao aplicar subsidiariamente o artº. 253º, n.º 3 do CPC, ainda para mais, por o interpretar no sentido de que o mesmo permite a notificação ao solicitador de actos em que estão em causa questões de direito.

B) No que concerne às notificações aos mandatários, não existe nenhum caso omisso que justifique a aplicação do artº. 253º, n.º 3 do CPC.

C) O legislador regulou expressa e exaustivamente esta matéria no CPPT aprovado pelo DL 433/99, não tendo, de forma consciente e intencional, absorvido a norma contida no artº. 253º, n.º 3 do CPC introduzida pelo DL 457/90 de 10.10.

D) Isto porque, o direito à notificação do administrado é um direito constitucional consagrado no art. 268º, n.º 3 da CRP.

E) A interpretação do artº. 40º do CPPT no sentido de que existe um caso omisso - ou falta de regulamentação específica - quanto às notificações no caso de a parte estar representada simultaneamente por advogado e solicitador que justifica a aplicação subsidiária, ex vi do artº. 2º do CPPT, do disposto no artº. 253º, n.º 3 do CPC, é inconstitucional por violação do artº. 268º, n.º 3 da CRP, por corresponder a uma limitação não autorizada ou justificada do direito constitucional do administrado à notificação.

F) A notificação da decisão final à solicitadora consiste na prática de um acto que a lei não prescreve e na consequente omissão de outro que a lei ordena, a notificação nos termos do artº. 40º

do CPPT, tudo com clara influência no processo, porque põe em causa o próprio princípio do contraditório, cfr. Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de 10.08.2002, relator Francisco Rothes, proc. 6841/2002, disponível in www.dgsi.pt.

G) Pelo que a referida notificação é nula, nos termos do artº. 201º do CPC, ex vi artº. 2º, alínea e) do CPPT, bem como o processado subsequente.

H) Os acórdãos citados pelo despacho recorrido não se referem a processos tributários e não correspondem à posição mais recente dos nossos tribunais, conforme se conclui pelo acórdão da Relação de Guimarães de 18/01/2006 (in http://www.dgsi.pt /jtrg.nsf/c31b530030ea1c61802568d9005cd5bb/4cf8655bf68cfl0980257156004c5b2d?OpenDocument) e o acórdão da Relação de Coimbra de 12.09.2008, processo 520/04.8TBSCD-D.C1, Relator Desembargador Jacinto Meca, disponível in www.dgsi.pt.

I) A decisão da oposição teria sempre que ser necessariamente notificada ao advogado constituído, sob pena de nulidade da mesma por omissão de uma formalidade prescrita por lei

Nestes termos e nos de mais de direito, deve o presente recurso ser julgado procedente por provado e deve o despacho recorrido ser revogado, fazendo-se, assim, justiça.

2. Em contra alegações, a entidade recorrida veio a concluir da seguinte forma:

Iª)- O despacho recorrido não viola o disposto no art.º 40.º do CPPT, pois havendo uma omissão de uma norma específica no Código de Procedimento e Processo Tributária, teremos que nos socorrer sempre de normas subsidiárias, e no caso em apreço, são as normas do Código de Processo Civil, de acordo com o art.º 2.º alínea e) do CPPT.

IIª)- Pois o facto de a notificação da decisão final ter sido feita na pessoa do solicitador e não a nenhum dos advogados constituídos, não confere nenhuma nulidade por omissão de formalidade prescrita na lei,

IIIª)- Reza o n.º 3 do art.º 253º do CPC que: *"sempre que a parte esteja simultaneamente representada por advogado ou advogado-estagiário e por solicitador, as notificações que devam ser feitas na pessoa do mandatário judicial sê-lo-ão sempre na do solicitador."* (negrito e sublinhado nosso) - Vide Acórdão do STJ, no Processo n.º 078714 de 20/12/1990.

IVª) – Relativamente à devolução da notificação da sentença enviada à Sr.ª solicitadora, para a morada que consta da procuração, o Tribunal cumpriu as formalidades legais, uma vez que, até que lhe fosse comunicada a nova morada, o mesmo remete todas as notificações para o escritório ou domicilio indicado, respeitando deste modo a previsão do artº 254º do CPC.

Vª) - Pelo exposto deve a pretensão do Oponente ser indeferida e o despacho recorrido ser mantido na ordem jurídica.

3. O MP emitiu o parecer constante de fls. 70/71, no qual se pronuncia pela revogação da decisão impugnada que deve ser substituída por acórdão com o seguinte dispositivo:

"- procedência da arguição da nulidade

- devolução do processo ao TF Sintra para notificação da sentença ao oponente, na pessoa de qualquer dos mandatários judiciais advogados identificados na procuração."

4. Colhidos os vistos legais, cabe decidir.

5. A única questão a conhecer no presente recurso é a de saber se, estando em processo tributário constituídos como mandatários do contribuinte, advogado e solicitador, a este devem ser efectuadas as respectivas notificações, sem necessidade da notificação do advogado.

5.1. O despacho recorrido pronunciou-se neste sentido, louvando-se no disposto no artº 253º, n.º 3 do CPC, que estabelece o seguinte:

"3. Sempre que a parte esteja simultaneamente representada por advogado ou advogado-estagiário e por solicitador, as notificações que devam ser feitas na pessoa do mandatário judicial sê-lo-ão sempre na do solicitador".

Invocou ainda em favor da sua decisão jurisprudência e doutrina (v. fls. 65/66).

5.2. A recorrida Fazenda Pública acompanha a decisão recorrida louvando-se na mesma norma e em jurisprudência do STJ (v, fls. 54).

5.3. Entendimento diverso manifesta o MºPº que, no seu parecer de fls. 70/71, invoca o seguinte:

O artº 40º do CPPT regula as notificações aos mandatários e não prevê a intervenção de solicitadores como mandatários no processo judicial tributário, apesar de o legislador não ignorar o regime do CPC.

Sendo assim, é deliberada a exclusão da intervenção daqueles profissionais no processo judicial tributário, pelo que inexiste lacuna a integrar mediante aplicação supletiva da norma constante do artº 253º, n.º 3 do CPC.

De qualquer forma, aquela aplicação supletiva nunca poderia contemplar a notificação da sentença final ao solicitador, quer porque a sentença exprime a solução de diversas questões jurídicas submetidas à apreciação do tribunal, matéria esta vedada ao solicitador, quer porque tal representaria uma violação da garantia constitucional da tutela jurisdicional efectiva, na medida em que coonestaria uma inaceitável restrição ao exercício eficaz do direito de defesa mediante interposição de recurso jurisdicional, para a qual aquele profissional não dispõe de competência legal.

5.4. Finalmente, o recorrente entende que o despacho recorrido viola o disposto no artº. 40º e artº. 2º do CPPT, ao aplicar subsidiariamente o artº. 253º, n.º 3 do CPC, ainda para mais, por o interpretar no sentido de que o mesmo permite a notificação ao solicitador de actos em que estão em causa questões de direito.

Ora, no que concerne às notificações aos mandatários, não existe nenhum caso omisso que justifique a aplicação do artº. 253º, n.º 3 do CPC, já que o legislador regulou expressa e exaustivamente esta matéria no CPPT aprovado pelo DL 433/99, não tendo, de forma consciente e intencional, absorvido a norma contida no artº. 253º, n.º 3 do CPC introduzida pelo DL 457/90 de 10.10.

O direito à notificação do administrado é um direito constitucional consagrado no art. 268º, n.º 3 da CRP, pelo que a interpretação do artº. 40º do CPPT no sentido de que existe um caso omisso - ou falta de regulamentação específica - quanto às notificações no caso de a parte estar representada simultaneamente por advogado e solicitador que justifica a aplicação subsidiária, ex vi do artº. 2º do CPPT, do disposto no artº. 253º, n.º 3 do CPC, é inconstitucional por violação do artº. 268º, n.º 3 da CRP, por corresponder a uma limitação não autorizada ou justificada do direito constitucional do administrado à notificação.

A notificação da decisão final à solicitadora, quando devia ter sido notificado o advogado, consiste na prática de um acto que a lei não prescreve e na consequente omissão de outro que a lei ordena, a notificação nos termos do artº. 40º do CPPT, tudo com clara influência no processo, põe em causa o próprio princípio do contraditório, pelo que a referida notificação é nula, nos termos do artº. 201º do CPC, ex vi artº. 2º, alínea e) do CPPT, bem como o processado subsequente.

Vejamos então qual destes entendimentos, em nosso entender, colhe o apoio legal.

6. Determina o artº 6º, n.º 1 do CPPT, o seguinte:

"ARTIGO 6º

Mandato judicial

1. E obrigatória a constituição de advogado nas causas judiciais cujo valor exceda o décuplo da alçada do tribunal tributário de 1.ª instância, bem como nos processos da competência do Tribunal Central Administrativo e do Supremo Tribunal Central Administrativo".

Ora, sendo a alçada dos tribunais de comarca 1250 euros, por aplicação do disposto nos artºs 6º, n.º 2 do ETAF e 24º, n.º 1 da Lei n.º 13/99, de 3 de Janeiro, e sendo o valor da causa de montante superior (v. fls. 8), era obrigatória a constituição de advogado nos autos.

Se a lei impõe a constituição de advogado, não faria sentido que depois fosse apenas notificado um solicitador também constituído como mandatário. Daí que, em nosso entender, tivesse de ser notificado um dos advogados constituídos.

Tal conclusão aliás, resulta do artº 40º do CPPT que estabelece o seguinte:

"ARTIGO 40º

Notificações aos mandatários

1. As notificações aos interessados que tenham constituído mandatário serão feitas na pessoa deste e no seu escritório.

2. Quando a notificação tenha em vista a prática pelo interessado de acto pessoal, além da notificação ao mandatário, será enviada carta ao próprio interessado, indicando a data, o local e o motivo da comparência.

3. As notificações serão feitas por carta ou aviso registados, dirigidos para o domicílio ou escritório dos notificandos, podendo estes ser notificados pelo funcionário competente quando encontrados no edifício do serviço ou tribunal".

Não distingue esta norma entre mandatário advogado (ou advogado estagiário) e mandatário solicitador, sendo certo que qualquer destes profissionais do foro pode ser constituído como mandatário judicial (artº 5º, n.º 2 do CPPT).

Porém, se a lei exige a constituição de advogado, neste caso, o mandatário a notificar tem de ser o advogado, não havendo aqui que aplicar subsidiariamente o n.º 3 do artº 253º do CPPT.

Entende-se assim, em consonância com o recorrente e o MºPº que nesta matéria o artº 40º do CPPT não contém qualquer lacuna a preencher pelo citado artº 253º, n.º 3 do CPC.

Em face do que ficou dito, não tendo sido notificado o mandatário advogado, estamos perante omissão de notificação de mandatário, o que constitui a nulidade prevista no artº 201º, n.º 1 do CPC que conduz à anulação de todos os actos processuais realizados posteriormente àquela omissão.

7. Nestes termos e pelo exposto, concede-se provimento ao recurso, revogando-se o despacho recorrido e ordenando-se a baixa dos autos para notificação da sentença ao mandatário - advogado constituído.

Custas pela recorrida neste Supremo Tribunal, uma vez que contra-alegou.

Lisboa, 6 de Julho de 2011. — *Valente Torrão* (relator) — *Dulce Neto* — *Casimiro Gonçalves*.

Acórdão de 6 de Julho de 2011.

Assunto:

Falta de fundamentação. IMI. Avaliação. Coeficiente de localização. Valor base do prédio edificado. Coeficiente de qualidade e conforto.

Sumário:

1 — O dever legal de fundamentação deve responder às necessidades de esclarecimento do destinatário, informando-o do itinerário cognoscitivo e valorativo do respectivo acto e permitindo-lhe conhecer as razões, de facto e de direito que determinaram a sua prática.

2.1 — O coeficiente de localização previsto no artigo 42.º do CIMI é um valor aprovado por Portaria do Ministro das Finanças sob proposta da CNAPU na fixação do qual se têm em consideração, nomeadamente, as características referidas no n.º 3 desse normativo legal.

2.2 — O zonamento (determinação das zonas homogéneas a que se aplicam os diferentes coeficientes de localização em cada município e as percentagens a que se refere o n.º 2 do artigo 45.º do CIMI) é, igualmente, aprovado por Portaria do Ministro das Finanças sob proposta da CNAPU.

2.3 — Os parâmetros Vc (Valor base dos prédios edificados) e Cq (Coeficiente de qualidade e conforto) referidos no artigo 38.º do CIMI como coeficientes que integram a fórmula de cálculo para a determinação do valor patrimonial tributário das espécies de prédios ali mencionados, reconduzem-se a parâmetros legais de fixação, previstos nos artigos 39.º e 43.º do CIMI [o valor médio de construção é determinado de acordo com os critérios constantes do n.º 2 do dito artigo 39.º e fixado anualmente por Portaria do Ministro das Finanças, sob proposta da CNAPU (artigos 60º, n.º 1, alínea d) e n.º 3, do CIMI) e o coeficiente de qualidade e conforto (Cq) obtém-se através da adição ou da subtracção à unidade dos coeficientes majorativos ou minorativos que constam das tabelas mencionada no n.º 1 do artigo 43.º do CIMI].

2.4 — Neste contexto, a fundamentação exigível para a aplicação destes valores apenas se pode circunscrever à identificação geográfica/física dos prédios no concelho e freguesia respectivos, à especificação do coeficiente de localização e dos restantes valores referidos e à invocação do quadro legal que lhes é aplicável.

3 — O coeficiente de ajustamento de áreas (CAJ) a que se referem os artigos 40.º e 40.º-A do CIMI, na redacção dada pela Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro, apenas é aplicável a partir de 1 de Julho de 2007, de acordo com o disposto no artigo 79.º desta mesma Lei.

Processo n.º 307/11-30.
Recorrente: GPRI — Gestão de Património Imobiliário, S. A.
Recorrido: Fazenda Pública.
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. Casimiro Gonçalves.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

RELATÓRIO

1.1. GPRI – Gestão de Patrimónios Imobiliários, S.A., recorre da sentença que, proferida pelo Tribunal Administrativo e Fiscal de Leiria, lhe julgou improcedente a impugnação judicial deduzida contra o acto de fixação do valor patrimonial atribuído em segunda avaliação ao prédio inscrito na matriz da freguesia de Louriçal, sob o artigo P 6904.

1.2. A recorrente termina as alegações formulando as conclusões seguintes:

A) - A fórmula de determinação do valor patrimonial tributário prevista no artigo 38º do CIMI, em 2007, tinha a seguinte expressão: $Vt = Vc \times A \times Ca \times Cl \times Cq \times Cv$.

B) - O coeficiente de afectação previsto no artigo 41º do CIMI é uniforme e único a nível nacional, apenas alterando em função do fim, conforme assim se encontra descrito na tabela anexa à citada norma.

C) - O que acaba de se referir quanto ao coeficiente de afectação, aplica-se "ipsis verbis" aos coeficientes de qualidade, vetustez e à determinação da área.

D) - Relativamente aos coeficientes de afectação, de qualidade, de vetustez e cálculo de área, nem os peritos das primeiras nem das segundas avaliações têm qualquer poder discricionário.

E) - Aliás, relativamente aos supra indicados coeficientes, nem a própria Comissão Nacional de Avaliação da Propriedade Urbana, tem qualquer poder de decisão ou de alteração.

F) - O mesmo não se verifica com o coeficiente de localização.

G) - Assim, o n.º 1 do artigo 42º do CIMI prevê uma amplitude dos coeficientes de localização que pode variar entre 0,35 e 3.

H) - Por sua vez, o anexo I da Portaria 982/04 prevê que para o concelho de Pombal-2 o coeficiente de localização para indústria pode variar entre 0,40 e 1,00.

I) - Ou seja, não se encontra concretamente determinado na lei nem na portaria que o coeficiente de localização seja de 0,90 para o local onde se encontra o prédio da recorrente.

J) - Da matéria provada da douta sentença recorrida também não consta a concreta fundamentação para o recurso ao coeficiente de localização de 0,90.

L) - Caso na segunda avaliação tivesse sido aplicado o coeficiente de localização de 0,70 previsto na Portaria 982/04, o valor patrimonial teria sido bastante inferior.

M) - Da página da Internet com o código vwww.e-financas.gov.pt não consta qualquer explicação nem justificação para ter sido fixado no zonamento do prédio avaliado o coeficiente de 0,90, quando também teria sido possível o Cl de 0,70.

N) - Sendo possível para o zonamento onde fica situado o prédio avaliado coeficientes de localização variáveis entre 0,40 e 1,00, não se poderá considerar fundamentada uma avaliação com a explicação que o zonamento consta de Portaria e publicada no sítio das Finanças.

O) - O entendimento em sentido diferente é retirar do controlo judicial uma componente essencial da fórmula de avaliação, sendo que a CNAPU não tem poderes discricionários para fixar os coeficientes de localização.

P) - O entendimento segundo o qual a CNAPU funciona como entidade que na fixação dos zonamentos é insindicável não tem suporte nem no artigo 42º do CIMI nem no anexo da Portaria 982/04.

Q) - O custo unitário de construção de prédios destinados a armazém não tem comparação com o custo duma moradia unifamiliar ou de uma fracção autónoma destinada a comércio.

R) - O conceito de custo unitário de construção contido no artigo 39º do CIMI é de carácter aberto e susceptível de adequação consoante o tipo de construção e o respectivo fim.

S) - O coeficiente de ajustamento de área constitui uma regra de avaliação de natureza procedimental pelo que se aplica a todas as avaliações, quer primeiras quer segundas, ocorridas depois de 1 de Julho de 2007.

T) A douta decisão recorrida fez incorrecta interpretação e aplicação dos artigos 39º, 40º-A e 42º do CIMI e violou o artigo 77º da LGT.

Termina pedindo a procedência do recurso e que, em consequência, seja revogada a sentença recorrida e ordenada a baixa do processo para ser proferida nova decisão instruída com todos os elementos oficiais com vista à fundamentação do coeficiente de localização de 0,90 e com vista à determinação do custo unitário tendo em conta o regime da Portaria 236/08, ou assim não se entendendo, seja revogada a decisão e anulada segunda avaliação do prédio urbano inscrito na matriz da freguesia do Louriçal sob o artigo 6904, do concelho de Pombal.

1.3. Não foram apresentadas contra-alegações.

1.4. O MP emite Parecer (cfr. fls. 104 verso), no qual sustenta que o recurso deve proceder, de acordo com a jurisprudência constante do acórdão do STA, de 10/3/2011, no rec. 862/10.

1.5. Corridos os vistos legais, cabe decidir.

FUNDAMENTOS

2. Na sentença recorrida julgaram-se provados os factos seguintes (rectificando-se, agora, o lapso material que consta da alínea i), na parte em que se indica ter sido atribuído o valor de 0,959 de coeficiente de qualidade e conforto, dado que, como se constata do próprio documento para o qual ali se reporta, tal valor é o de 0,950).

a) Na sequência da apresentação da declaração Modelo l pela impugnante, em 26/01/2007, com vista à inscrição do prédio urbano, sito em Casal Mouro, freguesia Louriçal, concelho de Pombal, foi efectuada a avaliação do referido prédio em 26/02/2007 (vide fls. 4 e segs. do processo administrativo apenso);

b) Notificada a impugnante do resultado dessa avaliação, requereu a mesma uma 2ª avaliação, indicando como seu representante, a intervir na 2ª avaliação, o Sr. Manuel Grácio Dias Cordeiro (cfr. fls. 9 e segs. do processo administrativo apenso);

c) O perito indicado pela impugnante foi notificado para comparecer no dia 12/02/2009, às 14 horas, no respectivo Serviço de Finanças, para constituição da comissão de avaliação, a fim de se proceder à 2ª avaliação do prédio (cfr. fls. 12 e 13 do processo administrativo apenso);

d) Foi tomado compromisso de honra ao perito indicado pela impugnante (fls. 14 processo administrativo apenso);

e) Em 19/09/2006, depois da comissão de avaliação ter visto e examinado o prédio descrito, procederam à avaliação do prédio descrito na ficha de avaliação n.º 2576133, do prédio urbano, com

o artigo matricial n.º P 6904, Pombal, tendo-lhe sido atribuído o valor tributável de € 325.600,00 (fls. 15 a 17 do processo administrativo apenso que aqui se dão por integralmente reproduzidas);

f) O termo de avaliação teve o voto de vencido do representante da impugnante por não concordar com o valor da avaliação (termo de avaliação de fls. 15);

g) O coeficiente de localização para o prédio avaliado e identificado na alínea a) é de 0,90, de acordo com o SIGIMI - Sistema de Informação Geográfica do Imposto Municipal Sobre Imóveis, publicado no sítio www.e-financas.gov.pt (cfr. print junto ao PA apenso);

h) Do resultado da 2ª avaliação, foi a impugnante notificada pelo ofício n.º 5451156, datado de 17/02/2009 (fls. 10 dos presentes autos);

i) Na avaliação referida na alínea anterior foi atribuído o coeficiente de afectação de 0,60, o coeficiente de localização de 0,90, o coeficiente de qualidade e conforto de 0,950 e o valor base do prédio edificado de 615,00 (fls. 16 vº do apenso);

j) Em 23/02/2009 a impugnante requereu, ao abrigo do disposto no artigo 37º, n.º l do CPPT, a passagem de certidão dos fundamentos de facto e de direito pelos quais foi fixado o Vc em € 615,00, o Cl em 0950 e fotocópia do auto de avaliação (fls. 18 do PA apenso);

k) Pelo ofício datado de 29/04/2009, recebido em 30/04/2009, a impugnante foi notificada, na pessoa da sua mandatária, da fundamentação do Cl e Vc e da fotocópia solicitada, nos termos constantes de fls. 22 e 23 do processo administrativo apenso, com o seguinte teor «(...) - O Cl constante da notificação efectuada em função da 2ª avaliação efectuada ao artigo urbano n.º 6904 da freguesia de Louriçal foi fixado pela portaria n.º 982/2004, de 4 de Agosto, sob proposta da CNAPU, conforme artº do CIMI, sendo o coeficiente de localização constante daquela notificação o indicado no local; - O Vc - valor base dos prédios edificados -, constante da mesma notificação é o indicado para aquele ano (2007), de acordo com a portaria n.º 1433-C/2006 de 29 de Dezembro.»;

l) Em 13/05/2009 a impugnante deduziu a presente impugnação (carimbo aposto na petição inicial de fls. 2).

3.1. Enunciando como questões a decidir as de saber se ocorrem violação do direito de audição prévia; (i)legalidade da avaliação assente na falta de fundamentação do Cl de 0,90, do Cq de 0,950 e do Vc de € 615,00; errónea aplicação do valor do metro quadrado do preço de construção; falta de aplicação do CAJ; e preterição da formalidade essencial de audição prévia, a sentença respondeu negativamente a todas essas questões e concluiu que, além de não ter havido preterição de qualquer formalidade legalmente prescrita no decurso do processo da 2ª avaliação, também esta mesma avaliação se encontra fundamentada, ainda que de forma sucinta, permitindo à impugnante o controlo do acto, uma vez que é dado a conhecer à interessada o "iter" cognoscitivo e valorativo seguido na avaliação do prédio em causa, sendo que os Cl, Cq e Vc aplicados se encontram inteiramente fundados, de acordo com a lei, pelo que tal acto de avaliação não padece das ilegalidades de falta de fundamentação, de errónea aplicação do valor do metro quadrado de preço de construção, de falta de aplicação do coeficiente de ajustamento e de preterição de audição prévia.

3.2. Discorda a recorrente, sustentando, como se viu, que a sentença faz incorrecta interpretação e aplicação dos arts. 39º, 40º-A e 42º do CIMI e viola o disposto no art. 77º da LGT, pois que os valores fixados na avaliação questionada se não encontram devidamente justificados.

3.3. A questão a decidir é, portanto, a de saber se o questionado acto de avaliação se encontra fundamentado nos termos legais.

Vejamos.

4.1. O direito à fundamentação, relativamente aos actos que afectem direitos ou interesses legalmente protegidos, decorria já do art. 1º, n.º 1, als. a) e c) do DL n.º 256-A/77, de 17/6 e tem hoje consagração constitucional de natureza análoga aos direitos, liberdades e garantias consagrados no Título II da parte 1ª da CRP (art. 268º) - vejam-se a abundante jurisprudência do STA atinente a esta matéria, bem como Gomes Canotilho e Vital Moreira, «Constituição da República Portuguesa Anotada», 1993, pp. 936 e Vieira de Andrade, «O Dever de Fundamentação Expressa dos Actos Administrativos», 1990, pp. 53 e ss., tendo o respectivo princípio constitucional sido densificado nos arts. 124º e 125º do CPA e no art. 77º nºs. 1 e 2 da LGT (acto administrativo tributário).

E dado que este dever legal de fundamentação tem, «a par de uma função exógena - dar conhecimento ao administrado das razões da decisão, permitindo-lhe optar pela aceitação do acto ou pela sua impugnação -, uma função endógena consistente na própria ponderação do ente administrador, de forma cuidada, séria e isenta.» (ac. deste STA, de 2/2/06, rec. n.º 1114/05), então, essa fundamentação deve ser contextual e integrada no próprio acto (ainda que o possa ser de forma remissiva), expressa e acessível (através de sucinta exposição dos fundamentos de facto e de direito da decisão), clara (de modo a permitir que, através dos seus termos, se apreendam com precisão os factos e o direito com base nos quais se decide), suficiente (permitindo ao destinatário do acto um conhecimento concreto da motivação deste) e congruente (a decisão deverá constituir a conclusão lógica e necessária dos motivos invocados como sua justificação), equivalendo à falta de fundamentação a adopção de fundamentos que, por obscuridade, contradição ou insuficiência, não esclareçam concretamente a motivação do acto.

E caso a fundamentação seja feita por forma remissiva (por adesão ou remissão para anterior parecer, informação ou proposta), estes constituirão parte integrante do respectivo acto administrativo: este acto integra, então, nele próprio, o parecer, informação ou proposta para os quais se remete e estes terão, assim, em termos de legalidade, que satisfazer os mesmos requisitos da fundamentação autónoma.

Assim, utilizando a linguagem da jurisprudência, o acto só está fundamentado se um destinatário normalmente diligente ou razoável - uma pessoa normal - colocado na situação concreta expressada pela declaração fundamentadora e perante o concreto acto administrativo (que determinará consoante a sua diversa natureza ou tipo uma maior ou menor exigência da densidade dos elementos de fundamentação) fica em condições de conhecer o itinerário funcional (não psicológico) cognoscitivo e valorativo do autor do acto, sendo, portanto, essencial que o discurso contextual lhe dê a conhecer todo o percurso da apreensão e valoração dos pressupostos de facto e de direito que suportam a decisão ou os motivos por que se decidiu num determinado sentido e não em qualquer outro. Ela visa «esclarecer concretamente as razões que determinaram a decisão tomada e não encontrar a base substancial que porventura a legitime, já que o dever formal de fundamentação se cumpre "pela apresentação de pressupostos possíveis ou de motivos coerentes e credíveis, enquanto a fundamentação substancial exige a existência de pressupostos reais e de motivos correctos susceptíveis de suportarem uma decisão legítima quanto ao fundo". O discurso fundamentador tem de ser capaz de esclarecer as razões determinantes do acto, para o que há-de ser um discurso claro e racional; mas, na medida em que a sua falta ou insuficiência acarreta um vício formal, não está em causa, para avaliar da correcção formal do acto, a valia substancial dos fundamentos aduzidos, mas só a sua existência, suficiência e coerência, em termos de dar a conhecer as razões da decisão.» (cfr. Vieira de Andrade – ob. cit. pag. 239, na citação do ac. do STA, de 11/12/2002, rec. 01486/02).

4.2. Especificamente, também a decisão em matéria de procedimento tributário exige sucinta exposição das razões de facto e de direito que a motivaram, podendo essa fundamentação consistir em mera declaração de concordância com os fundamentos de anteriores pareceres, informações ou propostas, incluindo os integrantes do relatório da fiscalização tributária, e devendo sempre conter as disposições legais aplicáveis, a qualificação e quantificação dos factos tributários e as operações de apuramento da matéria tributável e do tributo (cfr. o art. 77º da LGT). Ou seja, o dever legal de fundamentação deve, em suma, cumprindo as referidas funções endógena e exógena, responder às necessidades de esclarecimento do destinatário (do contribuinte, no presente caso), informando-o do itinerário cognoscitivo e valorativo do respectivo acto e permitindo-lhe conhecer as razões, de facto e de direito, que determinaram a sua prática. E a violação destes requisitos da decisão implica a respectiva ilegalidade, fundamento de subsequente anulação, em sede de impugnação judicial da correspondente liquidação (ou do acto de fixação do valor patrimonial tributário do prédio em questão - 2ª avaliação -, como sucede no caso dos autos) - cfr. os arts. 99º e 134º do CPPT e cfr., ainda, entre outros, o ac. desta Secção do STA, de 30/11/2010, rec. n.º 0600/10, bem como os demais aí referenciados).

5.1. No presente caso, tendo deduzido impugnação do acto de 2ª avaliação do prédio questionado, invocando, além do mais, a falta de fundamentação desse acto, e tendo a sentença decidido pela não verificação do tal vício, a recorrente continua a sustentar, como se viu, que a decisão faz incorrecta interpretação e aplicação dos arts. 39º, 40º-A e 42º do CIMI e viola o disposto no art. 77º da LGT, pois que os valores fixados na avaliação questionada se não encontram devidamente justificados.

Vejamos, pois.

5.2.1. O art. 38º do CIMI estabelece a fórmula (Vt = Vc x A x Ca x Cl x Cq x Cv) de determinação do valor patrimonial tributário dos prédios urbanos para habitação, comércio, indústria e serviços, em que Vt equivale ao valor patrimonial tributário, Vc ao valor base dos prédios edificados, A à área bruta de construção mais a área excedente à área de implantação, Ca ao coeficiente de afectação, Cl ao coeficiente de localização, Cq ao coeficiente de qualidade e conforto e Cv ao coeficiente de vetustez.

Estes índices que integram a referida fórmula são explicitados nos arts. 39º e sgts. do mesmo CIMI.

Nomeadamente, no que interessa ao caso dos autos, a determinação do valor base dos prédios edificados é explicitada (no art. 39º), por correspondência com o valor médio de construção, o qual, por sua vez, é determinado de acordo com os critérios constante do n.º 2 deste mesmo normativo; o coeficiente de ajustamento de áreas (Caj) é explicitado (no art. 40º-A) determinado quer em função da afectação do prédio (habitação, comércio ou serviços, indústria, estacionamento), quer em função, dentro de cada uma destas categorias, das áreas brutas privativa e dependente (art. 40º-A); e o coeficiente de localização é explicitado (no art. 42º), nos termos seguintes:

«1 - O coeficiente de localização (CI) varia entre 0,4 e 2, podendo, em situações de habitação dispersa em meio rural, ser reduzido para 0,35 e em zonas de elevado valor de mercado imobiliário ser elevado até 3.

2 - Os coeficientes a aplicar em cada zona homogénea do município podem variar conforme se trate de edifícios destinados a habitação, comércio, indústria ou serviços.

3 - Na fixação do coeficiente de localização têm-se em consideração, nomeadamente, as seguintes características:

a) Acessibilidades, considerando-se como tais a qualidade e variedade das vias rodoviárias, ferroviárias, fluviais e marítimas;

b) Proximidade de equipamentos sociais, designadamente escolas, serviços públicos e comércio;

c) Serviços de transportes públicos;

d) Localização em zonas de elevado valor de mercado imobiliário.

4 - O zonamento consiste na determinação das zonas homogéneas a que se aplicam os diferentes coeficientes de localização do município e as percentagens a que se refere o n.º 2 do artigo 45º.»

5.2.2. Já no art. 62º do CIMI dispõe-se:

«1 - Compete à CNAPU:

a) Propor trienalmente, até 31 de Outubro, os coeficientes de localização mínimos e máximos a aplicar em cada município, com base designadamente em elementos fornecidos pelos peritos locais e regionais e pelas entidades representadas na CNAPU, para vigorarem nos três anos seguintes;

b) Propor trienalmente, até 31 de Outubro, o zonamento e respectivos coeficientes de localização, as percentagens a que se refere o n.º 2 do artigo 45º e as áreas da sua aplicação, bem como os coeficientes majorativos aplicáveis às moradias unifamiliares, com base em propostas dos peritos locais e regionais, para vigorarem nos três anos seguintes em cada município;

c) Propor as directrizes relativas à apreciação da qualidade construtiva, da localização excepcional, do estado deficiente de conservação e da localização e operacionalidade relativas;

d) Propor anualmente, até 30 de Novembro, para vigorar no ano seguinte, o valor médio de construção por metro quadrado, ouvidas as entidades oficiais e as associações privadas do sector imobiliário urbano;

e) Propor à Direcção-Geral dos Impostos as medidas que entender convenientes no sentido do aperfeiçoamento das operações de avaliação.

2 - Tratando-se de conjuntos ou empreendimentos urbanísticos implantados em áreas cujo zonamento não tenha ainda sido aprovado ou, tendo-o sido, se encontre desactualizado, as propostas referidas nas alíneas a) e b) do n.º 1 são apresentadas anualmente.

3 - As propostas a que se referem as alíneas a) a d) do n.º 1 e o número anterior são aprovadas por portaria do Ministro das Finanças.»

5.2.3. Por sua vez, a Portaria n.º 982/2004, de 4/8, aprovou e deu publicidade aos coeficientes a fixar dentro dos limites estabelecidos no ciado CIMI, estabelecendo-se no seu n.º 7 que «o zonamento, os coeficientes de localização, as percentagens e os coeficientes majorativos referidos, respectivamente, nos nºs. 2º, 3º e 4º da presente portaria são publicados no sítio www.e-financas.gov.pt, podendo ser consultados por qualquer interessado, e estão ainda disponíveis em qualquer serviço de finanças».

Posteriormente, a Portaria n.º 1426/2004, de 25/11, revogou o n.º 1º da Portaria n.º 982/2004 e aprovou novos coeficientes de localização mínimos e máximos a aplicar em cada município.

E também posteriormente, a Portaria n.º 1022/2006, de 20/9, procedeu à primeira revisão do zonamento e dos coeficientes de localização, seguindo-se a Portaria n.º 1119/2009, de 30/9 (cfr. os seus nºs. 1 e 3).

5.3.1. Considerando este quadro legal, e relembrando que, como se disse, o grau de fundamentação há-de ser o adequado ao tipo concreto do acto e das circunstâncias em que o mesmo foi praticado (cfr. ac. deste STA, de 11/12/2007, rec n.º 615/04), vemos que, no caso presente, conforme consta da sentença recorrida, a fundamentação da avaliação impugnada é a que resulta da fórmula e do critério legal.

E os peritos não poderiam ter alterado os coeficientes legalmente fixados.

Com efeito, quer o coeficiente de localização (Cl) aplicado (0,90), quer o coeficiente de qualidade e conforto (Cq) aplicado (0,950), quer o valor base do prédio edificado (€ 615,00) são elementos precisos, objectivos e pré-determinados por lei, em função dos diversos elementos nela constantes, designadamente da localização e do destino do prédio em causa e, por isso, indisponíveis para as partes no procedimento de avaliação.

Aliás, sobre a questão da fundamentação relativamente ao coeficiente de localização, se debruçou já, em vários acórdãos recentes, a jurisprudência desta Secção do STA. E se no acórdão proferido em 10/3/2011, no rec. n.º 862/10 (citado pelo MP em apoio do sentido da procedência do presente recurso) o Tribunal concluiu pela inexistência de falta de fundamentação do acto de 2ª avaliação, já nos acórdãos proferidos em 1/7/2009, rec. n.º 239/09; 18/11/2009, rec. n.º 765/09; 14/7/2010, rec. n.º 377/10; 6/10/2010, rec. n.º 510/10; 17/3/2011, rec. n.º 964/2010; 25/5/2011, rec. n.º 239/11; e 22/6/2011, rec. n.º 382/11), o Tribunal concluiu pela suficiência da fundamentação, em termos com os quais concordamos inteiramente (tendo, aliás, subscrito, na qualidade de 1º adjunto, os dois últimos citados arestos), exarando-se ali o seguinte:

«Como se pode ler no preâmbulo do CIMI, aprovado pelo DL 287/2003, de 12 de Novembro, com a reforma da tributação do património levada a cabo por este diploma, operou-se "uma profunda reforma do sistema de avaliação da propriedade, em especial da propriedade urbana. (…) o sistema fiscal passa a ser dotado de um quadro legal de avaliações totalmente assente em factores objectivos, de grande simplicidade e coerência interna, e sem espaço para a subjectividade e discricionariedade do avaliador.".

O procedimento de avaliação, configurado nos artigos 38º e seguintes do CIMI, caracteriza-se, assim, agora por uma elevada objectividade, com uma curtíssima margem de ponderação ou valoração por parte dos peritos intervenientes, pretendendo-se que a avaliação assente no máximo de dados objectivos.

Desde logo, o coeficiente de localização previsto no artigo 42º do CIMI é um valor aprovado por Portaria do Ministro das Finanças sob proposta da CNAPU na fixação do qual se têm em consideração, nomeadamente, as seguintes características: acessibilidades, proximidade de equipamentos sociais, serviços de transportes públicos e localização em zonas de elevado valor de mercado imobiliário.

Por outro lado, o n.º 4 do mesmo preceito legal prevê ainda o zonamento que consiste na determinação das zonas homogéneas a que se aplicam os diferentes coeficientes de localização em cada município e as percentagens a que se refere o n.º 2 do artigo 45º do CIMI.

Trata-se, pois, de parâmetros legais de fixação do valor patrimonial com base em critérios objectivos e claros e, por isso, facilmente sindicáveis, bastando a indicação da localização dos prédios e a referência do quadro legal aplicável para que se compreenda como foi determinado o referido coeficiente.

Ou seja, encontramo-nos no domínio de zonas e coeficientes predefinidos e, portanto, indisponíveis para qualquer ponderação ou alteração por parte dos peritos intervenientes no procedimento de avaliação, e isto independentemente de se tratar de primeira ou segunda avaliação, pois não é o facto de se realizar uma inspecção directa ao imóvel a avaliar que pode levar ao desrespeito dos coeficientes predefinidos, mas antes serve essa inspecção para comprovar a justeza dos coeficientes a aplicar.

Neste contexto, a fundamentação exigível para a aplicação do coeficiente de localização apenas se podia circunscrever à identificação geográfica/física dos prédios no concelho e freguesia de Pombal, ao estabelecimento do coeficiente de localização aplicável e à invocação do quadro legal que lhe era aplicável.

Por outro lado, é a própria lei que manda ter em consideração na fixação da percentagem do valor do terreno de implantação as mesmas características que se têm em consideração na fixação do coeficiente de localização (v. n.º 3 do artigo 45º do CIMI).».

Ou seja, neste novo sistema de avaliações, assente em factores objectivos, não há espaço para a subjectividade e discricionariedade do avaliador, sendo coordenado por uma comissão cuja composição garante a representatividade dos agentes económicos e das entidades públicas ligadas ao sector.

«O coeficiente de localização é, assim, fixado de acordo com regras predefinidas, que têm a ver com o exacto local onde se encontra o imóvel a avaliar e têm em conta os elementos a que se refere o artigo 42º do CIMI.

Também o mesmo se passa com o zonamento que consiste na determinação das zonas homogéneas a que se aplicam os diferentes coeficientes de localização em cada município e as percentagens a que se refere o n.º 2 do artigo 45º do CIMI e é aprovado por portaria do Ministro das Finanças sob proposta da CNAPU.

A determinação dos valores de zonamento é efectuada em cada município em assembleia camarária cuja materialização corresponde aos mapas informáticos de valor, por zona.

Assim, não é correcto alegar-se que a lei fixa um mínimo e um máximo e que dentro dessa moldura o avaliador tinha que fundamentar a razão por que atendeu ao coeficiente máximo e não ao mínimo.»

Deste modo, aderindo a esta jurisprudência (que, como supra referimos, já subscrevemos nos apontados arestos de 25/5/2011 e 22/6/2011), temos de concluir que, como se exara na sentença recorrida, a fundamentação exigível para a aplicação do coeficiente de localização apenas se podia circunscrever à identificação geográfica/física do prédio no concelho e na freguesia aqui em causa, ao estabelecimento do coeficiente de localização aplicável e à invocação do quadro legal aplicável.

Elementos estes que, como se vê de fls. 13 a 16, constam da respectiva ficha de avaliação n.º 2576133 (cfr. também a alínea g) do Probatório).

Como igualmente se refere no citado aresto do STA, «… a intenção do legislador foi subtrair da subjectividade e da relatividade apreciativa do avaliador os critérios relevantes da avaliação dos prédios urbanos, para efeitos de incidência real tributária, e fê-lo para efeitos de combater a fraude e a evasão fiscal, através de avaliações subjectivas, sujeitas a pressões de especuladores e a outros interesses de subvalorização da propriedade urbana, sendo que foi todo esse circunstancialismo que levou o legislador a estabelecer critérios objectivos fixados por lei.

Além de que a existência de erros ou anomalias sempre poderá ser corrigida na medida em que os valores dos coeficientes de localização e zonamento são propostos pela CNAPU trienalmente.»

Em suma, tendo, no caso, sido aplicado o Cl (coeficiente de localização) de 0.90, e sendo esse o coeficiente que, efectivamente, resulta dos ditos parâmetros acima mencionados, os elementos constantes dos termos da impugnada avaliação são bastantes para o acto se considerar fundamentado, nos termos exigidos pela lei para o caso (art. 77º da LGT).

5.3.2. E o mesmo sucede no que respeita aos parâmetros Vc (Valor base dos prédios edificados) e Cq (Coeficiente de qualidade e conforto), pois que também neste âmbito estamos perante parâmetros legais de fixação com base em critérios objectivos e claros, bastando a indicação dos respectivos

coeficientes legais, bem como a referência do quadro legal aplicável e da forma e motivo pelos quais são concretamente aplicados, para que se compreenda como foram determinados tais coeficientes.

- Na verdade, relativamente ao parâmetro Vc (valor base dos prédios edificados), corresponde ele ao valor médio de construção, por metro quadrado, adicionado do valor do metro quadrado do terreno de implantação fixado em 25% daquele valor (nº 1 do art. 39º do CIMI), sendo o valor médio de construção determinado de acordo com os critérios constantes do n.º 2 deste mesmo normativo e fixado anualmente por Portaria do Ministro das Finanças, sob proposta da CNAPU (cfr. arts. 60º, n.º 1, alínea d) e n.º 3, do CIMI),

Ora, nos termos da Portaria n.º 1433-C/2006, de 29/12, o valor de construção por metro quadrado, para efeitos deste art. 39º do CIMI, a vigorar no ano de 2007 para todos os prédios urbanos no país, e cujas declarações modelo l tenham sido entregues a partir de 1/1/2007 (como sucede no caso presente – cfr. alínea a) do Probatório) é de e 492,00.

Pelo que, adicionando a este valor (492,00) os 25% (123,00) correspondentes ao valor do metro quadrado do terreno de implantação, temos o Vc de 615,00, que, no caso, foi efectivamente o atribuído, de acordo com os parâmetros legais (cfr. alínea k) do Probatório).

- E que respeita ao coeficiente de qualidade e conforto (Cq) também ele foi aplicado ao valor base do prédio edificado e obtido, como se sublinha na decisão recorrida, através da subtracção à unidade do coeficiente minorativo indicado e que consta da tabela II (que é a aplicável aos prédios destinados a comércio, indústria ou serviços), mencionada no n.º 1 do art. 43º do CIMI (cfr. alínea i) do Probatório).

5.3.3. Por sua vez, quanto ao coeficiente de ajustamento de áreas (CAJ) a que se referem os arts. 40º e 40º-A do CIMI, na redacção dada pela Lei n.º 53-A/2006, de 29/12, não tinha o mesmo de ser, no caso, considerado e aplicado pela comissão de avaliação, pois, como bem refere a sentença recorrida, tal coeficiente (CAJ) apenas é aplicável a partir de 1/7/2007, de acordo com o disposto no art. 79º da mesma Lei, no qual, sob a epígrafe «Regras especiais de produção de efeitos do âmbito do IMI», se estabelece que «O disposto nos artigos 40º, 41º, 43º e 44º do Código do IMI, com a redacção introduzida pela presente lei, bem como no artigo 40º-A, aditado ao Código do IMI pela presente lei, apenas é aplicável a partir de 1 de Julho de 2007».

6. Neste contexto, a fundamentação exigível para a aplicação do coeficiente de localização (Cl), do valor base dos prédios edificados (Vc) e do coeficiente de qualidade e conforto (Cq) apenas se podia circunscrever à identificação geográfica/física dos prédios no concelho e freguesia respectivos, à especificação do coeficiente de localização e à indicação dos coeficientes aplicáveis à determinação do valor base de prédio edificado e dos coeficientes majorativos ou minorativos especificados na Tabela II do art. 43º do CIMI, bem como à invocação do quadro legal que lhes é aplicável.

E é isso que, no caso, se verifica.

E não invocando a recorrente, por outro lado, qualquer erro na identificação geográfica, nem se verifica, no caso e relativamente ao acto de avaliação impugnado, falta absoluta de fundamentação na adopção desses coeficientes, nem ocorrem os alegados erros de julgamento por parte da sentença, alegadamente substanciados na inadequada aplicação dos arts. 39º, 40º-A e 42º do CIMI e 77º da LGT.

Improcedem, assim, as conclusões do recurso.

DECISÃO

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

Custas pela recorrente.

Lisboa, 6 de Julho de 2011. — *Casimiro Gonçalves* (relator) — *António Calhau — Isabel Marques da Silva.*

Acórdão de 6 de Julho de 2011.

Assunto:

Impugnação judicial. Nulidade por omissão de pronúncia. Ordem do conhecimento dos vícios imputados ao acto tributário.

Sumário:

I – Se o juiz deixou de apreciar vícios de fundo do acto tributário em virtude de ter julgado procedente vicio de forma, sem ter justificado essa prioridade de conhecimento, e conduzindo este à procedência da impugnação, não pode dizer-se que haja omissão de pronúncia para efeitos do artº 668º, nº 1, alínea d) do CPC.

II – No entanto, devendo, por força do disposto no artº 124º, nº 2 do CPPT, conhecer-se, em primeiro lugar, dos vícios de violação de lei stricto sensu, visto que assim se assegura uma tutela mais eficaz dos direitos do contribuinte, deve revogar-se a respectiva decisão para que sejam conhecidos os vícios pela ordem do artº 124º citado.

Processo nº: 355/11-30.
Recorrente: Hilário e André, Lda.
Recorrido: Fazenda Pública.
Relator: Exmº. Sr. Consº. Dr. Valente Torrão.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

I – Hilário & André Lda., com os demais sinais nos autos, veio recorrer da decisão do Mmº Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Loulé, que condenou-a ao pagamento de custas, não obstante ter julgado procedente a impugnação judicial por si deduzida, contra a liquidação de contribuição autárquica do ano de 1996, referente a todas as fracções autónomas do prédio urbano, inscrito sob o artigo nº 9450, sito na freguesia de São Pedro no montante de 1.285.429$00, apresentando, para o efeito, alegações nas quais conclui:

A) — Na douta sentença proferida no tribunal ad quo foi omitida a pronúncia sobre questões julgadas prejudicadas mas que efectivamente não o eram pelo que foi decidido.

B) — O tribunal deve julgar todas as questões peticionadas, sob pena de omissão de pronúncia que acarreta a nulidade da sentença.

C) — O decidido na douta sentença recorrida não prejudica as restantes peticionadas.

D) — Esta nulidade pode ser conhecida por esse Supremo Tribunal Administrativo, atento o disposto no artº 722° do CPC, que pode, desde logo, conhecer das questões em que houve omissão de pronúncia.

E) — Por outro lado, não tendo decaído em qualquer das questões a conhecer, a Autora não é responsável pelo pagamento das custas, nos termos do artº 446° do CPC.

Nestes termos, sempre com o douto suprimento de V. Exas. deve julgar-se procedente o presente recurso e considerar-se a nulidade da douta decisão recorrida por falta de pronuncia sobre questões que o tribunal recorrido deveria e deixou de conhecer, nos termos do artº 715° do CPC, com todas as consequências legais, sendo logo proferida decisão sobre tais questões pelo Tribunal ad quem, como é de inteira JUSTIÇA.

II – Não foram apresentadas contra alegações.

III — O MP emitiu parecer que consta de fls. 130/131, no qual defende que o recurso merece provimento e a *"Sentença impugnada deve ser revogada e substituída por acórdão que ordene a devolução do processo ao TF Loulé para conhecimento prioritário do vício de violação de lei invocado pelo recorrente."*

IV. Colhidos os vistos legais, cabe decidir.

V. Com interesse para a decisão foram dados como provados em 1ª instância os seguintes factos:

A) — A Impugnante construiu um prédio urbano situado na Rua Manuel Ascensão e Rua Carvalho Araújo, da freguesia de São Pedro, do Concelho de Faro, composto por cave destinada a arrumos e estacionamento de automóveis, rés-do-chão destinado a comércio ou indústria e mais quatro pisos destinados a habitação, constituído por 25 fracções autónomas, individualizadas pelas Letras "A" a "AB".

B) — Em 16-12-1996, a Impugnante apresentou uma declaração modelo 129, para a inscrição deste prédio na matriz, cfr. fls. 19.

C) — Na declaração a que se refere a alínea anterior mencionou no quadro 9 que a propriedade horizontal é a constituir, mas sem o preenchimento dos itens de 1 a 4 do quadro 10 da mesma declaração cfr. fls. 19.

D) — Em 20-12-1996, apresentou nova declaração modelo 129 na qual mencionou esta com a menção de que a propriedade horizontal já estava constituída, mas sem o preenchimento dos itens de 1 a 4 do quadro 10 da mesma declaração, cfr. fls. 22 a 24.

E) — Em 23/01/1997, o técnico responsável pela direcção técnica da obra passa a competente declaração informando que a obra se encontrava concluída desde o dia 22 de Janeiro de 1997, cfr. fls. 25.

F) — Em 27/01/1997, a Impugnante requereu a emissão do competente alvará de utilização deste prédio urbano, o qual lhe foi concedido em 04-04-1997, com o nº 66, cfr. fls. 26 e 27.

G) — O Livro de Obras respeitante a este prédio urbano foi encerrado no dia 27-01-1997, com a conclusão da obra em 22/01/1997, cfr. fls. 28 e 29.

H) — A Administração Fiscal emitiu a liquidação da contribuição autárquica referente ao ano de 1996, terminando o prazo para pagamento voluntário em 31/10/1998, cfr, fls. 17.

I) — Em 20/04/2008, a Impugnante requereu no Serviço de Finanças de Faro (fls.34 do apenso):

«(…) a não sujeição de Contribuição Autárquica das fracções autónomas designadas pelas letras A, A4. AR, N, e Z do artigo urbano 09450 da freguesia de S. Pedro, de harmonia com o estabelecido na alínea f) do artigo 10° do Código da Contribuição Autárquica.»

J) — No Serviço de Finanças foi prestada a seguinte informação (fls. 42 do apenso):

«Para os devidos efeitos, cumpre-me informar V Exa. que, Hilário & André, Lda., com sede em Faro, NIPC 500646635, colectada pela actividade de Construção de Prédios para Venda, vem requerer a não sujeição de Contribuição Autárquica, nos termos da alínea f) do nº. 1 do artigo 10° do C.C.A., relativamente às fracções autónomas designadas pelas letras A, AA, AB, N e Z do prédio urbano constituído em regime de propriedade horizontal e inscrito na respectiva matriz da freguesia de S. Pedro sob o artigo nº. 9450, cuja data da conclusão das obras se verificou em 23 de Dezembro de 1996 e a data do pedido de não sujeição deu entrada nesta Repartição em 20 de Abril de 1998, tendo sido apresentado o balancete onde se verifica que o referido prédio passou a figurar nas existências da empresa a partir de 31 de Dezembro de 1996.

Pelo exposto, o pedido encontra-se fora do prazo estabelecido no n°. 5 do artigo 10° do Código da Contribuição Autárquica e considerando que o período de beneficio da não sujeição a imposto é o compreendido entre 1996 a 1998 o qual está ultrapassado, não é de considerar qualquer período de não sujeição.

No entanto V Exa. melhor decidirá.

Repartição de Finanças do Concelho de Faro, 05 de Maio de 1998»

J) — Sobre a antecedente informação recaiu o seguinte despacho (fls. 42 do apenso):

«Em face da informação supra não considero qualquer período de não sujeição, nos termos da alínea» do nº. 1 do artigo 10° do Código da Contribuição Autárquica, para o prédio urbano constituído em regime de propriedade horizontal inscrito na respectiva matriz da freguesia de S. Pedro sob o artigo n° 9450.

Notifique.

Faro, 05 de Maio de 1998»

K) — A Impugnante foi notificada do despacho a que se refere a alínea anterior, por carta registada datada de 05/05/1998, cfr. fls. 49 do apenso.

L) — O chefe do Serviço de Finanças de Faro, em 25/08/2000, proferiu o seguinte despacho (fls. 121 a 123 do apenso):

«Em cumprimento do determinado no oficio n.º 8922, de 06/08/98, insistido pelo oficio n.° 4336, de 04/05/2000, n.º 5137, de 25/05/2000, nº 5692, de 14/06/2000, nº 618, de 29/06/2000 e nº 7349, de 16/08/2000, do qual foi pedida a confirmação pelo oficio nº 7584, de 21/08/2000, confirmado pelo oficio nº 7522, de 22/08/2000 (fotocópias de fls. 4 a 21), cumpre-me decidir

Factos e sua cronologia

1. Em 96/12/16 é apresentada por Hilário & André, L"° declaração Mod. 129 com a indicação de propriedade horizontal "a constituir". (Fotocópias de fls. 22 a 24).

2. Em 96/12/18 é celebrada a escritura de propriedade horizontal relativa ao prédio objecto da apresentação da Mod. 129 referida em 1. (Fotocópias de fls. 25 a 36)

3. Em 96/12/20 é apresentada pela mesma entidade nova declaração Mod. 129. (Fotocópias de fls. 37 a 39)

4. Em 96/12/20 é registado definitivamente a constituição de propriedade horizontal, sobre o prédio objecto das Mod 129 referidas em 1 e 3. (Fotocópias de fls. 40 a 41)

5. Em 97/01/14 é celebrada escritura de concretização de permuta, relativa às fracções B, C, M L, P e X (Fotocópias de fls. 42 a 46)

6. Em 97/01/18 é avaliado o prédio que após o trânsito em julgado da respectiva avaliação é inscrito na matriz respectiva sob o artº 9450. (Fotocópias de fls. 47 a 53)

7. Em 98/04/20 é requerida a não sujeição ao abrigo da alínea f) do artº 10º do Código da Contribuição Autárquica que mereceu indeferimento (Fotocópias de fls. 54 a 58),

8. Em 98/07/23, através do ofício n.º 8232 é solicitada informação sobre os motivos do recebimento das declarações referidas em 1 e 3. (Fotocópias de fls. 59 a 61)

9. Em 98/07/28 é dado cumprimento ao solicitado em 8, através do ofício n. 8004. (Fotocopia de fls. 62)

10. Em 98/08/14, é passada Ordem de Serviço ao S.F.T. para averiguação da data de conclusão da obra. (Fotocópias de fls. 63 a 74)

Antes de entrarmos no campo controverso, convém atentarmos ao ofício referido em 8 onde são feitas considerações sobre o modo da constituição da propriedade horizontal, que subscrevo na íntegra. Todavia, nada se diz quanto às consequências a nível do Registo Predial, consoante os instrumentos da constituição sejam uns ou outros e que constam da al. b) no art.º 92º nº 1 (inscrições pedidas como provisórias por natureza) e do Código do Notariado no seu art.º 62° (não celebração de quaisquer instrumentos pelo qual se transmitam direitos reais ou contraiam encargos).

Refere-se aí também "as declarações apresentadas e recebidas nestas condições são pura e simplesmente nulas" e, sendo assim ilegal a tributação efectuada. Porém, perante a ilegalidade não se ordenou a anulação da tributação efectuada nem tão pouco a sanação pelo contribuinte das deficiências apontadas, mas antes afixação da data da conclusão das obras que adiante trataremos".

Sobre os factos relevantes para afixação da data da conclusão das obras realçamos:
- Declaração Mod 129 apresentada em 96/12/20, referida em 3;
- Registo definitivo da propriedade horizontal em 96/12/20, referido em 4;
- Pedido de não sujeição e balancete de suporte que o acompanhava, referido em 7;
- Escritura de concretização de permuta, referido em 5;
- Avaliação do prédio, referida 6;
- Informação do S.F.T., referida em 10.

Da análise de todas eles verificámos que foram praticadas no espaço que medeia 30 dias e resulta claro que as obras já se achavam concluídas) pelo que nenhuma dificuldade se levanta quanto ao apuramento da data a considerar para efeitos da fixação da data da conclusão das obras, ou seja 96/12/20, data esta que os Serviços tomaram em consideração e que resultou da aplicação da presunção estabelecida a favor da Administração Fiscal no art.º 11º do Código da Contribuição Autárquica, presunção esta que pode ser ilidida mas a iniciativa e prova competia ao contribuinte por força do que dispõem os artigos 349° e 350° do Código Civil.

Nestes termos fixo em 96/12/20 a data de conclusão das obras ordenada no ofício em referência.

Faro, 25 de Agosto de 2000»

M) — O despacho a que se refere a alínea anterior, foi notificado à Impugnante em 04/09/2000, cfr. fls. 124 e 125 do processo administrativo apenso.

N) — Em 29/05/2007, na Direcção de Serviços do Imposto Municipal Sobre Imóveis foi prestada a seguinte informação (fls. 20 a 25):

I— Questão Prévia

1° A sociedade atrás identificada vem interpor recurso hierárquico do despacho de 2000.08.25 do Chefe do Serviço de Finanças de Faro, exarado no através do qual foi fixada a data e 1996.12.20 como sendo aquela em que ficaram concluídas as obras de construção do prédio sito na Rua Manuel Ascensão, nº 52, e Rua Carvalho Araújo, inscrito na predial urbana da freguesia de São Pedro, concelho de Faro, sob o artigo nº 9450.

2° Tal despacho foi notificado à recorrente, em 2000.09.04 (data da assinatura do aviso de recepção), através do ofício nº 7750, de 2000.05.25, do SF de Faro.

3° O recurso hierárquico deu entrada no SF de Faro, em 2000.09.26, pelo que se considera interposto em tempo — nº 2 do artigo 66° do Código de Procedimento e de Processo Tributário -, reconhecendo-se às partes personalidade, capacidade e legitimidade tributárias.

II— Os factos e a fundamentação do recurso

4° Em 1996.12.20, a recorrente apresentou no Serviço de Finanças de Faro uma declaração mod.129, participando a construção de um prédio sito na Rua Manuel Ascensão, nº 52, e Rua Carvalho Araújo.

5° No seguimento dessa apresentação, esse prédio veio a ser inscrito na matriz predial urbana da freguesia de S. Pedro, concelho de Faro, sob o artigo n°9450.

6° Porém, em tal declaração não preencheu nenhum dos campos 01 a 04 do quadro 10, em virtude de a mesma ter apenas em vista a possibilidade de constituição da propriedade horizontal e respectivo registo na Conservatória de Registo Predial, por ter necessidade urgente de proceder a escritura de permuta de algumas fracções autónomas com a proprietária dos terrenos onde o prédio fora implantado (Associação de Beneficência Refúgio Aboim Ascensão), no interesse desta.

7° O não preenchimento dos referidos campos do quadro 10 da declaração deveu-se ao facto de a obra ainda não se encontrar efectivamente concluída, o que só veio a acontecer em 1997.01.22.

8° Com efeito, foi nesta data que o técnico responsável pela direcção técnica da obra a deu por concluída, conforme declaração por si emitida em 1997.01.23, junta aos autos.

9º Foi, também, em 1997.01.22 que no Livro de Obras foi o prédio considerado concluído, tal como se pode verificar dos averbamentos aí apostos.

10° Daí que, só no dia 24 de Janeiro de 1997, tenha sido requerida na Câmara Municipal de Faro a concessão do Alvará de Utilização, o qual foi emitido em 1997.04.04.

11° Por outro lado, ao contrário do que se afirma na informação dos serviços de fiscalização tributária, a obra em causa teve custos repercutidos no ano de 1997.

12° Se, por um lado, é correcto o que se afirma na mencionada informação — "o valor constante na conta 35 referente à obra nº 11 Rua Manuel Ascensão no final de 1996 é o mesmo valor em Janeiro de 1997" (como não podia deixar de ser uma vez que se trata de uma mera transferência de saldo para efeitos de encerramento e abertura dos respectivos exercícios), por outro lado, não é menos verdade que esta obra teve custos no ano de 1997, no montante de 26 466 702$, imputados ao exercício deste ano.

13º Na verdade, tal facto é evidenciado no mapa de obras em curso de 1997, em que a obra em causa foi lançada em 1996.01.01 com o saldo de 213 519 593$ que transitou para o ano de 1996 e em que teve uma imputação de custos no valor de 26 466 702$, terminando com um custo total de 239 096 295$.

14° O que bem demonstra que a obra teve o seu termo e conclusão já no ano de 1997.

15º Ora, o artigo 11º do Código da Contribuição Autárquica determina, de forma persuasivo, a data em que os prédios urbanos devem ser considerados concluídos, fixando na alínea b) do nº 1 a data em for apresentada a declaração para inscrição na matriz.

16° Contudo, tal artigo não fixa mais do que uma presunção que pode ser ilidida, como bem acontece no caso em apreço.

17° Na verdade, não obstante ter sido apresentada a declaração mod 129 em Dezembro de 1996, fica cabalmente demonstrado que a real conclusão da obra em causa se verificou em Janeiro de 1997.

18° Termos em que é neste ano de 1997 que deve ser fixada a data da conclusão da obra, com todas as consequências legais daí decorrentes, nomeadamente, considerando-se este ano de 1997 como o de inicio de sujeição a Contribuição Autárquica e não o de 1996.

19° Face ao exposto, pede-se o deferimento do recurso hierárquico, anulando o despacho recorrido e procedendo-se à sua substituição por outro em que se fixe a data da conclusão das obras em Janeiro de 1997.

III — Informação dos serviços

19° -Sobre os factos relevantes para afixação da data da conclusão das obras, o Chefe do SF de Faro realça os seguintes:

• declaração mod 129 apresentada em 1996.12.20;
• registo definitivo da propriedade horizontal em 1996.12.20;
• pedido de suspensão da tributação em sede de Contribuição Autárquica em 1998.04.20;
• escritura de permuta celebrada em 1997.07.14;
• avaliação do prédio em 1997.01.18;
• informação dos serviços de fiscalização tributária de 1998.09.03, em que se afirma que face aos elementos verificados é de concluir que o prédio já se encontrava concluído em Dezembro de 1996.

20°- Da análise e da conjugação desses factos, conclui o Chefe do SF de Faro que todos eles foram praticados num espaço de 30 dias, donde resulta claro que as obras já se encontravam concluídas em Dezembro de 1996, pelo que, nos termos da alínea b) do nº 1 do artigo 11° do Código da Contribuição Autárquica, fixou a data da conclusão das obras em 1996.12.20, decisão esta que, em face do recurso hierárquico interposto, entende ser de manter.

VI. De acordo com as conclusões das alegações, são as seguintes as questões a apreciar no presente recurso:

A) A nulidade por omissão de pronúncia:

B) A condenação em custas.

Comecemos pela 1ª questão.

VI.1. Refere a recorrente que a sentença recorrida, de todas as questões por si colocadas na petição inicial, apenas conheceu uma – a da preterição do direito de audição prévia. Ora, de acordo com o disposto no nº 2 do artº 660º do CPC, ao juiz cabe resolver todas as questões submetidas à sua apreciação, sendo que, no caso concreto, a questão conhecida na sentença não prejudicava o conhecimento das restantes questões.

Assim sendo, ao omitir o conhecimento daquelas questões, violou o disposto nos artº s 125º do CPPT e 668º, nº 1, alínea d) do CPC.

O MºPº, por sua vez, entende que não ocorre omissão de pronúncia, uma vez que, decidido que se verificava o vício de forma de preterição do direito de audição prévia, a impugnação procedia, ficando prejudicado o conhecimento das restantes questões suscitadas pela recorrente.

Porém, tendo sido pela recorrente invocados outros vícios, nomeadamente o erro sobre os pressupostos de facto, o conhecimento deste, porque permite melhor tutela judicial, deveria preceder o daquele.

Assim, mostra-se violado o disposto no nº 2 do artº 124º do CPPT.

Vejamos então.

VI.2. De acordo com o artº 668º, nº 1, alínea d) é nula a sentença quando o juiz deixe de pronunciar-se sobre questões que devesse apreciar.

Ora, tal como referido no Ac. do STA (1ª Secção — 1ª Subsecção), de 01.07.2004 — Recurso nº 447/04 *"Não ocorre nulidade por omissão de pronúncia quando na sentença expressamente se apontam as razões pelas quais se não conhecem das questões tidas por não apreciadas: tal abstenção poderá integrar erro de julgamento mas não aquela nulidade"*.

Na decisão recorrida foi, efectivamente, indicada a razão pela qual não se conhecia das outras questões – vícios do acto tributário.

Porém, foi desrespeitada a ordem de conhecimento dos vícios estabelecida no artº 123º, nº 2 do CPPT.

A questão que aqui se coloca é a de saber se, não tendo a recorrente invocado a violação do artº 124º, nº 2 citado, o tribunal pode conhecer da sua violação.

Parece-nos que sim, já que, não obstante a ausência de referência expressa a essa norma, o que a recorrente pretendia essencialmente era que a sentença se pronunciasse sobre a data de conclusão do prédio e o seu direito a não sujeição a contribuição autárquica.

VI.3. O artº 124º do CPPT determina o seguinte:

"1. Na sentença, o tribunal apreciará prioritariamente os vícios que conduzam à declaração de inexistência ou nulidade do acto impugnado e, depois, os vícios arguidos que conduzam à sua anulação.

2. Nos referidos grupos a apreciação dos vícios é feita pela ordem seguinte:

a) No primeiro grupo, o dos vícios cuja procedência determine, segundo o prudente critério do julgador, mais estável ou eficaz tutela dos interesses ofendidos.

b) No segundo grupo, a indicada pelo impugnante sempre que este estabeleça entre eles uma relação de subsidiariedade e não sejam arguidos outros vícios pelo Ministério Público ou, nos demais casos, a fixada na alínea anterior".

Na petição, o impugnante alegou vícios de violação de lei — erro quanto aos pressupostos de facto e de direito da tributação — e de forma – violação do direito de audição prévia.

A sentença começou por conhecer deste último vício sem qualquer justificação, limitando-se a dizer o seguinte: "*A questão jurídica que importa enfrentar e decidir no presente recurso traduz-se em saber se era obrigatória a audição do impugnante…*", sem mais nada referir quanto às outras questões invocadas pela recorrente.

Ora, a eventual procedência da violação de lei propícia ao interessado tutela mais estável e eficaz, uma vez que, em geral, impede a renovação do acto.

Daí que, de acordo com a jurisprudência deste Supremo Tribunal, salvo nos casos em que, não se possa aprender o conteúdo do acto, nomeadamente no caso de falta de fundamentação, deve começar-se por conhecer dos vícios de violação de lei (*stricto sensu*) (Neste sentido v., entre outros, os Acórdãos deste Tribunal de 22.09.1994 – Processo nº 32.702, de 07.02.1996 – Processo nº 15.887, de 23.04.1997 – Processo nº 35.367, de 18.09.2008 — Processo nº 0437/08, de 07.12.2010 — Processo nº 0569/10, de 22.03.06 –Processo nº 0916/04 e de 24.01.2007 –Processo nº 0939/06).

Verifica-se então que o Mmº Juiz recorrido, ao começar por conhecer o vício de forma sem qualquer justificação, violou o disposto no artº 124º, nº 2 do CPPT, pelo que o recurso procede.

VI.4. Relativamente à questão das custas, só por mero lapso se pode compreender a condenação da recorrente em custas, atenta a procedência da impugnação e o disposto no artº 446º, nºs 1 e 2 do CPC.

Assim, as custas não são devidas pela recorrente.

VII. Nestes termos e pelo exposto concede-se provimento ao recurso, ordenando-se a baixa dos autos para apreciação dos restantes vícios imputados ao acto tributário.

Sem custas.

Lisboa, 6 de Julho de 2011. – *Valente Torrão* (relator) – *Dulce Neto – Casimiro Gonçalves.*

Acórdão de 6 de Julho de 2011.

Assunto:

Verificação e graduação de créditos. Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro. Aplicação da lei no tempo.

Sumário:

I— Após as alterações introduzida no Código de Procedimento e de Processo Tributário pela Lei n.º 55-A/2010, de 31.12, os Tribunais Tributários continuam a ter competência para conhecer da matéria relativa à verificação e graduação de créditos, tendo ocorrido apenas uma alteração da via ou forma processual adequada ao seu conhecimento, que deixou de ser o processo judicial de verificação e graduação de créditos, para ser o processo judicial de reclamação da decisão proferida pelo órgão da execução sobre a matéria, passando, assim, esta reclamação a constituir a forma processual de exercer a tutela jurisdicional no que toca à verificação e graduação de créditos.

II— Quanto à aplicação no tempo da lei processual civil e tributária, a regra é a mesma que vale na teoria geral do direito: a lei nova é de aplicação imediata aos processos pendentes, mas não possui eficácia retroactiva — artigo 12.º, n.º do C.Civil e artigo 12.º, n.º 3 da LGT. Porém, da submissão a esta regra geral exceptua-se o caso de a lei nova ser acompanhada de normas de direito transitório ou de para ela valer uma norma especial, como é o caso da norma contida no n.º 2 do artigo 142º do CPC, que determina que a forma de processo aplicável se determina pela lei vigente à data em que a acção é proposta.

III— Por força dessa norma contida no n.º 2 do artigo 142.º do CPC, que é subsidiariamente aplicável ao contencioso tributário por força do artigo 2.º, alínea e) do CPPT, a nova lei não pode ser aplicada aos processos de verificação e graduação de créditos pendentes nos Tribunais Administrativos e Fiscais em 1 de Janeiro de 2011, os quais continuam a seguir a forma processual vigente à data da sua instauração.

IV— À mesma conclusão se chegaria pela aplicação da norma contida no n.º 3 do artigo 12.º da LGT, na medida em que a aplicação imediata da lei nova aos processos pendentes é susceptível de afectar os direitos e interesses legítimos anteriormente constituídos das partes.

Processo nº: 362/11-30.
Recorrente: Ministério Público.
Recorrido: Banco Santander Totta, Sa.
Relatora: Exmª. Srª. Consª. Drª. Dulce Neto.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1. O Excelentíssimo Magistrado do Ministério Público recorre para o Supremo Tribunal Administrativo da decisão que o Tribunal Administrativo e Fiscal de Castelo Branco proferiu neste processo de reclamação de créditos, no sentido de aplicar *«o artigo 64.º do Código de Processo Civil, ex vi artigo 2/e, do Código de Procedimento e de Processo Tributário»* e, por isso, determinar *«a baixa dos autos na distribuição e a remessa ao órgão de execução fiscal competente para a verificação e graduação dos créditos, art.º 245/2 do CPPT, na redacção da Lei 55-A/2010, de 31/12»*.

Rematou as alegações de recurso com as seguintes conclusões:

1. Sendo a reclamação de créditos de data anterior a 1.01.2011;
2. não altera a LOE 2011 a competência para a verificação e graduação de créditos;
3. que continua a ser do Tribunal Tributário.
4. Tal conclusão busca fundamento no artigo 5.º do ETAF.
5. e radica na concepção do preceito como norma de processo ou tramitação processual e não como norma de competência — o órgão não foi extinto, donde decorre que inexiste alteração de competência da nova lei para os casos pendentes; o processo continua a ser judicial (de execução) e há-de ser tramitado até final em tal sede judicial.
6. Pelo exposto, violou a decisão a quo o disposto nos artigos 245.º, n.º 2, do CPPT, na redacção da Lei n.º 55-A/2010, de 31.12, e 5.º do ETAF e 22º da LOFTJ.
7. Assim sendo, revogando tal decisão e determinando a sua substituição por outra que determine a prossecução dos autos neste Tribunal farão Vossas Excelências JUSTIÇA.

1.2. Não foram apresentadas contra-alegações.

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

2. O inconformismo do Recorrente, integrante do objecto do presente recurso jurisdicional, reconduz-se à única questão de saber se a decisão recorrida enferma de erro de interpretação e aplicação do direito ao ter julgado que, face às alterações introduzidas no Código de Procedimento e de Processo Tributário pela Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro, os Tribunais Administrativos e Fiscais deixaram de ter competência para a apreciação e decisão dos processos judiciais de verificação e graduação de créditos e que, por isso, se impunha a remessa de todos os processos pendentes ao órgão de execução para que este procedesse à sua posterior tramitação e decisão.

Fundamenta-se a decisão no entendimento, assumido pelo julgador, de que as alterações introduzidas por essa Lei envolvem a retirada dos processos de verificação e graduação de créditos do âmbito dos poderes de conhecimento judicial e que isso contende com regras relativas à competência do tribunal e com o próprio poder jurisdicional, na medida em que foi suprimido o poder jurisdicional quanto ao conhecimento da matéria de verificação e graduação de créditos, passando a sua apreciação e decisão a caber a uma entidade administrativa.

Como aí se deixou dito, *«(...) a jurisdição [o poder de solucionar os conflitos de interesses, individuais e concretos através do meio processual da verificação e graduação de créditos reclamados] art.º 202/2 da CRP, que compreende o poder de dirimir os conflitos de interesses públicos e privados pelos tribunais, em matéria de verificação e graduação de créditos, ou seja, o poder de proferir sentença de graduação de créditos, a partir de 1 de Janeiro de 2011, por aplicação da Lei 55-A/2010, de 31/12, LOE 2001, foi retirado dos tribunais fiscais, passando a competir ao órgão de execução fiscal, art.º 245/2 do CPPT. (...).*

Sendo a competência judicial a medida da jurisdição [concreta, material] para uma determinada causa, a lei que fixa a medida concreta da jurisdição dos tribunais, a sua competência, embora não tendo natureza de uma lei orgânica, pois não suprime qualquer dos existentes TAF's, nem altera a sua composição ou área territorial, todavia, tem dimensão processual e material, pois atribui aos juízes

o conhecimento de questões novas para as quais antes não eram os competentes, o conhecimento da reclamação da graduação de créditos pelo órgão de execução fiscal.

A LOE 2011, o que faz é retirar ao Tribunal tributário e ao juiz o poder de julgar aquela espécie processual judicial, 9ª espécie [cfr. deliberação 825/2005 do CSTAF] designada de verificação e graduação de créditos, que sai da ordem judicial, para ser erigida num novo meio judicial, o da reclamação da decisão de graduação. Assim, ao criar outra competência nova, para o conhecimento da "reclamação da graduação", sempre modifica a sua competência anterior, que por um lado suprime da sua jurisdição e por outro lado cria outra de que inicialmente carecia.».

O Recorrente discorda desta interpretação, advogando, essencialmente, que embora essas alterações legislativas contendam com a competência em razão da matéria dos tribunais, já que *«Antes era do tribunal tributário de 1ª instância a competência para a matéria, passando a sê-lo ora do Órgão de execução fiscal, àquele ficando cometido o tratamento da "reclamação da verificação e graduação de créditos"»*, a questão da sua aplicação no tempo devia ser analisada, não à luz do artigo 64.º do CPC, mas, sim, à luz da *«norma processual»* contida no artigo 5.º do ETAF (e do homólogo artigo 22.º da LOFTJ), segundo o qual *"A competência dos tribunais da jurisdição administrativa e fiscal fixa-se no momento da propositura da causa, sendo irrelevantes as modificações de facto e de direito que ocorram posteriormente"*, pelo que os tribunais tributários continuariam a deter competência para tramitar e decidir os processos de verificação e graduação de créditos instaurados antes de 1 de Janeiro de 2011.

Vejamos.

A questão que cumpre decidir resume-se a saber se perante as alterações legislativas decorrentes da Lei n.º 55-A/2010, com início de vigência em 1 de Janeiro de 2011, os Tribunais Administrativos e Fiscais devem continuar a tramitar e a proferir decisão nos processos judiciais de verificação e graduação de créditos pendentes nessa data, ou se, pelo contrário, esses processos devem ser remetidos ao órgão de execução fiscal para que seja este a proceder à sua posterior tramitação e decisão. Isto porque, face à ausência de norma transitória, têm surgido divergências no entendimento relativo à aplicabilidade imediata do novo regime aos processos de verificação e graduação de créditos pendentes nos Tribunais Administrativos e Fiscais.

Essa Lei alterou os artigos 97.°, alínea o), 151.º, n.º 1, 243.º, 245.º, 247.° e 278.º, todos do Código de Procedimento e de Processo Tributário, do seguinte modo:

− a alínea o) do artigo 97.° eliminou, como espécie processual, o processo judicial tributário de verificação e graduação de créditos, substituindo-o pelo processo judicial tributário de reclamação da decisão da verificação e graduação de créditos;

− o n.º 1 do artigo 151.° eliminou a referência à verificação e graduação de créditos como espécie processual da competência dos tribunais tributários;

− o artigo 243.º, que regulava o prazo para o Representante da Fazenda Pública reclamar os seus créditos no aludido processo judicial, foi revogado;

− os artigos 245.º e 247.º e 278.º vieram estabelecer e disciplinar a nova forma processual de proceder à verificação e graduação de créditos — determinando a sua tramitação dentro do processo executivo, presidida e decidida pelo órgão da execução fiscal, com possibilidade de utilização da reclamação para tribunal da verificação e graduação de créditos realizada por esse órgão.

Esta breve exposição revela as significativas alterações de regime produzidas com a Lei n.º 55-A/2010, e denuncia a vontade do legislador de fazer desaparecer da ordem judiciária a *espécie processual* "verificação e graduação de créditos", que detinha autonomia estrutural relativamente ao processo de execução fiscal (embora funcionalmente subordinado a ele) e que corria como *processo judicial* autónomo no Tribunal Tributário de 1ª instância, classificada na 9ª espécie pela deliberação do Conselho Superior dos Tribunais Administrativos e Fiscais de 30.05.2005 ([1]). E evidencia a opção legislativa de que os actos de verificação e graduação de créditos decorram no seio do processo executivo (que é já um processo de natureza judicial — artigo 103.º da LGT), como fase processual da instância executiva, sendo a sua tramitação realizada pelo órgão da execução, que fará, em primeira linha, a verificação e graduação de créditos, com possibilidade de ulterior reclamação para tribunal pelos interessados, nos termos dos artigos 276.º e 278.° do CPPT, passando, assim, esta reclamação judicial a constituir a via de conhecimento jurisdicional da matéria, isto é, a forma de exercer a tutela jurisdicional no que toca à verificação e graduação de créditos.

Trata-se, pois, de alteração de normas estritamente adjectivas, que dizem respeito à <u>forma ou via processual</u> de proceder à verificação e graduação de créditos no âmbito do processo judicial de execução fiscal, e não de normas respeitantes à *competência* dos tribunais tributários ou de normas que contendam com o poder *jurisdicional* conferido aos magistrados destes tribunais de aplicar o direito aos litígios que surjam no âmbito de processos de execução fiscal, já que estes processos executivos continuam a estar na dependência do juiz do tribunal tributário, mesmo na fase em que correm perante as autoridades administrativas, e ele continua a deter poder jurisdicional para apreciar a matéria da verificação e graduação de créditos (agora através da forma processual da reclamação judicial), embora só após a pronúncia do órgão da execução, e, portanto, através de uma <u>*forma processual*</u> diversa — razão por que

se pode continuar a afirmar que as execuções instauradas no serviço de finanças e os inerentes actos de verificação e graduação de créditos continuam a ser da competência do tribunal tributário.

Por esta razão, não podemos aceitar a tese sufragada na decisão recorrida, de que as questionadas alterações tenham retirado a competência aos Tribunais Tributários para apreciação da matéria relativa à verificação e graduação de créditos e que, por isso, tenha de ser convocada a regra constante do artigo 64º do Código de Processo Civil, segundo a qual *"Quando ocorra alteração da lei reguladora da lei da competência considerada relevante quanto aos processos pendentes, o juiz ordena oficiosamente a sua remessa para o tribunal que a nova lei considera competente"*. E, do mesmo modo, não podemos aceitar a aplicabilidade ao caso da regra constante do artigo 5.º do ETAF, que disciplina unicamente questões de competência dos tribunais da jurisdição administrativa e fiscal.

Os Tribunais Tributários continuam a deter *competência* para conhecer de todos os actos lesivos praticados pelo órgão administrativo que dirige a execução fiscal, nomeadamente dos que contendem com a matéria de verificação e graduação de créditos, tendo apenas ocorrido uma alteração da *forma processual* adequada para esse conhecimento, que deixou de ser efectuada através do *processo judicial* de verificação e graduação de créditos, para efectuada através do meio processual de reclamação da decisão proferida pelo órgão da execução sobre a matéria, previsto nos artigos 276.º do CPPT e 103.º, n.º 2 da LGT, e expressamente contemplado como *processo judicial* na nova redacção conferida à alínea o) do artigo 97.º do CPPT.

Desta forma, e tal como acontece em todas as situações em que os interessados se dirigem directamente ao tribunal para colocar uma questão que deve ser previamente colocada no seio do processo executivo e decidida pelo respectivo órgão, com posterior reclamação para tribunal (como acontece, com frequência, com a arguição da falta ou nulidade da citação), o que se verifica é uma situação de *erro na forma de processo* utilizada, e não uma situação de *incompetência* do tribunal ([2]).

Ora, se durante a pendência de um meio processual específico é legalmente instituído um meio processual diverso de exercer um direito (no caso, o direito à verificação e graduação dos créditos reclamados), coloca-se a questão de saber se fica impedido o prosseguimento dos meios processuais já instaurados e pendentes nos tribunais ou se é obrigatório a sua conversão no novo meio processual.

Como se sabe, em matéria de aplicação de lei processual no tempo rege o princípio de que, salvo disposição especial, a *lei processual* ou *adjectiva* é de aplicação imediata mas não retroactiva, princípio que embora não estabelecido no Código de Processe Civil, se extrai do critério geral de que a lei só dispõe para o futuro, contido no artigo 12.º Código Civil. E, nesse seguimento, também o artigo 12.º, n.º 3 da Lei Geral Tributária estabelece que *«As normas sobre procedimento e processo são de aplicação imediata, sem prejuízo das garantias, direitos e interesses legítimos anteriormente constituídos dos contribuintes»*.

O que significa que, quanto à aplicação no tempo da lei processual civil e tributária, a regra é a mesma que vale na teoria geral do direito: a lei nova é de aplicação imediata aos processos pendentes, mas não possui eficácia retroactiva. Ou, como afirmam ANTUNES VARELA, MIGUEL BEZERRA e SAMPAIO E NORA, *in* "*Manual de Processo Civil*", pág. 45, *«a nova lei processual deve aplicar-se imediatamente, não apenas às acções que venham a instaurar-se após a sua entrada em vigor, mas a todos os actos a realizar futuramente, mesmo que tais actos se integrem em acções pendentes, ou seja, em causas anteriormente postas em juízo»*.

Porém, e como explica MIGUEL TEIXEIRA DE SOUSA, *in* "*Estudos Sobre o Novo Processo Civil*", pág. 14, da submissão a esta regra geral exceptua-se, evidentemente, o caso de a lei nova ser acompanhada de normas de direito transitório ou de para ela valer uma norma especial, como sucede, por exemplo, com a norma que determina que a forma dos actos processuais se rege pela lei que vigora no momento em que são praticados (princípio do ***"****tempus regit actum",* instituído no art.º 142º, n.º 1 do CPC), com a norma que determina que a *forma de processo* aplicável se determina pela lei vigente à data em que a acção é proposta (art.º 142.º, n.º 2 do CPC, após a redacção introduzida pelo DL n.º 329-A/95, de 12.12) ([3]), com a norma que estabelece o princípio da estabilização da competência e que determina que a competência se fixa no momento em que a acção se propõe (princípio da "*perpetuatio iurisdictionis*", previsto no art.º 22.º do LOFTJ e no art.º 5.º do ETAF), com a norma que determina que a admissibilidade dos recursos por efeito das alçadas é regulada pela lei em vigor ao tempo em que foi instaurada a acção (art.º 24.º do LOFTJ e art.º 6.º do ETAF) ou com a norma que determina a lei aplicável em matéria de alteração de prazos, contida no artigo 297.º do C.Civil e que a doutrina tem considerado extensível aos prazos processuais ([4]).

O n.º 2 do artigo 142.º do CPC, segundo o qual *"A forma de processo aplicável determina-se pela lei vigente à data em que a acção foi proposta*", é, pois, uma regra de direito especial, que não pode ser confundida com a regra geral da aplicação da lei processual no tempo que vale na teoria geral do direito por força do artigo 12.º, n.º 1 do C.Civil e que obteve acolhimento no artigo 12.º, n.º 3 da LGT.

Como já explicava ALBERTO DOS REIS, *in* "*Comentário ao Código de Processo Civil*", vol. II, págs. 43 e 44, numa altura em que o artigo 142.º dispunha apenas sobre a lei aplicável à forma dos actos, «O artigo 142.º manda regular os actos processuais pela lei que vigorar no momento em que

se praticarem. Tem-se dado a esta regra um sentido diferente do que ela comporta. Assim, quando se pretende justificar a aplicação imediata das leis de processo, invoca-se o texto do artigo 142.º. Tal foi, por exemplo, a interpretação dada ao artigo por um despacho do juiz de Esposende (...). Há aqui uma concepção errada do alcance do artigo. Se atentarmos na colocação do artigo 142.º, se o pusermos em correspondência com os textos que o precedem e o seguem, adquirimos a convicção de que ele nada têm que ver com o problema geral da aplicação das leis de processo quanto ao tempo; o que com a disposição se procurou resolver foi somente o problema *particular* da aplicação das leis de processo relativas à *forma* dos actos.

As normas dos artigos 138.º a 149.º são normas gerais e comuns sobre a forma dos actos processuais, ou mais precisamente, sobre a *realização* e *prática* dos actos de processo. No meio de textos desta índole é que aparece encaixado o artigo 142.º. Daí vem que, ao declarar — os actos processuais são regulados pela lei que vigorar no momento em que se praticarem — o artigo quer significar o seguinte: no tocante às *formalidades* que o acto há-de revestir e ao *modo de o praticar*, a lei a aplicar é a que estiver em vigor no momento da realização do acto.».

Deste modo, perante a regra especial contida no n.º 2 do artigo 142.º do CPC, que não colide, como vimos, com a regra geral contida no n.º 3 do artigo 12.º da LGT, e perante a sua aplicação ao processo judicial tributário por força do disposto no artigo 2.º, alínea e) do CPPT, não podem subsistir dúvidas quanto à sua aplicação ao caso vertente.

Com efeito, relativamente à aplicação no tempo, a Lei n.º 55-A/2010 não contém normativo algum que imponha que os processos judiciais de reclamação de créditos pendentes em 1 de Janeiro de 2011 devam abandonar essa forma de processo e ser convolados no novo meio processual instituído por esta Lei, nem se vislumbram quaisquer indícios de que tivesse sido essa a intenção do legislador. Pelo que os processos judiciais de "reclamação de créditos" têm de manter-se e ser levadas até ao fim, por ser essa a via ou forma de processo adequada de exercer o direito à verificação e graduação de créditos à data em que o processo foi instaurado, em conformidade com a regra contida no artigo do 142.º, n.º 2, CPC.

De todo o modo, já antes da introdução dessa regra vertida no n.º 2 do artigo 142.º, a doutrina vinha defendendo que, apesar do princípio geral da aplicação imediata da lei adjectiva, a lei reguladora da *forma de processo* deve ser a que vigora à data da propositura da acção. ANTUNES VARELA, MIGUEL BEZERRA e SAMPAIO E NORA explicavam, na obra citada, a pág. 56, que «No que respeita à forma de processo, atendendo à estrita interligação dos actos (quer das partes, quer do tribunal) que integram cada tipo ou esquema processual, deve entender-se que o processo iniciado sob determinada forma segue essa forma até decisão final. É a solução imposta, em nome da economia processual, pelo respeito devido aos actos praticados no pretérito — respeito substancial, não mero respeito farisaico das fórmulas observadas. E é a que melhor corresponde a uma leitura inteligente da regra basilar aceite no artigo 12.º, n.º 1, do Código Civil. Distinguir na aplicação da lei antiga e da nova lei consoante o grau de adiantamento de cada acção ou dos inconvenientes concretos da aplicação de cada um das leis em confronto é solução que não convém, pela grave incerteza e insegurança a que tal decisionismo se prestaria. A forma de processo deve consequentemente regular-se pela lei vigente à data da propositura da acção.».

Todo o exposto permite concluir que as alterações introduzidas pela Lei n.º 55-A/2010 consistem, essencialmente, numa modificação do *meio processual* de proceder à verificação e graduação de créditos (embora também impliquem uma ampliação da competência do órgão da execução, sem, contudo, abolir ou restringir a competência dos tribunais tributários para a apreciação dessa matéria, pois que esta se mantém através de uma forma processual diferente) e que as mesmas são inaplicáveis aos processos já pendentes nos tribunais tributários à data da sua entrada em vigor, atento o disposto no artigo 142.º, n.º 2 do CPC.

De todo o modo, e ainda que assim não fosse, sempre teria de considerar-se o disposto no n.º 3 do artigo 12.º da LGT, que regula a aplicação da lei processual tributária no tempo e que estipula que *«As normas sobre procedimento e processo são de aplicação imediata, sem prejuízo das garantias, direitos e interesses legítimos anteriormente constituídos dos contribuintes»*. O que significa que embora a lei processual tributária seja, em princípio, de aplicação imediata (aplicando-se a todos os processos que venham a instaurar-se após a sua entrada em vigor e, ainda, a todos os actos processuais a realizar futuramente nos processos já pendentes), ela nunca pode aplicar-se aos processos iniciados anteriormente à sua vigência quando essa aplicabilidade imediata possa afectar garantias, direitos e interesses legítimos anteriormente constituídos dos contribuintes, tendo, nesses casos, o desenvolvimento processual de continuar a ser regulamentado pela lei anterior.

Ora, tendo a lei nova abolido a *forma de processo judicial* de verificação e graduação dos créditos reclamados, substituindo-o pela *forma de processo judicial* de reclamação, é evidente a impossibilidade de aplicação da lei nova aos processos pendentes, na medida em que isso implicaria, em princípio, convolar aquele *meio judicial* para este outro *meio judicial*, o que não é legalmente viável, na medida em que este processo de reclamação exige uma prévia decisão do órgão da execução sobre a matéria, que, no caso, não existe.

E ainda que se entendesse que a aplicação imediata da lei nova aos processos pendentes podia e devia ser feita através da remessa do processo de verificação e graduação de créditos para o Serviço de Finanças, para aí ser tramitado e decidido pelo órgão da execução, de forma a abrir o acesso à via judicial da reclamação, o certo é que isso não pode deixar de afectar os direitos e interesses legítimos anteriormente constituídos das partes, na medida em que implica o abandono forçado de um processo judicial em curso, a inutilização de alguns actos nele praticados (que não valem para a verificação e graduação de créditos como fase processual da instância executiva, como acontece com a taxa de justiça paga e com o parecer emitido pelo Ministério Público), a obrigatoriedade de as partes terem de ir submeter as suas reclamações de créditos à apreciação e decisão de um mero órgão administrativo, e a probabilidade de terem de encetar, depois disso, nova cruzada judicial para acederem à tutela jurisdicional efectiva no que toca à verificação e graduação dos seus créditos.

O que não pode deixar de frustrar as legítimas expectativas das partes de verem a situação resolvida judicialmente de forma imediata e definitiva, através de um órgão **jurisdicional**, dado que era esse o meio processual vigente à data da instauração do processo, vendo-se remetidas para uma processado que é dirigido e concluído por um mero órgão administrativo, com uma provável necessidade de terem de voltar a instaurar novo processo judicial junto do Tribunal. Além de que, a aplicação da lei nova aos processos pendentes é susceptível de provocar um grave atraso na prolação da decisão final sobre a matéria, sobretudo naquelas situações em que os processos pendentes já se encontram prontos para decisão e se torna necessário remetê-los para o Serviço de Finanças, aguardar pela decisão do órgão administrativo da execução e instaurar, posteriormente, no caso de decisão desfavorável, novo processo judicial, o que inevitavelmente prejudica a situação de todos os credores reclamantes.

De todo o exposto resulta, em síntese, que as alterações legislativas decorrentes da Lei n.º 55-A/2010 não são aplicáveis aos processos judiciais de verificação e graduação de créditos pendentes nos Tribunais Administrativos e Fiscais em 1 de Janeiro de 2011, os quais continuam a seguir a forma processual vigente à data da sua instauração.

4. Nestes termos, e com os expostos fundamentos, acordam os juízes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em conceder provimento ao recurso, revogar o despacho recorrido e determinar a baixa dos autos ao tribunal recorrido para prosseguimento dos autos, se a tal nada mais obstar.

Sem custas.

Lisboa, 6 de Julho de 2011. – *Dulce Neto* (relatora) – *Valente Torrão – António Calhau.*

([1]) *Cfr. D.R. II Série, de 16 de Junho de 2005*

([2]) *Como se pode constatar pelas inúmeras decisões proferidas pelos tribunais nesse tipo de situações, e de que constituem exemplo as proferidas pela Secção de Contencioso Tributário do STA em 17.03.2004, recurso n.º 929/03, em 18.09.2008, recurso n.º 440/08, em 2.04.2008, recurso n.º 953/07, em 25.03.2009, recurso n.º 923/08, em 12/01/2011, recurso n.º 969/10.*

([3]) *O art. 142.º do CPC, na sua redacção anterior ao DL n.º 329-A/95, de 12-12, fixava apenas a lei reguladora da forma dos actos — actual n.º 1 — e não definia a lei reguladora da forma do processo – actual n.º 2.*

([4]) *Cfr. ANTUNES VARELA, MIGUEL BEZERRA e SAMPAIO E NORA, in obra citada, pág. 61.*

Acórdão de 6 de Julho de 2011.

Assunto:

Verificação e graduação de créditos. Lei nº 55-A/2010, de 31 Dezembro. Aplicação da lei no tempo.

Sumário:

I — Após as alterações introduzida no Código de Procedimento e de Processo Tributário pela Lei n.º 55-A/2010, de 31.12, os Tribunais Tributários continuam a ter competência para conhecer da matéria relativa à verificação e graduação de créditos, tendo ocorrido apenas uma alteração da via ou forma processual adequada ao seu conhecimento, que deixou de ser o processo judicial de verificação e graduação de créditos, para ser o processo judicial de reclamação da decisão proferida pelo órgão da execução sobre a matéria, passando, assim, esta reclamação a constituir a forma processual de exercer a tutela jurisdicional no que toca à verificação e graduação de créditos.

II— Quanto à aplicação no tempo da lei processual civil e tributária, a regra é a mesma que vale na teoria geral do direito: a lei nova é de aplicação imediata aos processos pendentes, mas não possui eficácia retroactiva — artigo 12.º, n.º do C.Civil e artigo 12.º, n.º 3 da LGT. Porém, da submissão a esta regra geral exceptua-se o caso de a lei nova ser acompanhada de normas de direito transitório ou de para ela valer uma norma especial, como é o caso da norma contida no n.º 2 do artigo 142º do CPC, que determina que a forma de processo aplicável se determina pela lei vigente à data em que a acção é proposta.

III— Por força dessa norma contida no n.º 2 do artigo 142.º do CPC, que é subsidiariamente aplicável ao contencioso tributário por força do artigo 2.º, alínea e) do CPPT, a nova lei não pode ser aplicada aos processos de verificação e graduação de créditos pendentes nos Tribunais Administrativos e Fiscais em 1 de Janeiro de 2011, os quais continuam a seguir a forma processual vigente à data da sua instauração.

IV— À mesma conclusão se chegaria pela aplicação da norma contida no n.º 3 do artigo 12.º da LGT, na medida em que a aplicação imediata da lei nova aos processos pendentes é susceptível de afectar os direitos e interesses legítimos anteriormente constituídos das partes.

Processo nº: 384/11-30.
Recorrente. Ministério Público.
Recorrido: José António Garção de Sá Lemos e outro.
Relatora: Exmª. Srª. Consª. Drª. Dulce Neto.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1. O Excelentíssimo Magistrado do Ministério Público recorre para o Supremo Tribunal Administrativo da decisão que o Tribunal Administrativo e Fiscal de Castelo Branco proferiu neste processo de reclamação de créditos, no sentido de aplicar *«o artigo 64.º do Código de Processo Civil, ex vi artigo 2/e, do Código de Procedimento e de Processo Tributário»* e, por isso, determinar *«a baixa dos autos na distribuição e a remessa ao órgão de execução fiscal competente para a verificação e graduação dos créditos, art.º 245/2 do CPPT, na redacção da Lei 55-A/2010, de 31/12»*.

Rematou as alegações de recurso com as seguintes conclusões:

1. Sendo a reclamação de créditos de data anterior a 1.01.2011;
2. não altera a LOE 2011 a competência para a verificação e graduação de créditos;
3. que continua a ser do Tribunal Tributário.
4. Tal conclusão busca fundamento no artigo 5.º do ETAF.
5. e radica na concepção do preceito como norma de processo ou tramitação processual e não como norma de competência – o órgão não foi extinto, donde decorre que inexiste alteração de competência da nova lei para os casos pendentes; o processo continua a ser judicial (de execução) e há-de ser tramitado até final em tal sede judicial.
6. Pelo exposto, violou a decisão a quo o disposto nos artigos 245.º, n.º 2, do CPPT, na redacção da Lei n.º 55-A/2010, de 31.12, e 5.º do ETAF e 22º da LOFTJ.
7. Assim sendo, revogando tal decisão e determinando a sua substituição por outra que determine a prossecução dos autos neste Tribunal farão Vossas Excelências JUSTIÇA.

1.2. Não foram apresentadas contra-alegações.

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

2. O inconformismo do Recorrente, integrante do objecto do presente recurso jurisdicional, reconduz-se à única questão de saber se a decisão recorrida enferma de erro de interpretação e aplicação do direito ao ter julgado que, face às alterações introduzidas no Código de Procedimento e de Processo Tributário pela Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro, os Tribunais Administrativos e Fiscais deixaram de ter competência para a apreciação e decisão dos processos judiciais de verificação e graduação de créditos e que, por isso, se impunha a remessa de todos os processos pendentes ao órgão de execução para que este procedesse à sua posterior tramitação e decisão.

Fundamenta-se a decisão no entendimento, assumido pelo julgador, de que as alterações introduzidas por essa Lei envolvem a retirada dos processos de verificação e graduação de créditos do âmbito dos poderes de conhecimento judicial e que isso contende com regras relativas à competência do tribunal e com o próprio poder jurisdicional, na medida em que foi suprimido o poder jurisdicional quanto ao conhecimento da matéria de verificação e graduação de créditos, passando a sua apreciação e decisão a caber a uma entidade administrativa.

Como aí se deixou dito, *«(...) a jurisdição [o poder de solucionar os conflitos de interesses, individuais e concretos através do meio processual da verificação e graduação de créditos reclamados] art.º 202/2 da CRP, que compreende o poder de dirimir os conflitos de interesses públicos e privados*

pelos tribunais, em matéria de verificação e graduação de créditos, ou seja, o poder de proferir sentença de graduação de créditos, a partir de 1 de Janeiro de 2011, por aplicação da Lei 55-A/2010, de 31/12, LOE 2001, foi retirado dos tribunais fiscais, passando a competir ao órgão de execução fiscal, art.º 245/2 do CPPT. (...).

Sendo a competência judicial a medida da jurisdição [concreta, material] para uma determinada causa, a lei que fixa a medida concreta da jurisdição dos tribunais, a sua competência, embora não tendo natureza de uma lei orgânica, pois não suprime qualquer dos existentes TAF's, nem altera a sua composição ou área territorial, todavia, tem dimensão processual e material, pois atribui aos juízes o conhecimento de questões novas para as quais antes não eram os competentes, o conhecimento da reclamação da graduação de créditos pelo órgão de execução fiscal.

A LOE 2011, o que faz é retirar ao Tribunal tributário e ao juiz o poder de julgar aquela espécie processual judicial, 9ª espécie [cfr. deliberação 825/2005 do CSTAF] designada de verificação e graduação de créditos, que sai da ordem judicial, para ser erigida num novo meio judicial, o da reclamação da decisão de graduação. Assim, ao criar outra competência nova, para o conhecimento da "reclamação da graduação", sempre modifica a sua competência anterior, que por um lado suprime da sua jurisdição e por outro lado cria outra de que inicialmente carecia.».

O Recorrente discorda desta interpretação, advogando, essencialmente, que embora essas alterações legislativas contendam com a competência em razão da matéria dos tribunais, já que *«Antes era do tribunal tributário de 1ª instância a competência para a matéria, passando a sê-lo ora do Órgão de execução fiscal, àquele ficando cometido o tratamento da "reclamação da verificação e graduação de créditos"»*, a questão da sua aplicação no tempo devia ser analisada, não à luz do artigo 64.º do CPC, mas, sim, à luz da *«norma processual»* contida no artigo 5.º do ETAF (e do homólogo artigo 22.º da LOFTJ), segundo o qual *"A competência dos tribunais da jurisdição administrativa e fiscal fixa-se no momento da propositura da causa, sendo irrelevantes as modificações de facto e de direito que ocorram posteriormente"*, pelo que os tribunais tributários continuariam a deter competência para tramitar e decidir os processos de verificação e graduação de créditos instaurados antes de 1 de Janeiro de 2011.

Vejamos.

A questão que cumpre decidir resume-se a saber se perante as alterações legislativas decorrentes da Lei n.º 55-A/2010, com início de vigência em 1 de Janeiro de 2011, os Tribunais Administrativos e Fiscais devem continuar a tramitar e a proferir decisão nos processos judiciais de verificação e graduação de créditos pendentes nessa data, ou se, pelo contrário, esses processos devem ser remetidos ao órgão de execução fiscal para que seja este a proceder à sua posterior tramitação e decisão. Isto porque, face à ausência de norma transitória, têm surgido divergências no entendimento relativo à aplicabilidade imediata do novo regime aos processos de verificação e graduação de créditos pendentes nos Tribunais Administrativos e Fiscais.

Essa Lei alterou os artigos 97.°, alínea o), 151.º, n.º 1, 243.º, 245.º, 247.° e 278.º, todos do Código de Procedimento e de Processo Tributário, do seguinte modo:

− a alínea o) do artigo 97.° eliminou, como espécie processual, o processo judicial tributário de verificação e graduação de créditos, substituindo-o pelo processo judicial tributário de reclamação da decisão da verificação e graduação de créditos;

− o n.º 1 do artigo 151.° eliminou a referência à verificação e graduação de créditos como espécie processual da competência dos tribunais tributários;

− o artigo 243.º, que regulava o prazo para o Representante da Fazenda Pública reclamar os seus créditos no aludido processo judicial, foi revogado;

− os artigos 245.º e 247.º e 278.º vieram estabelecer e disciplinar a nova forma processual de proceder à verificação e graduação de créditos – determinando a sua tramitação dentro do processo executivo, presidida e decidida pelo órgão da execução fiscal, com possibilidade de utilização da reclamação para tribunal da verificação e graduação de créditos realizada por esse órgão.

Esta breve exposição revela as significativas alterações de regime produzidas com a Lei n.º 55-A/2010, e denuncia a vontade do legislador de fazer desaparecer da ordem judiciária a *espécie processual* "verificação e graduação de créditos", que detinha autonomia estrutural relativamente ao processo de execução fiscal (embora funcionalmente subordinado a ele) e que corria como *processo judicial* autónomo no Tribunal Tributário de 1ª instância, classificada na 9ª espécie pela deliberação do Conselho Superior dos Tribunais Administrativos e Fiscais de 30.05.2005 ([1]). E evidencia a opção legislativa de que os actos de verificação e graduação de créditos decorram no seio do processo executivo (que é já um processo de natureza judicial – artigo 103.º da LGT), como fase processual da instância executiva, sendo a sua tramitação realizada pelo órgão da execução, que fará, em primeira linha, a verificação e graduação de créditos, com possibilidade de ulterior reclamação para tribunal pelos interessados, nos termos dos artigos 276.º e 278.° do CPPT, passando, assim, esta reclamação judicial a constituir a via de conhecimento jurisdicional da matéria, isto é, a forma de exercer a tutela jurisdicional no que toca à verificação e graduação de créditos.

Trata-se, pois, de alteração de normas estritamente adjectivas, que dizem respeito à forma ou via processual de proceder à verificação e graduação de créditos no âmbito do processo judicial de execução fiscal, e não de normas respeitantes à *competência* dos tribunais tributários ou de normas que contendam com o poder *jurisdicional* conferido aos magistrados destes tribunais de aplicar o direito aos litígios que surjam no âmbito de processos de execução fiscal, já que estes processos executivos continuam a estar na dependência do juiz do tribunal tributário, mesmo na fase em que correm perante as autoridades administrativas, e ele continua a deter poder jurisdicional para apreciar a matéria da verificação e graduação de créditos (agora através da forma processual da reclamação judicial), embora só após a pronúncia do órgão da execução, e, portanto, através de uma *forma processual* diversa – razão por que se pode continuar a afirmar que as execuções instauradas no serviço de finanças e os inerentes actos de verificação e graduação de créditos continuam a ser da competência do tribunal tributário.

Por esta razão, não podemos aceitar a tese sufragada na decisão recorrida, de que as questionadas alterações tenham retirado a competência aos Tribunais Tributários para apreciação da matéria relativa à verificação e graduação de créditos e que, por isso, tenha de ser convocada a regra constante do artigo 64º do Código de Processo Civil, segundo a qual *"Quando ocorra alteração da lei reguladora da lei da competência considerada relevante quanto aos processos pendentes, o juiz ordena oficiosamente a sua remessa para o tribunal que a nova lei considera competente"*. E, do mesmo modo, não podemos aceitar a aplicabilidade ao caso da regra constante do artigo 5.º do ETAF, que disciplina unicamente questões de competência dos tribunais da jurisdição administrativa e fiscal.

Os Tribunais Tributários continuam a deter *competência* para conhecer de todos os actos lesivos praticados pelo órgão administrativo que dirige a execução fiscal, nomeadamente dos que contendem com a matéria de verificação e graduação de créditos, tendo apenas ocorrido uma alteração da *forma processual* adequada para esse conhecimento, que deixou de ser efectuada através do *processo judicial* de verificação e graduação de créditos, para efectuada através do meio processual de reclamação da decisão proferida pelo órgão da execução sobre a matéria, previsto nos artigos 276.º do CPPT e 103.º, n.º 2 da LGT, e expressamente contemplado como *processo judicial* na nova redacção conferida à alínea o) do artigo 97.º do CPPT.

Desta forma, e tal como acontece em todas as situações em que os interessados se dirigem directamente ao tribunal para colocar uma questão que deve ser previamente colocada no seio do processo executivo e decidida pelo respectivo órgão, com posterior reclamação para tribunal (como acontece, com frequência, com a arguição da falta ou nulidade da citação), o que se verifica é uma situação de *erro na forma de processo* utilizada, e não uma situação de *incompetência* do tribunal ([2]).

Ora, se durante a pendência de um meio processual específico é legalmente instituído um meio processual diverso de exercer um direito (no caso, o direito à verificação e graduação dos créditos reclamados), coloca-se a questão de saber se fica impedido o prosseguimento dos meios processuais já instaurados e pendentes nos tribunais ou se é obrigatório a sua conversão no novo meio processual.

Como se sabe, em matéria de aplicação de lei processual no tempo rege o princípio de que, salvo disposição especial, a *lei processual* ou *adjectiva* é de aplicação imediata mas não retroactiva, princípio que embora não estabelecido no Código de Processe Civil, se extrai do critério geral de que a lei só dispõe para o futuro, contido no artigo 12.º Código Civil. E, nesse seguimento, também o artigo 12.º, n.º 3 da Lei Geral Tributária estabelece que *«As normas sobre procedimento e processo são de aplicação imediata, sem prejuízo das garantias, direitos e interesses legítimos anteriormente constituídos dos contribuintes»*.

O que significa que, quanto à aplicação no tempo da lei processual civil e tributária, a regra é a mesma que vale na teoria geral do direito: a lei nova é de aplicação imediata aos processos pendentes, mas não possui eficácia retroactiva. Ou, como afirmam ANTUNES VARELA, MIGUEL BEZERRA e SAMPAIO E NORA, *in* "*Manual de Processo Civil*", pág. 45, *«a nova lei processual deve aplicar-se imediatamente, não apenas às acções que venham a instaurar-se após a sua entrada em vigor, mas a todos os actos a realizar futuramente, mesmo que tais actos se integrem em acções pendentes, ou seja, em causas anteriormente postas em juízo».*

Porém, e como explica MIGUEL TEIXEIRA DE SOUSA, *in* "*Estudos Sobre o Novo Processo Civil*", pág. 14, da submissão a esta regra geral exceptua-se, evidentemente, o caso de a lei nova ser acompanhada de normas de direito transitório ou de para ela valer uma norma especial, como sucede, por exemplo, com a norma que determina que a forma dos actos processuais se rege pela lei que vigora no momento em que são praticados (princípio do **"***tempus regit actum",* instituído no art.º 142º, n.º 1 do CPC), com a norma que determina que a *forma de processo* aplicável se determina pela lei vigente à data em que a acção é proposta (art.º 142.º, n.º 2 do CPC, após a redacção introduzida pelo DL n.º 329-A/95, de 12.12) ([3]), com a norma que estabelece o princípio da estabilização da competência e que determina que a competência se fixa no momento em que a acção se propõe (princípio da "*perpetuatio iurisdictionis*", previsto no art.º 22.º do LOFTJ e no art.º 5.º do ETAF), com a norma que determina que a admissibilidade dos recursos por efeito das alçadas é regulada pela lei em vigor ao tempo em que foi instaurada a acção (art.º 24.º do LOFTJ e art.º 6.º do ETAF) ou com a norma que determina a

lei aplicável em matéria de alteração de prazos, contida no artigo 297.º do C.Civil e que a doutrina tem considerado extensível aos prazos processuais ([4]).

O n.º 2 do artigo 142.º do CPC, segundo o qual *"A forma de processo aplicável determina-se pela lei vigente à data em que a acção foi proposta*", é, pois, uma regra de direito especial, que não pode ser confundida com a regra geral da aplicação da lei processual no tempo que vale na teoria geral do direito por força do artigo 12.º, n.º 1 do C.Civil e que obteve acolhimento no artigo 12.º, n.º 3 da LGT.

Como já explicava ALBERTO DOS REIS, *in* "*Comentário ao Código de Processo Civil*", vol. II, págs. 43 e 44, numa altura em que o artigo 142.º dispunha apenas sobre a lei aplicável à forma dos actos, «O artigo 142.º manda regular os actos processuais pela lei que vigorar no momento em que se praticarem. Tem-se dado a esta regra um sentido diferente do que ela comporta. Assim, quando se pretende justificar a aplicação imediata das leis de processo, invoca-se o texto do artigo 142.º. Tal foi, por exemplo, a interpretação dada ao artigo por um despacho do juiz de Espozende (...). Há aqui uma concepção errada do alcance do artigo. Se atentarmos na colocação do artigo 142.º, se o pusermos em correspondência com os textos que o precedem e o seguem, adquirimos a convicção de que ele nada têm que ver com o problema geral da aplicação das leis de processo quanto ao tempo; o que com a disposição se procurou resolver foi somente o problema *particular* da aplicação das leis de processo relativas à *forma* dos actos.

As normas dos artigos 138.º a 149.º são normas gerais e comuns sobre a forma dos actos processuais, ou mais precisamente, sobre a *realização* e *prática* dos actos de processo. No meio de textos desta índole é que aparece encaixado o artigo 142.º. Daí vem que, ao declarar – os actos processuais são regulados pela lei que vigorar no momento em que se praticarem – o artigo quer significar o seguinte: no tocante às *formalidades* que o acto há-de revestir e ao *modo de o praticar*, a lei a aplicar é a que estiver em vigor no momento da realização do acto.».

Deste modo, perante a regra especial contida no n.º 2 do artigo 142.º do CPC, que não colide, como vimos, com a regra geral contida no n.º 3 do artigo 12.º da LGT, e perante a sua aplicação ao processo judicial tributário por força do disposto no artigo 2.º, alínea e) do CPPT, não podem subsistir dúvidas quanto à sua aplicação ao caso vertente.

Com efeito, relativamente à aplicação no tempo, a Lei n.º 55-A/2010 não contém normativo algum que imponha que os processos judiciais de reclamação de créditos pendentes em 1 de Janeiro de 2011 devam abandonar essa forma de processo e ser convolados no novo meio processual instituído por esta Lei, nem se vislumbram quaisquer indícios de que tivesse sido essa a intenção do legislador. Pelo que os processos judiciais de "reclamação de créditos" têm de manter-se e ser levadas até ao fim, por ser essa a via ou forma de processo adequada de exercer o direito à verificação e graduação de créditos à data em que o processo foi instaurado, em conformidade com a regra contida no artigo do 142.º, n.º 2, CPC.

De todo o modo, já antes da introdução dessa regra vertida no n.º 2 do artigo 142.º, a doutrina vinha defendendo que, apesar do princípio geral da aplicação imediata da lei adjectiva, a lei reguladora da *forma de processo* deve ser a que vigora à data da propositura da acção. ANTUNES VARELA, MIGUEL BEZERRA e SAMPAIO E NORA explicavam, na obra citada, a pág. 56, que «No que respeita à forma de processo, atendendo à estrita interligação dos actos (quer das partes, quer do tribunal) que integram cada tipo ou esquema processual, deve entender-se que o processo iniciado sob determinada forma segue essa forma até decisão final. É a solução imposta, em nome da economia processual, pelo respeito devido aos actos praticados no pretérito – respeito substancial, não mero respeito farisaico das fórmulas observadas. E é a que melhor corresponde a uma leitura inteligente da regra basilar aceite no artigo 12.º, n.º 1, do Código Civil. Distinguir na aplicação da lei antiga e da nova lei consoante o grau de adiantamento de cada acção ou dos inconvenientes concretos da aplicação de cada um das leis em confronto é solução que não convém, pela grave incerteza e insegurança a que tal decisionismo se prestaria. A forma de processo deve consequentemente regular-se pela lei vigente à data da propositura da acção.».

Todo o exposto permite concluir que as alterações introduzidas pela Lei n.º 55-A/2010 consistem, essencialmente, numa modificação do *meio processual* de proceder à verificação e graduação de créditos (embora também impliquem uma ampliação da competência do órgão da execução, sem, contudo, abolir ou restringir a competência dos tribunais tributários para a apreciação dessa matéria, pois que esta se mantém através de uma forma processual diferente) e que as mesmas são inaplicáveis aos processos já pendentes nos tribunais tributários à data da sua entrada em vigor, atento o disposto no artigo 142.º, n.º 2 do CPC.

De todo o modo, e ainda que assim não fosse, sempre teria de considerar-se o disposto no n.º 3 do artigo 12.º da LGT, que regula a aplicação da lei processual tributária no tempo e que estipula que *«As normas sobre procedimento e processo são de aplicação imediata, sem prejuízo das garantias, direitos e interesses legítimos anteriormente constituídos dos contribuintes»*. O que significa que embora a lei processual tributária seja, em princípio, de aplicação imediata (aplicando-se a todos os processos que venham a instaurar-se após a sua entrada em vigor e, ainda, a todos os actos processuais a realizar futu-

ramente nos processos já pendentes), ela nunca pode aplicar-se aos processos iniciados anteriormente à sua vigência quando essa aplicabilidade imediata possa afectar garantias, direitos e interesses legítimos anteriormente constituídos dos contribuintes, tendo, nesses casos, o desenvolvimento processual de continuar a ser regulamentado pela lei anterior.

Ora, tendo a lei nova abolido a *forma de processo judicial* de verificação e graduação dos créditos reclamados, substituindo-o pela *forma de processo judicial* de reclamação, é evidente a impossibilidade de aplicação da lei nova aos processos pendentes, na medida em que isso implicaria, em princípio, convolar aquele *meio judicial* para este outro *meio judicial*, o que não é legalmente viável, na medida em que este processo de reclamação exige uma prévia decisão do órgão da execução sobre a matéria, que, no caso, não existe.

E ainda que se entendesse que a aplicação imediata da lei nova aos processos pendentes podia e devia ser feita através da remessa do processo de verificação e graduação de créditos para o Serviço de Finanças, para aí ser tramitado e decidido pelo órgão da execução, de forma a abrir o acesso à via judicial da reclamação, o certo é que isso não pode deixar de afectar os direitos e interesses legítimos anteriormente constituídos das partes, na medida em que implica o abandono forçado de um processo judicial em curso, a inutilização de alguns actos nele praticados (que não valem para a verificação e graduação de créditos como fase processual da instância executiva, como acontece com a taxa de justiça paga e com o parecer emitido pelo Ministério Público), a obrigatoriedade de as partes terem de ir submeter as suas reclamações de créditos à apreciação e decisão de um mero órgão administrativo, e a probabilidade de terem de encetar, depois disso, nova cruzada judicial para acederem à tutela jurisdicional efectiva no que toca à verificação e graduação dos seus créditos.

O que não pode deixar de frustrar as legítimas expectativas das partes de verem a situação resolvida judicialmente de forma imediata e definitiva, através de um órgão **jurisdicional**, dado que era esse o meio processual vigente à data da instauração do processo, vendo-se remetidas para uma processado que é dirigido e concluído por um mero órgão administrativo, com uma provável necessidade de terem de voltar a instaurar novo processo judicial junto do Tribunal. Além de que, a aplicação da lei nova aos processos pendentes é susceptível de provocar um grave atraso na prolação da decisão final sobre a matéria, sobretudo naquelas situações em que os processos pendentes já se encontram prontos para decisão e se torna necessário remetê-los para o Serviço de Finanças, aguardar pela decisão do órgão administrativo da execução e instaurar, posteriormente, no caso de decisão desfavorável, novo processo judicial, o que inevitavelmente prejudica a situação de todos os credores reclamantes.

De todo o exposto resulta, em síntese, que as alterações legislativas decorrentes da Lei n.º 55-A/2010 não são aplicáveis aos processos judiciais de verificação e graduação de créditos pendentes nos Tribunais Administrativos e Fiscais em 1 de Janeiro de 2011, os quais continuam a seguir a forma processual vigente à data da sua instauração.

4. Nestes termos, e com os expostos fundamentos, acordam os juízes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em conceder provimento ao recurso, revogar o despacho recorrido e determinar a baixa dos autos ao tribunal recorrido para prosseguimento dos autos, se a tal nada mais obstar.

Sem custas.

Lisboa, 6 de Julho de 2011. — *Dulce Manuel Neto* (relatora) — *Valente Torrão* — *António Calhau.*

([1]) *(Cfr. D.R. II Série, de 16 de Junho de 2005)*

([2]) *(Como se pode constatar pelas inúmeras decisões proferidas pelos tribunais nesse tipo de situações, e de que constituem exemplo as proferidas pela Secção de Contencioso Tributário do STA em 17.03.2004, recurso n.º 929/03, em 18.09.2008, recurso n.º 440/08, em 2.04.2008, recurso n.º 953/07, em 25.03.2009, recurso n.º 923/08, em 12/01/2011, recurso n.º 969/10.)*

([3]) *(O art. 142.º do CPC, na sua redacção anterior ao DL n.º 329-A/95, de 12-12, fixava apenas a lei reguladora da forma dos actos — actual n.º 1 — e não definia a lei reguladora da forma do processo – actual n.º 2.)*

([4]) *(Cfr. ANTUNES VARELA, MIGUEL BEZERRA e SAMPAIO E NORA, in obra citada, pág. 61.)*

Acórdão de 6 de Julho de 2011.

Assunto:

Responsabilidade subsidiária. Alegação de culpa na insuficiência do património. Competência em razão da hierarquia.

Sumário:

I — Sendo a única questão a apreciar no recurso a da culpa do responsável subsidiário na insuficiência do património, e constituindo a culpa matéria de facto para cujo conhecimento não tem competência este Supremo Tribunal, é competente para conhecer do recurso o TCAN.

II — Existindo no mesmo processo, decisões divergentes sobre questão de competência — o TCAN declarou-se também incompetente para conhecer do recurso — prevalece a do tribunal de hierarquia superior (artº 5º, n.º 2 do ETAF).

Processo n.º 391/11-30.
Recorrente. António do Carmo dos Santos Correia.
Recorrido: Fazenda Pública.
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. Valente Torrão.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

I – António do Carmo dos Santos Correia, com os sinais dos autos, veio recorrer da decisão do Tribunal Administrativo e Fiscal de Viseu, que julgou improcedente a oposição à execução fiscal n.º 2690200501002996 contra si revertida, na qualidade de responsável subsidiário de que era originária devedora a sociedade "Meixotempor" – Empresa de Trabalho Temporário Lda, para cobrança de dívidas de IVA de 2002, 2003 e 2004 e **coimas referentes a 2005**, na quantia global de 107.332,39 € apresentando, para o efeito, alegações nas quais conclui:

I) O oponente não tem culpa de a devedora originária não ter bens para cumprir com dívidas tributárias, cfr. artº 24º da LGT.

Nestes termos

Deve a douta decisão recorrida ser revogada e substituída por outra que aprecie os vícios e erros alegados, com efeitos na extinção da execução fiscal, para que assim se faça Justiça.

II - Não foram apresentadas contra alegações.

III – Tendo o recurso sido interposto para TCA Norte, este veio por acórdão, de 18/03/2011, fls. 182 e segts, a declarar-se incompetente, em razão da hierarquia, para dele conhecer com o fundamento em que o recurso versa exclusivamente matéria de direito, sendo competente para esse efeito o STA

III - O MP emitiu o parecer constante de fls. 197vº, no qual se pronuncia pela improcedência do recurso por entender que o recorrente não conseguiu provar que não foi por culpa sua, que o património da sociedade se tornou insuficiente para o pagamento das dívidas.

IV - Colhidos os vistos legais, cabe decidir.

V - Com interesse para a decisão foram dados como provados em 1ª instância os seguintes factos:

A) A Fazenda Pública instaurou, em 06-07-2005, execução fiscal que tomou o n.º 26902005010022996, para cobrança coerciva de dívida de IVA de 2004, tendo a executada "Meixotempor Empresa de Trabalho Temporário Lda." sido citada em 07-07-2005, conforme ponto 4 da informação de fls., 33 e docs. de fls., 13 a 21 aqui dados por reproduzidos, o mesmo se dizendo dos demais documentos e folhas do processo que doravante se referirão;

B) Execução a que foram sendo juntas novas certidões de dívida, IVA 2004, IRC dos anos de 2002 e 2003 e coimas de 2005, na quantia total de € 107 332,39, idem anterior;

C) O Órgão de Execução fiscal, em 26-04-2006 lavrou informação onde consignou:

"A executada constituiu-se por Contrato de Sociedade Comercial por Quotas lavrado em 08-01-2002...

iniciou actividade para efeitos fiscais em 11-01-2002...

Os sócios da executada são:

Vítor Manuel da Silva Aguilar.

De acordo com a mesma escritura, foram nomeados como gerentes de direito todos os sócios. A gerência manteve-se inalterada até à data.

Todos os créditos e valores depositados arrestados e reconhecidos e posteriormente penhorados foram já aplicados em processo executivo anterior".

Aludindo à informação vinda de referir em 23.06.2006 foi proferido o seguinte despacho:

",.. e estando concretizada a audição dos responsáveis subsidiários prossiga-se com a reversão contra António do Carmo dos Santos Correia na qualidade de responsável subsidiário...", cfr. doc. de fls. 13, 23 a 25, 33 e 34;

D) O Oponente apresentou, em 28-07-2006, a Petição Inicial que deu origem aos presentes autos, vide carimbo aposto a folha 1 da petição inicial, corresponde a folha 5 destes autos;

E) As dívidas exequendas foram originadas, no essencial, em inspecção à originária devedora "Meixotempor Empresa de Trabalho Temporário Lda." realizada em cumprimento das Ordens de

Serviço nºs 36 198 e 36 199 de 28-09-2004, nesta data iniciada e finda em 2005-02-01. "A carta aviso para a fiscalização … foi enviada em 17-09-2004.", cfr. fls. 35 a 78.

F) A notificação da liquidação adicional de IRC e juros compensatórios do exercício de 2002 ocorreu em 07, 14 e 15 de Julho de 2005, vide docs. de fls. 79 a 85

G) Dívidas exequendas resultantes, no fundamental, de liquidações originadas em correcções técnicas e correcções por métodos indirectos; liquidações judicialmente impugnadas, por exemplo nas impugnações 1431/05.5B, 1551/05.6B e 329/06.4B, cfr. relatório de inspecção de fls. 35 a 78, fl. 27 e 28 e consulta do Sitaf;

H) A originária devedora exercia a actividade de "Selecção e colocação de pessoal", à qual corresponde o CAE 74 500, não possuindo outro património para além das viaturas usadas para o transporte do pessoal, vide fls. 38, in fine e depoimento da testemunha Ana Luísa Vai Pires Salgado que foi TOC daquela devedora;

1) O Oponente, juntamente com os dois outros sócios da originária devedora, era pessoa trabalhadora, preocupada com os seus trabalhadores, controlando o trabalho que estes faziam, cfr. depoimento das primeiras cinco testemunhas as quais nesta parte demonstraram conhecer o oponente e demais sócios pois que ou foram TOC ou empregado deste, trabalhadores da originária devedora ou empresa que a antecedeu, a Maiexonorte.

VI. Na única conclusão das suas alegações diz o recorrente: *«O oponente não tem culpa de a devedora originária não ter bens para cumprir com dívidas tributárias».*

Ora isto desde logo na leva a que a única questão a conhecer no presente recurso é a da culpa.

A apreciação ou determinação da existência de culpa sem que para tal seja necessário interpretar normas legais ou recorrer à sensibilidade jurídica do julgador, constitui matéria de facto, da exclusiva competência das instâncias, que não do tribunal de revista" (Neste sentido, entre outros, v. Acórdão do STA (2ª Secção), de 11.03.1998 – Recurso n.º 22.016; em sentido idêntico, entre muitos outros, v. os Acórdãos do mesmo Tribunal, de 17.11.1999 – Recurso n.º 24.212, de 24.11.1999 – Recurso n.º 24.085, de 07.12.1999 – Recurso n.º 23.846, de 24.05.2000 – Recurso n.º 24.724, de 09.02.2000 – Recurso n.º 24.423, de 31.05.2000 – Recurso n.º 24.090, de 22.11.2000 – Recurso n.º 25.334, de 28.11.2001-Recurso n.º 26.343 e de 29.01.2003 – Recurso n.º 1647/02-30)

"O juízo sobre a culpa a que alude o artigo 13º do CPT apenas pode ser extraído por tribunais com poderes de cognição no domínio da matéria de facto" (Acórdão do STA (2ª Secção) de 16.05.2001 – Recurso n.º 24.499).

Ora, este Supremo apenas tem competência para conhecer de decisões dos tribunais tributários quanto estiver em causa matéria exclusivamente de direito (artº 26º, alínea b) do ETAF).

Sendo assim, é competente para conhecer do recurso o Tribunal Central Administrativo Norte (artºs 38º, alínea a) do ETAF e 2º do Decreto-Lei n.º 325/2003, de 29 de Dezembro).

Uma vez que este Tribunal havia declarado a sua incompetência, por força do artº 5º, n.º 2 do ETAF, prevalece a decisão deste Supremo Tribunal ("*Existindo, no mesmo processo, decisões divergentes sobre questão de competência, prevalece a do tribunal de hierarquia superior").*

VII. Nestes termos e pelo exposto declara-se este Supremo Tribunal incompetente, em razão da hierarquia, para conhecer do recurso, sendo competente o Tribunal Central Administrativo Norte.

Ao abrigo do disposto no artº 18º, n.º 2 do CPPT, pode o interessado, no prazo de 14 dias a contar da notificação da decisão, requerer a remessa do processo ao tribunal competente.

Sem custas.

Lisboa, 6 de Julho de 2011. — *Valente Torrão* (relator) — *Dulce Neto — Casimiro Gonçalves.*

Acórdão de 6 de Julho de 2011.

Assunto:

Imposto sucessório. Quotas de sociedades comerciais. Fixação do valor patrimonial. Avaliação. Impugnação judicial. Esgotamento dos meios graciosos.

Sumário:

I — Para efeitos de liquidação de imposto sucessório, os actos praticados pela Administração Tributária de fixação dos valores que serviram de base à liquidação são susceptíveis de avaliação, com excepção dos casos expressamente indicados no n.ºs 1.º a 3.º do art. 87.º do CIMSISD.

II — Os casos em que o imposto sucessório é liquidado com base no valor de quotas de sociedades fixado pela Administração Tributária, nos termos do art. 77.º do CIMSISD, estão abrangidos pelo regime do corpo daquele art. 87.º, desde que não tenha ainda havido avaliação no processo administrativo de liquidação.

III — Assim, os contribuintes que discordem do acto de fixação do valor das quotas, subjacente ao acto de liquidação de imposto sucessório que lhes for notificado, devem contestá-lo, no prazo de oito dias, sendo a consequência de não o fazerem a caducidade do direito de contestarem a referida fixação.

IV — Não tendo sido requerida a avaliação, não pode admitir-se a impugnação judicial para discussão da legalidade da fixação do valor das quotas, pois, à face do artigo 134.º, n.º 7, do CPPT, ela não é permitida sem prévio esgotamento dos meios graciosos admissíveis para apreciar a sua legalidade.

Processo n.º 399/11-30.
Recorrente: Alexandre Diogo Ferreira Lopes.
Recorrido: Fazenda Pública.
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. António Calhau.

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

I – Alexandre Diogo Ferreira Lopes, com os sinais dos autos, não se conformando com a decisão do Mmo. Juiz do TAF de Castelo Branco que julgou improcedente a impugnação judicial por si deduzida contra a liquidação do imposto sucessório efectuada pelo SF da Sertã, dela vem interpor recurso para este Tribunal, formulando as seguintes conclusões:

1- As formalidades que a lei impõe em direito tributário são garantia da defesa e direito dos contribuintes, pelo que neste campo de direito que é gravoso para o cidadão as formalidades se devem ter sempre como essenciais, só sendo passíveis de degenerescência quando a lei expressamente o consagra.

2- Analisada a notificação do impugnante de fls. 34, 35 e 36 do PA constata-se que da mesma consta:

"*Os valores que serviram de base à liquidação poderão ser objecto de contestação, **por qualquer das seguintes formas***: (sublinhado nosso)

Contestação dos valores que serviram de base à liquidação nos termos do artigo 87.º do Código deste imposto, no prazo de oito dias a contar da assinatura do aviso de recepção que acompanha a presente notificação;

Reclamação graciosa ou impugnação judicial nos termos, fundamentos e prazos previstos respectivamente nos artigos 68.º/70.º ou 99.º/102.º do código do procedimento e do processo tributário.

3- Ora, tal notificação deu ao contribuinte a faculdade de atacar a liquidação de uma forma ou de outra.

4- Pelo que, não pode, agora, impossibilitar o recorrente do direito e discutir a liquidação por não ter contestado a liquidação quando aquele tinha a faculdade de o fazer duma forma ou de outra, conforme foi notificado.

5- Pelo que, mal andou o tribunal *a quo* ao julgar a excepção da inadmissibilidade de impugnação.

6- Tanto mais que, em momento posterior, e já em sede de resposta à impugnação, a administração fiscal veio corrigir a liquidação, conhecendo os fundamentos aduzidos pelo impugnante, dando-lhe por isso razão.

7- O acto tributário impugnado foi parcialmente revogado e, em consequência, foi o valor das respectivas quotas transmitidas considerado para efeitos de liquidação de Imposto sobre Sucessões e Doações.

8- Foi dada razão ao impugnante já na fase de impugnação.

9- Porém, continuou a administração fiscal a entender que o valor de € 34.606,87, constante do relatório referente à avaliação das quotas, da referida sociedade, e indevidamente considerado como Prestações Suplementares, encontrava-se sujeito a tributação.

10- E é desta parte que actualmente se encontra em apreciação pelo presente tribunal.

11- Tanto mais que, em como resulta da P.I. de Impugnação Judicial art.ºs 32.º a 33.º, o valor a pagar pelo ora impugnante, pelas quotas adquiridas gratuitamente aos sócios, seus pais, calculado em função da situação líquida resultante do Balanço de 31/12/2002, expurgado do montante referente a prestações suplementares, é de € 3.684,43, conforme cálculos que se apresentaram e se dão como reproduzidos, e que o impugnante já liquidou junto da administração fiscal, conforme documento junto à P.I. da Impugnação Judicial.

12- O que se discute é se o valor considerado no Balanço de 31/12/2002, n.º 2, de € 34.606,87 prefigura ou não prestações suplementares.

13- Não se discute o valor da quota, o que se discute e se pôs em causa são o valor das prestações suplementares de capital e a sua admissibilidade.

14- É uma questão de direito e não de valor.

15- Pois, não sendo as mesmas legalmente e contratualmente admissíveis, porquanto o Pacto da Sociedade não as prevê.

16- Sendo que, face à lei aplicável *in casu*, resulta que a inclusão de tal verba de € 34.606,87 no balanço de 31/12/2002 ficou-se a dever a mero lapso contabilístico, ou até mesmo desconhecimento e ignorância da lei, de quem assim classificou tal quantia no aludido Balanço.

17- Tanto mais que, estabelece o art.º 210.º do Cód. Soc. Comerciais:

"*1.º- Se o contrato de sociedade assim o permite, podem os sócios deliberar que lhe sejam exigidas prestações suplementares.*

(...)".

18- Como resulta expressamente do contrato da sociedade Automodelar de Cernache, Lda., este não prevê, nem permite, que os sócios possam fazer prestações suplementares de capital.

19- Assim sendo, como é, a terem sido prestadas, que não foram, as mesmas são nulas, e de nenhum efeito, devendo proceder-se à sua correcção contabilística para suprimentos de capital.

20- É claro que, se o balanço não estiver feito de acordo com as ditas regras contabilísticas e legais que presidem à sua elaboração, há que corrigi-lo, nem por isso deixando o valor das quotas sociais de ser determinado pelo mesmo balanço – só que, agora, depois de corrigido – regra 4.ª do aludido § 3.º do artigo 20.º.

21- O artigo 77.º do CIMSISSD dá expressão prática a estas regras.

22- Teve lugar a audiência de discussão e julgamento nos presentes autos, o impugnante fez prova da veracidade do que alegou.

23- A ser conhecida a excepção peremptória da admissibilidade da impugnação, devia tê-lo sido antes do julgamento, o que não foi.

24- Pelo que, em face do que se alega, deve a sentença ser revogada e substituída por outra que aprecie a questão de mérito da impugnação.

Não foram apresentadas contra-alegações.

O Exmo. Magistrado do MP junto deste tribunal emite parecer no sentido de que o recurso não pode proceder, devendo confirmar-se o julgado recorrido.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

II – Na decisão recorrida, consideraram-se provados os seguintes factos:

- A petição de impugnação foi apresentada no SF da Sertã em 17/3/2006, registo 4308, [cfr. fls. 3 da impugnação], e apresentada em 30/3/2006 neste TAF, cfr. fls. 2.

- Em 10/11/2003, foi instaurado o processo de liquidação de imposto sobre as sucessões e doações, por doação de António Marques Lopes e mulher Maria de Fátima da Silva Ferreira Lopes de uma quota da sociedade comercial por quotas "Auto Modelar de Cernache, Lda., ", NIPC 500036292, a seu filho Alexandre Diogo Ferreira Lopes, cfr. fls. 2 do PA.

- Com base na avaliação efectuada pelos serviços da Divisão de Inspecção Tributária da Direcção de Finanças de Castelo Branco, foram tidos em consideração como valor da quota transmitida a quantia de € 77.804,00 e o valor do saldo das contas pessoais do autor à data da transmissão, € 638.266,17, e efectuada a demonstração da liquidação, cfr. fls. 2/3 e relatório de avaliação de quotas, artigo 77.º CIMSISSD, de fls. 23/32.

- Por ofício 2462, de 18/11/2005, foi o impugnante notificado da liquidação do imposto sobre as sucessões e doações, com a demonstração da liquidação, incluindo os valores base à liquidação e imposto apurado, no montante de € 1.426,06, cfr. fls. 34/35.

- Foi advertido, na notificação, de que os valores que serviram de base à liquidação poderão ser objecto de contestação, pela forma de contestação dos valores que serviram de base à liquidação, nos termos do art.º 87.º do CIMSISSD, no prazo de 8 dias a contar da assinatura do aviso de recepção que acompanha a presente notificação, e reclamação graciosa ou impugnação judicial nos termos, fundamentos e prazos dos artigos 68.º/70.º ou 99.º/102.º do CPPT.

III – Vem o presente recurso interposto da decisão do Mmo. Juiz do TAF de Castelo Branco que julgou improcedente a impugnação judicial deduzida pelo ora recorrente contra a liquidação de imposto sucessório efectuada pela AT relativamente a quotas de sociedades comerciais.

Para tanto considerou o Mmo. Juiz *a quo* que não tendo o impugnante contestado os valores que serviram de base à liquidação do imposto autonomamente, através de meio gracioso, nos termos do artigo 87.º do CIMSISD, não podia agora ver discutida a legalidade de tal fixação em impugnação do acto de liquidação.

Vejamos. Dispõe o artigo 87.º do CIMSISD que «*No prazo de oito dias a contar da notificação, os contribuintes que não se conformarem com os valores sobre que foi liquidado o imposto poderão contestá-los, por si, seus representantes legais ou mandatários, requerendo avaliação dos bens ainda não avaliados no processo, salvo tratando-se dos seguintes:*

1.º Bens mobiliários ou imobiliários cujo valor tenha sido o atribuído em inventário, título de partilhas ou liquidação de estabelecimento comercial ou industrial;

2.º Quotas ou partes em sociedades que não sejam por acções e continuem com o contribuinte, quando o seu valor tenha sido o atribuído em partilha;

3.º Bens mencionados no n.º 7.º e última parte do n.º 4.º do artigo 79.º e no n.º 1.º deste artigo, quando não tenha sido aplicada a fórmula constante da alínea a) da regra 5.ª do § 3.º do artigo 20.º».

Assim, tendo a AT procedido a uma correcção dos valores sobre que foi liquidado o imposto, e não concordando o ora recorrente com ela deveria ter contestado tais valores, requerendo uma avaliação das quotas sociais, nos termos do citado artigo 87.º do CIMSISSD, como foi expressamente indicado na notificação da liquidação, como se vê pelo documento de fls. 34/35 (v. também neste sentido o acórdão deste STA de 13/4/2011, proferido no recurso n.º 926/10).

Não o fazendo, caducou o direito de contestar a referida fixação.

Por isso, tem de se considerar assente o valor fixado, independentemente de se estar perante uma situação em que a correcção dos valores tenha cobertura legal e de ter sido efectuada em termos adequados.

Designadamente, não tendo sido requerida a avaliação, não pode admitir-se a impugnação judicial para discussão da legalidade da fixação de tais valores, pois, como estabelece o n.º 7 do artigo 134.º do CPPT, esta só poderá ter lugar depois de esgotados os meios graciosos previstos no procedimento de avaliação.

Alega o recorrente que, constando da notificação que lhe foi efectuada, quer a possibilidade de contestar os valores que serviram de base à liquidação, quer a possibilidade de reclamar ou impugnar esta liquidação, não lhe pode ser negado o direito de discutir esta, apenas por não ter previamente contestado aqueles valores, quando de acordo com a referida notificação tinha a faculdade de o fazer duma forma ou de outra.

Mas não tem, de facto, razão o recorrente.

A notificação em alternativa - para contestar os valores ou impugnar - não significa que o contribuinte possa usar indistintamente qualquer delas, antes terá de o fazer de acordo com os fundamentos legalmente admissíveis e que, no caso, se verifiquem.

Assim, não concordando com os valores atribuídos, teria de os contestar no prazo de oito dias.

E, depois, se a liquidação sofresse de qualquer ilegalidade, poderia impugná-la.

É o que expressamente consta da notificação: era possível a reclamação graciosa ou impugnação judicial mas «nos termos, fundamentos e prazos dos artigos...».

E, como resulta do n.º 7 do artigo 134.º do CPPT, os actos de fixação dos valores patrimoniais só podem ser impugnados depois de esgotados os meios graciosos previstos no processo de avaliação.

Não se trata de impedir a impugnação do acto de liquidação com fundamento em qualquer ilegalidade mas apenas de impedir que nesta se contestem os valores que serviram de base à mesma sem previamente se terem esgotado os meios graciosos.

Ou seja, questionando o recorrente apenas estes valores, não se está perante qualquer faculdade de o fazer de uma ou outra forma mas antes perante uma imposição legal que obriga os interessados a só os poderem impugnar depois de esgotarem primeiro os meios graciosos previstos no respectivo processo de avaliação.

A decisão recorrida que assim entendeu não merece, por isso, qualquer censura.

IV – Termos em que, face ao exposto, acordam os Juízes da Secção de Contencioso Tributário do STA em negar provimento ao recurso, confirmando-se, assim, a decisão recorrida.

Custas pelo recorrente, com procuradoria que se fixa em 1/6.

Lisboa, 06 de Julho de 2011. — *António Calhau* (relator) — *Casimiro Gonçalves — Brandão de Pinho.*

Acórdão de 6 de Julho de 2011.

Assunto:

Esclarecimento de Acórdão. artigos 669.º e 732.º do Código de Processo Civil.

Sumário

I — Nos termos dos artigos 669.º e 732.º do CPC, pode qualquer das partes requerer ao tribunal que proferiu o acórdão o esclarecimento de alguma obscuridade ou ambiguidade que ele contenha.

II — Só pode aclarar-se ou esclarecer-se um acórdão se ele contiver alguma obscuridade ou ambiguidade, sendo que ele será obscuro se contiver alguma passagem cujo sentido não se compreende e ambíguo quando permita interpretações diferentes.

Processo n.º 409/11-30.
Recorrente: ENSIGEST – Gestão de Estabelecimentos de Ensino, S.A.
Recorrido: Fazenda Pública.
Relatora: Exmª. Srª. Consª. Drª. Isabel Marques da Silva.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 – ENSIGEST – Gestão de Estabelecimentos de Ensino, SA, recorrente nos presentes autos, notificada do nosso acórdão do passado dia 11 de Maio (de fls. 131 a 138 dos autos), vem, por requerimento de fls. 151 a 155 dos autos, *nos termos do n.º 1 do art. 669.º do CPC conjugado com a alínea e) do n.º 2 do CPPT, apresentar pedido de esclarecimento* do referido acórdão nos termos seguintes:

1º Em 17-05-2011 a recorrente foi notificada do douto acórdão da 2ª secção de Contencioso Tributário do supremo Tribunal Administrativo que negou provimento ao recurso apresentado.

2º Pensamos contudo que, provavelmente por inépcia da recorrente que não conseguiu a clareza suficiente nas suas alegações de recurso e, anteriormente, de reclamação, toda a fundamentação do douto acórdão labora num equívoco tremendo, que vem já da 1ª instância, e que cria uma barreira que parece intransponível do ponto de vista do direito e da justiça.

3º De facto, no ponto 4 do relatório do douto acórdão delimita a questão a decidir em sentido diverso da pretensão da recorrente tendo em consideração as alegações de recurso.

4º Tal como na douta decisão anterior procura-se, também aqui, incrustar a ideia de que a recorrente pretende o reconhecimento oficioso da prescrição do procedimento contra-ordenacional (ao nível do serviço instrutor dos vários processos contra-ordenacionais ou do tribunal) fora dos prazos previstos na lei para a sua arguição.

5º Contudo, se atendermos com atenção a todas as peças processuais do processo chegaremos à conclusão de que o que se pretende do Tribunal é tão só saber se as normas constantes da informação e despacho aplicadas durante o procedimento de contra-ordenação estão feridas de ilegalidade; pretende a recorrente apenas aquilatar da validade dos actos praticados pelo órgão instrutor dos processos.

6º Para respondermos a esta questão temos, antes de mais, atender a alguns factos:

7º Em 08-04-2010 a recorrente solicitou ao serviço instrutor do processo de contraordenação informações sobre os motivos da delonga do procedimento de determinação da coima que lhe foi aplicada nos vários processos contra-ordenacionais.

8º Sem se refugiar numa eventual resposta do tipo "o prazo para arguir sobre a prescrição do procedimento contra-ordenacional terminou em…pelo que fez caso julgado" o serviço instrutor numa atitude responsável emitiu uma informação expondo o normativo seguido naquele procedimento.

9º Pelo que, em 27 de Abril de 2010, o Serviço de Finanças do Porto -5 emitiu uma informação com o correspondente despacho de concordância do chefe dos serviços, em que assumiu perante a arguida que durante o procedimento de contraordenação havia aplicado certas normas jurídicas que aqui se dão por reproduzidas para todos os efeitos legais.

10º Analisando as normas constantes daquela informação verificou a recorrente que o normativo que havia sido aplicado era um completo abuso das normas de direitos e garantias dos contribuintes.

11º Portanto, naquela informação, salvo melhor opinião, estavam expressas ilegalidades ocorridas durante o procedimento de contraordenação que lesavam os direitos e legítimos interesses da recorrente.

12º Ora perante o conhecimento daquelas ilegalidades – realce-se que isto aconteceu apenas através daquela informação e naquela data (28-04-2010) – não podia a recorrente deixar de usar todos os meios ao seu alcance para reverter tal injustiça, daí ter recorrido ao dispositivo do art. 276º do CPPT, por ser o meio mais adequado.

13º Ora, provavelmente porque as normas violadas dizem respeito à suspensão do prazo prescricional do procedimento de contraordenação tem-se verificado uma tendência para se considerar que a recorrente pretende através de um "expediente" não convencional a extinção do procedimento contra-ordenacional por prescrição.

14º Sucede que não é isso que está em causa.

15º Há um pressuposto de legalidade subjacente à actuação da administração e a recorrente não suspeitava, nem tinha qualquer indicação nesse sentido, de que pudessem ter ocorrido as referidas ilegalidades antes de 28-04-2011, quando foi informada das normas que haviam sido aplicadas à sua situação.

16º Por tudo isto, o que se pretendia e se pretende, com a intervenção do Tribunal, é a análise da legalidade das normas constantes daquela informação e despacho, conhecido supervenientemente. E que, consideradas estas ilegais, atendendo à gravidade dos interesses lesados, não poderá ser outra a decisão a proferir pelo Tribunal que não seja a da anulação de todo o procedimento contra-ordenacional referido com as legais consequências.

17º Parece absurdo mas de facto passaram cerca de oito anos desde o cometimento da 1ª infracção tributária e cerca de sete anos após o cumprimento da obrigação fiscal subjacente (entrega do imposto retido) estando-se ainda agora a discutir a respectiva sanção.

18º E não se pode acusar a recorrente desse atraso, pois só para fixar a coima demorou o serviço instrutor do processo mais de seis anos.

19º Portanto, o que se pretende é que seja feita justiça e que cada um assuma as suas responsabilidades neste procedimento.

20º A administração fiscal está sujeita ao princípio da legalidade, a sua atuação só pode estar conforme com a lei.

Nestes termos,

Requer-se a V. Exa. Que se digne esclarecer porque centrou o acórdão apenas na questão do reconhecimento oficioso da prescrição e não abordou a questão essencial suscitada na motivação do recurso que são as ilegalidades cometidas, e reconhecidas supervenientemente pela administração tributária, aquando da instrução do procedimento contra-ordenacional.

2 – Notificada a Fazenda Pública (fls. 159 dos autos), nada veio dizer.

Com dispensa de vistos, vêm os autos à conferência.

3 – Apreciando.

Dispõe o artigo 669.º, n.º 1, alínea a) do Código de Processo Civil (CPC), aplicável *ex vi* da alínea e) do artigo 2.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), que *pode qualquer das partes requerer no tribunal que proferiu* o acórdão o *esclarecimento de alguma obscuridade ou ambiguidade da decisão ou dos seus fundamentos.*

Constitui jurisprudência pacífica (cfr., a título de exemplo, o Acórdão de 1 de Julho de 2009, rec. n.º 866/08), que só pode aclarar-se ou esclarecer-se um acórdão se ele contiver alguma obscuridade ou ambiguidade, sendo que ele será obscuro se contiver alguma passagem cujo sentido não se compreende e ambíguo quando permita interpretações diferentes (v., por todos, os acórdãos de 12/1/00 e de 10/5/00, recursos n.ºs 13491 e 22648, respectivamente).

Como ensina JOSÉ ALBERTO DOS REIS (Código de Processo Civil Anotado, volume V, pp. 151 e 153) "a sentença é obscura quando contém algum passo cujo sentido seja ininteligível; é ambígua, quando alguma passagem se preste a interpretações diferentes. Num caso, não se sabe o que o Juiz quis dizer; no outro, hesita-se entre dois sentidos diferentes e porventura opostos".

Ora, para poder ser atendido o requerimento de esclarecimento ou aclaração necessário é que se aponte, concretamente, a obscuridade ou ambiguidade, cujo esclarecimento se pretende, e que se trate realmente de vício que prejudique a compreensão da sentença.

No caso dos autos, porém, nenhuma obscuridade ou ambiguidade é apontada ao acórdão cujo esclarecimento se requer, antes pretendendo a requerente que se esclareça *porque* se *centrou o acórdão apenas na questão do reconhecimento oficioso da prescrição e não abordou a questão essencial suscitada na motivação do recurso que são as ilegalidades cometidas, e reconhecidas supervenientemente pela administração tributária, aquando da instrução do procedimento contra-ordenacional.*

Parece, contudo, desconhecer a requerente que este Supremo Tribunal funciona como tribunal de revista, constituindo objecto imediato do recurso a sentença recorrida, sendo que, no caso dos autos, a sentença sindicada por via do recurso decidira *indeferir liminarmente a petição de reclamação por erro na forma de processo insusceptível de convolação,* sendo, pois, a questão a decidir no recurso a de saber se tal indeferimento liminar se justificava.

Se a sentença recorrida deixou de conhecer de algum dos fundamentos da reclamação judicial ou se tal sucedeu no Acórdão deste Supremo Tribunal proferido nos presentes autos, teria o recorrente o ónus de invocar oportunamente a existência de nulidade da(s) decisão(ões) por omissão de pronúncia, pois que a existência de tal vício não é de conhecimento oficioso.

Não parece, contudo, que assim seja, atentas as conclusões das alegações de recurso que oportunamente apresentou e que delimitam o objecto deste, sendo ainda manifesto – atento o pedido formulado na sua petição de reclamação (a fls. 35 dos autos) -, que o efeito jurídico pretendido pela então reclamante com a sua reclamação era o da declaração, pelo tribunal, da prescrição do procedimento de contra-ordenação e consequente arquivamento dos autos de execução fiscal.

Ora, se tal se deveu a *inépcia da recorrente que não conseguiu a clareza suficiente nas suas alegações de recurso e, anteriormente, de reclamação,* com isso conduzindo, segundo palavras suas, a que a fundamentação do acórdão proferido nos presentes autos tenha laborado *num equívoco tremendo, que vem já da 1ª instância, e que cria uma barreira que parece intransponível do ponto de vista do direito e da justiça*, apenas de si própria poderá legitimamente queixar-se, e eventualmente redimir-se no futuro, prevenindo eventuais obscuridades e ambiguidades das peças processuais que apresente.

De tais vícios não padece, porém, o Acórdão recorrido, que nem é ininteligível, nem se presta a interpretações diferentes, sendo pois manifesto que nenhum esclarecimento haverá que prestar, pelo que o requerimento será indeferido.

– Decisão –

4 - Termos em que, face ao exposto, acordam os juízes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em indeferir o requerido.

Custas pela requerente, fixando-se a taxa de justiça devida em 2 UC (s).

Lisboa, 6 de Julho de 2011. — *Isabel Marques da Silva* (relatora) — *Brandão de Pinho — Dulce Neto.*

Acórdão de 6 de Julho de 2011.

Assunto:

Avaliação da matéria tributável (artº 89º-A da LGT). Recurso para o tribunal tributário. Caso resolvido ou decidido.

Sumário:

I — Da decisão de avaliação da matéria colectável por método indirecto, atinente a "manifestações de fortuna", cabe recurso para o tribunal tributário, no prazo de 10 dias — nos termos das disposições combinadas do n.º 7 do artigo 89.º-A da Lei Geral Tributária, e do n.º 2 do artigo 146.º-B do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

II — A decisão de avaliação constitui acto destacável do procedimento administrativo, pelo que se forma caso decidido ou caso resolvido na falta de recurso judicial dessa decisão, a qual, assim, se consolida na ordem jurídica, não podendo ser posta em causa na impugnação judicial da liquidação respectiva.

III — Deste modo, não é inconstitucional a interpretação segundo a qual a impugnação judicial de liquidação adicional de IRS não pode ter por fundamento a decisão de avaliação da matéria tributável por "sinais exteriores de riqueza", pois que a lei prevê a impugnabilidade directa e autónoma desta decisão através do recurso referido no n.º 1 supra.

IV — Não tendo os recorrentes feito uso do recurso referido em 1 supra, mas de impugnação judicial em que pedem a anulação da liquidação, este meio é adequado à anulação, mas o pedido deve improceder porque estando consolidada a matéria tributável, esta já não pode ser posta em causa na impugnação.

Processo n.º 422/11-30.
Recorrente: José dos Santos de Carvalho e outra.
Recorrida: Fazenda Pública.
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. Valente Torrão.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

I - José dos Santos Carvalho e mulher Maria Mercedes Félix da Mota, melhor identificados nos autos, vêm recorrer da decisão do Mmº Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Mirandela, que julgou procedente a verificação do erro na forma de processo insusceptível de convolação e absolveu a Fazenda Pública da instância, no processo de impugnação judicial por eles deduzido, contra as liquidações adicionais de IRS do ano de 2004 no valor de 32.422,24 €, apresentando, para o efeito, alegações nas quais concluem:

Iª)- Os aqui recorrentes interpuseram impugnação judicial da liquidação de IRS, que lhes adveio por virtude da fixação de matéria colectável ao abrigo do sistema presuntivo das manifestações de fortuna, invocando a inconstitucionalidade do n.º 4 do artigo 89º-A da LGT, cuja interpretação demasiado cingida à letra conduz a situação de inaceitável iniquidade, como é o caso sub judice.

IIª) - Isto porque, admitir o afastamento da tributação pelo rendimento presumido apenas nos casos em que o sujeito passivo demonstre a totalidade da fonte da sua fortuna é transformar a presunção de rendimento padrão, que até aqui podia ser ilidida, numa autêntica presunção absoluta.

IIIª) - O que constitui afronta ao princípio constitucional da capacidade contributiva, uma vez que nada valerá ao SP demonstrar o que quer seja, ainda que lhe falte um único Euro para justificar uma aquisição.

IVª) - Tal entendimento ofende os princípios constitucionais da igualdade e da capacidade contributiva contidos nos artigos 13º, n.º 1, 103º n.º 1 e 104º, n.º 1 da Constituição, bem como o princípio da proporcionalidade que dimana do artigo 18º, n.º 2 da mesma Lei Fundamental.

Vª) - Além de significar um autêntico confisco, como se a avaliação indirecta de rendimento tributável tivesse o fim último de reprimir e não quantificar, este sim, o que se pretende com tal mecanismo.

VIª) – O único reparo que os recorrentes esgrimem contra a fixação de matéria colectável e consequente liquidação de imposto em causa nos autos, é exclusiva e especificamente a invocada inconstitucionalidade daquele normativo, o n.º 4 do artigo 89º-A da LGT, ao abrigo do qual se praticou o acto manifestamente lesivo.

VIIª) - A questão da conformidade constitucional de uma determinada norma, interpretada em certo sentido e que serve de instrumento à prática de um acto lesivo de direitos, deve ser suscitada na

primeira instância judicial a que se acede e para que esta se possa pronunciar sobre a questão, como resulta da Lei de Organização, Funcionamento e Processo do TC (Lei n.º 28/82 de 15 de Novembro).

VIIIª) - Nos termos do n.º 2 do artigo 72º da Lei de Organização, Funcionamento e Processo do Tribunal Constitucional — Lei n.º 28/82 de 15 de Novembro, os recursos só podem ser interpostos pela parte que haja suscitado a questão da inconstitucionalidade de modo processualmente adequado perante o tribunal que proferiu a decisão recorrida, em termos de este estar, obrigado a dela conhecer.

IXª) - Todo o recurso que se interponha para o referido TC, aliás, está sujeito ao patrocínio judiciário obrigatório, requisito que não é exigido pelo n.º 3 do artigo 146º-B do CPPT, que por seu turno, nem sequer impõe qualquer formalismo especial ao recorrente.

Xª) - Não se vê portanto como é que no recurso a que alude o artigo 146º-B do CPPT para o qual remete o n.º 8 do artigo 89º-A da LGT, um SP possa suscitar de modo processualmente adequado a inconstitucionalidade dos nºs 3 e 4 deste normativo, quando aquele sequer lhe exige o patrocínio judiciário.

XIª) - Deste modo é forçoso concluir que o recurso previsto no artigo 146º-B do CPPT não pode ser o meio processual idóneo e adequado a suscitar questões de inconstitucionalidade de normas, designadamente quando são essas as únicas a merecer reparo nos actos ao abrigo das quais foram dimanados, como sucede nos presentes autos.

XIIª) - Ao julgar que existe erro na forma de processo, considerando processualmente precludido o direito de invocar a referida inconstitucionalidade, e consequentemente absolver a Fazenda Publica da instância, o Tribunal a quo denega aos impugnantes o direito à tutela jurisdicional efectiva a que aludem os artigos 268º n.º 4 e 20º n.º 1 da CRP.

XIIIª) - A impugnação da liquidação de imposto é o único meio processual idóneo e adequado a invocar a constitucionalidade de normas, uma vez que o recurso a que alude o artigo 146º-B do CPPT dispensa o recorrente de obedecer a formalidades especiais e mais grave, dispensa-o de patrocínio judiciário.

XIVª)- O que, por si só, traduz uma tal simplificação processual que se revela manifestamente incompatível com a arguição de inconstitucionalidade de normas, algo muito dificilmente acessível a um cidadão de inteligência mediana e nenhuma ciência.

XVª)- Portanto, o artigo 146º-B do CPPT a ser interpretado no sentido propugnado na Douta Sentença, padece de inconstitucionalidade, pois afronta os artigos 268º, n.º 4 e 20º, nº1, ambos da CRP, o que deverá ser declarado.

XVIª) - Consequentemente, ao denegar aos impugnantes o direito à tutela jurisdicional efectiva, a douta sentença em apreço, afronta igualmente os artigos 268º, nº4 e 20º, n.º 1 ambos da CRP.

XVIIª)- Devendo ser substituída por outra que aprecie o mérito da causa - a inconstitucionalidade do n.º 4 do artigo 89º-A da LGT – nos precisos termos em que esta é invocada na Petição inicial, consequentemente anulando todo o procedimento de liquidação de imposto (em sentido amplo),

Que é o que mais se peticiona por esta via, assim se fazendo a tão costumada Justiça.

II – Não foram apresentadas contra alegações.

III - O MP emitiu parecer que consta a fls. 139/140 no qual defende que, *"A decisão de absolvição da Fazenda Pública da instância deve ser revogada e substituída por decisão de improcedência da impugnação judicial."*

IV. Colhidos os vistos legais, cabe decidir.

V. Com interesse para a decisão foram dados como provados em 1ª instância os seguintes factos:

1ª). Em 20/2/2008 os impugnantes foram notificados da fixação do rendimento colectável referente a IRS do ano de 2004, por métodos indirectos, ao abrigo do disposto no artº 89º A da LGT, tendo também tomado conhecimento de que "*De harmonia com o disposto nos artigos 89º-A, n.º 6 e 146º-B do CPPT, da (s) mesma (s) decisão (decisões) cabe recurso para o Tribunal Administrativo e Fiscal de Mirandela, a apresentar no prazo de dez dias a contar da data em que foi notificado da decisão (...)"*- fls. 18 e 81 a 83;

2. Os aqui impugnantes, previamente a esta acção, não "recorreram" para o TAF de Mirandela de harmonia com o disposto nos artigos 89º-A, n.º 6 e 146º B do CPPT.

3. A impugnação deu entrada em 23/6/2008 – fls. 62.

VI. A única questão objecto do presente recurso consiste em saber se, tendo a administração tributária procedido à correcção da matéria tributável de IRS, correcções essas que resultaram de inspecção tributária em que se recorreu à avaliação indirecta, ao abrigo do disposto no artº 89º-A, da LGT, com fundamento em "manifestações de fortuna", a forma processual para reagir contra o acto de liquidação é a impugnação judicial ou o recurso para o tribunal tributário de 1ª instância.

VI.1. Referem os recorrentes nas suas alegações que o único reparo que esgrimem contra a fixação de matéria colectável e consequente liquidação de imposto em causa nos autos, é exclusiva e especificamente a inconstitucionalidade daquele normativo, o n.º 4 do artigo 89º-A da LGT.

Ora, nos termos do n.º 2 do artigo 72º da Lei de Organização, Funcionamento e Processo do Tribunal Constitucional — Lei n.º 28/82 de 15 de Novembro, os recursos só podem ser interpostos pela parte que haja suscitado a questão da inconstitucionalidade de modo processualmente adequado perante o tribunal que proferiu a decisão recorrida, em termos de este estar, obrigado a dela conhecer.

Todo o recurso que se interponha para o referido TC, aliás, está sujeito ao patrocínio judiciário obrigatório, requisito que não é exigido pelo n.º 3 do artigo 146º-B do CPPT, que por seu turno, nem sequer impõe qualquer formalismo especial ao recorrente.

Não se vê como é que no recurso a que alude o artigo 146º-B do CPPT para o qual remete o n.º 8 do artigo 89º-A da LGT, um SP possa suscitar de modo processualmente adequado a inconstitucionalidade dos nºs 3 e 4 deste normativo, quando aquele sequer lhe exige o patrocínio judiciário.

Deste modo é forçoso concluir que o recurso previsto no artigo 146º-B do CPPT não pode ser o meio processual idóneo e adequado a suscitar questões de inconstitucionalidade de normas, sendo a impugnação da liquidação de imposto é o único meio processual idóneo e adequado a invocar essa constitucionalidade, uma vez que o recurso a que alude o artigo 146º-B do CPPT dispensa o recorrente de obedecer a formalidades especiais e mais grave, dispensa-o de patrocínio judiciário.

O que, por si só, traduz uma tal simplificação processual que se revela manifestamente incompatível com a arguição de inconstitucionalidade de normas, algo muito dificilmente acessível a um cidadão de inteligência mediana e nenhuma ciência.

Portanto, o artigo 146º-B do CPPT a ser interpretado no sentido propugnado na Douta Sentença, padece de inconstitucionalidade, pois, ao denegar aos impugnantes o direito à tutela jurisdicional efectiva, a douta sentença em apreço, afronta os artigos 268º, n.º 4 e 20º, n.º 1 ambos da CRP.

VI.2. Por sua vez, a decisão recorrida entendeu que, apesar de os recorrentes referirem que o único reparo que dirigem ao acto de fixação do rendimento tributável é a inconstitucionalidade dos nºs 3 e 4 do artº 89º da LGT, essa questão não pode ser separada da decisão impugnada, da qual os recorrentes tinham prazo de 10 dias para recorrer.

Ora, sendo o meio previsto nos artºs 89º-A, n.º 8 da LGT e 146º-B do CPPT o meio idóneo para atacar aquela decisão, não podiam os recorrentes atacar especificamente a inconstitucionalidade de normas, ocorrendo, por isso, erro na forma do processo.

VI.3. Também o MºPº, no seu parecer de fls. 139/140, refere que a questão da inconstitucionalidade deveria ter sido suscitada no recurso interposto ao abrigo do artº 89º-A da LGT, o qual não impede a discussão de qualquer questão de inconstitucionalidade ou ilegalidade suscitada pela decisão de avaliação indirecta da matéria colectável.

Vejamos então.

VI.4. A questão objecto do presente recurso foi já tratada no Acórdão deste Supremo Tribunal, de 24.09.2008, proferido no Processo n.º 0342/08, que aqui seguiremos de perto.

Conforme resulta dos autos, os recorrentes foram notificados da fixação do rendimento colectável, referente ao IRS do ano de 2004, por métodos indirectos, ao abrigo do artº 89º-A da LGT.

Por regra, o acto de determinação da matéria colectável não é susceptível de impugnação judicial autónoma, só podendo esse acto ser atacado na impugnação que venha a ser proposta do sequente acto de liquidação, processo onde poderá ser invocada qualquer ilegalidade ocorrida na fase de determinação da matéria colectável.

Hoje, o princípio da impugnação unitária encontra-se formulado no artigo 54.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, que dispõe o seguinte: "*Salvo quando forem imediatamente lesivos do direito do contribuinte ou disposição expressa em sentido diferente, não são susceptíveis de impugnação contenciosa os acto interlocutórios do procedimento, sem prejuízo de poder ser invocada na impugnação da decisão final qualquer ilegalidade anteriormente cometida"*.

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

Diz Alberto Xavier, in Conceito e Natureza do Acto Tributário, p. 243 e ss., que a lei fixou entre os dois actos um regime de prejudicialidade, cujas notas essenciais são as seguintes: sendo o acto autonomamente impugnável, quer o contribuinte, quer a Fazenda Pública têm legitimidade para interpor recurso do acto de determinação da matéria colectável; em relação à determinação da matéria colectável ocorre preclusão processual, uma vez que tal matéria não pode voltar a ser apreciada no procedimento administrativo de liquidação; e, se o acto não for oportunamente impugnado, o valor tributável torna-se definitivo, com força de caso decidido ou caso resolvido.

O princípio da inimpugnabilidade dos actos preparatórios cede perante o seu especial recorte – como diz Marcelo Caetano, Manual de Direito Administrativo, I, p. 244 e ss.; cf. também Freitas do Amaral, Curso de Direito Administrativo, I, p. 644 e ss..

Nos termos do n.º 7 do artigo 89.º-A da Lei Geral Tributária, sobre "Manifestações de fortuna e outros acréscimos patrimoniais não justificados", «*Da decisão de avaliação da matéria colectável pelo*

método indirecto constante deste artigo cabe recurso para o tribunal tributário, com efeito suspensivo, a tramitar como processo urgente, não sendo aplicável o procedimento constante dos artigos 91.º e seguintes».

E o n.º 8 do mesmo artigo 89.º-A da Lei Geral Tributária acrescenta que «*Ao recurso referido no número anterior aplica-se, com as necessárias adaptações, a tramitação prevista no artigo 146.º-B do Código de Procedimento e de Processo Tributário».* [Aliás, o n.º 5 deste artigo 146.º-B do Código de Procedimento e de Processo Tributário diz, ele próprio também, que «*As regras dos números precedentes aplicam-se, com as necessárias adaptações, ao recurso previsto no artigo 89.º-A da Lei Geral Tributária»]*.

Sob a epígrafe "*Tramitação do recurso interposto pelo contribuinte*", o apontado artigo 146.º-B do Código de Procedimento e de Processo Tributário preceitua que «*O contribuinte (...) deve justificar sumariamente as razões da sua discordância em requerimento apresentado no tribunal tributário de 1.ª instância da área do seu domicílio fiscal» [n.º 1]; que «A petição referida no número anterior deve ser apresentada no prazo de 10 dias a contar da data em que foi notificado da decisão (...)» [n.º 2]; e que «A petição referida no número anterior não obedece a formalidade especial, não tem de ser subscrita por advogado e deve ser acompanhada dos respectivos elementos de prova, que devem revestir natureza exclusivamente documental» [n.º 3]*.

Portanto – não sendo aplicável o procedimento constante dos artigos 91.º e seguintes à decisão de avaliação da matéria colectável pelo método indirecto, por "*Manifestações de fortuna e outros acréscimos patrimoniais não justificados*", constante do artigo 89.º-A da Lei Geral Tributária, de acordo com o n.º 7 do mesmo artigo 89.º-A –, o sujeito passivo, em tal situação, não tem a faculdade de «*solicitar a revisão da matéria tributável fixada»*, nos termos do n.º 1 do dito artigo 91.º da Lei Geral Tributária.

Mas, em contrapartida, o contribuinte goza da faculdade de «*recurso para o tribunal tributário»*, para impugnação da «*decisão de avaliação da matéria colectável», por meio de «petição (...) apresentada no prazo de 10 dias a contar da data em que foi notificado da decisão (...)».*

Assim, a decisão de avaliação da matéria colectável pelo método indirecto do artigo 89.º-A da Lei Geral Tributária constitui acto que, embora preparatório da liquidação (em sentido estrito), assume a natureza de acto prejudicial ou acto destacável pois que, desde logo, define uma situação jurídica, inserindo-se nas relações inter-subjectivas e condicionando irremediavelmente a decisão final. Como assim, é tal decisão de avaliação da matéria colectável, desde logo, susceptível de *«recurso para o tribunal tributário»,* constituindo-se sobre a questão, e na falta desse «recurso», caso decidido ou caso resolvido, de efeitos similares aos do caso julgado judiciário, consolidando-se a decisão na ordem jurídica, pese embora as ilegalidades de que porventura enfermasse, determinantes da sua anulabilidade (actos meramente anuláveis) – conforme, aliás, é o entendimento da jurisprudência reiterada e pacífica do Supremo Tribunal Administrativo.

É certo que a liquidação pode depois ser impugnada com fundamento em «qualquer ilegalidade». Acontece, porém, que a questão (prejudicial) do valor da matéria colectável tem autonomia na presente situação. Com efeito, e como decorre do regime legal e da doutrina acima apontados, a decisão de avaliação da matéria colectável, porque se trata de um acto destacável, volve-se em caso decidido ou caso resolvido, se não for atacada por meio de «recurso para o tribunal tributário», como no caso não foi.

VI.4. O entendimento exposto foi também seguido nos Acórdãos deste Supremo Tribunal, de 09.09.2009, proferido no Processo n.º 0188/09 e de 09.09.2009, proferido no Processo n.º 0334/09, não existindo motivação legal ou doutrinária que, por ora, justifique outra posição jurídica.

Ora, tal como resulta do n.º 1 do probatório, os recorrentes foram notificados de que poderiam, de harmonia com o disposto nos artºs 89º-A, n.º 6 e 146º-B do CPPT, recorrer da decisão de fixação da matéria colectável para o TAF de Mirandela no prazo de 10 dias da data da notificação.

Não tendo recorrido, esta decisão consolidou-se não podendo, por isso, ser posta em causa na impugnação posterior da liquidação.

VII. Conforme referido acima, a decisão recorrida absolveu a Fazenda Pública da instância por entender que existia erro na forma do processo e porque não era possível efectuar a respectiva convolação.

O MºPº, por sua vez, entende que os recorrentes usaram do meio processual próprio, só que o fundamento invocado não era adequado ao pedido de anulação da liquidação.

VII.1. Na sua petição inicial os recorrentes escreveram que vinham *"deduzir impugnação judicial contra o acto de liquidação de IRS praticado pelo Ex.mo Senhor Director-Geral dos Impostos que, referente ao ano de 2004, identificado pelo n.º 20085000032465 e pelo valor de 32.422,22 euros..."*

No artº 24º da mesma petição, escreveram ainda os recorrentes: "… *não podem os AA conformar-se com a liquidação de IRS do ano de 2004, porquanto emergente de errónea quantificação dos rendimentos que lhes foram fixados por recurso a métodos indirectos (artº 99º, alínea c) do CPPT) ainda mais porque a própria norma jurídica ao abrigo da qual se presumiu o rendimento " artº 89º-A da LGT " padece de inconstitucionalidade".*

E, finalmente, no artº 40º vieram requerer *a anulação da liquidação do IRS emergente da fixação da matéria tributável por métodos indirectos.*

VII.2. Determina o artº 99º do CPPT que constitui fundamento de impugnação qualquer ilegalidade. Ora, os recorrentes vieram formular o pedido de anulação da liquidação com fundamento em ilegalidade – erro no apuramento da matéria tributável, em seu entender apurada com base em norma inconstitucional.

Assim sendo, não ocorre o erro na forma do processo.

Porém, estando o juiz impedido de apreciar o mérito da impugnação, a decisão não poderá deixar de ser a absolvição da instância.

VIII. Nestes termos e pelo exposto, nega-se provimento ao recurso, mas com base na fundamentação acima referida, confirmando-se, contudo, a decisão de absolvição da instância da Fazenda Pública.

Custas pelos recorrentes, fixando-se a procuradoria em um sexto.

Lisboa, 6 de Julho de 2011. — *Valente Torrão* (relator) — *Dulce Neto — Casimiro Gonçalves.*

Acórdão de 6 de Julho de 2011.

Assunto:

Compensação da dívida. Caducidade da garantia. Princípio da boa-fé.

Sumário:

Independentemente da questão de saber se a AT é obrigada a notificar a recorrente para prestar nova garantia (caducada a anteriormente prestada) antes de proceder à compensação prevista no art. 89º do CPPT, tal compensação deve ter-se por ilegal, por violação do princípio da boa-fé, caso se provem circunstâncias concretas das quais se subsuma a ocorrência de uma efectiva situação de confiança justificada, traduzida, no caso, na convicção por parte da reclamante na determinação da AT quanto à sua actuação subsequente em caso de caducidade da garantia prestada, e caso se constate, por outro lado, uma actuação geradora de tal confiança, por parte da AT.

Processo n.º 589/11-30.
Recorrente: Fazenda Pública.
Recorrido: Transportes Malau, L.da
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. Casimiro Gonçalves.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

RELATÓRIO

1.1. A Fazenda Pública, no âmbito dos processos de execução fiscal n.º 3506200601004654 (principal) e n.º 3506200601005596 (apenso), recorre da sentença que, proferida pelo Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto, julgou procedente a reclamação apresentada por Transportes Malau, Lda., nos termos do art. 276º do CPPT, contra o acto que procedeu à compensação da dívida exequenda – IVA e juros compensatórios referente aos anos de 2002, 2003 e 2004, no montante de € 9.159,64 – com o seu crédito de IVA no valor de € 12.680,17.

1.2. A recorrente termina as alegações formulando as conclusões seguintes:

A. Vem o presente recurso interposto da douta sentença que concedeu provimento à reclamação e anulou o acto de compensação de dívidas de tributos, por considerar tal acto de compensação ferido de ilegalidade por violação do princípio da boa-fé, na medida em que é susceptível de trair a confiança da reclamante na actuação da Administração Tributária.

B. A compensação é uma forma de extinção de obrigações com base na circunstância de duas pessoas ou entidades serem simultânea e reciprocamente credor e devedor, prevista expressamente no art. 40º, n.º 2 da LGT para os créditos tributários.

C. Por sua vez, o art. 89º do CPPT determina que os créditos do executado resultantes de reembolso, revisão oficiosa, reclamação ou impugnação judicial de qualquer acto tributário, são obrigatoriamente aplicados na compensação das dívidas à Administração Tributária, excepto se estiver a correr prazo

para interposição de meio gracioso ou judicial, ou se estiver pendente um destes meios, desde que a dívida se encontre garantida nos termos do art. 169º do CPPT.

D. No caso em concreto, só após a caducidade da garantia bancária anteriormente prestada, como prevista expressamente na mesma, é que a Administração Tributária operou a compensação reclamada, sufragando-se na correcta interpretação do disposto na alínea b) do n.º 1 do art. 89º do CPPT, que "a contrario", obriga que a Administração Tributária efectue a aplicação de um crédito do executado na compensação das suas dívidas tributárias, desde que a dívida não se mostre garantida nos termos do art. 169º do CPPT, mesmo que esteja pendente processo judicial.

E. Entende a Fazenda Pública que o objecto da reclamação apresentada é tão só a conformidade do acto de compensação ao preceito aplicável – o art. 89º do CPPT, uma vez que a reclamante entendia que a garantia que havia prestado aquando da apresentação da reclamação graciosa se mantinha na pendência da impugnação, encontrando-se a dívida garantida.

F. A compensação efectuada é assim, legal, porque preencheu os requisitos exigidos por lei, designadamente no art. 89º do CPPT, aqui aplicável, porquanto, a dívida exequenda não se mostrava garantida nos termos do art. 169º do CPPT.

Aliás,

G. Assim o entendeu a Meritíssima Juiz de Direito, quando concluiu que não se encontravam "verificados os pressupostos legais que proíbem que a Administração Tributária proceda à compensação das dívidas – uma vez que, apesar de pender impugnação judicial, à data da compensação não existia garantia validamente prestada (por ter caducado anteriormente)".

Todavia,

H. Decidiu o Tribunal a quo, que no caso em concreto, impunha-se à Administração Tributária, em ordem ao cumprimento do princípio da boa fé que notificasse a reclamante, para, querendo, prestar nova garantia antes de proceder à compensação. Não o tendo feito, violou este princípio, na medida em que é susceptível de ter traído a confiança da reclamante sem que tivesse previamente tido oportunidade de prestar nova garantia de modo a obstar à prática do acto reclamado.

Ora,

I. De facto, a Administração Tributária, deve, no exercício das suas funções, actuar com respeito pelos princípios da igualdade, da proporcionalidade, da justiça, da imparcialidade e da boa-fé, ponderando os valores fundamentais do direito, designadamente, a confiança suscitada pela sua actuação e o objectivo a alcançar.

J. No entanto, deve o princípio da boa-fé ser conjugado com os restantes princípios norteadores da actividade administrativa tributária, designadamente com o da legalidade, pelo que, quando a Administração Tributária actua com poderes vinculados, o respectivo acto será legal ou ilegal consoante respeite ou não o quadro rigorosamente desenhado na lei, e este foi no caso em concreto respeitado.

K. Reunidos os pressupostos exigidos por lei para que a compensação operasse, e não reunidos os requisitos para que a mesma fosse proibida, impunha-se à Administração Tributária a obrigação de efectuar a compensação na dívida cuja execução não se encontrava garantida, apesar de se encontrar pendente impugnação judicial atinente à legalidade da dívida exequenda.

L. Entende a Fazenda Pública ser de afastar a resolução do litígio com fundamento no princípio da boa-fé, pela alegada quebra da confiança do contribuinte, como se decidiu na douta sentença recorrida, porquanto, estamos perante um acto estritamente vinculado à lei, e a situação daquele que actua na convicção de proceder em conformidade com o Direito é jurídica e autonomamente protegida na ordem jurídica.

M. Como referido no Acórdão do STA de 30.4.03 (Pleno), proferido no recurso n.º 47275/02, cujo sumário em parte aqui nos permitimos citar: "O princípio da confiança, ínsito na ideia de Estado de direito democrático (art. 2º da C.R.P.), postula um mínimo de certeza nos direitos das pessoas e nas expectativas que lhes são juridicamente criadas, censurando as afectações inadmissíveis, arbitrárias ou excessivamente onerosas, com as quais não se poderia razoavelmente contar."

N. O princípio da confiança implica assim um mínimo de certeza nos direitos das pessoas e nas expectativas que lhe são juridicamente criadas, censurando-se as afectações arbitrárias, com as quais não poderia a reclamante razoavelmente contar.

O. Como decorre dos autos, a garantia bancária prestada pela reclamante aquando da pendência da reclamação graciosa apresentada contra as liquidações em cobrança coerciva, previa expressamente que a mesma só era válida por 3 (três) anos, pelo que, caducou em 18.07.2009.

P. Decorrido o prazo de validade da garantia prestada, a mesma deixou de produzir os seus efeitos, determinando concomitantemente que fosse levantada a suspensão do processo de execução fiscal, por falta de reunião dos requisitos para a mesma.

Q. Nesta data, já havia sido decidida a reclamação graciosa oportunamente apresentada, de cuja decisão, por parcialmente deferida, recorreu hierarquicamente a reclamante, tendo sido notificada do despacho de indeferimento em 22.05.2009, do qual apresentou impugnação judicial em 01.09.2009, a qual corre os seus termos no Tribunal a quo.

Assim,

R. Desde a data em que ocorreu a caducidade da garantia apresentada – 19.07.2009 – que a dívida não se encontrava garantida, e desde essa data, não tendo sido apresentada qualquer outra garantia por parte da reclamante, que bem sabia ou tinha obrigação de saber que a mesma caducara, correu o processo de execução fiscal os seus devidos termos para cobrança da dívida em cobrança coerciva.

S. Ademais, não deu a reclamante sequer conhecimento aos autos de execução fiscal que após os meios graciosos apresentados (reclamação graciosa e recurso hierárquico), havia apresentado em 01.09.2009 impugnação judicial contra as liquidações em dívida, na sequência do indeferimento do recurso hierárquico,

T. pelo que, nada mais havia a fazer por parte da Administração Tributária senão proceder à compensação do crédito na dívida tributária, uma vez que se preenchiam todos os pressupostos exigidos legalmente, e a tal acto estava obrigada.

U. Não existiu qualquer violação do princípio da confiança da reclamante na actuação da Administração Tributária, porquanto, e ao contrário do que entende o Tribunal a quo, bem sabia a reclamante que a garantia bancária por si prestada havia caducado, por expressamente a mesma prever tal caducidade, e,

V. oportunidade de prestar nova garantia teve-a sempre ao seu dispor nos termos do art. 199º do CPPT a partir do momento em que apresentou impugnação judicial no Tribunal a quo, facto esse do qual não deu conhecimento à Administração Tributária no competente processo de execução fiscal.

Assim,

W. A Administração Tributária na prática do acto de compensação reclamado cumpriu o legalmente preceituado, não violando o princípio da boa-fé, na medida em que não violou a confiança da reclamante na sua actuação,

X. pois, sabendo a reclamante que a garantia antes prestada havia caducado, poderia a qualquer momento ocorrer um facto extintivo da prestação tributária em dívida, como seja, a compensação efectuada.

Y. Neste segmento, entende a Fazenda Pública que o acto de compensação objecto da presente reclamação é legal e, assim, deve manter-se no ordenamento jurídico-tributário, pelo que, a sentença recorrida incorreu em ERRO DE JULGAMENTO.

Termina pedindo o provimento do recurso e que, em consequência, seja revogada a sentença recorrida, com as legais consequências.

1.3. Não foram apresentadas contra-alegações.

1.4. O MP emite Parecer no sentido da procedência do recurso, nos termos seguintes, além do mais:

«O princípio da boa-fé está consagrado no art. 59º, n.º 2 da Lei Geral Tributária que pressupõe por parte da administração tributária um dever de actuação segundo a boa fé.

A presunção de actuação de boa-fé é corolário daquele dever de actuação segundo o princípio da boa fé, que é constitucionalmente imposto a toda a Administração, no n.º 2 do art. 266.º da C.R.P. (1. Dispõe este normativo que os órgãos e agentes administrativos estão subordinados à Constituição e à lei e devem actuar, no exercício das suas funções, com respeito pelos princípios da igualdade, da proporcionalidade, da justiça, da imparcialidade e da boa-fé.)

Como referem Diogo Leite de Campos, Benjamim da Silva Rodrigues e Jorge Lopes de Sousa, na sua Lei Geral Tributária Anotada, 3ª edição, pag. 278 esta exigência tem um conteúdo de carácter ético, impondo aos intervenientes no procedimento tributário que actuem com lealdade e sinceridade recíprocas no decurso do procedimento tributário, abstendo-se de actuações que possam enganar o outro interveniente, ou ocultando-lhe elementos que possam ter proveito para a defesa das suas posições. (2. Sublinhado nosso.)

Em sintonia com o preceituado no art. 59.º da Lei Geral Tributária o artº. 48 do Código de Procedimento e Processo Tributário estabelece que a administração tributária esclarecerá os contribuintes e outros obrigados tributários sobre a necessidade de apresentação de declarações, reclamações e petições e a prática de quaisquer outros actos necessários ao exercício dos seus direitos, incluindo a correcção dos erros ou omissões manifestas que se observem.

Ora a violação pela administração tributária dos deveres procedimentais de colaboração e de actuação segundo as regras da boa-fé, pode consistir em vício autónomo de violação de lei.

Com efeito a relevância deste princípio não se esgota nos actos praticados no exercício de poderes discricionários, tendo vindo a ser colocada a da possibilidade da sua aplicação em caso de actos praticados no exercício de poderes vinculados.

É certo que a jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo, vinha, em geral, sustentando essa impossibilidade, com o argumento de que, quando estão em causa poderes vinculados, o princípio da legalidade se sobrepõe a quaisquer outros princípios, que, por isso, só poderão gerar vício autónomo de violação de lei no domínio do exercício de poderes discricionários. (3. Cf. ob. citada, págs. 249 e 250.)

E é nesse pendor que a recorrente Fazenda Pública argumenta que actuou com poderes vinculados e com respeito pelo princípio da legalidade.

Porém, sublinham Diogo Leite de Campos, Benjamim da Silva Rodrigues e Jorge Lopes de Sousa, Lei Geral Tributária Anotada, 3ª edição, pag. 250 que «desde logo, terá de se constatar que o texto do art. 266.º da C.R.P. não deixa entrever qualquer restrição à sua aplicação a qualquer tipo de actividade administrativa, pelo que, em princípio, dever-se-á fazer tal aplicação, se não se demonstrar a sua inviabilidade».

Também Jorge Miranda e Rui Medeiros referem na sua Constituição da República Anotada, tomo III pag. 575, que o princípio permite afastar soluções legais expressas que conduzam, em concreto, a uma violação da boa-fé.

Mas será essa a hipótese que se verifica no caso em análise?

Parece-nos que não como, aliás, demonstra a recorrente nas suas alegações.

Com efeito na densificação do referido princípio da actividade administrativa relevam sobretudo dois subprincípios concretizadores da boa-fé: o princípio da primazia da materialidade subjacente e o princípio da tutela da confiança (vide, neste sentido, Marcelo Rebelo de Sousa e André Salgado de Matos, Direito Administrativo Geral, Tomo I, 3ª edição, pag. 221).

Dos dois subprincípios citados é o princípio da tutela da confiança, que adquire especial relevância no caso subjudice.

Visa o mesmo salvaguardar os sujeitos jurídicos contra actuações injustificadamente imprevisíveis daqueles com quem se relacionem. (4. Sublinhado nosso.) É a isto que o artº 6º A, 2 a) do CPA se refere quando afirma que se deve ponderar «a confiança suscitada na contraparte pela actuação em causa» – ob. citada, fls. 222.

Por outro lado a tutela da confiança pressupõe a verificação de diversas circunstâncias: «primeiro uma actuação de um sujeito de direito que crie a confiança, quer na manutenção de uma situação jurídica, quer na adopção de outra conduta; segunda, uma situação de confiança justificada do destinatário da actuação de outrem (...); terceiro, a efectivação de um investimento de confiança, isto é, o desenvolvimento de acções ou omissões, que podem não ter tradução patrimonial, na base da situação de confiança; quarto o nexo de causalidade entre a actuação geradora de confiança e a situação de confiança, por um lado e entre a situação de confiança e o investimento de confiança, por outro; quinto a frustração da confiança por parte do sujeito jurídico que a criou» – cf. ob. citada, fls. 222 e 223.

Ora são essas circunstâncias que, em nosso parecer, não se verificam no caso presente.

Como bem sublinha a recorrente a administração tributária não violou a confiança da reclamante na sua actuação.

Pois sabendo aquela que a garantia antes prestada havia caducado, saberia ou teria a obrigação de saber que, a qualquer momento, poderia ocorrer um facto extintivo da prestação tributária em dívida, como seja a compensação efectuada.

Não se verifica, efectivamente, uma situação de confiança justificada, ou seja a convicção por parte da reclamante na determinação da administração tributária quanto à sua actuação subsequente em caso de caducidade da garantia prestada.

Nem, por outro lado, se constata uma actuação da administração tributária geradora de tal confiança.

Daí que se entenda que o acto de compensação da dívida exequenda efectuado pela Administração Tributária na pendência de impugnação, e após a garantia prestada ter caducado, não padece de ilegalidade por violação do princípio da boa fé.

Termos em que somos de parecer que o presente recurso deve ser julgado procedente, revogando-se o julgado recorrido.»

1.5. Sem vistos, dada a natureza urgente do processo, cabe decidir.

FUNDAMENTOS

2. Na sentença recorrida julgaram-se provados os factos seguintes (os especificados sob os nºs. 1 e 2 que seguem, foram tidos como provados para efeitos de apreciação da questão atinente à subida imediata da reclamação; e os especificados sob as als. A a L foram julgados provados para efeitos de apreciação da própria reclamação):

1. Com data de **06.07.2010**, foi dirigida à reclamante e por referência à mesma e ao PEF n.º 3506 2006 01005596, subscrita pelo Director-Geral da Direcção-Geral dos Impostos "Demonstração da aplicação do crédito" com o seguinte teor – cfr. fls. 49: "*NR. DO DOCUMENTO DA COBRANÇA: 2010 00000000226741 ID. FISCAL: 502 623 365*

(...)

Soma dos créditos € 342.802,26

(...)

Soma das dívidas € - 12.680,17

Saldo € + 330.122,09

Fica por este meio notificado(a) de que, nos termos do artigo 89.º do Código de Procedimento e Processo Tributário (CPPT), se procedeu à compensação das dívidas fiscais acima enunciadas com

o(s) valor(es) do(s) crédito(s) também identificados, em conformidade com a presente demonstração de compensação.

(...)."

2. Em **06.07.2010**, o PEF n.º 3506 2006 01005596 consta do documento emitido pelo Serviço de Finanças de Maia-2 intitulado "Tramitação" com a indicação "Extinção por pagamento voluntário" – cfr. fls. 77.

A. Em **05.05.2006**, pelo Serviço de Finanças de Maia 2 foi instaurada a execução fiscal n.º 3506200601005596 contra a ora reclamante, para cobrança coerciva da dívida referente a IVA, no valor de 9.159,64 euros.

B. Em **29.06.2006**, a ora reclamante apresentou reclamação graciosa contra a liquidação que subjaz ao processo de execução fiscal referido em a).

C. Com data de **03.07.2006**, foi emitido pelo Chefe do Serviço de Finanças Maia 2 e dirigido ao mandatário da reclamante "Ofício" com o seguinte teor – cfr. fls. 30: *«(...) Assunto: Prestação de garantia» proc.º Exec. Fiscal n.º 3506200601005596 (...) Na sequência da reclamação graciosa deduzida por V. Exa., na qualidade de mandatário da firma TRANSPORTES MALAU, LDA., NIPC: 502 623 365, em 2006.06.29, contra a liquidação exigida nos autos supra identificados e, atento o preceituado no n.º 1 do artigo 169.º do CPPT, que prevê que a execução será suspensa até à decisão do pleito, desde que seja prestada garantia ou exista penhora que garanta a dívida e o acrescido, fica por este meio V. Ex.ª notificado(a) de que, nos termos dos arts. 169º, n.º 2, e 199º, n.º 5, do CPPT, deverá apresentar garantia no prazo de 15 dias a contar da assinatura do aviso de recepção desta carta, findos os quais proceder-se-á à penhora. A referida garantia, no valor de € 12. 273, 19 (...), que consistirá em garantia bancária, caução, seguro caução ou qualquer outro meio idóneo, deverá ser prestada, pelo período de três anos, ou por depósito em Operações Específicas do Tesouro, sob a rubrica "8949 DGCI — Serviços de Finanças - Fundos de 2003 e seguintes*".

D. Com data de **18.07.2006**, o Banco BPI, SA., emitiu documento dirigido à Repartição de Finanças da Maia 2 com o seguinte teor – cfr. fls. 34; "*Garantia n.º 06/199/39302 (...) O Banco BPI, SA. (...) constitui-se pelo presente documento fiador e principal pagador de TRANSPORTES MALAU, LDA., (...), perante esse Serviço de Finanças até ao montante de Eur. 12.273,19 (...), importância esta que possa vir a ser devida para pagamento da quantia exequenda e demais valores acrescidos e devidos. Esta garantia é prestada nos termos do art. 169º, n.º 2, do C.P.P.T., para efeitos de suspensão do processo de execução fiscal n.º 3506200601005596, até resolução definitiva, ficando da responsabilidade deste Banco o pagamento até à referida verba, se para isso houver lugar. O valor desta garantia é, pois, de Eur. 12.273,19 (...) e é válida pelo prazo de 3 (três) anos, ou seja, até 18/07/2009, devendo qualquer reclamação ao abrigo da mesma dar entrada neste Banco nos 5 (cinco) dias úteis subsequentes, findos os quais será considerada nula e de nenhum efeito, (...)*"

E. Em **24.07.2006**, o Chefe de Finanças do Serviço de Finanças de Maia – 2 proferiu despacho com o seguinte teor – cfr. fls. 35: "*Considerando que foi prestada garantia bancária nos termos do art. 199º do CPPT, determino a suspensão do processo até à decisão da reclamação graciosa de harmonia com o consignado no art. 169º n.º 1, do CPPT. (...)*."

F. Em **01.09.2009**, a reclamante deduziu impugnação judicial tendo por objecto o acto de liquidação que está na base da dívida exequenda, correndo os seus termos do Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto – processo n.º 2273/09.4BEPRT – e encontrando-se ainda pendente – cfr. fls. 70 e artigo 8º da resposta da Fazenda Pública.

G. Em **27.07.2010**, deu entrada no Serviço de Finanças da Maia a petição da presente reclamação – cfr. fls. 40.

H. Em **09.08.2010**, o Serviço de Finanças da Maia emitiu "Informação" com o seguinte teor – cfr. fls. 70 e 71: *"(...) g) A garantia prestada no âmbito do processo de reclamação graciosa tem inscrita «... é válida pelo prazo de 3 (três) anos, ou seja, até 18/07/2009,... findos os quais será considerada nula e de nenhum efeito...», não foi pelo contribuinte apresentada nova garantia, nem foi pela Administração Fiscal, notificado para o fazer em virtude de a mesma ter caducado; (...)*".

I. Em **14.12.2010**, sobre a "Informação" datada de 09.08.2010, foi proferido "Despacho" pelo Chefe do Serviço de Finanças da Maia com o seguinte teor – cfr. fls. 71: "*Em face do informado e dos demais elementos constantes dos autos, notifique-se o executado para, no prazo de 10 dias, apresentar nova garantia, de acordo com o n.º 2 do art. 169º do CPPT, sob pena de, não o fazendo, se tornar definitiva a compensação aplicada.*"

J. Em **16.12.2010**, foi assinado "Aviso de recepção" de carta dirigida pelo Chefe do Serviço de Finanças da Maia ao mandatário da reclamante, sob o "Assunto: notificação do despacho do Chefe de Finanças" – cfr. fls. 72 a 74.

K. Em **05.01.2011**, foi proferido "Despacho" pelo Chefe do Serviço de Finanças da Maia com o seguinte teor – cfr. fls. 75: "*Em virtude de ter decorrido o prazo de 10 dias da notificação ao mandatário do executado, do Despacho do Chefe de Finanças que recaiu sobre a sua Reclamação dos actos*

do órgão de execução fiscal, sem que este nada trouxesse de novo aos autos, remeta-se o processo a Tribunal em cumprimento do determinado no art. 278º do CPPT."

L. Em **13.01.2011**, deu entrada neste tribunal a petição da presente reclamação – cfr. fls. 41.

3.1. Com base nesta factualidade a sentença recorrida, conclui que, não obstante não estarem verificados os pressupostos legais que proíbem que a AT proceda à compensação de dívidas – uma vez que, apesar de pender impugnação judicial, à data da compensação não existia garantia validamente prestada (por ter caducado anteriormente) – se impunha, no entanto, à administração tributária, em face das circunstâncias do caso, que no cumprimento do princípio da boa-fé, notificasse a reclamante para, querendo, prestar nova garantia antes de proceder à compensação.

Isto porque, em síntese, a garantia foi prestada apenas pelo prazo de 3 anos porque assim o determinava a notificação da reclamante para o efeito e porque, se é certo que a reclamante sabia que a garantia prestada era válida apenas por esse período dos 3 anos posteriores à sua constituição, também é legítimo concluir que ela actuou de boa fé ao não prestar nova garantia porque para tal não foi notificada pela AT (tendo esta, aliás, reconhecido que deveria ter notificado a reclamante para prestar nova garantia, como resulta do despacho pela mesma proferido mal constatou que tal não tinha sido feito). E se a reclamante tivesse prestado nova garantia antes do acto de compensação, este já não teria cobertura legal por, desse modo, se verificarem os pressupostos de proibição da realização da compensação – cfr. alínea b) do n.º 1 do art. 89º do CPPT.

E, assim, a prática do acto de compensação – acto reclamado – sem que o mesmo tenha sido precedido de notificação da reclamante para prestar nova garantia, violou o princípio da boa fé na medida em que é susceptível de ter traído a confiança da reclamante na actuação da AT, que foi confrontada com o acto de compensação sem que tivesse, previamente, tido oportunidade de prestar nova garantia de modo a obstar à prática desse mesmo acto.

E como a violação dos princípios jurídicos que vinculam a actividade administrativa constitui ilegalidade, o acto de compensação objecto da presente reclamação é ilegal.

3.2. Discorda a recorrente Fazenda Pública, por entender, em síntese, que a compensação efectuada é legal porque preencheu os requisitos exigidos por lei, designadamente no art. 89º do CPPT, já que a dívida exequenda não se mostrava garantida nos termos do art. 169º do mesmo código, sendo de afastar a ilegalidade por violação do princípio da boa fé, porquanto estamos perante um acto estritamente vinculado à lei e, nesse caso, o respectivo acto é legal ou ilegal consoante respeite ou não o quadro rigorosamente desenhado nessa mesma lei, tendo, no caso presente, tal quadro legal sido em concreto respeitado. E não existiu qualquer violação do princípio da confiança da reclamante na actuação da AT porquanto a reclamante bem sabia que a garantia bancária por si prestada havia caducado, por expressamente a mesma prever tal caducidade e bem sabendo que, caducada a garantia poderia a qualquer momento ocorrer um facto extintivo da prestação tributária em dívida, como seja, a compensação efectuada, sendo que sempre ela teve ao seu dispor, nos termos do art. 199º do CPPT, a oportunidade de prestar nova garantia a partir do momento em que apresentou impugnação judicial no Tribunal a quo, facto esse do qual não deu conhecimento à AT no competente processo de execução fiscal.

A questão a decidir é, portanto, a de saber se o acto de compensação da dívida exequenda efectuado pela AT na pendência de impugnação, e após a garantia prestada ter caducado, padece de ilegalidade por violação do princípio da boa fé.

Vejamos.

4.1. Como apontam Diogo Leite de Campos, Benjamim da Silva Rodrigues e Jorge Lopes de Sousa (Lei Geral Tributária, Comentada e Anotada, 3ª ed., anotação 1 ao art. 55º, pp. 235/236) «Toda a actividade da administração tributária deve subordinar-se ao interesse público que, relativamente ao sistema fiscal, consiste, em primeira linha, na obtenção de receitas para satisfação das necessidades financeiras do Estado e outras entidades (art. 103º, n.º 1, da CRP). E por força do preceituado no art. 266º da CRP, esta actividade tem de ser levada a cabo em subordinação à Constituição e à lei e deve respeitar os direitos e interesses legítimos dos cidadãos (princípio da legalidade) e os princípios da igualdade, da proporcionalidade, da justiça, da imparcialidade e da boa fé», sendo que apesar de o art. 55º da LGT omitir a referência a este princípio da boa fé «a sua aplicação é imposta por aquela norma constitucional e a própria LGT supõe a sua observância no âmbito do princípio da colaboração entre a administração tributária e os contribuintes (art. 59º) e concretiza a sua aplicação ao estabelecer o regime das informações vinculativas (art. 68º).» ([1])

A este princípio da boa-fé se refere, ainda, o art. 6º-A do CPA, cujo n.º 2 «esclarece factores a atender na apreciação do cumprimento das regras da boa-fé, prescrevendo que devem ponderar-se os valores fundamentais do direito, relevantes em face das situações consideradas, e, em especial, a confiança suscitada na contraparte pela actuação em causa e o objectivo a alcançar com a actuação empreendida. Esta exigência tem um conteúdo de carácter ético, impondo aos intervenientes no procedimento tributário que actuem com lealdade e sinceridade recíprocas no decurso do procedimento tributário, abstendo-se de actuações que possam enganar o outro interveniente, ou ocultando-lhe elementos que possam ter proveito para a defesa das suas posições.» (ob. cit., pag. 278).

Daí que o n.º 1 do art. 48º do CPPT, concretizando os deveres de colaboração da AT com os contribuintes, estabeleça que aquela «… esclarecerá os contribuintes e outros obrigados tributários sobre a necessidade de apresentação de declarações, reclamações e petições e a prática de quaisquer outros actos necessários ao exercício dos seus direitos, incluindo a correcção dos erros ou omissões manifestas que se observem.» e que o n.º 2 do mesmo artigo estabeleça que «O contribuinte cooperará de boa-fé na instrução do procedimento, esclarecendo de modo completo e verdadeiro os factos de que tenha conhecimento e oferecendo os meios de prova a que tenha acesso.», sendo que a violação, por parte da AT, dos deveres procedimentais de colaboração e de actuação segundo as regras da boa fé, pode consistir em vício autónomo de violação de lei (cfr. Jorge de Sousa, CPPT Anotado e Comentado, 5ª ed., Vol. I, anotação 7 ao art. 48º, p. 413).

E embora a jurisprudência do STA acentuasse a impossibilidade de o princípio da boa fé ser aplicável em caso de actos praticados no exercício de poderes vinculados (pois que, nessa circunstância, o princípio da legalidade se sobrepõe a quaisquer outros princípios, que, por isso, só poderão gerar vício autónomo de violação de lei no domínio do exercício de poderes discricionários – cfr. por exemplo, o ac. de 26/10/94, rec. n.º 17626, in Ap. DR de 20/1/97, pp. 2395 e ss), a relevância deste princípio não se esgota nos actos praticados no exercício de poderes discricionários, tendo vindo a ser colocada a da possibilidade da sua aplicação em caso de actos praticados também no exercício de poderes vinculados.

No acórdão da Secção do Contencioso Tributário do STA, de 17/5/2000, rec. n.º 024382 (Ap. DR, de 23/12/2002, Vol. II, Maio, pp. 1940 a 1946), reconheceu-se, aliás (ainda antes da entrada em vigor do CPPT), a vigência deste princípio no procedimento tributário por aplicação directa das normas constitucionais que consagram quer o princípio da boa-fé quer o da protecção da confiança, que o TC sempre tem considerado ínsito na ideia de Estado de Direito Democrático (art. 2º da CRP).

E na verdade, dado que «… o texto do art. 266º da C.R.P. não deixa entrever qualquer restrição à sua aplicação a qualquer tipo de actividade administrativa (…) em princípio, dever-se-á fazer tal aplicação, se não se demonstrar a sua inviabilidade» (Diogo Leite de Campos e outros, loc. cit,. pag. 250) sendo que também Jorge Miranda e Rui Medeiros «referem que o princípio permite afastar soluções legais expressas que conduzam, em concreto, a uma violação da boa-fé». (Constituição da República Anotada, tomo III, pag. 575, citado pelo MP).

Trata-se da aplicação dos chamados princípios da juridicidade substancial, que estão explicitados na lei e na Constituição (cfr. Vieira de Andrade, A Justiça Administrativa (Lições), 8ª ed., Almedina, 2006, pag. 469).

4.2. Retornando ao caso dos autos, e perante este enquadramento legal, afigura-se-nos que estamos perante actuação da AT que, embora apoiada na lei (art. 89º do CPPT), deve ser afastada com fundamento em que tal actuação conduziu, em concreto, à violação deste equacionado princípio da boa-fé.

Com efeito, na densificação do referido princípio da actividade administrativa relevam sobretudo dois subprincípios concretizadores da boa-fé: o princípio da primazia da materialidade subjacente e o princípio da tutela da confiança.

Ora, a respeito destes subprincípios Marcelo Rebelo de Sousa e André Salgado de Matos, Direito Administrativo Geral, Tomo I, 1ª ed. pp. 214/216), referem o seguinte:

«O princípio da boa-fé está consagrado no art. 266º, 2 CRP e no art. 6º-A CPA, que alargou o seu âmbito subjectivo de aplicação, de modo a vincular não apenas a administração mas também os particulares que com ela se relacionem. Tendo em conta a origem da sua positivação, não admira que a densificação deste princípio no CPA tenha sido muito influenciada pela construção dogmática empreendida no direito civil por A. Menezes Cordeiro (Da boa fé no direito civil), que identifica dois subprincípios concretizadores da boa fé: o princípio da primazia da materialidade subjacente e o princípio da tutela da confiança. (…)

O princípio da primazia da materialidade subjacente exprime a ideia de que o direito procura a obtenção de resultados efectivos, não se satisfazendo com comportamentos que, embora formalmente correspondam a tais objectivos, falhem em atingi-los substancialmente. Este princípio proíbe, por exemplo, o exercício de posições jurídicas de modo desequilibrado ou o aproveitamento de uma ilegalidade cometida, pelo próprio prevaricador, de modo a prejudicar outrem. E a isto que o art. 6º-A, 2, b) CPA se quer referir quando afirma que se deve ponderar «o objectivo visado com a actuação empreendida».

Já o princípio da tutela da confiança «visa salvaguardar os sujeitos jurídicos contra actuações injustificadamente imprevisíveis daqueles com quem se relacionem.

É a isto que o art. 6º-A, 2, a) CPA se refere quando afirma que se deve ponderar «a confiança suscitada na contraparte pela actuação em causa».

A tutela da confiança pressupõe a verificação de diversas circunstâncias: primeira, uma actuação de um sujeito de direito que crie a confiança, quer na manutenção de uma situação jurídica, quer na adopção de outra conduta; segunda, uma situação de confiança justificada do destinatário da actuação de outrem, ou seja, uma convicção, por parte do destinatário da actuação em causa, na determinação do sujeito jurídico que a adoptou quanto à sua actuação subsequente, bem como a presença de elementos susceptíveis de legitimar essa convicção, não só em abstracto mas em concreto; terceiro, a efectivação

de um investimento de confiança, isto é, o desenvolvimento de acções ou omissões, que podem não ter tradução patrimonial, na base da situação de confiança; quarto, o nexo de causalidade entre a actuação geradora de confiança e a situação de confiança, por um lado, e entre a situação de confiança e o investimento de confiança, por outro; quinto, a frustração da confiança por parte do sujeito jurídico que a criou. Estes pressupostos devem ser encarados de modo global: a não verificação de um deles será em princípio relevante, mas pode ser superada pela maior intensidade de outro ou por outras circunstâncias pertinentes (por exemplo, em certos casos, o decurso de grandes lapsos temporais).»

No caso vertente este princípio da tutela da confiança assume especial relevância, dado que visa, precisamente e como se disse, salvaguardar os sujeitos jurídicos contra actuações injustificadamente imprevisíveis daqueles com quem se relacionem.

E, por outro lado, actualmente, deve entender-se que princípios como o da justiça - e da boa-fé - são aplicáveis mesmo no exercício de poderes vinculados, sobrepondo-se a outros deveres legais (cfr. por todos, o ac. do STA, de 25/6/2008, rec. n.º 0291/08).

4.3. Ora, no caso, apesar de ser certo que a garantia não caducou em resultado da inércia da AT na tramitação dos meios graciosos ou contenciosos - art. 183º-A do CPPT - ([2]) também não deixa de ser certo que tal garantia foi prestada pelo prazo de 3 anos porque assim o determinava a notificação efectuada à reclamante para o efeito.

Aliás, tendo a garantia em causa sido prestada aquando da pendência da reclamação graciosa oportunamente apresentada contra as liquidações em cobrança coerciva, manteve-se após ter sido deduzida, em 1/9/2009, impugnação judicial que tem por objecto essas liquidações (impugnação que corre termos no TAF do Porto – processo n.º 2273/09.4BEPRT – e se encontra ainda pendente - cfr. alínea f) do Probatório), sendo que a mesma garantia havia sido prestada, conforme consta do respectivo instrumento, «… nos termos do art. 169º, n.º 2, do C.P.P.T., para efeitos de suspensão do processo de execução fiscal n.º 3506200601005596, até resolução definitiva …» (cfr. alínea d) do Probatório).

Daí que em face destas circunstâncias, nomeadamente de a recorrente ter sido notificada para que a garantia fosse prestada pelo prazo de 3 anos, na pendência da reclamação graciosa (sendo certo que, neste caso, caducaria se a reclamação não estivesse decidida no prazo de um ano – art. 183º-A do CPPT), e se ter mantido após a dedução da impugnação, se nos afigure que as mesmas se mostram susceptíveis de criar na impugnante a convicção de que não seria necessária a renovação da mesma, caso a impugnação não estivesse decidida em tal prazo ou de que a suspensão da execução se manteria após o decurso desse prazo, ou, mesmo, a convicção de que teria que ser notificada para renovar a garantia no termo do dito prazo. Até porque, repete-se, no referido art. 183º-A do CPPT se permitia ao interessado obter a declaração de caducidade de garantia, sem perder o efeito suspensivo da execução, se a reclamação graciosa em que fosse discutida a legalidade da liquidação não fosse decidida no prazo de um ano ou o processo de impugnação judicial em que fosse discutida essa legalidade não fosse decidido, em 1ª instância, no prazo de três anos, ou seja, «mesmo sem garantia o processo de execução fiscal continuaria suspenso até ao momento em que estaria se a garantia se mantivesse, que é, como se refere no art. 169º, n.º 1, deste Código, o da «decisão do pleito» (cfr. Jorge de Sousa, ob. Cit., Vol. II, anotação 3 ao art. 183º-A, pp. 249/250).

Acresce que, como se diz na sentença recorrida, também a própria AT parece reconhecer que deveria ter notificado a reclamante para prestar nova garantia, como resulta do despacho proferido em 14/12/2010 (cfr. fls. 71 e alínea i) do Probatório) mal constatou que tal não tinha sido feito. Com efeito, do teor do mesmo («Em face do informado e dos demais elementos constantes dos autos, notifique-se o executado para, no prazo de 10 dias, apresentar nova garantia, de acordo com o n.º 2 do art. 169º do CPPT, sob pena de, não o fazendo, se tornar definitiva a compensação aplicada.») resulta que o sr. Chefe de Finanças (que o subscreveu) entendeu que, independentemente de a compensação ter ocorrido em 6/7/2010 (sem que se possa falar, a este propósito, em compensação definitiva ou provisória, como ali parece querer dizer-se), deveria a reclamante ter sido notificada, antes de ter procedido à compensação da dívida, para, querendo, prestar nova garantia, a fim de manter a suspensão do processo de execução fiscal e evitar esse acto de compensação.

E se a reclamante tivesse prestado nova garantia antes do acto de compensação, este já não teria cobertura legal por, desse modo, se verificarem os pressupostos de proibição da realização da compensação – cfr. n.º 1 do art. 89º do CPPT.

4.4. Em suma, verificam-se circunstâncias que, no caso concreto, indiciam, nos termos acima expostos, violação do princípio da boa fé: uma actuação de um sujeito de direito que crie a confiança, quer na manutenção de uma situação jurídica, quer na adopção de outra conduta; uma situação de confiança justificada do destinatário da actuação de outrem; a efectivação de um investimento de confiança (ou seja, o desenvolvimento de acções ou omissões, que podem não ter tradução patrimonial, na base da situação de confiança); o nexo de causalidade entre a actuação geradora de confiança e a situação de confiança, por um lado e entre a situação de confiança e o investimento de confiança, por outro; a frustração da confiança por parte do sujeito jurídico que a criou).

Independentemente, pois, da questão de saber se a AT estava, ou não, obrigada a notificar a recorrente para prestar nova garantia (caducada que estava a anteriormente prestada), antes de proceder

à compensação referida, o que releva, no caso, é que se verifica, efectivamente, uma situação de confiança justificada, traduzida na convicção por parte da reclamante na determinação da AT quanto à sua actuação subsequente em caso de caducidade da garantia prestada e, por outro lado, se constata, por parte da AT, uma actuação geradora de tal confiança.

E assim sendo, conclui-se que o acto de compensação da dívida exequenda operada pela AT, ao abrigo do disposto no art. 89º do CPPT, na pendência de impugnação, após a garantia prestada ter caducado (mas sem que, dadas as circunstâncias concretas, tivesse anteriormente sido ordenada a notificação da recorrente para, querendo, prestar nova garantia), padece de ilegalidade por violação do princípio da boa fé, como bem decidiu a sentença recorrida.

A sentença não enferma, portanto do erro de julgamento que a recorrente Fazenda Pública lhe imputa, improcedendo, em consequência, as Conclusões do recurso.

DECISÃO

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

Custas pela recorrente.

Lisboa, 6 de Julho de 2011. — Casimiro Gonçalves (relator) — *António Calhau — Isabel Marques da Silva.*

([1]) (Segundo estes mesmos autores a inclusão deste princípio na LGT estava prevista na lei de autorização legislativa em que o Governo se baseou para a aprovar (nº 10 do art. 2º da Lei n.º 41/98, de 4/8).

([2]) (Ao tempo em que a garantia foi prestada (18/7/2006) ainda estava em vigor o art. 183º-A do CPPT, na redacção da Lei n.º 30-B/2002, de 30/12 (OE para 2003). Este artigo 183º-A foi, posteriormente, revogado pela Lei n.º 53-A/2006, de 29/12 e, mais tarde, foi de novo aditado pelo art. 1º da Lei n.º 40/2008, de 11/8, entrando em vigor apenas em 1/1/2009 (cfr. o art. 2º desta Lei)).

Acórdão de 6 de Julho de 2011.

Assunto:

Processo urgente. Requerimento de interposição do recurso. Apresentação das alegações.

Sumário:

I — A natureza de processo urgente do recurso interposto da decisão de avaliação indirecta da matéria colectável, com fundamento em acréscimo patrimonial injustificado, ao abrigo do disposto no art. 89º-A da LGT, decorre expressamente quer do n.º 7 deste mesmo art. 89º-A, quer da circunstância de também o n.º 5 do art. 146º-B do CPPT mandar aplicar a tal meio processual as regras definidas nesse mesmo normativo (sendo que, por sua vez, o art. 146º- D do CPPT estabelece que os processos referidos nos artigos 146º-B e 146º-C são tramitados como processos urgentes).

II — Quer a atribuição de natureza urgente a este meio processual, quer a imposição legal de prolação da decisão judicial em 1ª instância no prazo de 90 dias, inculcam a intenção de o legislador pretender manter essa natureza em todas instâncias judiciais pelas quais a causa transita até à decisão definitiva, sendo que idêntica conclusão se retira do disposto no n.º 2 do art. 36º e no art. 147º, ambos do CPTA.

III — Tratando-se de processo de natureza urgente, e mantendo-se essa natureza na fase de recurso jurisdicional interposto da sentença ali proferida, este deve obedecer ao disposto no art. 283º do CPPT, ou seja, deve ser apresentado por meio de requerimento juntamente com as alegações no prazo de 10 dias, sob pena de rejeição do recurso, nos termos do n.º 4 do art. 282º do CPPT.

Processo n.º 616/11-30.
Recorrente: Rodrigo André da Silva.
Recorrido: Fazenda Pública.
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. Casimiro Gonçalves.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

RELATÓRIO

1.1. Rodrigo André da Silva, com os demais sinais dos autos, recorre do despacho que julgou deserto, por falta de alegações, o recurso que interpusera da sentença que, proferida no TAF de Braga, lhe julgara improcedente o recurso deduzido contra a decisão do Director de Finanças de Braga que determinou, nos termos do disposto no art. 89º-A da LGT, a avaliação da matéria colectável de IRS do ano de 2007.

1.2. O recorrente termina as alegações formulando as conclusões seguintes:

a) O processo decorrente de recurso interposto para o Tribunal Tributário nos termos do n.º 7 do art. 89º-A da LGT deixa de tramitar como processo urgente logo que seja proferida decisão em primeira instância;

b) O recurso a interpor da decisão de mérito proferida pelo Tribunal Administrativo e Fiscal de primeira instância, segue o regime preceituado no art. 282º n.º 1 e 3 do CPPT;

c) O art. 283º do CPPT não tem aplicação nos recursos interpostos de decisões proferidas pelo Tribunal Administrativo e Fiscal nos processos instaurados com base no n.º 7 do art. 89º-A da LGT, porque cessou o seu carácter de urgência;

d) O despacho recorrido aplicou mal a lei quando considerou o recurso deserto por falta de apresentação de alegações nos termos do art. 282º n.º 4 e art. 283º do CPPT;

e) Uma correcta interpretação da lei determinaria a aplicação do preceituado no art. 282º do CPPT, admitindo-se o recurso e notificando-se o Recorrente de tal decisão para que este alegasse;

f) Deve assim o douto despacho recorrido ser anulado e substituído por outro que admita o recurso interposto da decisão de mérito pelo ora Recorrente.

Termina pedindo a anulação do despacho recorrido, a substituir por outro que admita o recurso interposto da sentença.

1.3. Não foram apresentadas contra-alegações.

1.4. O MP emite Parecer no sentido da improcedência do recurso, nos termos seguintes, além do mais:

«1. O recorrente interpôs recurso da decisão de Director de Finanças de Braga que determinou a avaliação da matéria colectável de IRS (ano 2007) pelo método indirecto, com fundamento em acréscimo patrimonial injustificado (arts. 87º n.º 1 alínea f) e 89º-A n.º 5 LGT); sentença fls. 207/208 factos provados n.º 6).

O antecedente recurso tem carácter urgente (art. 89º-A nºs. 7 e 8 LGT; art. 146º-D n.º l CPPT).

A tramitação como processo urgente mantém-se na instância de recurso jurisdicional a interpor da decisão judicial porque, subsistindo intacto o interesse de ordem pública (e não do sujeito passivo) que justifica o regime especial ele não pode ser adoptado ou desprezado segundo a conveniência daquele.

A adesão à tese dicotómica do recorrente (processo urgente no recurso para o tribunal tributário/ processo não urgente nas fases processuais subsequentes) deve ser recusada porque:

a) incongruente com a urgência atribuída pelo legislador à prolação de decisão judicial, fixando o prazo de 90 dias (art. 146º-D n.º 2 CPPT);

b) incongruente com o facto de o legislador entender que o recurso deve ser tramitado como processo urgente, o que inculca a intenção de manter essa natureza em todas instâncias judiciais pelas quais a causa transita até à decisão definitiva.

2. No caso concreto o recurso jurisdicional deve ser julgado deserto porque foi interposto mediante requerimento apresentado em 12.10.2010, sem apresentação de alegações no prazo de 10 dias (doc. fls. 217/218; arts. 282º n.º 4 e 283º CPPT).»

1.5. Dispensando-se os vistos, cabe decidir.

FUNDAMENTOS

2. O despacho recorrido é do teor seguinte:

«Por requerimento, que deu entrada no Tribunal em 12.10.2010, veio o requerente interpor recurso para o Tribunal Central Administrativo.

Compulsados os autos constata-se que a decisão foi proferida em 23.09.2010 e em 27.09.2010 foi notificada ao mandatário do requerente.

O requerente, interpõe o recurso ao abrigo do art. 280º do Código do Procedimento e do Processo Tributário (CPTT).

Importa aqui esclarecer que o presente processo é um recurso nos termos do art. 89º-A da LGT e 146º- B do CPTT, e por força do art. 146º-D, os processo referidos no art. 146º- B são tramitados como processo urgentes.

O art. 283º do CPTT determina que nos processos urgentes, que os recursos jurisdicionais serão apresentados, por meio de requerimento juntamente com as alegações, no prazo de 10 dias.

Ora o requerimento apresentado, manifesta somente a intenção de recorrer, deu entrada em 12.10.2010, dentro do prazo para interposição de recurso, mas sem as alegações.

Face ao exposto e nos termos do n.º 4 do art. 282º do CPTT, julgo deserto o recurso por falta de alegações.»

Refira-se, em primeiro lugar, que o recorrente interpôs o presente recurso para o TCA Norte.

Porém, o TCA veio, por acórdão de 19/5/2011 (fls. 312 a 315) a julgar-se incompetente, em razão da hierarquia, para dele conhecer, dado que está em causa apenas matéria de direito, declarando competente este STA.

Ora, atentando nas Conclusões do recurso, acima transcritas, constata-se que, efectivamente, a questão controvertida se resolve mediante uma exclusiva actividade de aplicação e interpretação de normas jurídicas, pelo que, nestes termos, para dele conhecer, se julga competente, em razão da hierarquia, este STA.

3.1. Considerando o teor das Conclusões do recurso e o teor do despacho recorrido, a questão a decidir é a de saber se, assentando em que o recurso apresentado contra decisão de avaliação indirecta da matéria colectável de IRS, com fundamento em acréscimo patrimonial injustificado (arts. 87º n.º 1 alínea f) e 89º-A n.º 5 LGT) segue os termos dos processos urgentes, o recurso interposto da sentença que o julgou, segue, igualmente, os termos de tal tramitação (urgente).

E, adianta-se desde já, a resposta é, a nosso ver, afirmativa.

Com efeito, dispõe-se no n.º 7 do art. 89º-A da LGT que «Da decisão de avaliação da matéria colectável pelo método indirecto constante deste artigo cabe recurso para o tribunal tributário, com efeito suspensivo, a tramitar como processo urgente, não sendo aplicável o procedimento constante dos artigos 91º e seguintes.»

E o n.º 5 do art. 146º-B do CPPT manda aplicar, com as necessárias adaptações, ao recurso previsto no artigo 89º-A da LGT, as regras definidas neste mesmo artigo 146º-B do CPPT.

Por sua vez, o art. 146º- D do CPPT dispõe:

«1. Os processos referidos nos artigos 146º-B e 146º-C são tramitados como processos urgentes.

2. A decisão judicial deve ser proferida no prazo de 90 dias a contar da data de apresentação do requerimento inicial.»

3.2. Refira-se, ainda, que, de acordo com o disposto no art. 283º do CPPT, «Os recursos jurisdicionais nos processos urgentes serão apresentadas por meio de requerimento juntamente com as alegações no prazo de 10 dias.»

Ora, conforme salienta o Cons. Jorge de Sousa, neste artigo 283º apenas se pretende fixar o regime de apresentação de alegações nos recursos jurisdicionais em processos urgentes, como se infere da sua epígrafe, e não estabelecer a generalidade de especialidades desse tipo de recursos.

E como no CPPT não se estabelece um regime geral dos processos urgentes, há que fazer apelo ao CPTA, como legislação subsidiária (cfr. CPPT Anotado e Comentado, 5ª ed., Vol. II, anotação 8 h) ao art. 278º, p. 673 e anotação 3 ao art. 283º, pag. 794).

Assim, para além da obrigatoriedade de os recursos jurisdicionais nos processos urgentes serem apresentadas por meio de requerimento juntamente com as alegações no prazo de 10 dias (art. 283º do CPPT), também, de acordo com o regime estabelecido no CPTA, os processos desta natureza (urgentes) correm em férias judiciais, com dispensa de vistos prévios, mesmo em fase de recurso jurisdicional, devendo os actos da secretaria ser praticados no próprio dia, com precedência sobre quaisquer outros (nº 2 do art. 36º do CPTA), sendo que, por outro lado, os respectivos recursos sobem imediatamente, no processo principal ou no apenso em que a decisão tenha sido proferida, quando o processo esteja findo no tribunal recorrido, os prazos a observar durante o recurso são reduzidos a metade e o julgamento pelo tribunal superior tem lugar, com prioridade sobre os demais processos, na sessão imediata à conclusão do processo para decisão (nºs. 1 e 2 do art. 147º do CPTA).

3.3. No caso, estamos perante recurso jurisdicional da sentença proferida em sede de recurso apresentado contra decisão de avaliação indirecta da matéria colectável de IRS, com fundamento em acréscimo patrimonial injustificado, ao abrigo do disposto na alínea f) do n.º 1 do art. 87º e do art. 89º-A, ambos da LGT (cfr. a sentença a fls. 207/208 e o n.º 6 do respectivo Probatório).

E a natureza de processo urgente deste meio processual decorre expressamente quer do n.º 7 deste mesmo art. 89º-A, quer da circunstância de também o n.º 5 do art. 146º-B do CPPT mandar aplicar a tal meio processual as regras definidas nesse mesmo normativo (sendo que, por sua vez, o art. 146º- D do CPPT estabelece que os processos referidos nos artigos 146º-B e 146º-C são tramitados como processos urgentes e a decisão judicial deve ser proferida no prazo de 90 dias a contar da data de apresentação do requerimento inicial).

Ora, como sublinha o MP, quer a atribuição de natureza urgente a este meio processual, quer a imposição legal de prolação da decisão judicial em 1ª instância no prazo de 90 dias, inculcam a intenção de o legislador pretender manter essa natureza em todas instâncias judiciais pelas quais a causa transita até à decisão definitiva, sendo que idêntica conclusão se retira do disposto no n.º 2 do art. 36º e no art. 147º, ambos do CPTA e acima citados. Daí que, como também se diz no Parecer do MP, se entenda que o interesse de ordem pública inerente ao regime especial da tramitação urgente subsiste mesmo na fase de recurso jurisdicional, o que se mostra incompatível a tese dicotómica do recorrente (processo urgente no recurso para o tribunal tributário/processo não urgente nas fases processuais subsequentes).

Tratando-se, pois, de processo de natureza urgente, e mantendo-se essa natureza na fase de recurso jurisdicional interposto da sentença ali proferida, este deve obedecer ao disposto no citado art. 283º do CPPT, ou seja, deve ser apresentado por meio de requerimento juntamente com as alegações no prazo de 10 dias.

E sendo obrigatória a junção das alegações ao requerimento, ela é um requisito formal do próprio requerimento de interposição, pelo que a sua falta justifica a rejeição do recurso (cfr. Jorge de Sousa, loc. cit., anotação 5 ao art. 283º, pag. 795).

No caso, tendo a recorrente sido notificada da sentença em 27/9/2010 e apresentado 12/10/2010 o respectivo requerimento de interposição de recurso, no qual manifesta apenas a intenção de recorrer, mas sem juntar as respectivas alegações, o despacho recorrido, ao julgar deserto o recurso por falta de alegações, julgou, pois, de acordo com a lei aplicável (nº 4 do art. 282º do CPPT), devendo manter-se.

Improcedem, portanto, as Conclusões do recurso.

DECISÃO

Nestes termos acorda-se em, negando provimento ao recurso, confirmar o despacho recorrido.

Custas pelo recorrente.

Lisboa, 6 de Julho de 2011. — *Casimiro Gonçalves* (relator) — *António Calhau — Isabel Marques da Silva.*

Acórdão de 13 de Julho de 2011.

Assunto:

IRC de 1996 e 1997. Instauração da execução na vigência do CPT. Aplicação da LGT. Suspensão do prazo de prescrição.

Sumário:

I — O CPT considerava como facto interruptivo da prescrição a instauração da execução fiscal (artº 34º).

II — Já a LGT apenas considera facto interruptivo a citação na execução (e isto apenas após a redacção dada ao artº 49º pela Lei n.º 100/99, de 26 de Julho).

III — Deste modo, eliminado por esse facto interruptivo o período de tempo decorrido anteriormente à execução, encontrando-se pendente o processo e sem paragem por motivo não imputável ao contribuinte à data da entrada em vigor da LGT — 01.01.1999 — todo o prazo de prescrição passa a correr já na vigência desta lei.

IV — Tendo sido deduzida impugnação judicial já na vigência da LGT, e tendo esta estado parada por motivo não imputável ao contribuinte por mais de um ano, cessou o efeito interruptivo da prescrição, mas, uma vez que o prazo não pôde começar a correr de novo face à suspensão da prescrição, por motivo de suspensão do processo de execução fiscal, a sua contagem só irá recomeçar quando cessar aquela suspensão da prescrição.

V — Deste modo, as dívidas referentes aos anos de 1996 e 1997 não encontram prescritas uma vez que não decorreram mais do que os oito anos previstos no artº 48º, n.º 1 da LGT.

Processo n.º 263/11-30.
Recorrente: Fazenda Pública.
Recorrido: Maria Salete da Costa Figueiredo Almeida.
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. Valente Torrão.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

I - A Fazenda Pública, veio recorrer da decisão do Mmº Juiz do Tribunal Administrativo de Viseu, que julgou extinta a instância por inutilidade superveniente da lide, por prescrição da obrigação tributária, na impugnação deduzida por Maria Salete da Costa Figueiredo Almeida, melhor identificada nos autos, contra as liquidações adicionais de IRC e respectivos juros compensatórios no montante

global de € 11.660,07 referente aos anos de 1994 a 1997, apresentando, para o efeito, alegações nas quais conclui:

A) Vem a presente impugnação interposta contra (entre outras que não são objecto do presente recurso) as liquidações adicionais de IVA dos exercícios de 1996 e 1997 e respectivos juros compensatórios;

B) Tendo o Mº Juiz a quo, conhecendo da prescrição, julgado extinta a instância por inutilidade superveniente da lide;

C) O que só ocorreu, relativamente às liquidações relativas aos anos de 1996 e 1997, por errónea interpretação e aplicação do art.º 297º do Código Civil, no sentido que o mesmo integra uma regra de aplicação global do regime mais favorável ao devedor;

D) Quando o mesmo visa, apenas, as leis que alteram prazos, não estando abrangidas na sua previsão as leis que alteram causas de suspensão ou de interrupção da prescrição;

E) Ao aplicar o prazo de prescrição previsto no CPT, como aplicou, não faz o Mmº Juiz a quo correcta aplicação do art.º 297º do Código Civil.

Termos em que deve ser dado provimento ao presente recurso ordenando-se, em consequência, a substituição da douta sentença recorrida por outra em que, após análise de mérito, julgue improcedente, por não provada, a presente impugnação relativamente às liquidações de IVA e respectivos juros compensatórios dos anos de 1996 e 1997, com as legais consequências.

II - Em contra alegações, a recorrida veio concluir da seguinte forma:

A - O meritíssimo Juiz "a quo" ao decidir, como decidiu, fez correcta interpretação e aplicação das normas legais aplicadas;

B - Ainda que o artigo 297º do Código Civil vise, apenas, as leis que alteram prazos a LGT veio alterar não só os prazos como também, os efeitos das causas interruptivas ou conclusivas;

C - Logo, não, se pode de modo algum afastar o disposto no artigo 297º CC levando a que a contagem do prazo de prescrição se faça a coberto do expresso do artº. 34º do CPT.

III. O MP emitiu parecer que consta de fls. 75, no qual defende que o recurso merece provimento e deve ser revogado o julgado recorrido.

IV. Colhidos os vistos legais, cabe decidir.

V. Com interesse para a decisão foram dados como provados em 1ª instância os seguintes factos:

A) Nestes autos impugnam-se as liquidações adicionais de IRC dos anos de 1994 a 1997 e juros compensatórios (cfr. cabeçalho da PI e docs de fls. 33 a 37 do Processo Administrativo, uns e outros aqui dados por reproduzidos, o mesmo se dizendo dos demais infra referidos);

B) O processo de execução destinado à cobrança coerciva das quantias originais nas liquidações em causa nestes autos, processo 3700200001012193 e apensos, foi instaurado em 2000-04-26 e parou desde 27-04-2000 até 2001-09-15, neles não se tendo verificado qualquer pagamento ou adesão ao "Plano Mateus", encontrando-se suspenso por impugnação (vide fls. 38);

C) Os presentes autos foram instaurados em 27-05-2004 e pararam, por razões estranhas à impugnante, entre a instauração e Outubro de 2006 (cfr. fls. 1 a 23).

VI. A única questão a apreciar no presente recurso é a de saber se as dívidas de IRC (e não IVA como, certamente por lapso, se refere nas alegações da recorrente), relativas aos anos de 1996 e 1997 se encontram prescritas.

É que, a ser assim, ocorrerá a inutilidade superveniente da lide na presente impugnação.

Vejamos então.

VI.1. Resulta do probatório supra que as dívidas em causa no recurso se reportam aos anos de 1996 e 1997 (A)).

Resulta também que em 26.04.2000 foi instaurado processo executivo para cobrança das dívidas (B)). E mais resulta ainda que este processo esteve parado sem motivo imputável ao contribuinte desde 27.04.2000 a 15.09.2001.

Finalmente, resulta da alínea C) que a presente impugnação judicial foi instaurada em 27.05.2004 e que desde essa data até Outubro de 2006 esteve também parada por motivo não imputável ao contribuinte.

VI.2. À data do nascimento das dívidas vigorava o CPT cujo artº 34º dispunha o seguinte:

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

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

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

Em 01.01.1999 entrou em vigor a LGT que passou a consagrar no seu artº 48º, n.º 1 um prazo geral de prescrição de oito anos, contados, nos impostos periódicos, a partir do termo do ano em que se verificou o facto tributário e, nos impostos de obrigação única, a partir da data em que o facto tributário ocorreu.

O n.º 1 do seu artº 49º veio também determinar que "*A citação, a reclamação, o recurso hierárquico, a impugnação e o pedido de revisão oficiosa da liquidação do tributo interrompem a prescrição*", acrescentando o n.º 2 (hoje revogado pelo artº 90º da Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro) que "*A paragem do processo por período superior a um ano por facto não imputável ao sujeito passivo faz cessar o efeito previsto no número anterior, somando-se, neste caso, o tempo que decorrer após esse período ao que tiver decorrido até à data da autuação*".

Ora, perante esta sucessão de diplomas estabelecendo prazos de prescrição diversos há que aplicar o disposto no artº 297º, n.º 1 do CC que estabelece o seguinte:

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

Tanto o CPT como a LGT consideram como facto interruptivo da prescrição a instauração de impugnação judicial e ambos os diplomas consideram como facto capaz de fazer cessar a interrupção a paragem do processo por mais de um ano por motivo não imputável ao contribuinte.

Porém, já quanto à instauração da execução, o CPT considera esta como facto interruptivo, enquanto a LGT só considera como facto interruptivo a citação efectuada no processo de execução fiscal, e isto após a alteração introduzida no seu artº 49º, n.º 1 pela Lei n.º 100/99, de 26 de Julho.

Deste modo, sendo os efeitos dos factos os previstos na lei vigente no momento em que eles ocorrem (artº 12º, n.º 2 do CC), o efeito interruptivo e suspensivo que a instauração da execução provoca apenas se produziria na vigência do CPT.

Uma vez que a execução foi instaurada já na vigência da LGT e esta não reconhece a natureza de facto interruptivo à mera instauração da execução, esta não interrompeu a prescrição que continuou a correr na vigência da lei nova e até à instauração da impugnação judicial.

V. citação

Por isso, o prazo que se completará primeiramente será o previsto na LGT.

VI.3. Aqui chegados cabe então apurar se, em face da LGT, o prazo de prescrição já ocorreu, tal como se decidiu na decisão recorrida.

Tal como se escreveu no Acórdão deste Supremo Tribunal, de 30.03.2011, proferido no Processo n.º 0235/11, as causas de interrupção da prescrição que ocorreram antes da alteração ao n.º 3 do art. 49º da LGT, introduzida pela Lei 53-A/2006, produzem os efeitos que a lei vigente no momento em que elas ocorreram associava à sua ocorrência: eliminam o período de tempo anterior à sua ocorrência e obstam ao decurso do prazo de prescrição, enquanto o respectivo processo estiver pendente ou não estiver parado por mais de um ano por facto não imputável ao contribuinte (cfr., entre outros, neste sentido, os acs. deste STA, de 20/10/2010 e 2/3/2011, nos procs. 720/10 e 1038/10, respectivamente, bem como Jorge Lopes de Sousa, Sobre a Prescrição da Obrigação Tributária, Notas Práticas, 2ª ed., 2010, p. 73).

Ora, em face do probatório, a instauração da impugnação em 27.05.2004 interrompeu o prazo de prescrição.

Essa interrupção tem dois efeitos:

- efeito instantâneo - inutiliza para a prescrição todo o tempo anteriormente decorrido;
- efeito duradouro - a prescrição não corre enquanto estiver pendente o processo.

No caso dos autos, está provado que em 27.05.2004 foi deduzida impugnação judicial (alínea C) do probatório).

Ora, de acordo com o artº 49º, n.º 1 da LGT, este facto interrompeu a prescrição.

Porém, decorre também do probatório que a impugnação esteve parada por mais de um ano, desde 27.05.2004 até Outubro de 2006.

Assim sendo, seria aplicável o n.º 2 do artº 49º da LGT que, ao tempo, determinava o seguinte:

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

Porém, há que ter em atenção o disposto nos artºs 169º, n.º 1 do CPPT e 49º, n.º 3 da LGT, na redacção dada pela Lei n.º 100/99, de 26 de Julho, que estabelecem, respectivamente, o seguinte:

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

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

Ora, consta de fls. 170 do processo executivo apenso que foi efectuada penhora de imóvel, e, perante informação dessa penhora de bem imóvel, que, em princípio garante a quantia exequenda e acrescido, foi proferido despacho em 25.02.2005 a ordenar a suspensão da execução, ao abrigo do artº 169º do CPPT.

Suspensa a execução por motivo legal, ficou também suspensa a prescrição (citado n.º 3 do artº 49º).

A impugnação esteve parada, o que fez cessar o efeito interruptivo. O que acontece é que, apesar disso, o prazo de prescrição não pôde começar a correr de novo face à suspensão da prescrição. E, assim, a sua contagem só irá recomeçar quando cessar aquela suspensão da prescrição.

Daqui resulta então que as dívidas relativas ao IRC de 1996 e de 1997 não se encontram prescritas, já que, em qualquer dos casos, decorreram menos do que os 8 anos previstos no artº 48º da LGT.

VII. Nestes termos e pelo exposto, concede-se provimento ao recurso e revoga-se a decisão recorrida, devendo os autos de impugnação prosseguir a sua tramitação.

Custas pela recorrida que contra-alegou.

Lisboa, 13 de Julho de 2011. — *Valente Torrão* (relator) — *Dulce Neto* — *Casimiro Gonçalves*.

Acórdão de 13 de Julho de 2011.

Assunto:

Processo contra-ordenacional. Admissibilidade de recurso jurisdicional. Prazo de interposição do recurso da decisão de aplicação de coima.

Sumário:

I— O disposto nos artigos 63.º e 73.º, nº 2, ambos do Regime Geral das Contra-Ordenações, aplicável subsidiariamente ao RGIT por força da alínea b) do seu artigo 3.º, permite o recurso jurisdicional da decisão de rejeição da impugnação judicial da decisão administrativa de aplicação da coima proferida pelo tribunal tributário de 1.ª instância, independentemente do valor da coima aplicada.

II— É de 20 dias, contados da notificação, o prazo de que o arguido dispõe para interpor recurso da decisão administrativa de aplicação da coima — artigo 80.º n.º 1 do RGIT — contado nos termos do artigo 60.º do Regime Geral das Contra-Ordenações, aplicável ex vi da alínea b) do artigo 3.º do RGIT.

III— Se em face de uma notificação pouco clara se suscitam dúvidas quanto ao termo inicial do prazo indicado para a interposição do recurso, tem o mandatário judicial do arguido o ónus de as procurar esclarecer se para tal basta consultar o preceito legal expressamente indicado nessa notificação e do qual resulta, de modo inequívoco, o prazo e o termo inicial da sua contagem, não lhe sendo lícito pretender, com fundamento numa pretensa obscuridade da notificação, ter direito a mais prazo para recorrer do que aquele que a lei confere a todos.

IV— Não é nula a notificação efectuada, por erro na indicação do prazo de defesa, quando este consta da notificação através de expressa referência ao artigo 80.º, n.º 1 do RGIT.

Processo nº: 314/11-30.
Recorrente: Vantagem — Sociedade de Investimento Imobiliário, SA.
Recorrido: Banco Popular, S.A.
Relatora: Exmª. Srª. Consª. Dulce Neto.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1. VANTAGEM — SOCIEDADE DE INVESTIMENTO IMOBILIÁRIO, S.A., recorre para o Supremo Tribunal Administrativo da decisão que o Tribunal Administrativo e Fiscal de Penafiel proferiu, em 29 de Setembro de 2010, julgando intempestivo o recurso por si interposto da decisão do Chefe do Serviço de Finanças de Valongo-1 que lhe aplicou a coima de € 400,00, acrescida de custas processuais no valor de € 51,00, pela prática de infracção prevista no artigo 13.º, n.º 1, alínea i) do CIMI, punida pelos artigos 117.º, n.º 2, 24.º, n.º 2, e 26.º, n.º 4 do RGIT.

Rematou as alegações de recurso com as seguintes conclusões:

I. Na sequência da interposição de recurso judicial da decisão de aplicação de coima proferida no processo de contra-ordenação n.º 1899 2010 06000290, no montante de € 400,00 (quatrocentos euros),

acrescida de custas processuais no valor de € 51,00 (cinquenta e um euros), a sentença proferida pelo Tribunal *a quo* julgou o pedido de recurso intempestivo.

II. A ora recorrente foi notificada a 25 de Fevereiro de 2010 e interpôs recurso no dia 12 de Abril de 2010.

III De acordo com o teor da notificação da decisão de aplicação de coima, assistia à recorrente o prazo de 20 dias, subsequentes ao decurso do prazo de 15 dias, para recorrer judicialmente da decisão de aplicação de coima.

IV. O prazo de 15 dias iniciou a sua contagem a 26 de Fevereiro de 2010 e terminou a 12 de Março de 2010, nos termos do disposto no art.º 279.º do Código Civil, *ex vi* art.º 20.º do CPPT, e o prazo de 20 dias iniciou a sua contagem a 13 de Março de 2010 e terminou a 12 de Abril de 2010, suspendendo-se aos sábados, domingos e feriados, nos termos do disposto no art.º 60.º do Regime Geral do Ilícito de Mera Ordenação Social, *ex vi* art.º 3.º, al. b) do RGIT.

V. A decisão *sub judice* fundamenta-se, por um lado, num alegado ónus da recorrente em esclarecer a *"dúvida quanto ao termo inicial da contagem do prazo*" para interposição de recurso judicial da decisão de aplicação de coima.

VI. Todavia, contrariamente ao vertido na douta sentença *sub judice*, a leitura da notificação efectuada quanto à decisão de aplicação de coima não dá origem a qualquer dúvida, sendo claramente referidos os meios de defesa da arguida, ora recorrente — *vide* doc. 1.

VII. Considerando que o teor da notificação é legível e de fácil apreensão, jamais poderá recair sobre o sujeito passivo, ora recorrente, o ónus de, perante uma comunicação de decisão perfeitamente inteligível, vir, a título infundado, solicitar quaisquer esclarecimentos à mesma – não sendo a situação *sub judice* subsumível ao disposto no n.º 1 do art.º 37.º do CPPT.

VIII. Por outro lado, muito embora seja inquestionável que o prazo legal de interposição de recurso, previsto no art.º 80.º, n.º 1 do RGIT, é de 20 dias, a notificação efectuada pelo Serviço de Finanças de Valongo 1 refere, inequívoca e expressamente, que tal prazo de recurso de 20 dias inicia a sua contagem apenas após o termo do prazo de 15 dias, previsto no n.º 2 do art.º 78.º do RGIT.

IX. A correlação entre estes dois prazos — de 15 dias para pagamento voluntário com redução (78.º/2 RGIT) e de 20 dias para interposição de recurso da decisão (80.º/1 RGIT) — é estabelecida no teor da notificação efectuada pelo Serviço de Finanças de Valongo 1 (doc. 1), à semelhança da correlação estabelecida entre os prazos previstos nos art.ºs 78.º, n.º 2 e 79.º, n.º 2, ambos do RGIT, a qual jamais foi questionada pela douta sentença proferida.

X. Deste modo, é evidente não existirem quaisquer indícios que permitissem questionar a perfeição da notificação efectuada à arguida, ora recorrente, quanto à decisão de aplicação de coimas.

XI. De acordo com o disposto no art.º 36.º, n.º 1, do CPPT, *ex vi* art.º 70.º, n.º 2 do RGIT, quaisquer actos em matéria tributária que afectem os direitos e interesses legítimos dos contribuintes só produzem efeitos em relação a estes, quando lhes sejam validamente notificados.

XII. Considerando que a notificação da decisão de aplicação de coima proferida nos presentes autos preenche os requisitos legais do art.º 36.º, n.º 2 do CPPT, os direitos da ora recorrente são definitivos, ao abrigo do Princípio da Definitividade dos Actos Tributários, previsto no art.º 60.º do CPPT.

XIII. Deste modo, ainda que, por mero raciocínio académico, se pudesse considerar que o termo inicial para contagem do prazo de interposição de 20 dias não corresponde ao expresso na notificação efectuada pelo Serviço de Finanças de Valongo 1, tal acto tributário de notificação seria definitivo no que respeita ao prazo para o exercício dos meios de defesa do contribuinte, aqui recorrente, pelo que o recurso interposto pela recorrente, nos termos do art.º 80.º do RGIT, deve ser sempre considerado tempestivo.

XIV. Supletivamente, caso os Mmos. Juízes Conselheiros venham a considerar que o termo inicial do prazo de recurso da aqui recorrente à a data da notificação da decisão de aplicação de coima, a notificação efectuada deve ser considerada nula, nos termos do disposto na al. d) do n.º 1 do art.º 63.º do RGIT, por erro na indicação do prazo de defesa e consequente falta dos requisitos legais, com a anulação dos termos subsequentes do processo que deles dependam.

Pelo que deve ser dado provimento ao presente recurso, revogando-se a sentença recorrida e admitindo-se, por tempestivo, o recurso jurisdicional interposto, nos termos previstos no art. 80.º, nº 1 do Regime Geral de Infracções Tributárias, com o que contribuirão V. Exªs, preclaros Conselheiros, para a realização do direito.

1.2. Não foram apresentadas contra-alegações.

1.3. O Exm.º Procurador Geral Adjunto emitiu parecer no sentido de ser concedido provimento ao recurso — cfr. fls. 97 verso.

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

2. Na decisão recorrida julgou-se como provada a seguinte matéria de facto:

a) O processo de contra-ordenação foi instaurado tendo por base o auto de notícia levantado em 14.01.2010, por infracção ao artigo 13.º, n.º 1, al. i) do CIMI — cfr. fls. 2 dos autos.

b) A arguida foi notificada da decisão de aplicação da coima no dia 25 de Fevereiro de 2010 — cfr. fls. 16 dos autos.

c) Apresentou o recurso de contra-ordenação no Serviço de Finanças de Valongo-1 no dia 12 de Abril de 2010 via fax — cfr. doc. de fls. 53 dos autos.

d) Em 13.04.2010 deu entrada no referido Serviço de Finanças, via CTT, o original da petição enviada por fax no dia anterior — cfr. doc. de fls. 53 dos autos.

3. A questão colocada no presente recurso consiste em saber se decisão recorrida incorreu em erro ao julgar intempestivo o recurso interposto do despacho do Chefe do Serviço de Finanças de Valongo-1 que aplicou à arguida a coima de € 400,00 pela prática de infracção prevista no artigo 13.º, n.º 1, alínea i) do CIMI, e punida pelos artigos 117.º, n.º 2, 24.º, n.º 2, e 26.º, n.º 4 do RGIT.

3.1. Todavia, antes de entrar na apreciação do mérito do recurso, convém tomar posição sobre outra questão, prévia em relação à decisão de fundo, e que tem a ver com a admissibilidade do recurso, porquanto o montante da coima aplicada à arguida é inferior ao valor de um quarto da alçada fixada para ao tribunais judiciais de 1.ª instância e que actualmente ascende a 1.250,00 €, conforme decorre do artigo 24.º da LOFTJ na redacção dada pelo Dec.Lei n.º 303/2007, de 24 de Agosto, e que corresponde ao actual n.º 1 do artigo 31.º da Lei n.º 52/2008, de 28 de Agosto.

Segundo o disposto no artigo 83.º do RGIT, o arguido e o Ministério Público podem recorrer da decisão do tribunal tributário de 1.ª instância, excepto se o valor da coima aplicada não ultrapassar um quarto da alçada fixada para os tribunais judiciais de 1.ª instância e não for aplicada sanção acessória.

Contudo, a jurisprudência tem reiteradamente entendido que o recurso jurisdicional deve ser recebido com base nos fundamentos previstos no artigo 73.º do Regime Geral das Contra-Ordenações (Dec.Lei n.º 433/82, de 27 de Outubro), subsidiariamente aplicável ao RGIT por força da alínea b) do seu artigo 3.º, e que constitui, como se sabe, uma válvula de segurança do sistema de alçadas, permitindo assegurar a realização da justiça.

Ora, segundo a alínea d) do n.º 1 desse artigo 73.º, é sempre admitido recurso jurisdicional da decisão de rejeição da impugnação judicial da decisão administrativa de aplicação da coima. E, por outro lado, o artigo 63.º desse Regime Geral estabelece que há recurso, independentemente do valor da coima aplicada, do despacho do juiz que rejeite o recurso feito fora do prazo.

Pelo que se justifica, plenamente, a admissão do presente recurso jurisdicional.

3.2. Quanto ao mérito do recurso.

Segundo a decisão recorrida, o recurso judicial da decisão administrativa de aplicação da coima foi intempestivamente apresentado, uma vez que o prazo para a sua interposição é de 20 dias após a notificação ao arguido da decisão, em conformidade com o preceituado no artigo 80.º n.º 1 do RGIT, e esse prazo encontrava-se ultrapassado quando o recurso deu entrada no Serviço de Finanças, em 12/04/2010, pois a arguida fora notificada da decisão em 25/02/2010.

É contra essa decisão que se insurge a arguida, ora Recorrente, que, sem colocar em causa a apontada data em que recebeu a notificação, invoca que, perante o teor dessa notificação, o prazo de 20 dias para interposição de recurso se tem de contar após os 15 dias de que dispunha para efectuar o pagamento voluntário da coima, pelo que teria apresentado em tempo a sua defesa.

A este propósito e em situação absolutamente idêntica à destes autos, se pronunciou recentemente esta Secção do Supremo Tribunal Administrativo, no acórdão proferido em 1/06/2011, no Processo nº 312/11. Dada a total identidade dos factos fixados no probatório, da questão jurídica suscitada e das conclusões da alegação de recurso apresentadas, aliás, pela mesma recorrente, remete-se para o que aí se decidiu, por manifesta identidade de razões e por se aderir totalmente à fundamentação aí explicitada, que constitui, aliás, jurisprudência pacífica deste Tribunal.

Aí se escreveu: *«Como já se disse, a propósito de caso semelhante, no acórdão desta Secção de 3/6/2009, no recurso n.º 349/09, embora a notificação da decisão administrativa da coima, efectivamente, não seja um modelo de clareza nem no que respeita ao prazo para interposição do recurso nem quanto a outros aspectos, o certo é que, de forma alguma, do seu texto resulta, como pretende fazer crer a recorrente, a indicação inequívoca de que o prazo de 20 dias para recorrer se inicia após o decurso do prazo de 15 dias para pagamento voluntário da coima, com redução de 25% (artigo 79.º, n.º 2 do RGIT).*

Com efeito, a remissão do n.º 3 para o n.º 1 do texto da notificação respeita apenas ao prazo e não ao modo de contagem do prazo para interposição do recurso judicial (cfr. fls. 23 dos autos). (...) a simples leitura do artigo 80.º, n.º 1 do RGIT (expressamente indicado no n.º 3 do texto da notificação como fundamento normativo do recurso) pela advogada que representa a arguida no processo, funcionalmente obrigado ao conhecimento da lei, permitiria a dissipação de qualquer dúvida, a qual parece nem se justificar, se atentarmos que a própria recorrente reconhece como inquestionável que o prazo legal de interposição do recurso, previsto no artigo 80.º, n.º 1 do RGIT, é de 20 dias (conclusão VIII das suas alegações de recurso).

Consideramos, assim, seguindo o entendimento já manifestado no aresto supra citado, que a ser legítima a dúvida quanto ao termo inicial da contagem do prazo, face à eventual pouca clareza do

texto da notificação, sempre incumbiria à arguida, para mais representada por advogada, também o ónus de a ver esclarecida, esclarecimento este de muito fácil obtenção pois que a notificação indica de forma expressa o preceito legal aplicável (o artigo 80.º do RGIT) e deste resulta de modo inequívoco tanto o prazo como o termo inicial da sua contagem.

Assim sendo, não lhe é, pois, lícito pretender, com fundamento na pretensa obscuridade da notificação, ter direito a mais prazo para recorrer do que aquele que a lei confere a todos.

É, pois, de 20 dias após a notificação o prazo de que a arguida dispunha para interpor recurso da decisão administrativa de aplicação da coima (artigo 80.º n.º 1 do RGIT), havendo que contar este prazo nos termos do artigo 60.º da LQC (ex vi da alínea b) do artigo 3.º do RGIT), donde resulta que o prazo se suspende aos sábados, domingos e feriados. Feitas as contas, conclui-se, pois, que o prazo para interposição do recurso terminou efectivamente no dia 25 de Março de 2010.

A decisão judicial que assim o considerou e em conformidade rejeitou por extemporâneo o recurso apresentado só em 12/04/2010 não merece, pois, qualquer censura, devendo ser confirmada.

Por último, improcede também a alegada nulidade da notificação, por pretenso erro na indicação do prazo de defesa e consequente falta de requisitos legais, pois, como supra já referido, do n.º 3 do seu texto consta expressamente, por referência ao artigo 80.º, n.º 1 do RGIT, o prazo de que a arguida dispunha efectivamente para interpor recurso da decisão que lhe aplicou a coima aqui em causa, pelo que, face às considerações já tecidas a respeito da interpretação do texto da notificação, se conclui não haver qualquer nulidade daquele acto processual por falta de requisitos legais.».

Em suma, se em face de uma notificação pouco clara de decisão aplicativa de coima se suscitam dúvidas quanto ao termo inicial do prazo indicado para a interposição do recurso judicial dessa decisão, tem o mandatário judicial do arguido o ónus de as procurar esclarecer quando para tal basta consultar o preceito legal expressamente indicado nessa notificação e do qual resulta, de modo inequívoco, o prazo e o termo inicial da sua contagem.

De tudo o que antecede resulta que improcedem, na íntegra, as conclusões do presente recurso.

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

Custas pela recorrente.

Lisboa, 13 de Julho de 2011. – *Dulce Neto* (relatora) – *Valente Torrão – António Calhau.*

Acórdão de 13 de Julho de 2011.

Assunto:

Acto de reversão. Processo adequado para discutir a sua legalidade. Erro na forma de processo.

Sumário:

I — É o processo de oposição à execução fiscal, e não de impugnação judicial, o meio processual adequado para os executados discutirem em juízo a legalidade do despacho que determinou a reversão da execução contra si.

II — Não deve operar-se, sob pena da prática de actos inúteis, proibida por lei, a convolação da impugnação judicial em oposição à execução fiscal se a petição é intempestiva para o efeito.

Processo n.º 358/11-30.
Recorrente: Fazenda Pública.
Recorrido: Ana Maria Ramalhosa Conde Eiras e Outro.
Relatora: Ex.ma Sr.ª Cons.ª Dr.ª Dulce Neto.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1**.** A FAZENDA PÚBLICA recorre para o Supremo Tribunal Administrativo da sentença proferida pelo Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga, em 21 de Janeiro de 2011, de procedência da impugnação judicial que ANA MARIA RAMALHOSA CONDE EIRAS e marido ANÍBAL JOSÉ CORREIA EIRAS deduziram contra o acto de reversão operado na execução fiscal instaurada contra a sociedade INSTITUTO DE LÍNGUAS EIRAS, LDA, para cobrança da quantia de € 54.485,71 proveniente de

reposição de subsidio que este Instituto recebeu do Fundo Social Europeu e do Estado Português com referência a acção de formação profissional.

Terminou a sua alegação de recurso enunciando as seguintes conclusões:

1. No despacho de reversão da execução contra os ora impugnantes foi invocado, entre outros, como fundamento, o regime jurídico contido no Dec-Lei n.º 312/2007, de 17 de Setembro, entretanto alterado pelo Decreto-Lei nº 7/2008, de 22 de Abril e no Decreto Regulamentar nº 84-A/2007, de 10 de Dezembro. Deste último diploma foi especialmente invocado (e transcrito) o artigo 45º, nº 12.

2. Assim, por força deste normativo foi aplicado, in casu, o regime do arts. 24º, n.º 1, alínea b) da LGT, estando em causa a reposição de verbas indevidamente recebidas do Fundo Social Europeu e do Estado Português (dívidas não tributárias), conforme resulta da certidão de dívida.

3. Neste contexto, a não invocação, em concreto, no despacho de reversão do art. 53º do cit. Decreto Regulamentar n.º 84-A/2007, de 10 de Dezembro que determina a aplicação aos processos pendentes (e, assim, à situação, sub judicio, na medida em que a execução fiscal para cobrança da dívida à executada originária "Instituto de Línguas Eiras, Ldª" pendente à data da vigência do referido Decreto Regulamentar), não obsta à aplicação, em concreto, do seu regime e do regime de responsabilidade subsidiária previstos na Lei Geral Tributária, por força do disposto no arts.45º, n.º 12 do Decreto Regulamentar n.º 84-A/2007, 10 de Dezembro.

4. Ou seja, decorre do pensamento e da vontade expressa do legislador deste Decreto Regulamentar aplicar o regime de responsabilidade subsidiária previsto na Lei Geral Tributária a todos os processos pendentes (entendemos de execução), implicando a sua eficácia quanto a factos passados (dívidas) e seus efeitos.

5. Não enferma, pois, o despacho de reversão da ilegalidade, imputada na sentença recorrida, quanto à inaplicabilidade, in casu, do Decreto-Regulamentar n.º 84-A/2007, de 10 de Dezembro.

6. Violou, pois, a douta sentença recorrida, por indevida desaplicação do seu regime, o disposto nos arts. 45º, n.º 12 e 53º do cit. Dec. Regulamentar n.º 84-A/2007, de 10 de Dezembro, padecendo de erro julgamento em matéria de direito.

1.2. Os Impugnantes, ora Recorridos, apresentaram contra-alegações, que remataram com o seguinte quadro conclusivo:

A- O despacho de reversão contra os impugnantes tem como fundamento legal o Dec.Lei n.º 312/2007, de 17 de Setembro, alterado pelo Dec.Lei n.º 74/2008, de 22 de Abril e o Decreto Regulamentar n.º 84-A/2007, de 10 de Dezembro, destacando-se o n.º 12 do artigo 45º deste último diploma;

B- O mesmo despacho de reversão não faz qualquer referência a processos pendentes e muito menos ao QCA III, agora invocado pela recorrente;

C- Os recursos não são o meio próprio para apreciar matéria nova, mas antes reexaminar o que foi anteriormente decidido assente num quadro factual devidamente estabelecimento e estabilizado;

D- A reversão, no presente caso, não visa a cobrança de qualquer tributo, mas antes de um subsídio;

E- O despacho de reversão invoca o disposto nos artigos 23º e 24º da L.G.T., que apenas é invocável no caso de dívidas tributárias;

F- O artigo 24º da L.G.T., tendo em conta o princípio de tipicidade que o enforma, não permite interpretação extensiva, sob pena de violação da lei;

G- Em circunstância alguma o subsídio poderá ser equiparado a dívida tributária;

H- Acresce que o Dec. Lei n.º 312/2007, de 17 de Setembro, entretanto alterado pelo Dec. Lei n.º 74/2008, de 22 de Abril e o Decreto-Regulamentar n.º 84-A/2007, de 10 de Dezembro, invocados para justificar a reversão são claramente inconstitucionais;

I- E isto porque sem a necessária autorização legislativa estava vedado ao Governo legislar, nos termos em que o fez, em matéria de dívidas tributárias ou sua equiparação;

J- A douta decisão recorrida fez correcta aplicação e interpretação da Lei, pelo que não merece qualquer reparo ou censura.

1.3. O Exmo. Procurador-Geral-Adjunto suscitou, no seu parecer, a questão do erro na forma de processo utilizada, invocando que *«o meio processual adequado para a discussão da legalidade do acto de reversão é a oposição à execução fiscal, de preferência a reclamação contra actos do órgão da execução fiscal, nunca a impugnação judicial (arts. 151º n.º 1 e 204º n.º 1 alínea b) CPPT»*, erro que consubstancia uma nulidade de conhecimento oficioso e que não pode ser suprida face à impossibilidade de convolação para o meio processual idóneo, dada a intempestividade da petição inicial.

1.4. Notificadas as partes do teor deste parecer, veio a Recorrente pronunciar-se no sentido da procedência da questão suscitada e da impossibilidade de convolação para a forma de processo adequada - cfr. fls. 81.

1.5. Colhidos os vistos legais, cumpre decidir em conferência.

2. A sentença recorrida considerou provada a seguinte matéria de facto:

I. Com base em certidão emitida a 8/6/99 pelo Departamento para os Assuntos do Fundo Social Europeu, foi instaurada contra a sociedade Instituto de Línguas Eiras, Ldª, NIPC 502229675, o processo de execução fiscal n.º 2348-99/1019996 para cobrança de uma dívida no montante global de 10.923.405$00

(54.485,71 €) respeitante a um subsídio recebido do Fundo Social Europeu e do Estado Português, relativo à acção de formação profissional desenvolvida no âmbito do "dossier" 890544P1;

II. A executada foi citada a 31/8/1999, tendo reagido com a oposição que correu termos no extinto Tribunal Tributário de Primeira Instância de Viana do Castelo;

III. Tal oposição foi julgada improcedente por sentença de 5/1/2001, já transitada em julgado;

IV. Realizadas as necessárias diligências para cobrança coerciva da dívida exequenda, constatou-se que a executada originária não dispunha de bens susceptíveis de penhora;

V. Por isso, o órgão de execução fiscal deu seguimento ao procedimento de reversão contra os ora impugnantes, que foram citados a 23/7/2010, para pagarem a quantia de 44.939,21 €, nos termos e com os fundamentos constantes do despacho de reversão, que consta a fls. 102/104 do apenso;

VI. A petição inicial foi apresentada a 21/10/2010.

3. Vem o presente recurso interposto da decisão de procedência da impugnação judicial que tem por objecto o despacho que determinou a reversão da execução fiscal n.º 2348199901019996 contra os ora Recorridos, imputando-lhes a responsabilidade subsidiária pelo pagamento de dívida proveniente de reposição de subsídio que a sociedade INSTITUTO DE LÍNGUAS EIRAS, LDA, recebeu do Fundo Social Europeu e do Estado Português com referência a uma acção de formação profissional.

Nessa decisão, o Mmº Juiz acolheu a tese dos Impugnantes, no sentido da ilegalidade do acto de reversão por não estar em causa uma dívida tributária e não haver, assim, possibilidade de accionar a responsabilidade subsidiária prevista no artigo 24º da LGT, e, por outro lado, por o acto se alicerçar em diplomas - Dec. Regulamentar n.º 84-A/2007, de 10.12, e Dec.Lei n.º 312/2007, de 17.09 - que não existiam à data da constituição da dívida exequenda.

As questões colocadas no presente recurso jurisdicional - considerando o teor das conclusões da alegação da Recorrente e a posição adoptada pelo Ministério Público - consistem em saber se ocorreu erro na forma de processo adoptado para a discussão da legalidade desse acto (questão prévia suscitada pelo Ministério Público) e, no caso negativo, se a sentença padece de erro de julgamento em matéria de direito, por incorrecta aplicação e interpretação do artigos 45.º, n.º 12 e 53.º do Dec. Regulamentar n.º 84-A/2007.

3.1. Da questão prévia.

O Exm.º Magistrado do Ministério Público põe em causa que o acto de reversão da execução fiscal seja susceptível de ser sindicado em processo de impugnação judicial, invocando a existência de erro na forma de processo, pois que *«Segundo entendimento de doutrina qualificada e jurisprudência consolidada, o meio processual adequado para a discussão da legalidade do acto de reversão é a oposição à execução fiscal, de preferência a reclamação contra actos do órgão da execução fiscal, nunca a impugnação judicial (arts. 151º n.º 1 e 204º n.º 1 alínea b) CPPT; Jorge Lopes de Sousa CPPT anotado e comentado 5ª edição Volume II p. 355; acórdãos STA SCT 29.06.2005 processo n.º 501/05; 8.03.2006 processo n.º 1249/05; 4.06.2008 processo n.º 76/08; 25.06.2008 processo n.º 123/08; 19.11.2008 processo n.º 711/08; 27.05.2009 processo n.º 448/09).*

No que lhe assiste inteira razão, pois, tal como vem sendo entendimento pacífico, reiterado e uniforme da jurisprudência, estando em causa um acto de reversão proferido no âmbito de processo de execução fiscal, o meio processual a utilizar para o impugnar será um dos que a lei prevê para os interessados defenderem os seus interesses no meio processual executivo. Como se deixou sublinhado no acórdão proferido por esta Secção em 30/09/2009, no Processo n.º 626/09, cuja doutrina sufragamos, *«É pacífico na jurisprudência e na doutrina, que a impugnação judicial, regulada nos artigos 99.º e seguintes do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), constitui o meio de reacção paradigmático de que dispõe o contribuinte para atacar, com fundamento em qualquer ilegalidade, o acto tributário, tomado este em sentido próprio, ou seja, como acto de liquidação do tributo, sendo igualmente este o meio processual adequado para reagir contra outros actos em matéria tributária para os quais a lei preveja ser este o meio de reacção do contribuinte (cfr. o n.º 1 do artigo 97.º do CPPT). Também não oferece dúvida dispor o responsável subsidiário da faculdade de impugnar a liquidação de imposto, a par da faculdade de se opor à execução, pois que são garantias que a própria lei lhe assegura (cfr. os artigos 22.º, n.º 4 e 23.º, n.º 5 da Lei Geral Tributária - LGT) e, que se saiba, ninguém legitimamente contesta.»*.

Vide, neste sentido, entre tantos outros, os Acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo de 13.07.2005, no processo n.º 504/05, de 11.04.2007, no processo n.º 19/07, de 08.03.2006, no processo n.º 1249/05, de 4.06.2008, no processo n.º 76/08, de 19.11.2008, no processo n.º 711/08, de 27.05.2009, no processo n.º 448/09, de 15.09.2010, no processo n.º 234/10, de 24.02.2011, no processo n.º 105/11.

Assim, sendo o acto sindicado o despacho de reversão, e não o acto de liquidação da dívida exequenda em si (ao qual, aliás, os impugnantes não imputam qualquer ilegalidade), a impugnação judicial não é meio processualmente idóneo para reagir contra esse acto, pois que sendo ele praticado no âmbito de um processo de execução fiscal terá de ser atacado através dos meios de defesa próprios desse processo - no caso, por via da oposição, pois que os fundamentos invocados se reconduzem à

ilegitimidade dos revertidos (por não lhes poder ser imputada a responsabilidade pelo pagamento da dívida em razão da falta de norma legal que permita essa responsabilização e da inconstitucionalidade das normas invocadas no despacho de reversão como suporte jurídico do acto), como resulta da parte final do art. 204.º, n.º 1, alínea b), do CPPT, em que se admite, como fundamento de oposição, a situação de o executado *«não figurar no título e não ser responsável pelo pagamento da dívida»*.

Pelo que se impõe concluir, como conclui o Ministério Público, que ocorre o erro na forma de processo, que constitui uma nulidade processual de conhecimento oficioso até ao trânsito em julgado da decisão final, que o Tribunal deve considerar em sede de recurso jurisdicional da sentença, sem necessidade de qualquer acção ou requerimento dos interessados, de harmonia com o disposto nos artigos 202.º e 206.º, n.º 2 do Código de Processo Civil, subsidiariamente aplicáveis ao processo judicial tributário *ex vi* alínea e) do artigo 2.º do CPPT.

Coloca-se, porém, a questão da convolação para a forma de processo adequada, em consonância com o preceituado nos artigos 97.º, n.º 3, da LGT e 98.º, n.º 4, do CPPT, tendo em conta que ela é obrigatória, excepto se não for possível utilizar a petição inicial nesse outra forma de processo, pois, tal como a jurisprudência também vem repetidamente explicando, a convolação não deve operar quando conduza à prática de actos inúteis, como seria o caso da extemporaneidade do novo meio processual.

Ora, no caso vertente, e como também salienta o Ministério Público, os executados, ora Recorridos, foram citados para a execução em 23.07.2010 (probatório n.º 5), e a petição inicial da impugnação foi apresentada em 21.10.2010 (probatório n.º 6), data em que já havia expirado o prazo de 30 dias previsto no artigo 203.º do CPPT para a dedução de oposição a essa execução.

Pelo que, ocorrendo erro na forma de processo e não sendo a convolação possível, está-se perante uma situação de nulidade de todo o processo, que conduz à absolvição da instância da Fazenda Pública, em conformidade com o disposto nos artigos 288.º, alínea b), e 494.º, alínea b), do CPC, ficando, deste modo, prejudicado o conhecimento do objecto do presente recurso jurisdicional.

4. Termos em que, face ao exposto, acordam os Juízes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em julgar procedente a excepção de erro na forma de processo e, em consequência, anular todo o processado e absolver a Fazenda Pública da instância, não se tomando, assim, conhecimento do objecto do recurso.

Custas, em 1ª instância, a cargo dos Impugnantes.

Lisboa, 13 de Julho de 2011. — *Dulce Neto* (relatora) — *Valente Torrão — António Calhau.*

Acórdão de 13 de Julho de 2011.

Assunto:

Verificação e graduação de créditos. Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro. Aplicação da lei no tempo.

Sumário:

I — Após as alterações introduzida no Código de Procedimento e de Processo Tributário pela Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro, os Tribunais Tributários continuam a ter competência para conhecer da matéria relativa à verificação e graduação de créditos, tendo ocorrido apenas uma alteração da via ou forma processual adequada ao seu conhecimento, que deixou de ser o processo judicial de verificação e graduação de créditos, para ser o processo judicial de reclamação da decisão proferida pelo órgão da execução sobre a matéria, passando, assim, esta reclamação a constituir a forma processual de exercer a tutela jurisdicional no que toca à verificação e graduação de créditos.

II — Quanto à aplicação no tempo da lei processual civil e tributária, a regra é a mesma que vale na teoria geral do direito: a lei nova é de aplicação imediata aos processos pendentes, mas não possui eficácia retroactiva — artigo 12.º, n.º 2 do C.Civil e artigo 12.º, n.º 3 da LGT. Porém, da submissão a esta regra geral exceptua-se o caso de a lei nova ser acompanhada de normas de direito transitório ou de para ela valer uma norma especial, como é o caso da norma contida no n.º 2 do artigo 142º do CPC, que determina que a forma de processo aplicável se determina pela lei vigente à data em que a acção é proposta.

III — Por força dessa norma contida no n.º 2 do artigo 142.º do CPPT, que é subsidiariamente aplicável ao contencioso tributário por força do artigo 2.º, alínea e) *do CPPT, a nova lei não pode ser aplicada aos processos de verificação e graduação de créditos pendentes nos Tribunais Administrativos e Fiscais em 1 de Janeiro de 2011, os quais continuam a seguir a forma processual vigente à data da sua instauração.*

IV — À mesma conclusão se chegaria pela aplicação da norma contida no n.º 3 do artigo 12.º da LGT, na medida em que a aplicação imediata da lei nova aos processos pendentes é susceptível de afectar os direitos e interesses legítimos anteriormente constituídos das partes.

Processo n.º 361/11-30.
Recorrente: Ministério Público.
Recorrido: Banco Comercial Português, S. A., e outros.
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. António Calhau.

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

I - O Procurador da República, não se conformando com a decisão do Mmo. Juiz do TAF de Castelo Branco que, aplicando o artigo 64.º do CPC, determinou a remessa dos autos ao órgão de execução fiscal competente para a verificação e graduação de créditos (artigo 245.º, n.º 2 do CPPT, na redacção da Lei 55-A/2010, de 31/12), dela vem interpor recurso para este Tribunal, formulando as seguintes conclusões:

1. Sendo a reclamação de créditos de data anterior a 1.01.2011,
2. não altera a LOE 2011 a competência para a verificação e graduação de créditos,
3. que continua a ser do Tribunal Tributário.
4. Tal conclusão busca fundamento no artigo 5.º do ETAF
5. e radica na concepção do preceito como norma de processo ou tramitação processual e não como norma de competência - o órgão não foi extinto, donde inexiste alteração de competência da nova lei para os casos pendentes; o processo continua a ser judicial (de execução) e há-de ser tramitado até final em tal sede judicial.
6. Pelo exposto, violou a decisão *a quo* o disposto nos artigos 245.º, n.º 2, do CPPT, na redacção da Lei n.º 55-A/2010, de 31.12, e 5.º do ETAF-22.º da LOFTJ.
7. Assim sendo, revogando tal decisão e determinando a sua substituição por outra que determine a prossecução dos autos neste Tribunal,

farão Vossas Excelências Justiça!

Não foram apresentadas contra-alegações.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

II - É do seguinte teor a decisão recorrida:

«Os tribunais da jurisdição fiscal são órgãos de soberania com competência para administrar a justiça em nome do povo, nos litígios emergentes das relações jurídicas fiscais, art.º 1.º do ETAF, [Lei 13/2002, de 19/2], não podendo, no julgamento, aplicar normas que infrinjam o disposto na Constituição ou os princípios nela consagrados, art.º 1.º/2 do ETAF.

O ETAF é diploma com cariz "judiciário" e não processual, que tem como objecto a disciplina da organização e funcionamento dos tribunais (fiscais), não se tratando de uma lei processual, que cuide da instauração, do desenvolvimento e da extinção da instância fiscal mas uma lei judiciária que delimita as causa cujo julgamento cabe aos TAF impondo a conclusão de que "as causas jurídico-fiscais só saem da esfera dos tribunais tributários se uma lei dispuser [validamente] em sentido contrário, adaptação do comentário de Mário e Rodrigo Esteves de Oliveira, Código de Processo nos Tribunais Administrativos, Vol. I, Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais, anotados, Almedina, pág. 20.

Sendo os tribunais tributários, órgãos da jurisdição fiscal, art.º 8.º-c, ETAF, com sede e áreas de jurisdição determinadas por decreto-lei, são instalados por portaria do Ministro da Justiça, e funcionam com juiz singular, 45/1/3 e 46/1 ETAF [entendendo-se como juiz, aquele concreto órgão que resolve litígios, conflitos de interesses e tem o dever de administrar justiça proferindo despacho ou sentença sobre as matérias pendentes, art.º 156/1 do CPC].

Cabem no âmbito da jurisdição fiscal a apreciação dos litígios que tenham nomeadamente por objecto a tutela de direitos fundamentais, dos direitos e interesses dos particulares directamente fundados em normas de direito fiscal ou decorrentes de actos jurídicos praticados ao abrigo de disposições de direito fiscal, art.º 4/1-a, ETAF.

Tendo em conta que a competência dos tribunais da jurisdição fiscal se fixa no momento da propositura da causa, e que são irrelevantes as modificações de facto e de direito que ocorram posteriormente, art.º 5/1 do ETAF.

E tendo em conta que na competência dos tribunais tributários, antes da alteração da LOE 2011, cabiam os processos de "verificação e graduação de créditos", art.º 49/1-d do ETAF, processo judicial fiscal classificado na 9.ª espécie, cfr. deliberação n.º 825/2005 do CSTAF, DR II Série, n.º 11, pág. 8921.

Tendo em atenção que desde o dia 1 de Janeiro de 2011 o julgamento da questão material dos processos de "verificação e graduação de créditos" foi retirada do âmbito dos poderes de conhecimento judicial, não unicamente por ter sido alterada a regra da sua competência, mas por ser retirada do poder jurisdicional a própria matéria da graduação, que cabe agora a uma entidade administrativa, o órgão de execução nos processos de execução fiscal, ou seja, aos chefes dos serviços de finanças, art.º 149.º do CPPT.

Deste modo, a jurisdição [o poder de solucionar os conflitos de interesses, individuais e concretos através do meio processual da verificação e graduação de créditos reclamados], art.º 202/2 da CRP, que compreende o poder de dirimir os conflitos de interesses públicos e privados, pelos tribunais, em matéria de verificação e graduação de créditos, ou seja, o poder de proferir sentença de graduação de créditos, a partir de 1 de Janeiro de 2011, por aplicação da Lei 55-A/2010, de 31/12, LOE 2011, foi retirado dos tribunais fiscais, passando a competir ao órgão de execução fiscal, art.º 245/2 do CPPT.

Mantendo, embora, a execução fiscal a sua natureza judicial, sem prejuízo da participação dos órgãos da administração tributária nos actos que não tenham natureza jurisdicional, art.º 103/1 da LGT, e sendo garantido aos interessados o direito de reclamação para o juiz da execução fiscal dos actos materialmente administrativos praticados por órgãos da administração tributária, nos termos do número anterior, a atribuição do poder de decisão quanto à matéria da graduação dos créditos reclamados ao órgão de execução fiscal, integrando tal acto na sua esfera de decisão, desjurisdicionaliza o acto de graduação em acto administrativo, acto não jurisdicional.

A alteração da LOE 2011 implica, deste modo, o desaparecimento da ordem judiciária da espécie processual "verificação e graduação de créditos", criando um novo meio processual jurisdicional, o processo judicial tributário de "reclamação da verificação e graduação de créditos", art.º 49/1-d do ETAF, art.º 97/1-o do CPPT, com a consequente atribuição de competência de que inicialmente o juiz tributário carecia.

Esta alteração da natureza jurídica do acto afecta o poder jurisdicional de graduação, passando o juiz a poder decidir, art.º 151/1 do CPPT, "a reclamação dos actos praticados pelos órgãos da execução fiscal", ou seja, um tipo novo de acto do órgão da execução que se lhe acrescenta de "reclamação da verificação e graduação de créditos", art.º 97/1-o do CPPT, a que a LOE 2011 confere natureza de processo urgente, com efeito suspensivo do acto administrativo de graduação dos créditos, art.º 245/3/4 do CPPT.

Não existindo qualquer norma transitória de aplicação da LOE 2011 no tempo, entende-se que a Lei de Orçamento é de aplicação imediata, a partir da data em que entra em vigor, o dia 1 de Janeiro de 2011, art.ºs 1/1/2, 2/1 e 3/2-a da Lei 74/98, de 11/11, com a redacção da Lei 47/2007, de 24/8, e 187 da LOE 2011, por isso, aplica-se aos processos pendentes, ainda sem decisão judicial de graduação de créditos, todo o conjunto das alterações introduzidas pela LOE 2011, que constam do capítulo XV, procedimento, processo tributário e outras disposições, na secção II, operada pelo art.º 126, nos artigos 97.º, 150.º, 151.º, 185.º, 245.º, 247.º, 248.º, 252.º, 256.º e 278.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário e pelo art.º 129 do ETAF.

Pelo exposto,

Concluindo que a lei aplicável a situações jurídicas, não resolvidas definitivamente, reguladas por normas diferentes do momento do seu surgimento, como surge da publicação da LOE 2011, que fixa as consequências de factos jurídicos, deve ser de aplicação imediata, por atribuir ao juiz competência de que inicialmente carecia, em termos que conflituam com as normas anteriores que regiam o regime processual e, assim, atingindo as causas já instauradas e ainda não julgadas com trânsito em julgado e todos os termos processuais subsequentes, pelo que os processos em andamento seguem os termos da lei nova.

A LOE 2011, pela sua natureza formal e orgânica, assumiu outras e novas razões de interesse público, fixando normativamente que o interesse público a cumprir pela Fazenda Nacional e o interesse dos credores reclamantes são melhor protegidos com as decisões dos chefes dos serviços de finanças, em matéria de graduação dos créditos concorrentes reclamados com os da FN no processo de execução fiscal.

Também por razões de interesse instrumental, entendeu a LOE 2011 que o melhor modo de defender as graduações, em concurso de créditos, nos processos de execução fiscal, passa a ser pela via administrativa, sem que os direitos a graduar sejam afectados pelo conflito de interesses a dirimir.

Entendo, pois, que o princípio geral de que a lei rege para o futuro atinge os processos de verificação e graduação de créditos, ainda sem sentença de graduação, que se achem pendentes nos tribunais, sendo imediatamente aplicável aos actos processuais a praticar, entre os quais "o acto final de graduação", que antes era "a sentença de graduação", e agora é uma decisão administrativa, por estar doravante abrangido pela LOE 2011, na medida em que esta Lei alterou a pessoa jurídica competente para a produzir, já não com a natureza jurídica de sentença mas de decisão em matéria tributária e, portanto, deve incluir todas as situações ainda não decididas por decisão judicial, isto é, os processos pendentes, sem sentença de graduação de créditos.

Sendo a competência judicial a medida da jurisdição [concreta, material] para uma determinada causa, a lei que fixa a medida concreta da jurisdição dos tribunais, a sua competência, embora não

tendo natureza de uma lei orgânica, pois não suprime qualquer dos existentes TAF(s), nem altera a sua composição ou área territorial, todavia, tem dimensão processual, pois atribui-lhes questões novas para as quais antes não eram os competentes, o conhecimento da reclamação da graduação de créditos pelo órgão de execução fiscal.

A LOE 2011 o que faz é retirar ao tribunal tributário e ao juiz o poder de julgar aquela espécie processual judicial, 9.ª espécie, [cfr. deliberação 825/2005 do CSTAF] designada de verificação e graduação de créditos, que desaparece da ordem judicial, para ser erigida num novo meio judicial, o da reclamação da decisão de graduação.

Assim, ao criar outra competência nova, para o conhecimento da "reclamação da graduação", sempre modifica a sua competência anterior, que, por um lado suprime da sua jurisdição e por outro lado cria outra de que inicialmente carecia.

Deste modo,

As questões de graduação de créditos ainda não decididas devem ser apreciadas pelo órgão agora declarado, a partir de 1 de Janeiro de 2011, competente, mesmo em todas as causas pendentes, por aplicação imediata do art.º 64 CPC, "ocorrendo alteração da lei reguladora da competência considerada relevante quanto aos processos pendentes, o juiz ordena oficiosamente a sua remessa para o tribunal que a nova lei considere competente".

A norma que rege a perpetuatio fori ou jurisdicionis, na jurisdição tributária, art.º 5/1 do ETAF, "a competência dos tribunais da jurisdição administrativa e fiscal fixa-se no momento da propositura da causa, sendo irrelevantes as modificações de facto e de direito ocorridas posteriormente" não se deve aplicar, pois deixa de existir acção de verificação e graduação de créditos, desaparece a espécie, o tipo específico de processo, que passa a ser um procedimento administrativo, da competência de um órgão da AF, art.º 245/2 do CPPT, e deste modo, por se não se verificar uma mera modificação [irrelevante] da competência, pela lei nova, mas porque, enquanto se verifica o desaparecimento de uma espécie de processo judicial, que é doravante transformado na sua natureza e relegado para um mero "procedimento" de graduação de créditos, da competência de um órgão administrativo, surge a consequente atribuição de "uma nova competência" ao juiz que dela carecia.

Pelo exposto, aplicando o artigo 64 do Código de Processo Civil, ex vi artigo 2-e do Código de Procedimento e Processo Tributário, determino, após trânsito, a baixa dos autos na distribuição e a remessa ao órgão de execução fiscal competente para a verificação e graduação de créditos, art.º 245/2 do CPPT, na redacção da Lei 55-A/2010, de 31/12.

Sem custas.».

III - A questão que constitui o objecto do presente recurso é a de saber se a decisão recorrida enferma de erro de interpretação e aplicação do direito ao ter julgado que, face às alterações introduzidas no Código de Procedimento e de Processo Tributário pela Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro, os Tribunais Administrativos e Fiscais deixaram de ter competência para a apreciação e decisão dos processos judiciais de verificação e graduação de créditos e que, por isso, se impunha a remessa de todos os processos pendentes ao órgão de execução para que este procedesse à sua posterior tramitação e decisão.

Vejamos. O Mmo. Juiz "*a quo*" na decisão recorrida, a fls. 54 a 58 dos autos, aplicando o artigo 64.º do Código de Processo Civil, ex vi artigo 2.º, alínea e), do Código de Procedimento e Processo Tributário, determinou, após trânsito, a baixa dos autos na distribuição e a remessa ao órgão de execução fiscal competente para a verificação e graduação de créditos - artigo 245.º, n.º 2 do CPPT, na redacção da Lei 55-A/2010, de 31/12.

Do assim decidido discorda o recorrente Ministério Público, alegando que sendo a reclamação de créditos de data anterior a 1/1/2011, não altera a LOE 2011 a competência para a verificação e graduação de créditos, que continua a ser do Tribunal Tributário, *ex vi* do artigo 5.º do ETAF, pois que está em causa norma de processo ou de tramitação processual e não norma de competência, e uma vez que o órgão não foi extinto inexiste alteração de competência da nova lei para os casos pendentes, pelo que o processo continua a ser judicial (de execução) e há-de ser tramitado até final em tal sede judicial.

Questão idêntica à que constitui objecto do presente recurso foi já decidida por Acórdãos deste Supremo tribunal do passado dia 6 de Julho, proferidos nos recursos números 362/11 e 384/11, para cuja profícua fundamentação se remete e cuja decisão, no sentido de que ***as alterações legislativas decorrentes da Lei n.º 55-A/2010 não são aplicáveis aos processos judiciais de verificação e graduação de créditos pendentes nos Tribunais Administrativos e Fiscais em 1 de Janeiro de 2011, os quais continuam a seguir a forma processual vigente à data da sua instauração***, também aqui se acolhe, pois que estamos integralmente convencidos quer dos argumentos, quer da decisão, o que conduz, inevitavelmente, à procedência do presente recurso.

Daí que, sem necessidade de mais considerações, haverá que conceder provimento ao presente recurso, revogar o despacho recorrido, baixando os autos ao tribunal "*a quo*" para aí prosseguirem os seus ulteriores termos, se a tal nada mais obstar.

IV - Termos em que, face ao exposto, acordam os Juízes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em conceder provimento ao recurso, revogar o despacho recorrido,

e, consequentemente, ordenar a baixa dos autos ao tribunal recorrido para aí prosseguirem os seus ulteriores termos, se a tal nada mais obstar.

Sem custas.

Lisboa, 13 de Julho de 2011. — *António Calhau* (relator) — *Casimiro Gonçalves — Brandão de Pinho*.

Acórdão de 13 de Julho de 2011.

Assunto:

Recurso de revista excepcional. Nulidade de sentença.

Sumário:

Embora de natureza ordinária, o recurso de revista previsto no artigo 150.º do CPTA não pode ser utilizado, dado o seu carácter excepcional, como arguição de nulidades da sentença recorrida, devendo as mesmas ser arguidas em reclamação no tribunal a quo, *nos termos do artigo 668.º, n.º 3 do CPC.*

Processo n.º 370/11-30.
Recorrente: Isabel Maria da Costa Oliveira Gama.
Recorrido: Fazenda Pública.
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. Brandão de Pinho.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do STA:

Isabel Maria da Costa Oliveira Gama vem, nos termos do art. 150 do CPTA, interpor recurso excepcional de revista do acórdão do TCAN de 06-01-2011, a fls. 317 e segs, complementado pelo Ac. de 25 Fev. 11, a fls. 388 e segs., que concedeu provimento ao recurso que a Fazenda Pública interpusera da sentença que, por sua vez, julgou procedente o recurso interposto nos termos do art. 89-A nºs 7 e 8 da LGT, anulando o respectivo acto de fixação da matéria colectável.

A ora recorrente formulou as seguintes conclusões que, aliás reitera, mutatis mutandis, no pedido de ampliação do objecto do recurso:

A fls. 372 a 374:

1. No Acórdão recorrido encontram-se em causa três questões que, pela sua relevância jurídica, se revestem de importância fundamental e cuja decisão se afigura como necessária para uma melhor aplicação do direito.

2. O Acórdão recorrido enferma de omissão de pronúncia originada por erro na determinação da norma aplicável, inquinando-o de nulidade.

3. O presente processo teve início em 5/11/2009.

4. Acórdão recorrido recusa sindicar o julgamento da matéria de facto por indicar que a Recorrente incumpriu o disposto no art. 690.º-A do C.P.C. por não indicar os depoimentos em que se funda, por referência ao assinalado na acta.

5. O art. 690.º-A do CPC foi revogado pelo Decreto-Lei n.º 303/2007, de 24, de Agosto, tendo entrado em vigor, em 1 de Janeiro de 2008, nos termos do respectivo art. 12.º.

6. Pelo que, o Acórdão recorrido ao recusar apreciar o fundamento de recurso, por aplicação do art. 690.º-A do CPC incorre em erro na determinação da norma aplicável, na medida em que defende a aplicação de uma norma revogada a um processo instaurado posteriormente à sua revogação.

7. Com tal ilegalidade o Acórdão recorrido comete omissão de pronúncia, o que deve, conduzir à revogação do Acórdão recorrido, atento o disposto na. alínea d) do n.º 1 do art. 668.º e alínea a) do n.º 2 do art., 669.º, ambos do CPC, aplicáveis ex vi art. 716.º do CPC e alínea e) do art. 2.º do CPPT.

8. Por outro lado, o Acórdão recorrido viola as normas processuais que disciplinam o excesso de pronúncia.

9. O Acórdão recorrido revogou a decisão de primeira instância com base num facto que: não foi dado por provado em 1.ª instância; não resulta de qualquer elemento de prova junto aos autos; não é um facto constante da matéria de facto dada por provada pelo Acórdão Recorrido; não foi requerida a sua prova no recurso apresentado pela Fazenda Pública; é um facto contrariado pela documentação constante do processo administrativo tributário junto aos autos.

10. O Acórdão recorrido defende assim, a possibilidade de ampliação da matéria de facto sem que a mesma seja suportada por qualquer elemento de prova junto aos autos e sem que tenha sido sequer requerida pelo Recorrente (Fazenda Pública).

11. Donde, o Acórdão recorrido, ao dar por provado tal facto incorre em violação directa do disposto no art., 125.º n.º 1 do CPPT e art. 668.º n.º 1 alínea d) do CPC, ex vi, art. 716.º do CPC e alínea e) do art. 2.º do CPPT.

12. Para além disso, o Acórdão Recorrido interpreta o art. 77.º da LGT, no sentido de que o mesmo: se basta com fundamentação conclusiva; não exige que o contribuinte conheça o apuramento do quantitativo do acto tributário; não exige que o contribuinte conheça os motivos pelos quais determinados factos são aceites e outros não e desvaloriza a falta de conhecimento pelo contribuinte do critério assumido pelo Fisco para a prática do acto.

13. Tal entendimento não poderá proceder porquanto a fundamentação deve permitir ao contribuinte conhecer todo o percurso volitivo e cognoscitivo que levou a administração a decidir pela prática do acto tributário.

14. Deve ser permitido ao contribuinte sindicar devidamente o acto tributário e reagir contra o mesmo, caso o considere injusto.

15. A fundamentação do acto tributário não se poderá basear em juízos conclusivos.

16. O contribuinte apenas poderá avaliar a justeza do acto conhecendo os critérios da correcção e a valoração efectuada pelo Fisco.

17. Os fundamentos de facto deverão ser expostos expressa e individualizadamente de forma a identificarem as situações concretamente consideradas na prática do acto administrativo.

18. Assim, O Acórdão Recorrido faz errada interpretação do art, 77.º da LGT, o que deverá conduzir à sua revogação.

TERMOS EM QUE REQUER A REVOGAÇÃO DO ACÓRDÃO RECORRIDO COM PROCEDÊNCIA INTEGRAL DO PRESENTE RECURSO, COM TODAS AS CONSEQUÊNCIAS LEGAIS.

A fls. 418 a 420:

1. Quanto ao erro na determinação da norma aplicável o Tribunal a quo defende que, "sendo inegável o lapso na indicação do art. 690.º - A do CPC, a verdade é que toda a argumentação aduzida mantém a sua validade ao abrigo do disposto no artigo 685.º B do C.P.C. ".

2. Pelo que mantém o Acórdão reformado mantém que impunha à recorrida indicar voltas ou segundos, na cassete onde consta a gravação dos depoimentos das testemunhas.

3. Sucede que, a Recorrente indicou os nomes as testemunhas e não indicou as voltas ou segundos, pois não era possível indicar os mesmos, já que as testemunhas referidas pela Recorrente responderam apenas a dois quesitos, cada uma, que correspondem integralmente ao que é invocado pela Recorrente nas contra -alegações.

4. O Fisco nas alegações de recurso também não indicou quais "as voltas ou segundos que, na cassete onde consta a gravação dos depoimentos das testemunhas", mas o Tribunal considerou-as.

5. Pelo que o Tribunal a quo ao não se pronunciar sobre o alegado pela Recorrente comete omissão de pronúncia, o que deve conduzir à revogação do Acórdão recorrido, atento o teor da alínea d) do n.º 1 do artigo 668.º do C.P.C. aplicável ex vi artigo 716.º do CPC e alínea e) do artigo 2.º do CPPT.

6. Quanto à obscuridade e excesso de pronúncia o Acórdão reformado aceita não ter fundamentado devidamente o Acórdão anterior, mas continua a defender que a Administração Tributária não violou o princípio do inquisitório, pois utilizou todos os meios para a descoberta verdade material.

7. No requerimento de resposta do Representante da Fazenda Pública, ao pedido de Reforma do Acórdão apresentado pela Recorrente, aquele primeiro reconhece expressamente que o Fisco não procedeu à análise de toda a contabilidade, mas tão só aos elementos referentes à transmissão de um imóvel.

8. Ainda assim, o Acórdão reformado mantém a AT procedeu "à análise da contabilidade da sociedade quando do procedimento para a prova do preço efectivo praticado para na transmissão de imóveis solicitado por aquela sociedade. "

9. O Acórdão reformado, pressupõe mesmo a correcção da actuação da Administração Fiscal: "Assim, afigura-se-nos que, caso a contabilidade da sociedade permitisse estabelecer tal correspondência, a AT nunca teria despoletado o procedimento de fixação da matéria colectável da ora Requerente por método indirecto"

10. Como já anteriormente alegado pela Recorrente, "esse facto (…) utilizado como argumento" não constitui facto dado por provado em 1ª instância, nem resulta de qualquer elemento de prova junto aos autos, nem sequer é um facto constante na matéria de facto dado por provado pelo TCAN.

11. No tocante à violação do dever de fundamentação o Acórdão reformado defende que não assiste razão para reformar o Acórdão visto que se encontra "perante uma divergência quanto à valoração e qualificação jurídica dos factos efectuada na sentença recorrida e no acórdão cuja reforma é pedida".

12. O Acórdão reformado continua a não analisar elementos de prova passíveis de por si só imporem uma decisão em sentido inverso: O Relatório de Inspecção e os depoimentos perante o Tribunal

de 1ª Instância da funcionária que elaborou o Relatório de Inspecção e do Director Adjunto que o sancionou.

13. O Relatório de Inspecção e a sua fundamentação diferem totalmente da justificação utilizada no Acórdão recorrido.

14. O Fisco aceita como justificadas algumas entradas nas contas bancárias da Recorrente, porém não explica quais as quantias que considera justificadas e quais as que não considera justificadas, e muito menos os respectivos motivos, impedindo a Recorrente de saber quais as que faltam justificar e o motivo porquê.

15. O Acórdão recorrido considera que o Fisco não tinha que justificar quais as quantias que considerou justificadas, nem o respectivo motivo, ou porque considerou as restantes não justificadas, pois a correcção efectuada à Recorrente é inferior às quantias totais detectadas nas contas bancárias da Recorrente.

16. Assim, o Acórdão Recorrido considera que a Recorrente não tinha que fundamentar a sua decisão e apresenta uma argumentação para justificar o montante de correcção que é diferente da constante do relatório de inspecção.

17. Pelo que, também pelo presente motivo, a decisão recorrida não pode proceder.

A Fazenda Pública contra-alegou naquele pedido de ampliação, concluindo, por sua vez:

A - Não é admissível o Recurso de Revista, porque:

A. 1 - Está-se perante um processo relativo a manifestações de fortuna (art. 89º- A da LGT), de que cabe recurso para o Tribunal Tributário, com efeito suspensivo, a tramitar como processo urgente e utilizando-se subsidiariamente as regras contidas no art. 146º - B do CPPT, tal como prevê o n.º 7 daqueloutro preceito legal da LGT.

A.2 - De acordo com o disposto no art. 280º n.º 2 do CPPT apenas é admissível Recurso para o Supremo Tribunal Administrativo com base em oposição de Acórdãos e o mesmo subordina-se à disciplina contida no art. 284º do mesmo Código.

A.3 - Por conseguinte, exceptuando o caso específico focalizado na alínea anterior, o Supremo Tribunal Administrativo não julga em terceiro grau de jurisdição, conforme decorre do art. 26º do ETAF.

A.4 - Assim sendo, não pode a Recorrente Jurisdicional interpor o presente Recurso de Revista e muito menos alargar o âmbito do Recurso anterior, com base em absoluta falta de fundamento legal; e isto, apesar de ela se ter socorrido da interpretação conjugada dos arts 670º n.º 3 e 716º, ambos do CPC, porque lex specialis derrogat lex generalis (art. 7º n.º 3, do CC).

Mas, mesmo que assim se não entenda sem prescindir, mais se dirá que:

B - A Recorrente Jurisdicional está a fazer um uso anormal do processo (art. 665º do CPC) que deverá ser devidamente sancionado pois verdadeiramente pretende uma segunda reapreciação, em grau jurisdicional não consentido legalmente, da prova produzida, esquecendo por completo o princípio da livre apreciação das provas, plasmado no art. 655º do CPC.

Não obstante e caso assim se não entenda, mas sem prescindir, mais se dirá:

C - Não há omissão de pronúncia no Acórdão recorrido porque, se o Tribunal a quo nada disse sobre a matéria e atenta a pequenez do depoimento do contabilista da Recorrente Jurisdicional, é porque se dispôs a ouvir e apreciar a totalidade dessa prova testemunhal, prescindindo da indicação do número de voltas ou de segundos da gravação.

D - Não existe obscuridade e de excesso de pronúncia, no Acórdão sob recurso, pois a Recorrente Jurisdicional, não reparou ou esqueceu-se que o Tribunal Recorrido ampliou a matéria dada como provada. E, para além disso, realça-se que:

D. 1 - Num primeiro momento e a pedido da sociedade de que a ora Recorrente Jurisdicional é administradora, Administração Tributária analisou a contabilidade daquela sociedade, fim de ficar provado o preço efectivo praticado na transmissão de imóveis.

D. 2 - Nessa análise contabilística o Fisco detectou depósitos em contas pessoais da ora Recorrente Jurisdicional, o que fez desencadear o procedimento de correcção do rendimento tributável por esta declarado.

D. 3 - Ora, a contabilidade da sociedade não relevava qualquer conexão entre as contas bancárias da ora Recorrente Jurisdicional e o pagamento das despesas daquela.

D. 4 - Assim sendo e perante um absoluto vazio documental, quer da sociedade, quer da sua administradora, era ilógico, porque desnecessário, fazer mais uma visita à sociedade, porque de eficácia prática nula.

E - Não se verifica falta de fundamentação do Acórdão sub judice, pois o Fisco aceitou como justificadas algumas entradas nas contas bancárias daquele e não considerou outras, após as explicações fornecidas pela Recorrente Jurisdicional. Assim sendo, não há que fundamentar tais aceitações de movimentos, uma vez que isso implica necessariamente a diminuição da matéria tributável.

F - Logo, não se verifica a existência de qualquer dos vícios assacados ao douto Acórdão sob censura.

Em face do exposto, deverá:

- Não se admitir o presente Recurso de Revista, por absoluta falta de apoio legal.

Caso assim se não entenda mas sem prescindir,

- Declarar-se que a Recorrente Jurisdicional está a fazer um uso anormal do processo.

Caso assim também se não entenda mas sempre sem prescindir,

- Declarar-se que o douto Acórdão recorrido não padece de nenhum dos vícios e nulidades apontados pela Recorrente Jurisdicional.

Mas e sempre,

- Manter-se integralmente o douto Acórdão, com as legais consequências.

O Exmo. Magistrado do MP emitiu parecer no sentido da rejeição do recurso, por não se verificarem os respectivos pressupostos, quer por as questões nele suscitadas terem incidência factual quer por, dado o seu carácter excepcional, não comportarem a arguição de nulidades que devem ser invocadas perante o tribunal recorrido.

E, colhidos os vistos legais, nada obsta à decisão.

Vejamos, pois:

Defende a recorrida Fazenda Pública que o recurso não é admissível, visto o Supremo não julgar em terceiro grau de jurisdição, conforme decorre do art. 26 do ETAF.

Todavia, o presente recurso vem interposto nos termos do art. 150 do CPTA, - cfr. fls. 363 - que a Secção de Contencioso Tributário tem, sem discrepância, entendido admitir, pelo que não é correcta, no ponto, a asserção defendida pela recorrida.

Mas já o é quanto ao mais.

Na verdade, e desde logo, a recorrente, enunciando as questões que entende deverem ser apreciadas, pois que, "pela sua relevância jurídica, se revestem de importância fundamental e cuja decisão se afigura como necessária para uma melhor aplicação do direito", todavia, não justifica minimamente tal afirmação e desiderato, negligenciando em absoluto tal justificação.

Sendo que tal é absolutamente fundamental para assegurar o seguimento do recurso.

De qualquer modo, as "três questões" que a recorrente pretende ver apreciadas são a nulidade do acórdão do TCA por omissão e excesso de pronúncia e a "violação do dever de fundamentação" (do acto recorrido, entenda-se).

Ora, o STA tem acentuado repetidamente, nemine discrepante - cfr., por todos, o acórdão da Secção do Contencioso Administrativo de 24 de Maio de 2005, recurso n.º 579/05 - que o recurso de revista daquele artigo 150.º, "quer pela sua estrutura, quer pelos requisitos que condicionam a sua admissibilidade quer, ainda e principalmente, pela nota de excepcionalidade expressamente estabelecida na lei, não deve ser entendido como um recurso generalizado de revista mas como um recurso que apenas poderá ser admitido num número limitado de casos previstos naquele preceito interpretado a uma luz fortemente restritiva".

Na mesma orientação, refere Mário Aroso, que "não se pretende generalizar o recurso de revista, com o óbvio inconveniente de dar causa a uma acrescida morosidade na resolução final dos litígios», cabendo ao STA «dosear a sua intervenção, por forma a permitir que esta via funcione como uma válvula de segurança do sistema".

Cfr. O Novo Regime do Processo nos Tribunais Administrativos, 2.ª edição, p. 323 e Comentário ao Código de Processo nos Tribunais Administrativos, 2005, p. 150 e ss.

Tratando-se, assim, embora de um recurso ordinário, a sua excepcionalidade e objecto não comportam a arguição das referidas nulidades que devem ser invocadas, como aliás o foram, embora desatendidas, perante o tribunal recorrido nos termos do art. 668 do C.P.Civil.

Como acontece na hipótese semelhante de oposição de acórdãos.

Cfr. Jorge de Sousa, CPTA Anotado, 4.ª edição, nota 22 ao art. 284 e, por todos o Ac. do STA de 26-05-2010 e jurisprudência aí citada.

Por outro lado, a pretendida violação do dever de fundamentação imbrica decisivamente com a matéria de facto, essencialmente mutável de caso para caso, pelo que não constitui um tipo abstractamente repetível, como a revista excepcional exige.

Finalmente, na ampliação do âmbito do recurso - ainda que a mesma fosse admissível no recurso em causa, o que está longe de constituir questão líquida - a recorrente reitera as ditas "questões", nulidades que foram desatendidas no acórdão de fls. 388 e segs., pelo que, quanto a elas, apenas há que repetir, mutatis mutandis, o acima exposto.

Termos em que, à míngua dos respectivos requisitos, não se admite o recurso.

Custas pela recorrente.

Lisboa, 13 de Julho de 2011. — *Brandão de Pinho* (relator) — *Pimenta do Vale* — *António Calhau*.

Acórdão de 13 de Julho de 2011.

Assunto:

Verificação e graduação de créditos. Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro. Aplicação da lei no tempo.

Sumário:

I — Após as alterações introduzida no Código de Procedimento e de Processo Tributário pela Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro, os Tribunais Tributários continuam a ter competência para conhecer da matéria relativa à verificação e graduação de créditos, tendo ocorrido apenas uma alteração da via ou forma processual adequada ao seu conhecimento, que deixou de ser o processo judicial de verificação e graduação de créditos, para ser o processo judicial de reclamação da decisão proferida pelo órgão da execução sobre a matéria, passando, assim, esta reclamação a constituir a forma processual de exercer a tutela jurisdicional no que toca à verificação e graduação de créditos.

II — Quanto à aplicação no tempo da lei processual civil e tributária, a regra é a mesma que vale na teoria geral do direito: a lei nova é de aplicação imediata aos processos pendentes, mas não possui eficácia retroactiva — artigo 12.º, n.º 2 do C.Civil e artigo 12.º, n.º 3 da LGT. Porém, da submissão a esta regra geral exceptua-se o caso de a lei nova ser acompanhada de normas de direito transitório ou de para ela valer uma norma especial, como é o caso da norma contida no n.º 2 do artigo 142º do CPC, que determina que a forma de processo aplicável se determina pela lei vigente à data em que a acção é proposta.

III — Por força dessa norma contida no n.º 2 do artigo 142.º do CPPT, que é subsidiariamente aplicável ao contencioso tributário por força do artigo 2.º, alínea e) do CPPT, a nova lei não pode ser aplicada aos processos de verificação e graduação de créditos pendentes nos Tribunais Administrativos e Fiscais em 1 de Janeiro de 2011, os quais continuam a seguir a forma processual vigente à data da sua instauração.

IV — À mesma conclusão se chegaria pela aplicação da norma contida no n.º 3 do artigo 12.º da LGT, na medida em que a aplicação imediata da lei nova aos processos pendentes é susceptível de afectar os direitos e interesses legítimos anteriormente constituídos das partes.

Processo n.º 376/11-30.
Recorrente: Ministério Público.
Recorrido: Caixa de Crédito Agrícola do Norte Alentejano e outros.
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. António Calhau.

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

I - O Procurador da República, não se conformando com a decisão do Mmo. Juiz do TAF de Castelo Branco que, aplicando o artigo 64.º do CPC, determinou a remessa dos autos ao órgão de execução fiscal competente para a verificação e graduação de créditos (artigo 245.º, n.º 2 do CPPT, na redacção da Lei 55-A/2010, de 31/12), dela vem interpor recurso para este Tribunal, formulando as seguintes conclusões:

1. Sendo a reclamação de créditos de data anterior a 1.01.2011,
2. não altera a LOE 2011 a competência para a verificação e graduação de créditos,
3. que continua a ser do Tribunal Tributário.
4. Tal conclusão busca fundamento no artigo 5.º do ETAF
5. e radica na concepção do preceito como norma de processo ou tramitação processual e não como norma de competência - o órgão não foi extinto, donde inexiste alteração de competência da nova lei para os casos pendentes; o processo continua a ser judicial (de execução) e há-de ser tramitado até final em tal sede judicial.
6. Pelo exposto, violou a decisão *a quo* o disposto nos artigos 245.º, n.º 2, do CPPT, na redacção da Lei n.º 55-A/2010, de 31.12, e 5.º do ETAF-22.º da LOFTJ.
7. Assim sendo, revogando tal decisão e determinando a sua substituição por outra que determine a prossecução dos autos neste Tribunal,

farão Vossas Excelências JUSTIÇA!

Não foram apresentadas contra-alegações.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

II - É do seguinte teor a decisão recorrida:

«Os tribunais da jurisdição fiscal são órgãos de soberania com competência para administrar a justiça em nome do povo, nos litígios emergentes das relações jurídicas fiscais, art.º 1.º do ETAF, [Lei 13/2002, de 19/2], não podendo, no julgamento, aplicar normas que infrinjam o disposto na Constituição ou os princípios nela consagrados, art.º 1.º/2 do ETAF.

O ETAF é diploma com cariz "judiciário" e não processual, que tem como objecto a disciplina da organização e funcionamento dos tribunais (fiscais), não se tratando de uma lei processual, que cuide da instauração, do desenvolvimento e da extinção da instância fiscal mas uma lei judiciária que delimita as causas cujo julgamento cabe aos TAF impondo a conclusão de que "as causas jurídico-fiscais só saem da esfera dos tribunais tributários se uma lei dispuser [validamente] em sentido contrário, adaptação do comentário de Mário e Rodrigo Esteves de Oliveira, Código de Processo nos Tribunais Administrativos, Vol. I, Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais, anotados, Almedina, pág. 20.

Sendo os tribunais tributários, órgãos da jurisdição fiscal, art.º 8.º-c, ETAF, com sede e áreas de jurisdição determinadas por decreto-lei, são instalados por portaria do Ministro da Justiça, e funcionam com juiz singular, 45/1/3 e 46/1 ETAF [entendendo-se como juiz, aquele concreto órgão que resolve litígios, conflitos de interesses e tem o dever de administrar justiça proferindo despacho ou sentença sobre as matérias pendentes, art.º 156/1 do CPC].

Cabem no âmbito da jurisdição fiscal a apreciação dos litígios que tenham nomeadamente por objecto a tutela de direitos fundamentais, dos direitos e interesses dos particulares directamente fundados em normas de direito fiscal ou decorrentes de actos jurídicos praticados ao abrigo de disposições de direito fiscal, art.º 4/1-a, ETAF.

Tendo em conta que a competência dos tribunais da jurisdição fiscal se fixa no momento da propositura da causa, e que são irrelevantes as modificações de facto e de direito que ocorram posteriormente, art.º 5/1 do ETAF.

E tendo em conta que na competência dos tribunais tributários, antes da alteração da LOE 2011, cabiam os processos de "verificação e graduação de créditos", art.º 49/1-d do ETAF, processo judicial fiscal classificado na 9.ª espécie, cfr. deliberação n.º 825/2005 do CSTAF, DR II Série, n.º 11, pág. 8921.

Tendo em atenção que desde o dia 1 de Janeiro de 2011 o julgamento da questão material dos processos de "verificação e graduação de créditos" foi retirada do âmbito dos poderes de conhecimento judicial, não unicamente por ter sido alterada a regra da sua competência, mas por ser retirada do poder jurisdicional a própria matéria da graduação, que cabe agora a uma entidade administrativa, o órgão de execução nos processos de execução fiscal, ou seja, aos chefes dos serviços de finanças, art.º 149.º do CPPT.

Deste modo, a jurisdição [o poder de solucionar os conflitos de interesses, individuais e concretos através do meio processual da verificação e graduação de créditos reclamados], art.º 202/2 da CRP, que compreende o poder de dirimir os conflitos de interesses públicos e privados, pelos tribunais, em matéria de verificação e graduação de créditos, ou seja, o poder de proferir sentença de graduação de créditos, a partir de 1 de Janeiro de 2011, por aplicação da Lei 55-A/2010, de 31/12, LOE 2011, foi retirado dos tribunais fiscais, passando a competir ao órgão de execução fiscal, art.º 245/2 do CPPT.

Mantendo, embora, a execução fiscal a sua natureza judicial, sem prejuízo da participação dos órgãos da administração tributária nos actos que não tenham natureza jurisdicional, art.º 103/1 da LGT, e sendo garantido aos interessados o direito de reclamação para o juiz da execução fiscal dos actos materialmente administrativos praticados por órgãos da administração tributária, nos termos do número anterior, a atribuição do poder de decisão quanto à matéria da graduação dos créditos reclamados ao órgão de execução fiscal, integrando tal acto na sua esfera de decisão, desjurisdicionaliza o acto de graduação em acto administrativo, acto não jurisdicional.

A alteração da LOE 2011 implica, deste modo, o desaparecimento da ordem judiciária da espécie processual "verificação e graduação de créditos", criando um novo meio processual jurisdicional, o processo judicial tributário de "reclamação da verificação e graduação de créditos", art.º 49/1-d do ETAF, art.º 97/1-o do CPPT, com a consequente atribuição de competência de que inicialmente o juiz tributário carecia.

Esta alteração da natureza jurídica do acto afecta o poder jurisdicional de graduação, passando o juiz a poder decidir, art.º 151/1 do CPPT, "a reclamação dos actos praticados pelos órgãos da execução fiscal", ou seja, um tipo novo de acto do órgão da execução que se lhe acrescenta de "reclamação da verificação e graduação de créditos", art.º 97/1-o do CPPT, a que a LOE 2011 confere natureza de processo urgente, com efeito suspensivo do acto administrativo de graduação dos créditos, art.º 245/3/4 do CPPT.

Não existindo qualquer norma transitória de aplicação da LOE 2011 no tempo, entende-se que a Lei de Orçamento é de aplicação imediata, a partir da data em que entra em vigor, o dia 1 de Janeiro de 2011, art.ºs 1/1/2, 2/1 e 3/2-a da Lei 74/98, de 11/11, com a redacção da Lei 47/2007, de 24/8, e 187 da LOE 2011, por isso, aplica-se aos processos pendentes, ainda sem decisão judicial de graduação de créditos, todo o conjunto das alterações introduzidas pela LOE 2011, que constam do capítulo

XV, procedimento, processo tributário e outras disposições, na secção II, operada pelo art.º 126º, nos artigos 97.º, 150.º, 151.º, 185.º, 245.º, 247.º, 248.º, 252.º, 256.º e 278.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário e pelo art.º 129 do ETAF.

Pelo exposto,

Concluindo que a lei aplicável a situações jurídicas, não resolvidas definitivamente, reguladas por normas diferentes do momento do seu surgimento, como surge da publicação da LOE 2011, que fixa as consequências de factos jurídicos, deve ser de aplicação imediata, por atribuir ao juiz competência de que inicialmente carecia, em termos que conflituam com as normas anteriores que regiam o regime processual e, assim, atingindo as causas já instauradas e ainda não julgadas com trânsito em julgado e todos os termos processuais subsequentes, pelo que os processos em andamento seguem os termos da lei nova.

A LOE 2011, pela sua natureza formal e orgânica, assumiu outras e novas razões de interesse público, fixando normativamente que o interesse público a cumprir pela Fazenda Nacional e o interesse dos credores reclamantes são melhor protegidos com as decisões dos chefes dos serviços de finanças, em matéria de graduação dos créditos concorrentes reclamados com os da FN no processo de execução fiscal.

Também por razões de interesse instrumental, entendeu a LOE 2011 que o melhor modo de defender as graduações, em concurso de créditos, nos processos de execução fiscal, passa a ser pela via administrativa, sem que os direitos a graduar sejam afectados pelo conflito de interesses a dirimir.

Entendo, pois, que o princípio geral de que a lei rege para o futuro atinge os processos de verificação e graduação de créditos, ainda sem sentença de graduação, que se achem pendentes nos tribunais, sendo imediatamente aplicável aos actos processuais a praticar, entre os quais "o acto final de graduação", que antes era "a sentença de graduação", e agora é uma decisão administrativa, por estar doravante abrangido pela LOE 2011, na medida em que esta Lei alterou a pessoa jurídica competente para a produzir, já não com a natureza jurídica de sentença mas de decisão em matéria tributária e, portanto, deve incluir todas as situações ainda não decididas por decisão judicial, isto é, os processos pendentes, sem sentença de graduação de créditos.

Sendo a competência judicial a medida da jurisdição [concreta, material] para uma determinada causa, a lei que fixa a medida concreta da jurisdição dos tribunais, a sua competência, embora não tendo natureza de uma lei orgânica, pois não suprime qualquer dos existentes TAF(s), nem altera a sua composição ou área territorial, todavia, tem dimensão processual, pois atribui-lhes questões novas para as quais antes não eram os competentes, o conhecimento da reclamação da graduação de créditos pelo órgão de execução fiscal.

A LOE 2011 o que faz é retirar ao tribunal tributário e ao juiz o poder de julgar aquela espécie processual judicial, 9.ª espécie, [cfr. deliberação 825/2005 do CSTAF] designada de verificação e graduação de créditos, que desaparece da ordem judicial, para ser erigida num novo meio judicial, o da reclamação da decisão de graduação.

Assim, ao criar outra competência nova, para o conhecimento da "reclamação da graduação", sempre modifica a sua competência anterior, que, por um lado suprime da sua jurisdição e por outro lado cria outra de que inicialmente carecia.

Deste modo,

As questões de graduação de créditos ainda não decididas devem ser apreciadas pelo órgão agora declarado, a partir de 1 de Janeiro de 2011, competente, mesmo em todas as causas pendentes, por aplicação imediata do art.º 64 CPC, "ocorrendo alteração da lei reguladora da competência considerada relevante quanto aos processos pendentes, o juiz ordena oficiosamente a sua remessa para o tribunal que a nova lei considere competente".

A norma que rege a perpetuatio fori ou jurisdicionis, na jurisdição tributária, art.º 5/1 do ETAF, "a competência dos tribunais da jurisdição administrativa e fiscal fixa-se no momento da propositura da causa, sendo irrelevantes as modificações de facto e de direito ocorridas posteriormente" não se deve aplicar, pois deixa de existir acção de verificação e graduação de créditos, desaparece a espécie, o tipo específico de processo, que passa a ser um procedimento administrativo, da competência de um órgão da AF, art.º 245/2 do CPPT, e deste modo, por se não se verificar uma mera modificação [irrelevante] da competência, pela lei nova, mas porque, enquanto se verifica o desaparecimento de uma espécie de processo judicial, que é doravante transformado na sua natureza e relegado para um mero "procedimento" de graduação de créditos, da competência de um órgão administrativo, surge a consequente atribuição de "uma nova competência" ao juiz que dela carecia.

Pelo exposto, aplicando o artigo 64 do Código de Processo Civil, ex vi artigo 2-e do Código de Procedimento e Processo Tributário, determino, após trânsito, a baixa dos autos na distribuição e a remessa ao órgão de execução fiscal competente para a verificação e graduação de créditos, art.º 245/2 do CPPT, na redacção da Lei 55-A/2010, de 31/12.

Sem custas.».

III - A questão que constitui o objecto do presente recurso é a de saber se a decisão recorrida enferma de erro de interpretação e aplicação do direito ao ter julgado que, face às alterações in-

troduzidas no Código de Procedimento e de Processo Tributário pela Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro, os Tribunais Administrativos e Fiscais deixaram de ter competência para a apreciação e decisão dos processos judiciais de verificação e graduação de créditos e que, por isso, se impunha a remessa de todos os processos pendentes ao órgão de execução para que este procedesse à sua posterior tramitação e decisão.

Vejamos. O Mmo. Juiz "*a quo*" na decisão recorrida, a fls. 51 a 55 dos autos, aplicando o artigo 64.º do Código de Processo Civil, ex vi artigo 2.º, alínea e), do Código de Procedimento e Processo Tributário, determinou, após trânsito, a baixa dos autos na distribuição e a remessa ao órgão de execução fiscal competente para a verificação e graduação de créditos - artigo 245.º, n.º 2 do CPPT, na redacção da Lei 55-A/2010, de 31/12.

Do assim decidido discorda o recorrente Ministério Público, alegando que sendo a reclamação de créditos de data anterior a 1/1/2011, não altera a LOE 2011 a competência para a verificação e graduação de créditos, que continua a ser do Tribunal Tributário, *ex vi* do artigo 5.º do ETAF, pois que está em causa norma de processo ou de tramitação processual e não norma de competência, e uma vez que o órgão não foi extinto inexiste alteração de competência da nova lei para os casos pendentes, pelo que o processo continua a ser judicial (de execução) e há-de ser tramitado até final em tal sede judicial.

Questão idêntica à que constitui objecto do presente recurso foi já decidida por Acórdãos deste Supremo tribunal do passado dia 6 de Julho, proferidos nos recursos números 362/11 e 384/11, para cuja profícua fundamentação se remete e cuja decisão, no sentido de que ***as alterações legislativas decorrentes da Lei n.º 55-A/2010 não são aplicáveis aos processos judiciais de verificação e graduação de créditos pendentes nos Tribunais Administrativos e Fiscais em 1 de Janeiro de 2011, os quais continuam a seguir a forma processual vigente à data da sua instauração***, também aqui se acolhe, pois que estamos integralmente convencidos quer dos argumentos, quer da decisão, o que conduz, inevitavelmente, à procedência do presente recurso.

Daí que, sem necessidade de mais considerações, haverá que conceder provimento ao presente recurso, revogar o despacho recorrido, baixando os autos ao tribunal "*a quo*" para aí prosseguirem os seus ulteriores termos, se a tal nada mais obstar.

IV - Termos em que, face ao exposto, acordam os Juízes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em conceder provimento ao recurso, revogar o despacho recorrido, e, consequentemente, ordenar a baixa dos autos ao tribunal recorrido para aí prosseguirem os seus ulteriores termos, se a tal nada mais obstar.

Sem custas.

Lisboa, 13 de Julho de 2011. — *António Calhau* (relator) — *Casimiro Gonçalves — Brandão de Pinho*.

Acórdão de 13 de Julho de 2011.

Assunto:

Graduação de créditos. IMI. Privilégio creditório imobiliário. Artigos 122.º do Código do IMI, 744.º, n.º 1 do Código Civil e 8.º do Decreto-Lei n.º 73/99, de 16 de Março.

Sumário:

Nos termos dos artigos 744.º, n.º 1 do Código Civil e 122.º do Código do IMI, gozam de privilégio imobiliário especial sobre os bens cujos rendimentos estão sujeitos a Imposto Municipal sobre Imóveis, os créditos exequendos de IMI inscritos para cobrança no ano corrente na data da penhora (...), e nos dois anos anteriores, bem como os respectivos juros de mora (artigo 8.º do Decreto-Lei n.º 73/99, de 16 de Março), pelo que devem ser também graduados em primeiro lugar, precedendo os créditos garantidos por hipoteca.

Processo n.º 380/11-30.
Recorrente: Fazenda Pública.
Recorrido: Banco BPI, S. A.
Relatora: Ex.ma Sr.ª Cons.ª Dr.ª Isabel Marques da Silva.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

- Relatório -

1 - A Fazenda Pública recorre para este Supremo Tribunal da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga, de 21 de Janeiro de 2010, proferida nos autos de reclamação de créditos n.º 651/10.5BEBRG - 2ª UO, apresentando as seguintes conclusões:

A. O privilégio creditório, consiste na faculdade que a lei substantiva concede, em relação à causa do crédito, de ser pago com preferência em relação a outros credores.

B. O art. 240º do CPPT deve ser interpretado no sentido de conferir dimensão lata à expressão credores que gozem de garantia real, por forma a abranger não apenas os credores que gozem de garantia real "stricto sensu", mas também aqueles a quem a lei atribui causas legítimas de preferência, como os privilégios creditórios especiais.

C. Assim sendo, e uma vez que, no caso vertente a penhora do imóvel foi efectuada no ano de 2007, o crédito de IMI do ano de 2005, integrante do crédito exequendo, deveria ter sido graduado em primeiro lugar, a par do crédito de IMI do ano de 2006 e respectivos juros de mora, por gozar de privilégio creditório imobiliário especial previsto nas disposições combinadas do art. 122.º do CIMI e arts. 733.º e 744º, n.º 1 do CC.

D. A douta sentença recorrida ao não graduar o crédito de IMI do ano de 2005 e os respectivos juros de mora em primeiro lugar a par do crédito de IMI do ano de 2006, violou o disposto no art. 122º do CIMI, os arts. 733.º e 744.º do CC e o art. 8.º do DL 73/99 de 16 de Março.

Termos em que deve ser dado provimento ao presente recurso, revogando-se a douta sentença recorrida, substituindo-a por outra que verifique, admita e gradue todos os créditos exequendos garantidos por privilégio imobiliário especial, de acordo com o disposto nos arts. 122º do CIMI e 744.º do CC, com o que se fará Justiça.

2 - Não foram apresentadas contra-alegações.

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

Objecto do recurso: *sentença de verificação e graduação de créditos proferida em processo de execução fiscal*

FUNDAMENTAÇÃO

1. Apesar de o montante do crédito cuja graduação se impugna, no montante global de € 248,80 (doc. fls. 198), ser inferior à alçada dos tribunais tributários, actualmente correspondente a um quarto da alçada dos tribunais judiciais de 1.ª instância, o recurso é admissível, em consequência da soma dos créditos reclamados na execução fiscal ultrapassar o valor daquela alçada (art. 6º n.º 2 ETAF 2002, art. 280º n.º 4 CPPT; arts. 305º nºs 1 e 2 e 306º n.º 2 CPC/art. 2º alínea e) CPPT).

2. O privilégio creditório confere ao seu beneficiário a faculdade de ser pago com preferência sobre os outros credores, independentemente do registo (art. 733º CCivil)

O crédito controvertido, emergente de IMI (ano 2005) goza das garantias especiais previstas no Código Civil para a Contribuição Predial, ou seja, de privilégio imobiliário especial quanto aos créditos inscritos para cobrança no ano corrente na data da penhora e nos dois anos anteriores (art. 122º n.º 1 CIMI; art. 744º n.º 1 CCivil)

Os juros de mora gozam dos mesmos privilégios da dívida sobre a qual incidem, abrangendo no caso concreto os últimos dois anos (art. 8º DL n.º 73/99, 16 Março; art. 734º CCivil)

Neste contexto o crédito exequendo de IMI (ano 2005) e os respectivos juros de mora devem ser graduados a par do crédito de IMI (ano 2006)

CONCLUSÃO

O recurso merece provimento.

A sentença impugnada deve ser revogada e substituída por acórdão que reforme a graduação de créditos nos termos indicados na fundamentação

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

- Fundamentação -

4 - Questão a decidir

É a de saber se o crédito exequendo de IMI (ano de 2005), *inscrito para cobrança* em 2006, relativo a imóvel penhorado e com penhora registada em 2007, bem como os respectivos juros de mora, deve ser reconhecido e graduado em primeiro lugar, a par do crédito reclamado de IMI relativo ao ano de 2006.

5 - Na sentença objecto do presente recurso foram fixados os seguintes factos:

1. O prédio sobre que recaiu a presente execução é a fracção autónoma designada pela letra "AG" tipo T3, no quarto andar esquerdo, destinado a habitação, sito na freguesia de Real, Guimarães, descrito na Conservatória do registo Predial, sob o n.º 996/200602-AG, com o artigo matricial urbano n.º 2057.º.

2. Sobre o imóvel foram registadas duas hipotecas voluntária, provisórias em 15.04.2004 a favor do Banco BPI S.A., para garantir o valor máximo de 101250,40 € e 6 325,90€ as quais foram convertidas (AP. 23/150404 e AP. 24/150404);

3. Em 31.03.2007, foi realizada a hipoteca legal pela Fazenda Pública, no valor de 30.094.64 € com o averbamento Ap. 63/3101.06, (fls. 105/107 dos autos).

4. Em 12.03.2007, foi realizada a penhora pela Fazenda Pública, no valor de 40 956.06 € com o averbamento Ap. 34/130307 de Ap. (fls. 105/107 dos autos).

6. Apreciando.

6.1 Da graduação de crédito exequendo de IMI (ano de 2005), *inscrito para cobrança* em 2006, relativo a imóvel penhorado e com penhora registada em 2007, bem como os respectivos juros de mora

Atenta a fundamentação constante da sentença recorrida (a fls. 151 dos autos), que expressamente admite que ao concurso de credores concorram, nos termos do n.º 1 do artigo 240.º do Código de Procedimento e de Processo tributário (CPPT), não apenas os créditos que gozem de garantia real sobre os bens penhorados mas também os que beneficiem de privilégios creditórios e que reconhece a existência de privilégio creditório imobiliário especial do IMI inscrito para cobrança no ano corrente da penhora e nos dois anos anteriores, *ex vi* do disposto nos artigos 122.º do Código do Imposto Municipal sobre Imóveis (CIMI) e 744.º n.º 1 do Código Civil, terá sido certamente por não se aperceber que dentre os créditos exequendos figurava, além do mais, um crédito de IMI relativo a 2005, que o deixou de graduar, e bem assim aos respectivos juros, a par do crédito reclamado pela Fazenda Pública de IMI relativo a 2006.

É que, como bem diz o Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto no seu parecer junto aos autos e constitui jurisprudência pacífica deste Supremo Tribunal o *crédito controvertido, emergente de IMI (ano 2005) goza das garantias especiais previstas no Código Civil para a Contribuição Predial, ou seja, de privilégio imobiliário especial quanto aos créditos inscritos para cobrança no ano corrente na data da penhora e nos dois anos anteriores (art. 122º n.º 1 CIMI; art. 744º nº1 CCivil), sendo que os juros de mora gozam dos mesmos privilégios da dívida sobre a qual incidem, abrangendo no caso concreto os últimos dois anos (art. 8º DL n.º 73/99, 16 Março; art. 734º CCivil), razão pela qual o crédito exequendo de IMI (ano 2005) e os respectivos juros de mora devem ser graduados a par do crédito de IMI (ano 2006).*

Cumpre, pois, refazer a graduação efectuada, dando integral provimento ao recurso da Fazenda Pública.

- Decisão -

7 - Termos em que, face ao exposto, acordam os juízes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em conceder provimento ao recurso, revogando a sentença recorrida no segmento impugnado, que no demais se mantém, e, em consequência, graduar o crédito exequendo de IMI do ano de 2005, inscrito para cobrança em 2006, e respectivos juros de mora, em primeiro lugar, a par do crédito já aí graduado (de IMI do ano de 2006 e respectivos juros de mora), mantendo-se o demais crédito exequendo graduado em quarto lugar.

Sem custas.

Lisboa, 13 de Julho de 2011. — *Isabel Marques da Silva* (relatora) — *Brandão de Pinho – Dulce Neto*.

Acórdão de 13 de Julho de 2011.

Assunto:

Verificação e graduação de créditos. Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro. Aplicação da lei no tempo.

Sumário:

I — Após as alterações introduzidas no Código de Procedimento e de Processo Tributário pela Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro, os Tribunais Tributários continuam a ter competência para conhecer da matéria relativa à verificação e graduação de créditos, tendo ocorrido apenas uma alteração da via ou forma processual adequada ao seu conhecimento, que deixou de ser o processo judicial de verificação e graduação de créditos, para ser o processo judicial de reclamação da decisão proferida pelo órgão da execução sobre a matéria, passando, assim, esta reclamação a constituir a forma processual de exercer a tutela jurisdicional no que toca à verificação e graduação de créditos.

II — Quanto à aplicação no tempo da lei processual civil e tributária, a regra é a mesma que vale na teoria geral do direito: a lei nova é de aplicação imediata aos processos pendentes, mas não possui eficácia retroactiva — artigo 12.º, n.º do C.Civil e artigo 12.º, n.º 3 da LGT. Porém, da submissão a esta regra geral exceptua-se o caso de a lei nova ser acompanhada de normas de direito transitório ou de para ela valer uma norma especial, como é o caso da norma contida no n.º 2 do artigo 142.º do CPC, que determina que a forma de processo aplicável se determina pela lei vigente à data em que a acção é proposta.

III — Por força dessa norma contida no n.º 2 do artigo 142.º do CPC, que é subsidiariamente aplicável ao contencioso tributário por força do artigo 2.º, alínea e) do CPPT, a nova lei não pode ser aplicada aos processos de verificação e graduação de créditos pendentes nos Tribunais Administrativos e Fiscais em 1 de Janeiro de 2011, os quais continuam a seguir a forma processual vigente à data da sua instauração.

IV — À mesma conclusão se chegaria pela aplicação da norma contida no n.º 3 do artigo 12.º da LGT, na medida em que a aplicação imediata da lei nova aos processos pendentes é susceptível de afectar os direitos e interesses legítimos anteriormente constituídos das partes.

Processo n.º 392/11-30.
Recorrente: Ministério Público.
Recorridos: Banco Espírito Santo, S. A. e Outro.
Relatora: Ex.ma Sr.ª Cons.ª Dr.ª Dulce Neto.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1. O Excelentíssimo Magistrado do Ministério Público recorre para o Supremo Tribunal Administrativo da decisão que o Tribunal Administrativo e Fiscal de Castelo Branco proferiu neste processo de reclamação de créditos, no sentido de aplicar *«o artigo 64.º do Código de Processo Civil, ex vi artigo 2/e, do Código de Procedimento e de Processo Tributário»* e, por isso, determinar *«a baixa dos autos na distribuição e a remessa ao órgão de execução fiscal competente para a verificação e graduação dos créditos, art.º 245/2 do CPPT, na redacção da Lei 55-A/2010, de 31/12»*.

Rematou as alegações de recurso com as seguintes conclusões:

1. Sendo a reclamação de créditos de data anterior a 1.01.2011;
2. não altera a LOE 2011 a competência para a verificação e graduação de créditos;
3. que continua a ser do Tribunal Tributário.
4. Tal conclusão busca fundamento no artigo 5.º do ETAF.
5. e radica na concepção do preceito como norma de processo ou tramitação processual e não como norma de competência - o órgão não foi extinto, donde decorre que inexiste alteração de competência da nova lei para os casos pendentes; o processo continua a ser judicial (de execução) e há-de ser tramitado até final em tal sede judicial.
6. Pelo exposto, violou a decisão a quo o disposto nos artigos 245.º, n.º 2, do CPPT, na redacção da Lei n.º 55-A/2010, de 31.12, e 5.º do ETAF e 22º da LOFTJ.
7. Assim sendo, revogando tal decisão e determinando a sua substituição por outra que determine a prossecução dos autos neste Tribunal farão Vossas Excelências JUSTIÇA.

1.2. Não foram apresentadas contra-alegações.

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

2. O inconformismo do Recorrente, integrante do objecto do presente recurso jurisdicional, reconduz-se à única questão de saber se a decisão recorrida enferma de erro de interpretação e aplicação do direito ao ter julgado que, face às alterações introduzidas no Código de Procedimento e de Processo Tributário pela Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro, os Tribunais Administrativos e Fiscais deixaram de ter competência para a apreciação e decisão dos processos judiciais de verificação e graduação de créditos e que, por isso, se impunha a remessa de todos os processos pendentes ao órgão de execução para que este procedesse à sua posterior tramitação e decisão.

Fundamenta-se a decisão no entendimento, assumido pelo julgador, de que as alterações introduzidas por essa Lei envolvem a retirada dos processos de verificação e graduação de créditos do âmbito dos poderes de conhecimento judicial e que isso contende com regras relativas à competência do tribunal e com o próprio poder jurisdicional, na medida em que foi suprimido o poder jurisdicional quanto ao conhecimento da matéria de verificação e graduação de créditos, passando a sua apreciação e decisão a caber a uma entidade administrativa.

Como aí se deixou dito, *«(...) a jurisdição [o poder de solucionar os conflitos de interesses, individuais e concretos através do meio processual da verificação e graduação de créditos reclamados] art.º 202/2 da CRP, que compreende o poder de dirimir os conflitos de interesses públicos e privados*

pelos tribunais, em matéria de verificação e graduação de créditos, ou seja, o poder de proferir sentença de graduação de créditos, a partir de 1 de Janeiro de 2011, por aplicação da Lei 55-A/2010, de 31/12, LOE 2001, foi retirado dos tribunais fiscais, passando a competir ao órgão de execução fiscal, art.º 245/2 do CPPT. (...).

Sendo a competência judicial a medida da jurisdição [concreta, material] para uma determinada causa, a lei que fixa a medida concreta da jurisdição dos tribunais, a sua competência, embora não tendo natureza de uma lei orgânica, pois não suprime qualquer dos existentes TAF's, nem altera a sua composição ou área territorial, todavia, tem dimensão processual e material, pois atribui aos juízes o conhecimento de questões novas para as quais antes não eram os competentes, o conhecimento da reclamação da graduação de créditos pelo órgão de execução fiscal.

A LOE 2011, o que faz é retirar ao Tribunal tributário e ao juiz o poder de julgar aquela espécie processual judicial, 9ª espécie [cfr. deliberação 825/2005 do CSTAF] designada de verificação e graduação de créditos, que sai da ordem judicial, para ser erigida num novo meio judicial, o da reclamação da decisão de graduação. Assim, ao criar outra competência nova, para o conhecimento da "reclamação da graduação", sempre modifica a sua competência anterior, que por um lado suprime da sua jurisdição e por outro lado cria outra de que inicialmente carecia.».

O Recorrente discorda desta interpretação, advogando, essencialmente, que embora essas alterações legislativas contendam com a competência em razão da matéria dos tribunais, já que *«Antes era do tribunal tributário de 1ª instância a competência para a matéria, passando a sê-lo ora do Órgão de execução fiscal, àquele ficando cometido o tratamento da "reclamação da verificação e graduação de créditos"»*, a questão da sua aplicação no tempo devia ser analisada, não à luz do artigo 64.º do CPC, mas, sim, à luz da *«norma processual»* contida no artigo 5.º do ETAF (e do homólogo artigo 22.º da LOFTJ), segundo o qual *"A competência dos tribunais da jurisdição administrativa e fiscal fixa-se no momento da propositura da causa, sendo irrelevantes as modificações de facto e de direito que ocorram posteriormente"*, pelo que os tribunais tributários continuariam a deter competência para tramitar e decidir os processos de verificação e graduação de créditos instaurados antes de 1 de Janeiro de 2011.

Vejamos.

A questão que cumpre decidir resume-se a saber se perante as alterações legislativas decorrentes da Lei n.º 55-A/2010, com início de vigência em 1 de Janeiro de 2011, os Tribunais Administrativos e Fiscais devem continuar a tramitar e a proferir decisão nos processos judiciais de verificação e graduação de créditos pendentes nessa data, ou se, pelo contrário, esses processos devem ser remetidos ao órgão de execução fiscal para que seja este a proceder à sua posterior tramitação e decisão. Isto porque, face à ausência de norma transitória, têm surgido divergências no entendimento relativo à aplicabilidade imediata do novo regime aos processos de verificação e graduação de créditos pendentes nos Tribunais Administrativos e Fiscais.

Essa Lei alterou os artigos 97.º, alínea o), 151.º, n.º 1, 243.º, 245.º, 247.º e 278.º, todos do Código de Procedimento e de Processo Tributário, do seguinte modo:

− a alínea o) do artigo 97.º eliminou, como espécie processual, o processo judicial tributário de verificação e graduação de créditos, substituindo-o pelo processo judicial tributário de reclamação da decisão da verificação e graduação de créditos;

− o n.º 1 do artigo 151.º eliminou a referência à verificação e graduação de créditos como espécie processual da competência dos tribunais tributários;

− o artigo 243.º, que regulava o prazo para o Representante da Fazenda Pública reclamar os seus créditos no aludido processo judicial, foi revogado;

− os artigos 245.º e 247.º e 278.º vieram estabelecer e disciplinar a nova forma processual de proceder à verificação e graduação de créditos - determinando a sua tramitação dentro do processo executivo, presidida e decidida pelo órgão da execução fiscal, com possibilidade de utilização da reclamação para tribunal da verificação e graduação de créditos realizada por esse órgão.

Esta breve exposição revela as significativas alterações de regime produzidas com a Lei n.º 55-A/2010, e denuncia a vontade do legislador de fazer desaparecer da ordem judiciária a *espécie processual* "verificação e graduação de créditos", que detinha autonomia estrutural relativamente ao processo de execução fiscal (embora funcionalmente subordinado a ele) e que corria como *processo judicial* autónomo no Tribunal Tributário de 1ª instância, classificada na 9ª espécie pela deliberação do Conselho Superior dos Tribunais Administrativos e Fiscais de 30.05.2005 ([1]). E evidencia a opção legislativa de que os actos de verificação e graduação de créditos decorram no seio do processo executivo (que é já um processo de natureza judicial – artigo 103.º da LGT), como fase processual da instância executiva, sendo a sua tramitação realizada pelo órgão da execução, que fará, em primeira linha, a verificação e graduação de créditos, com possibilidade de ulterior reclamação para tribunal pelos interessados, nos termos dos artigos 276.º e 278.º do CPPT, passando, assim, esta reclamação judicial a constituir a via de conhecimento jurisdicional da matéria, isto é, a forma de exercer a tutela jurisdicional no que toca à verificação e graduação de créditos.

Trata-se, pois, de alteração de normas estritamente adjectivas, que dizem respeito à forma ou via processual de proceder à verificação e graduação de créditos no âmbito do processo judicial de execução

fiscal, e não de normas respeitantes à *competência* dos tribunais tributários ou de normas que contendam com o poder *jurisdicional* conferido aos magistrados destes tribunais de aplicar o direito aos litígios que surjam no âmbito de processos de execução fiscal, já que estes processos executivos continuam a estar na dependência do juiz do tribunal tributário, mesmo na fase em que correm perante as autoridades administrativas, e ele continua a deter poder jurisdicional para apreciar a matéria da verificação e graduação de créditos (agora através da forma processual da reclamação judicial), embora só após a pronúncia do órgão da execução, e, portanto, através de uma *forma processual* diversa – razão por que se pode continuar a afirmar que as execuções instauradas no serviço de finanças e os inerentes actos de verificação e graduação de créditos continuam a ser da competência do tribunal tributário.

Por esta razão, não podemos aceitar a tese sufragada na decisão recorrida, de que as questionadas alterações tenham retirado a competência aos Tribunais Tributários para apreciação da matéria relativa à verificação e graduação de créditos e que, por isso, tenha de ser convocada a regra constante do artigo 64º do Código de Processo Civil, segundo a qual *"Quando ocorra alteração da lei reguladora da lei da competência considerada relevante quanto aos processos pendentes, o juiz ordena oficiosamente a sua remessa para o tribunal que a nova lei considera competente"*. E, do mesmo modo, não podemos aceitar a aplicabilidade ao caso da regra constante do artigo 5.º do ETAF, que disciplina unicamente questões de competência dos tribunais da jurisdição administrativa e fiscal.

Os Tribunais Tributários continuam a deter *competência* para conhecer de todos os actos lesivos praticados pelo órgão administrativo que dirige a execução fiscal, nomeadamente dos que contendem com a matéria de verificação e graduação de créditos, tendo apenas ocorrido uma alteração da *forma processual* adequada para esse conhecimento, que deixou de ser efectuada através do *processo judicial* de verificação e graduação de créditos, para efectuada através do meio processual de reclamação da decisão proferida pelo órgão da execução sobre a matéria, previsto nos artigos 276.º do CPPT e 103.º, n.º 2 da LGT, e expressamente contemplado como *processo judicial* na nova redacção conferida à alínea o) do artigo 97.º do CPPT.

Desta forma, e tal como acontece em todas as situações em que os interessados se dirigem directamente ao tribunal para colocar uma questão que deve ser previamente colocada no seio do processo executivo e decidida pelo respectivo órgão, com posterior reclamação para tribunal (como acontece, com frequência, com a arguição da falta ou nulidade da citação), o que se verifica é uma situação de *erro na forma de processo* utilizada, e não uma situação de *incompetência* do tribunal ([2]).

Ora, se durante a pendência de um meio processual específico é legalmente instituído um meio processual diverso de exercer um direito (no caso, o direito à verificação e graduação dos créditos reclamados), coloca-se a questão de saber se fica impedido o prosseguimento dos meios processuais já instaurados e pendentes nos tribunais ou se é obrigatório a sua conversão no novo meio processual.

Como se sabe, em matéria de aplicação de lei processual no tempo rege o princípio de que, salvo disposição especial, a *lei processual* ou *adjectiva* é de aplicação imediata mas não retroactiva, princípio que embora não estabelecido no Código de Processo Civil, se extrai do critério geral de que a lei só dispõe para o futuro, contido no artigo 12.º Código Civil. E, nesse seguimento, também o artigo 12.º, n.º 3 da Lei Geral Tributária estabelece que *«As normas sobre procedimento e processo são de aplicação imediata, sem prejuízo das garantias, direitos e interesses legítimos anteriormente constituídos dos contribuintes»*.

O que significa que, quanto à aplicação no tempo da lei processual civil e tributária, a regra é a mesma que vale na teoria geral do direito: a lei nova é de aplicação imediata aos processos pendentes, mas não possui eficácia retroactiva. Ou, como afirmam ANTUNES VARELA, MIGUEL BEZERRA e SAMPAIO E NORA, *in* "*Manual de Processo Civil*", pág. 45, *«a nova lei processual deve aplicar-se imediatamente, não apenas às acções que venham a instaurar-se após a sua entrada em vigor, mas a todos os actos a realizar futuramente, mesmo que tais actos se integrem em acções pendentes, ou seja, em causas anteriormente postas em juízo»*.

Porém, e como explica MIGUEL TEIXEIRA DE SOUSA, *in* "*Estudos Sobre o Novo Processo Civil*", pág. 14, da submissão a esta regra geral exceptua-se, evidentemente, o caso de a lei nova ser acompanhada de normas de direito transitório ou de para ela valer uma norma especial, como sucede, por exemplo, com a norma que determina que a forma dos actos processuais se rege pela lei que vigora no momento em que são praticados (princípio do ***"****tempus regit actum",* instituído no art.º 142º, n.º 1 do CPC), com a norma que determina que a *forma de processo* aplicável se determina pela lei vigente à data em que a acção é proposta (art.º 142.º, n.º 2 do CPC, após a redacção introduzida pelo DL n.º 329-A/95, de 12.12) ([3]), com a norma que estabelece o princípio da estabilização da competência e que determina que a competência se fixa no momento em que a acção se propõe (princípio da "*perpetuatio iurisdictionis*", previsto no art.º 22.º do LOFTJ e no art.º 5.º do ETAF), com a norma que determina que a admissibilidade dos recursos por efeito das alçadas é regulada pela lei em vigor ao tempo em que foi instaurada a acção (art.º 24.º do LOFTJ e art.º 6.º do ETAF) ou com a norma que determina a lei aplicável em matéria de alteração de prazos, contida no artigo 297.º do C.Civil e que a doutrina tem considerado extensível aos prazos processuais ([4]).

O n.º 2 do artigo 142.º do CPC, segundo o qual *"A forma de processo aplicável determina-se pela lei vigente à data em que a acção foi proposta*", é, pois, uma regra de direito especial, que não pode ser confundida com a regra geral da aplicação da lei processual no tempo que vale na teoria geral do direito por força do artigo 12.º, n.º 1 do C.Civil e que obteve acolhimento no artigo 12.º, n.º 3 da LGT.

Como já explicava ALBERTO DOS REIS, *in* "*Comentário ao Código de Processo Civil*", vol. II, págs. 43 e 44, numa altura em que o artigo 142.º dispunha apenas sobre a lei aplicável à forma dos actos, «O artigo 142.º manda regular os actos processuais pela lei que vigorar no momento em que se praticarem. Tem-se dado a esta regra um sentido diferente do que ela comporta. Assim, quando se pretende justificar a aplicação imediata das leis de processo, invoca-se o texto do artigo 142.º. Tal foi, por exemplo, a interpretação dada ao artigo por um despacho do juiz de Espozende (...). Há aqui uma concepção errada do alcance do artigo. Se atentarmos na colocação do artigo 142.º, se o pusermos em correspondência com os textos que o precedem e o seguem, adquirimos a convicção de que ele nada têm que ver com o problema geral da aplicação das leis de processo quanto ao tempo; o que com a disposição se procurou resolver foi somente o problema *particular* da aplicação das leis de processo relativas à *forma* dos actos.

As normas dos artigos 138.º a 149.º são normas gerais e comuns sobre a forma dos actos processuais, ou mais precisamente, sobre a *realização* e *prática* dos actos de processo. No meio de textos desta índole é que aparece encaixado o artigo 142.º. Daí vem que, ao declarar - os actos processuais são regulados pela lei que vigorar no momento em que se praticarem - o artigo quer significar o seguinte: no tocante às *formalidades* que o acto há-de revestir e ao *modo de o praticar*, a lei a aplicar é a que estiver em vigor no momento da realização do acto.».

Deste modo, perante a regra especial contida no n.º 2 do artigo 142.º do CPC, que não colide, como vimos, com a regra geral contida no n.º 3 do artigo 12.º da LGT, e perante a sua aplicação ao processo judicial tributário por força do disposto no artigo 2.º, alínea e) do CPPT, não podem subsistir dúvidas quanto à sua aplicação ao caso vertente.

Com efeito, relativamente à aplicação no tempo, a Lei n.º 55-A/2010 não contém normativo algum que imponha que os processos judiciais de reclamação de créditos pendentes em 1 de Janeiro de 2011 devam abandonar essa forma de processo e ser convolados no novo meio processual instituído por esta Lei, nem se vislumbram quaisquer indícios de que tivesse sido essa a intenção do legislador. Pelo que os processos judiciais de "reclamação de créditos" têm de manter-se e ser levadas até ao fim, por ser essa a via ou forma de processo adequada de exercer o direito à verificação e graduação de créditos à data em que o processo foi instaurado, em conformidade com a regra contida no artigo do 142.º, n.º 2, CPC.

De todo o modo, já antes da introdução dessa regra vertida no n.º 2 do artigo 142.º, a doutrina vinha defendendo que, apesar do princípio geral da aplicação imediata da lei adjectiva, a lei reguladora da *forma de processo* deve ser a que vigora à data da propositura da acção. ANTUNES VARELA, MIGUEL BEZERRA e SAMPAIO E NORA explicavam, na obra citada, a pág. 56, que «No que respeita à forma de processo, atendendo à estrita interligação dos actos (quer das partes, quer do tribunal) que integram cada tipo ou esquema processual, deve entender-se que o processo iniciado sob determinada forma segue essa forma até decisão final. É a solução imposta, em nome da economia processual, pelo respeito devido aos actos praticados no pretérito - respeito substancial, não mero respeito farisaico das fórmulas observadas. E é a que melhor corresponde a uma leitura inteligente da regra basilar aceite no artigo 12.º, n.º 1, do Código Civil. Distinguir na aplicação da lei antiga e da nova lei consoante o grau de adiantamento de cada acção ou dos inconvenientes concretos da aplicação de cada uma das leis em confronto é solução que não convém, pela grave incerteza e insegurança a que tal decisionismo se prestaria. A forma de processo deve consequentemente regular-se pela lei vigente à data da propositura da acção.».

Todo o exposto permite concluir que as alterações introduzidas pela Lei n.º 55-A/2010 consistem, essencialmente, numa modificação do *meio processual* de proceder à verificação e graduação de créditos (embora também impliquem uma ampliação da competência do órgão da execução, sem, contudo, abolir ou restringir a competência dos tribunais tributários para a apreciação dessa matéria, pois que esta se mantém através de uma forma processual diferente) e que as mesmas são inaplicáveis aos processos já pendentes nos tribunais tributários à data da sua entrada em vigor, atento o disposto no artigo 142.º, n.º 2 do CPC.

De todo o modo, e ainda que assim não fosse, sempre teria de considerar-se o disposto no n.º 3 do artigo 12.º da LGT, que regula a aplicação da lei processual tributária no tempo e que estipula que *«As normas sobre procedimento e processo são de aplicação imediata, sem prejuízo das garantias, direitos e interesses legítimos anteriormente constituídos dos contribuintes»*. O que significa que embora a lei processual tributária seja, em princípio, de aplicação imediata (aplicando-se a todos os processos que venham a instaurar-se após a sua entrada em vigor e, ainda, a todos os actos processuais a realizar futuramente nos processos já pendentes), ela nunca pode aplicar-se aos processos iniciados anteriormente à sua vigência quando essa aplicabilidade imediata possa afectar garantias, direitos e interesses legítimos anteriormente constituídos dos contribuintes, tendo, nesses casos, o desenvolvimento processual de continuar a ser regulamentado pela lei anterior.

Ora, tendo a lei nova abolido a *forma de processo judicial* de verificação e graduação dos créditos reclamados, substituindo-o pela *forma de processo judicial* de reclamação, é evidente a impossibilidade de aplicação da lei nova aos processos pendentes, na medida em que isso implicaria, em princípio, convolar aquele *meio judicial* para este outro *meio judicial*, o que não é legalmente viável, na medida em que este processo de reclamação exige uma prévia decisão do órgão da execução sobre a matéria, que, no caso, não existe.

E ainda que se entendesse que a aplicação imediata da lei nova aos processos pendentes podia e devia ser feita através da remessa do processo de verificação e graduação de créditos para o Serviço de Finanças, para aí ser tramitado e decidido pelo órgão da execução, de forma a abrir o acesso à via judicial da reclamação, o certo é que isso não pode deixar de afectar os direitos e interesses legítimos anteriormente constituídos das partes, na medida em que implica o abandono forçado de um processo judicial em curso, a inutilização de alguns actos nele praticados (que não valem para a verificação e graduação de créditos como fase processual da instância executiva, como acontece com a taxa de justiça paga e com o parecer emitido pelo Ministério Público), a obrigatoriedade de as partes terem de ir submeter as suas reclamações de créditos à apreciação e decisão de um mero órgão administrativo, e a probabilidade de terem de encetar, depois disso, nova cruzada judicial para acederem à tutela jurisdicional efectiva no que toca à verificação e graduação dos seus créditos.

O que não pode deixar de frustrar as legítimas expectativas das partes de verem a situação resolvida judicialmente de forma imediata e definitiva, através de um órgão **jurisdicional**, dado que era esse o meio processual vigente à data da instauração do processo, vendo-se remetidas para um processado que é dirigido e concluído por um mero órgão administrativo, com uma provável necessidade de terem de voltar a instaurar novo processo judicial junto do Tribunal. Além de que, a aplicação da lei nova aos processos pendentes é susceptível de provocar um grave atraso na prolação da decisão final sobre a matéria, sobretudo naquelas situações em que os processos pendentes já se encontram prontos para decisão e se torna necessário remetê-los para o Serviço de Finanças, aguardar pela decisão do órgão administrativo da execução e instaurar, posteriormente, no caso de decisão desfavorável, novo processo judicial, o que inevitavelmente prejudica a situação de todos os credores reclamantes.

De todo o exposto resulta, em síntese, que as alterações legislativas decorrentes da Lei n.º 55-A/2010 não são aplicáveis aos processos judiciais de verificação e graduação de créditos pendentes nos Tribunais Administrativos e Fiscais em 1 de Janeiro de 2011, os quais continuam a seguir a forma processual vigente à data da sua instauração.

4. Nestes termos, e com os expostos fundamentos, acordam os juízes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em conceder provimento ao recurso, revogar o despacho recorrido e determinar a baixa dos autos ao tribunal recorrido para prosseguimento dos autos, se a tal nada mais obstar.

Sem custas.

Lisboa, 13 de Julho de 2011. — *Dulce Neto* (relatora) — *Valente Torrão — António Calhau.*

([1]) Cfr. D.R. II Série, de 16 de Junho de 2005

([2]) Como se pode constatar pelas inúmeras decisões proferidas pelos tribunais nesse tipo de situações, e de que constituem exemplo as proferidas pela Secção de Contencioso Tributário do STA em 17.03.2004, recurso n.º 929/03, em 18.09.2008, recurso n.º 440/08, em 2.04.2008, recurso n.º 953/07, em 25.03.2009, recurso n.º 923/08, em 12/01/2011, recurso n.º 969/10.

([3]) O art. 142.º do CPC, na sua redacção anterior ao DL n.º 329-A/95, de 12-12, fixava apenas a lei reguladora da forma dos actos - actual n.º 1 - e não definia a lei reguladora da forma do processo – actual n.º 2.

([4]) Cfr. ANTUNES VARELA, MIGUEL BEZERRA e SAMPAIO E NORA, in obra citada, pág. 61.

Acórdão de 13 de Julho de 2011.

Assunto:

Verificação e graduação de créditos. Lei n.º 55-A/2010, de 31 Dezembro. Aplicação da lei no tempo.

Sumário:

I — Após as alterações introduzida no Código de Procedimento e de Processo Tributário pela Lei n.º 55-A/2010, de 31.12, os Tribunais Tributários continuam a ter competência para conhecer da matéria relativa à verificação e graduação de créditos,

tendo ocorrido apenas uma alteração da via ou forma processual adequada ao seu conhecimento, que deixou de ser o processo judicial de verificação e graduação de créditos, para ser o processo judicial de reclamação da decisão proferida pelo órgão da execução sobre a matéria, passando, assim, esta reclamação a constituir a forma processual de exercer a tutela jurisdicional no que toca à verificação e graduação de créditos.

II — Quanto à aplicação no tempo da lei processual civil e tributária, a regra é a mesma que vale na teoria geral do direito: a lei nova é de aplicação imediata aos processos pendentes, mas não possui eficácia retroactiva - artigo 12.º, n.º do C.Civil e artigo 12.º, n.º 3 da LGT. Porém, da submissão a esta regra geral exceptua-se o caso de a lei nova ser acompanhada de normas de direito transitório ou de para ela valer uma norma especial, como é o caso da norma contida no n.º 2 do artigo 142º do CPC, que determina que a forma de processo aplicável se determina pela lei vigente à data em que a acção é proposta.

III — Por força dessa norma contida no n.º 2 do artigo 142.º do CPPT, que é subsidiariamente aplicável ao contencioso tributário por força do artigo 2.º, alínea e) do CPPT, a nova lei não pode ser aplicada aos processos de verificação e graduação de créditos pendentes nos Tribunais Administrativos e Fiscais em 1 de Janeiro de 2011, os quais continuam a seguir a forma processual vigente à data da sua instauração.

IV — À mesma conclusão se chegaria pela aplicação da norma contida no n.º 3 do artigo 12.º da LGT, na medida em que a aplicação imediata da lei nova aos processos pendentes é susceptível de afectar os direitos e interesses legítimos anteriormente constituídos das partes.

Processo n.º 393/11-30.
Recorrente: Ministério Público.
Recorridos: Joaquim António Mendes Nogueira.
Relatora: Exmª. Srª. Consª. Drª. Isabel Marques da Silva.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

- Relatório -

1 - O Ministério Público recorre para este Supremo Tribunal da decisão do Tribunal Administrativo e Fiscal de Castelo Branco, de 20 de Janeiro de 2011, proferida nos autos de verificação e graduação de créditos n.º 428/10.8BECTB, que, *aplicando o artigo 64 do Código de Processo Civil, ex vi artigo 2 e, do Código de Procedimento e Processo Tributário, determinou, após trânsito, a baixa dos autos na distribuição e a remessa ao órgão de execução fiscal competente para a verificação e graduação de créditos, art. 245/2 do CPPT, na redacção da Lei 55-A/2010, de 31/12.*

O recorrente termina as suas alegações de recurso apresentando as seguintes conclusões:

1. Sendo a reclamação de créditos de data anterior a 1.01.2011,
2. Não altera a LOE 2011 a competência para a verificação e graduação de créditos,
3. Que continua a ser do Tribunal Tributário.
4. Tal conclusão busca fundamento no artigo 5º do ETAF
5. E radica na concepção do preceito como norma de processo ou tramitação processual e não como norma de competência - o órgão não foi extinto, donde inexiste alteração de competência da nova lei para os casos pendentes; o processo continua a ser judicial (de execução) e há-de ser tramitado até final em tal sede judicial.
6. Pelo exposto, violou a decisão "a quo" o disposto nos artigos 245.º n.º 2, do CPPT, na redacção da Lei n.º 55-A/2010, de 31.12, e 5º do ETAF - 22º da LOFTJ.
7. Assim sendo, revogando tal decisão e determinando a sua substituição por outra que determine a prossecução dos autos neste Tribunal,

Farão Vossas excelências JUSTIÇA

2 - Não foram apresentadas contra-alegações.

3 - O Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto junto deste Tribunal, tendo vista dos autos, não emitiu parecer, pois que o recurso é interposto pelo Ministério Público (fls. 90, verso, dos autos).

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

- Fundamentação -

4. Questão a decidir

É a de saber se a decisão recorrida enferma de erro de interpretação e aplicação do direito ao ter julgado que, face às alterações introduzidas no Código de Procedimento e de Processo Tributário pela Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro, os Tribunais Administrativos e Fiscais deixaram de ter com-

petência para a apreciação e decisão dos processos judiciais de verificação e graduação de créditos e que, por isso, se impunha a remessa de todos os processos pendentes ao órgão de execução para que este procedesse à sua posterior tramitação e decisão.

5. Apreciando.

5.1 Das alterações introduzidas pela Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro relativas aos processos judiciais de verificação e graduação de créditos

A decisão recorrida, a fls. 62 a 65 dos autos, *aplicando o artigo 64 do Código de Processo Civil, ex vi artigo 2 e, do Código de Procedimento e Processo Tributário, determinou, após trânsito, a baixa dos autos na distribuição e a remessa ao órgão de execução fiscal competente para a verificação e graduação de créditos, art. 245/2 do CPPT, na redacção da Lei 55-A/2010, de 31/12* (cfr. decisão recorrida a fls. 64 e 65 dos autos).

Discorda do decidido o recorrente Ministério Público, alegando que *sendo a reclamação de créditos de data anterior a 1.01.2011, não altera a LOE 2011 a competência para a verificação e graduação de créditos, que continua a ser do Tribunal Tributário, ex vi do artigo 5º do ETAF, pois que em causa norma de processo ou tramitação processual e não norma de competência, pois o órgão não foi extinto, donde inexiste alteração de competência da nova lei para os casos pendentes; o processo continua a ser judicial (de execução) e há-de ser tramitado até final em tal sede judicial.*

Vejamos.

Questão idêntica à que constitui objecto do presente recurso foi já decidida por Acórdãos deste Supremo tribunal do passado dia 6 de Julho, proferidos nos recursos números 362/11 e 384/11, para cuja profícua fundamentação se remete e cuja decisão - no sentido de que *as alterações legislativas decorrentes da Lei n.º 55-A/2010 não são aplicáveis aos processos judiciais de verificação e graduação de créditos pendentes nos Tribunais Administrativos e Fiscais em 1 de Janeiro de 2011, os quais continuam a seguir a forma processual vigente à data da sua instauração* -, também aqui se acolhe, pois que estamos integralmente convencidos quer dos argumentos, quer da decisão, o que conduz, inevitavelmente, à procedência do presente recurso.

Daí que, sem mais delongas, haverá que conceder provimento ao recurso, revogar o despacho recorrido, baixando os autos ao tribunal "a quo" para aí prosseguirem, se a tal nada mais obstar.

- Decisão -

6 - Termos em que, face ao exposto, acordam os juízes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em conceder provimento ao recurso, revogar o despacho recorrido e determinar a baixa dos autos ao tribunal recorrido para prosseguimento dos autos, se a tal nada mais obstar.

Sem custas.

Lisboa, 13 de Julho de 2011. - *Isabel Marques da Silva* (relatora) - *Brandão de Pinho* - *António Calhau*.

Acórdão de 13 de Julho de 2011.

Assunto:

Verificação e graduação de créditos. Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro. Aplicação da lei no tempo.

Sumário:

I — Relativamente aos processos de verificação e graduação de créditos pendentes nos Tribunais Tributários até à entrada em vigor da Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro (OGE de 2011) e das consequentes alterações por ela introduzidas no CPPT, aqueles Tribunais continuam a ser competentes para tramitar e conhecer das matérias relativas à verificação e graduação de créditos, pois que as ditas alterações se reconduzem apenas à alteração da via ou forma processual adequada ao conhecimento das ditas matérias (a forma processual adequada deixou de ser o processo judicial de verificação e graduação de créditos e passou a ser o processo judicial de reclamação da decisão proferida pelo órgão da execução sobre a matéria) ficando esta última (reclamação) a constituir a forma processual de exercer a tutela jurisdicional no que respeita à verificação e graduação de créditos.

II — Em termos de aplicação no tempo da lei processual civil e tributária, a regra é a de que a lei nova é de aplicação imediata aos processos pendentes, mas não possui eficácia retroactiva — artigo 12.º, n.º 2 do CCivil e artigo 12.º, n.º 3 da LGT — exceptuando-se o caso de a lei nova ser acompanhada de normas de direito transitório ou de para ela valer uma norma especial, como é o caso da norma contida no n.º 2 do artigo 142.º do CPC, que determina que a forma de processo aplicável se determina pela lei vigente à data em que a acção é proposta.

III — Reconduzindo-se, como ficou dito, as alterações introduzidas pela Lei n.º 55º-A/2010, a mera alteração da forma processual adequada ao conhecimento da matéria de verificação e graduação de créditos, é por força daquela norma especial contida no n.º 2 do artigo 142.º do CPC (subsidiariamente aplicável ao contencioso tributário por força do artigo 2.º, alínea e) *do CPPT), que a nova lei não pode ser aplicada aos processos de verificação e graduação de créditos pendentes nos Tribunais Administrativos e Fiscais em 1 de Janeiro de 2011, os quais continuam a seguir a forma processual vigente à data da sua instauração.*

IV — A idêntica conclusão se chegaria pela aplicação da norma contida no n.º 3 do artigo 12.º da LGT, na medida em que a aplicação imediata da lei nova aos processos pendentes é susceptível de afectar os direitos e interesses legítimos anteriormente constituídos das partes.

Processo n.º 394/11-30.
Recorrente: Ministério Público.
Recorridos: Henrique Manuel Castanho Ferreira e Outros.
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. Casimiro Gonçalves.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

RELATÓRIO

1.1. O Exmo. Magistrado do MP junto do TAF de Castelo Branco, recorre da decisão que aí proferida no presente processo de verificação e graduação de créditos ali a correr termos sob o n.º 469/10.5BECTB, ordenou a remessa dos autos ao órgão de execução fiscal, para aí serem tramitados, face às alterações processuais decorrentes da Lei n.º 55-A/2010, de 31/12.

1.2. O recorrente remata as alegações do recurso formulando as Conclusões seguintes:

1. Sendo a reclamação de créditos de data anterior a 1.01.2011,
2. não altera a LOE 2011 a competência para a verificação e graduação de créditos,
3. que continua a ser do Tribunal Tributário.
4. Tal conclusão busca fundamento no artigo 5º do ETAF
5. e radica na concepção do preceito como norma de processo ou tramitação processual e não como norma de competência - o órgão não foi extinto, donde inexiste alteração de competência da nova lei para os casos pendentes; o processo continua a ser judicial (de execução) e há-de ser tramitado até final em tal sede judicial.
6. Pelo exposto, violou a decisão a quo o disposto nos artigos 245º, n.º 2, do CPPT, na redacção da Lei n.º 55-A/2010, de 31.12, e 5º do ETAF - 22º da LOFTJ.
7. Assim sendo, revogando tal decisão e determinando a sua substituição por outra que determine a prossecução dos autos neste Tribunal, farão Vossas Excelências Justiça.

1.3. Não foram apresentadas contra-alegações e corridos os vistos legais, cabe decidir.

FUNDAMENTOS

A decisão recorrida é do teor seguinte:

«Assunto:

Os tribunais da jurisdição fiscal são órgãos de soberania com competência para administrar a justiça em nome do povo, nos litígios emergentes das relações jurídicas fiscais, art. 1º do ETAF [Lei 13/2002, de 19/2], não podendo, no julgamento, aplicar normas que infrinjam o disposto na Constituição ou os princípios nela consagrados, art. 1º/2 do ETAF.

O ETAF é diploma com cariz "judiciário" e não processual, que tem como objecto a disciplina da organização e funcionamento dos tribunais (fiscais), não se tratando de uma lei processual, que cuide da instauração, do desenvolvimento e da extinção da instância fiscal mas uma lei judiciária que delimita as causas cujo julgamento cabe aos TAF impondo a conclusão de que "as causas jurídico fiscais só saem da esfera dos tribunais tributários se uma lei dispuser [validamente] em sentido contrário, adaptação do comentário de Mário e Rodrigo Esteves de Oliveira, Código de Processo nos Tribunais Administrativos, Vol. I, Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais, anotados, Almedina, pág. 20.

Sendo os tribunais tributários, órgãos da jurisdição fiscal, art. 8º-c, ETAF, com sede e áreas de jurisdição determinadas por decreto lei, são instalados por portaria do Ministro da Justiça, e funcionam com juiz singular, 45º/1/3 e 46º/1 ETAF [entendendo-se como juiz, aquele concreto órgão que resolve

litígios, conflitos de interesses e tem o dever de administrar justiça proferindo despacho ou sentença sobre as matérias pendentes, art. 156º/1 do CPC].

Cabem no âmbito da jurisdição fiscal a apreciação dos litígios que tenham nomeadamente por objecto a tutela de direitos fundamentais, dos direitos e interesses dos particulares directamente fundados em normas de direito fiscal ou decorrentes de actos jurídicos praticados ao abrigo de disposições de direito fiscal, art. 4º/1-a, ETAF.

Tendo em conta que a competência dos tribunais da jurisdição fiscal se fixa no momento da propositura da causa, e que são irrelevantes as modificações de facto e de direito que ocorram posteriormente, art. 5º/1 do ETAF.

E tendo em conta que na competência dos tribunais tributários, antes da alteração da LOE 2011, cabiam os processos de "verificação e graduação de créditos", art. 49º/1-d, do ETAF, processo judicial fiscal classificado na 9ª espécie, cfr. deliberação n.º 825/2005 do CSTAF, DR II Série, n.º 11, pág. 8921.

Tendo em atenção que desde o dia 1 de Janeiro de 2011, o julgamento da questão material dos processos de "verificação e graduação de créditos" foi retirada do âmbito dos poderes de conhecimento judicial, não unicamente por ter sido alterada a regra da sua competência, mas por ser retirada do poder Jurisdicional a própria matéria da graduação, que cabe agora a uma entidade administrativa, o órgão de execução nos processos de execução fiscal, ou seja, aos chefes dos serviços de finanças, art. 149º do CPPT.

Deste modo, a jurisdição [o poder de solucionar os conflitos de interesses, individuais e concretos através do meio processual da verificação e graduação de créditos reclamados] art. 202º/2 da CRP, que compreende o poder de dirimir os conflitos de interesses públicos e privados, pelos tribunais, em matéria de verificação e graduação de créditos, ou seja, o poder de proferir sentença de graduação de créditos, a partir de 1 de Janeiro de 2011, por aplicação da Lei 55-A/2010, de 31/12, LOE 2011, foi retirado dos tribunais fiscais, passando a competir ao órgão de execução fiscal, art. 245º/2 do CPPT.

Mantendo, embora, a execução fiscal a sua natureza judicial, sem prejuízo da participação dos órgãos da administração tributária nos actos que não tenham natureza jurisdicional, art. 103º/1 da LGT, e sendo garantido aos interessados o direito de reclamação para o juiz da execução fiscal dos actos materialmente administrativos praticados por órgãos da administração tributária, nos termos do número anterior, a atribuição do poder de decisão quanto à matéria da graduação dos créditos reclamados ao órgão de execução fiscal, integrando tal acto na sua esfera de decisão, desjurisdicionaliza o acto de graduação em acto administrativo, acto não jurisdicional.

A alteração da LOE 2011, implica, deste modo, o desaparecimento da ordem judiciária, da espécie processual "verificação e graduação de créditos", criando um novo meio processual jurisdicional, o processo judicial tributário de "reclamação da verificação e graduação de créditos", art. 49º/1-d, do ETAF, art. 97º/1º, do CPPT, com a consequente atribuição de competência de que inicialmente juiz tributário carecia.

Esta alteração da natureza jurídica do acto, afecta o poder jurisdicional de graduação, passando o juiz a poder decidir, art. 151º/1 do CPPT, "a reclamação dos actos praticados pelos órgãos da execução fiscal", ou seja, um tipo novo de acto do órgão da execução que se lhe acrescenta de "reclamação da verificação e graduação de créditos", art. 97º/1 do CPPT, a que a LOE 2011 confere natureza de processo urgente, com efeito suspensivo do acto administrativo de graduação dos créditos, art. 245º/3/4 do CPPT.

Não existindo qualquer norma transitória de aplicação da LOE 2011 no tempo, entende-se que a lei de Orçamento é de aplicação imediata, a partir da data em que entra em vigor, o dia l de Janeiro de 2011, arts. 1º/1/2, 2º/1 e 3º/2-a, da Lei 74/98 de 11/11, com a redacção da Lei 47/2007 de 24/8, e 187º da LOE 2011, por isso, aplica-se aos processos pendentes, ainda sem decisão judicial de graduação dos créditos, todo o conjunto das alterações introduzidas pela LOE 2011, que constam do capítulo XV, procedimento, processo tributário e outras disposições, na secção II, operada pelo art. 126º, nos artigos 97º, 150º, 151º, 185º, 245º, 247º, 248º, 252º, 256º e 278º do Código de Procedimento e de Processo Tributário e pelo art. 129º ao ETAF.

Pelo exposto,

Concluindo que a lei nova é aplicável a situações jurídicas não resolvidas definitivamente, reguladas por normas diferentes do momento do seu surgimento, como siti-ge da publicação da LOE 2011, que fixa novas consequências para os mesmos factos jurídicos, deve ser de aplicação imediata, por atribuir ao juiz competência de que inicialmente carecia, em termos que conflituam com as normas anteriores que regiam o regime processual e, assim, atingindo e aplicando-se às causas já instauradas mas ainda não julgadas com trânsito em julgado e, regendo imediatamente todos os termos processuais subsequentes, concluo que os processos existentes em tramitação e pendentes sem sentença de graduação de créditos seguem os termos da lei nova.

A LOE 2011, pela sua natureza formal e orgânica, assumiu outras e novas razões de interesse público, fixando normativamente que o interesse público a cumprir pela fazenda nacional e o interesse dos credores reclamantes, são melhor protegidos, com as decisões dos chefes dos serviços de finan-

ças, em matéria de graduação dos créditos concorrentes, reclamados, com os da FN no processo de execução fiscal.

Também por razões de interesse instrumental, entendeu a LOE 2011, que o melhor modo de defender as graduações, em concursos de créditos, nos processos de execução fiscal, passa a ser pela via administrativa, sem que os direitos a graduar sejam, afectados pelo conflito de interesses a dirimir que a surgirem serão resolvidos pela via de um novo meio processual, o da reclamação da graduação de créditos, segundo o modelo da reclamação dos actos urgentes dos órgãos de execução fiscal.

Entendo, pois, que o princípio geral de que a lei rege para o futuro, atinge os processos de verificação e graduação de créditos, ainda sem sentença de graduação, que se achem pendentes nos tribunais, sendo imediatamente aplicável aos actos processuais a praticar, entre os quais "o acto final de graduação", que antes era "a sentença de graduação", e agora é uma decisão administrativa, por estar doravante abrangido pela LOE 2011, na medida em que esta Lei alterou a pessoa jurídica competente para o produzir, já não com a natureza jurídica de sentença, mas de decisão em matéria tributária, e portanto, deve incluir todas as situações ainda não decididas por decisão judicial, isto é, os processos pendentes, sem sentença de graduação de créditos.

Sendo a competência judicial a medida da jurisdição [concreta, material] para uma determinada causa, a lei que fixa a medida concreta da jurisdição dos tribunais, a sua competência, embora não tendo natureza de uma lei orgânica, pois não suprime qualquer dos existentes TAF's, nem altera a sua composição ou área territorial, todavia, tem dimensão processual e material, pois atribui aos juízes o conhecimento de questões novas para as quais antes não eram os competentes, o conhecimento da reclamação da graduação de créditos pelo órgão de execução fiscal.

A LOE 2011, o que faz é retirar ao Tribunal tributário e ao juiz o poder de julgar aquela espécie processual judicial, 9ª espécie, [cfr. deliberação 825/2005 do CSTAF] designada de verificação e graduação de créditos, que sai da ordem judicial, para ser erigida num novo meio Judicial, o da reclamação da decisão de graduação.

Assim, ao criar outra competência nova, para o conhecimento da "reclamação da graduação", sempre modifica a sua competência anterior, que por um lado suprime da sua jurisdição e por outro lado cria outra de que inicialmente carecia.

Deste modo,

As questões de graduação de créditos ainda não decididas, devem se apreciadas pelo órgão agora declarado, a partir de 1 de Janeiro de 2011, competente, mesmo em todas as causas pendentes, por aplicação imediata do art. 64º CPC, "ocorrendo alteração da lei reguladora da competência considerada relevante quanto aos processos pendentes, o juiz ordena oficiosamente a sua remessa para o tribunal que a nova lei considere competente".

A norma que rege a perpetuatio fori ou jurisdicionis, na jurisdição tributária, art. 5º/1 do ETAF, "a competência dos tribunais da jurisdição administrativa e fiscal fixa-se no momento da propositura da causa, sendo irrelevantes as modificações de facto e de direito, ocorridas posteriormente" não se deve aplicar, pois deixa de existir acção de verificação e graduação de créditos, desaparece a espécie, o tipo específico de processo, que passa a ser um procedimento administrativo, da competência de um órgão da AF, art. 245º/2 do CPPT, e deste modo, por se não se verificar uma mera modificação [irrelevante] da competência, pela lei nova, mas porque, enquanto se verifica o desaparecimento de uma espécie de processo judicial, que é doravante transformado na sua natureza e relegado para um mero "procedimento" de graduação de créditos, da competência de um órgão administrativo, surge a consequente atribuição de "uma nova competência" ao juiz que dela carecia.

Pelo exposto, aplicando o artigo 64º do Código de Processo Civil, ex vi artigo 2º-e, do Código de Procedimento e Processo Tributário, determino, após trânsito, a baixa dos autos na distribuição e a remessa ao órgão de execução fiscal competente para a verificação e graduação de créditos, art. 245º/2 do CPPT, na redacção da Lei 55-A/2010, de 31/12.

Sem custas.»

3.1. Do transcrito despacho resulta que o mesmo, desaplicando o disposto no art. 5º do ETAF e apelando ao disposto no art. 64º do CPC, conclui que deverão ter-se como de aplicação imediata as alterações processuais decorrentes da Lei que aprova o OGE para o ano de 2011 (Lei n.º 55-A/2010 de 31-12), ora em causa, pois deixa de existir acção de verificação e graduação de créditos (desaparece a espécie, o tipo específico de processo, que passa a ser um procedimento administrativo, da competência de um órgão da AF - art. 245º/2 do CPPT), sendo que não se verifica, por parte da lei nova, apenas uma mera modificação da competência, antes surgindo a atribuição de "uma nova competência" ao juiz que dela carecia.

Por isso e em consequência, o despacho recorrido determinou, após trânsito, a baixa dos autos na distribuição e a remessa ao órgão de execução fiscal competente para a verificação e graduação de créditos - art. 245º, n.º 2 do CPPT, na redacção da Lei 55-A/2010, de 31/12.

3.2. Deste entendimento discorda o recorrente Ministério Público, alegando que a citada Lei n.º 55-A/2010, de 31/12, não altera a competência para a verificação e graduação de créditos, a qual

continua a ser do Tribunal Tributário, ex vi do art. 5º do ETAF, sendo que, tratando-se além de normas processo ou tramitação processual e não de normas de competência (o órgão não foi extinto) inexiste alteração de competência da nova lei para os casos pendentes: o processo continua a ser judicial (de execução) e há-de ser tramitado até final em tal sede judicial.

3.3. A questão a decidir e objecto do presente recurso é, portanto, a de saber se a decisão recorrida enferma de erro de interpretação e aplicação do direito ao ter julgado que, face às alterações introduzidas no CPPT pela Lei n.º 55-A/2010, de 31/12, os Tribunais Administrativos e Fiscais deixaram de ter competência para a apreciação e decisão dos processos judiciais de verificação e graduação de créditos e que, por isso, se impõe a remessa de todos os processos pendentes, desta espécie, ao órgão de execução para que este proceda à sua posterior tramitação e decisão.

Vejamos.

4. Questão idêntica à que constitui objecto do presente recurso foi já decidida nos recentes acórdãos deste STA, de 6/7/2011, proferidos nos recs. nºs. 362/11 e 384/11, para cuja proficiente fundamentação se remete e cuja decisão ***(no sentido de que as alterações legislativas decorrentes da Lei n.º 55-A/2010 não são aplicáveis aos processos judiciais de verificação e graduação de créditos pendentes nos Tribunais Administrativos e Fiscais em 1 de Janeiro de 2011, os quais continuam a seguir a forma processual vigente à data da sua instauração)***, também aqui se acolhe, por com essas fundamentação e decisão concordarmos integralmente, o que conduz, inevitavelmente, à procedência do presente recurso.

Daí que, sem necessidade de mais considerações e remetendo para tal fundamentação, se deva dar provimento ao presente recurso e revogar a decisão recorrida com a consequentemente baixa dos autos ao Tribunal "a quo" para aí prosseguirem os seus ulteriores termos, se a tanto nada mais obstar.

DECISÃO

Nestes termos, acorda-se em, dando provimento ao recurso, revogar a decisão recorrida e, consequentemente, ordenar a baixa dos autos ao Tribunal "a quo" para aí prosseguirem os seus ulteriores termos, se a tanto nada mais obstar.

Sem custas.

Lisboa, 13 de Julho de 2011. — *Casimiro Gonçalves* (relator) — *António Calhau* — *Isabel Marques da Silva*.

Acórdão de 13 de Julho de 2011.

Assunto:

Verificação e graduação de créditos. Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro. Aplicação da lei no tempo.

Sumário:

I — Após as alterações introduzida no Código de Procedimento e de Processo Tributário pela Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro, os Tribunais Tributários continuam a ter competência para conhecer da matéria relativa à verificação e graduação de créditos, tendo ocorrido apenas uma alteração da via ou forma processual adequada ao seu conhecimento, que deixou de ser o processo judicial de verificação e graduação de créditos, para ser o processo judicial de reclamação da decisão proferida pelo órgão da execução sobre a matéria, passando, assim, esta reclamação a constituir a forma processual de exercer a tutela jurisdicional no que toca à verificação e graduação de créditos.

II — Quanto à aplicação no tempo da lei processual civil e tributária, a regra é a mesma que vale na teoria geral do direito: a lei nova é de aplicação imediata aos processos pendentes, mas não possui eficácia retroactiva — artigo 12.º, n.º 2 do C. Civil e artigo 12.º, n.º 3 da LGT. Porém, da submissão a esta regra geral exceptua-se o caso de a lei nova ser acompanhada de normas de direito transitório ou de para ela valer uma norma especial, como é o caso da norma contida no n.º 2 do artigo 142.º do CPC, que determina que a forma de processo aplicável se determina pela lei vigente à data em que a acção é proposta.

III — Por força dessa norma contida no n.º 2 do artigo 142.º do CPPT, que é subsidiariamente aplicável ao contencioso tributário por força do artigo 2.º, alínea e) *do CPPT, a nova lei não pode ser aplicada aos processos de verificação e graduação de créditos pendentes nos Tribunais Administrativos e Fiscais em 1 de Janeiro de 2011, os quais continuam a seguir a forma processual vigente à data da sua instauração.*

IV — À mesma conclusão se chegaria pela aplicação da norma contida no n.º 3 do artigo 12.º da LGT, na medida em que a aplicação imediata da lei nova aos processos pendentes é susceptível de afectar os direitos e interesses legítimos anteriormente constituídos das partes.

Processo n.º 395/11-30.
Recorrente: Ministério Público.
Recorridos: Banco Comercial Português, S. A., e Outros.
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. António Calhau.

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

I - O Procurador da República, não se conformando com a decisão do Mmo. Juiz do TAF de Castelo Branco que, aplicando o artigo 64.º do CPC, determinou a remessa dos autos ao órgão de execução fiscal competente para a verificação e graduação de créditos (artigo 245.º, n.º 2 do CPPT, na redacção da Lei 55-A/2010, de 31/12), dela vem interpor recurso para este Tribunal, formulando as seguintes conclusões:

1. Sendo a reclamação de créditos de data anterior a 1.01.2011,
2. não altera a LOE 2011 a competência para a verificação e graduação de créditos,
3. que continua a ser do Tribunal Tributário.
4. Tal conclusão busca fundamento no artigo 5.º do ETAF
5. e radica na concepção do preceito como norma de processo ou tramitação processual e não como norma de competência - o órgão não foi extinto, donde inexiste alteração de competência da nova lei para os casos pendentes; o processo continua a ser judicial (de execução) e há-de ser tramitado até final em tal sede judicial.
6. Pelo exposto, violou a decisão *a quo* o disposto nos artigos 245.º, n.º 2, do CPPT, na redacção da Lei n.º 55-A/2010, de 31.12, e 5.º do ETAF-22.º da LOFTJ.
7. Assim sendo, revogando tal decisão e determinando a sua substituição por outra que determine a prossecução dos autos neste Tribunal,

farão Vossas Excelências Justiça!

Não foram apresentadas contra-alegações.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

II - É do seguinte teor a decisão recorrida:

«Os tribunais da jurisdição fiscal são órgãos de soberania com competência para administrar a justiça em nome do povo, nos litígios emergentes das relações jurídicas fiscais, art.º 1.º do ETAF, [Lei 13/2002, de 19/2], não podendo, no julgamento, aplicar normas que infrinjam o disposto na Constituição ou os princípios nela consagrados, art.º 1.º/2 do ETAF.

O ETAF é diploma com cariz "judiciário" e não processual, que tem como objecto a disciplina da organização e funcionamento dos tribunais (fiscais), não se tratando de uma lei processual, que cuide da instauração, do desenvolvimento e da extinção da instância fiscal mas uma lei judiciária que delimita as causa cujo julgamento cabe aos TAF impondo a conclusão de que "as causas jurídico-fiscais só saem da esfera dos tribunais tributários se uma lei dispuser [validamente] em sentido contrário, adaptação do comentário de Mário e Rodrigo Esteves de Oliveira, Código de Processo nos Tribunais Administrativos, Vol. I, Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais, anotados, Almedina, pág. 20.

Sendo os tribunais tributários, órgãos da jurisdição fiscal, art.º 8.º-c, ETAF, com sede e áreas de jurisdição determinadas por decreto-lei, são instalados por portaria do Ministro da Justiça, e funcionam com juiz singular, 45/1/3 e 46/1 ETAF [entendendo-se como juiz, aquele concreto órgão que resolve litígios, conflitos de interesses e tem o dever de administrar justiça proferindo despacho ou sentença sobre as matérias pendentes, art.º 156/1 do CPC].

Cabem no âmbito da jurisdição fiscal a apreciação dos litígios que tenham nomeadamente por objecto a tutela de direitos fundamentais, dos direitos e interesses dos particulares directamente fundados em normas de direito fiscal ou decorrentes de actos jurídicos praticados ao abrigo de disposições de direito fiscal, art.º 4/1-a, ETAF.

Tendo em conta que a competência dos tribunais da jurisdição fiscal se fixa no momento da propositura da causa, e que são irrelevantes as modificações de facto e de direito que ocorram posteriormente, art.º 5/1 do ETAF.

E tendo em conta que na competência dos tribunais tributários, antes da alteração da LOE 2011, cabiam os processos de "verificação e graduação de créditos", art.º 49/1-d do ETAF, processo judicial fiscal classificado na 9.ª espécie, cfr. deliberação n.º 825/2005 do CSTAF, DR II Série, n.º 11, pág. 8921.

Tendo em atenção que desde o dia 1 de Janeiro de 2011 o julgamento da questão material dos processos de "verificação e graduação de créditos" foi retirada do âmbito dos poderes de conhecimento judicial, não unicamente por ter sido alterada a regra da sua competência, mas por ser retirada do poder jurisdicional a própria matéria da graduação, que cabe agora a uma entidade administrativa, o órgão de execução nos processos de execução fiscal, ou seja, aos chefes dos serviços de finanças, art.º 149.º do CPPT.

Deste modo, a jurisdição [o poder de solucionar os conflitos de interesses, individuais e concretos através do meio processual da verificação e graduação de créditos reclamados], art.º 202/2 da CRP, que compreende o poder de dirimir os conflitos de interesses públicos e privados, pelos tribunais, em matéria de verificação e graduação de créditos, ou seja, o poder de proferir sentença de graduação de créditos, a partir de 1 de Janeiro de 2011, por aplicação da Lei 55-A/2010, de 31/12, LOE 2011, foi retirado dos tribunais fiscais, passando a competir ao órgão de execução fiscal, art.º 245/2 do CPPT.

Mantendo, embora, a execução fiscal a sua natureza judicial, sem prejuízo da participação dos órgãos da administração tributária nos actos que não tenham natureza jurisdicional, art.º 103/1 da LGT, e sendo garantido aos interessados o direito de reclamação para o juiz da execução fiscal dos actos materialmente administrativos praticados por órgãos da administração tributária, nos termos do número anterior, a atribuição do poder de decisão quanto à matéria da graduação dos créditos reclamados ao órgão de execução fiscal, integrando tal acto na sua esfera de decisão, desjurisdicionaliza o acto de graduação em acto administrativo, acto não jurisdicional.

A alteração da LOE 2011 implica, deste modo, o desaparecimento da ordem judiciária da espécie processual "verificação e graduação de créditos", criando um novo meio processual jurisdicional, o processo judicial tributário de "reclamação da verificação e graduação de créditos", art.º 49/1-d do ETAF, art.º 97/1-o do CPPT, com a consequente atribuição de competência de que inicialmente o juiz tributário carecia.

Esta alteração da natureza jurídica do acto afecta o poder jurisdicional de graduação, passando o juiz a poder decidir, art.º 151/1 do CPPT, "a reclamação dos actos praticados pelos órgãos da execução fiscal", ou seja, um tipo novo de acto do órgão da execução que se lhe acrescenta de "reclamação da verificação e graduação de créditos", art.º 97/1-o do CPPT, a que a LOE 2011 confere natureza de processo urgente, com efeito suspensivo do acto administrativo de graduação dos créditos, art.º 245/3/4 do CPPT.

Não existindo qualquer norma transitória de aplicação da LOE 2011 no tempo, entende-se que a Lei de Orçamento é de aplicação imediata, a partir da data em que entra em vigor, o dia 1 de Janeiro de 2011, art.ºs 1/1/2, 2/1 e 3/2-a da Lei 74/98, de 11/11, com a redacção da Lei 47/2007, de 24/8, e 187 da LOE 2011, por isso, aplica-se aos processos pendentes, ainda sem decisão judicial de graduação de créditos, todo o conjunto das alterações introduzidas pela LOE 2011, que constam do capítulo XV, procedimento, processo tributário e outras disposições, na secção II, operada pelo art.º 126.º, nos artigos 97.º, 150.º, 151.º, 185.º, 245.º, 247.º, 248.º, 252.º, 256.º e 278.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário e pelo art.º 129 do ETAF.

Pelo exposto,

Concluindo que a lei aplicável a situações jurídicas, não resolvidas definitivamente, reguladas por normas diferentes do momento do seu surgimento, como surge da publicação da LOE 2011, que fixa as consequências de factos jurídicos, deve ser de aplicação imediata, por atribuir ao juiz competência de que inicialmente carecia, em termos que conflituam com as normas anteriores que regiam o regime processual e, assim, atingindo as causas já instauradas e ainda não julgadas com trânsito em julgado e todos os termos processuais subsequentes, pelo que os processos em andamento seguem os termos da lei nova.

A LOE 2011, pela sua natureza formal e orgânica, assumiu outras e novas razões de interesse público, fixando normativamente que o interesse público a cumprir pela Fazenda Nacional e o interesse dos credores reclamantes são melhor protegidos com as decisões dos chefes dos serviços de finanças, em matéria de graduação dos créditos concorrentes reclamados com os da FN no processo de execução fiscal.

Também por razões de interesse instrumental, entendeu a LOE 2011 que o melhor modo de defender as graduações, em concurso de créditos, nos processos de execução fiscal, passa a ser pela via administrativa, sem que os direitos a graduar sejam afectados pelo conflito de interesses a dirimir.

Entendo, pois, que o princípio geral de que a lei rege para o futuro atinge os processos de verificação e graduação de créditos, ainda sem sentença de graduação, que se achem pendentes nos tribunais, sendo imediatamente aplicável aos actos processuais a praticar, entre os quais "o acto final de graduação", que antes era "a sentença de graduação", e agora é uma decisão administrativa, por estar doravante abrangido pela LOE 2011, na medida em que esta Lei alterou a pessoa jurídica competente para a produzir, já não com a natureza jurídica de sentença mas de decisão em matéria tributária e, portanto, deve incluir todas as situações ainda não decididas por decisão judicial, isto é, os processos pendentes, sem sentença de graduação de créditos.

Sendo a competência judicial a medida da jurisdição [concreta, material] para uma determinada causa, a lei que fixa a medida concreta da jurisdição dos tribunais, a sua competência, embora não tendo natureza de uma lei orgânica, pois não suprime qualquer dos existentes TAF(s), nem altera a sua composição ou área territorial, todavia, tem dimensão processual, pois atribui-lhes questões novas para as quais antes não eram os competentes, o conhecimento da reclamação da graduação de créditos pelo órgão de execução fiscal.

A LOE 2011 o que faz é retirar ao tribunal tributário e ao juiz o poder de julgar aquela espécie processual judicial, 9.ª espécie, [cfr. deliberação 825/2005 do CSTAF] designada de verificação e graduação de créditos, que desaparece da ordem judicial, para ser erigida num novo meio judicial, o da reclamação da decisão de graduação.

Assim, ao criar outra competência nova, para o conhecimento da "reclamação da graduação", sempre modifica a sua competência anterior, que, por um lado suprime da sua jurisdição e por outro lado cria outra de que inicialmente carecia.

Deste modo,

As questões de graduação de créditos ainda não decididas devem ser apreciadas pelo órgão agora declarado, a partir de 1 de Janeiro de 2011, competente, mesmo em todas as causas pendentes, por aplicação imediata do art.º 64 CPC, "ocorrendo alteração da lei reguladora da competência considerada relevante quanto aos processos pendentes, o juiz ordena oficiosamente a sua remessa para o tribunal que a nova lei considere competente".

A norma que rege a perpetuatio fori ou jurisdicionis, na jurisdição tributária, art.º 5/1 do ETAF, "a competência dos tribunais da jurisdição administrativa e fiscal fixa-se no momento da propositura da causa, sendo irrelevantes as modificações de facto e de direito ocorridas posteriormente" não se deve aplicar, pois deixa de existir acção de verificação e graduação de créditos, desaparece a espécie, o tipo específico de processo, que passa a ser um procedimento administrativo, da competência de um órgão da AF, art.º 245/2 do CPPT, e deste modo, por se não se verificar uma mera modificação [irrelevante] da competência, pela lei nova, mas porque, enquanto se verifica o desaparecimento de uma espécie de processo judicial, que é doravante transformado na sua natureza e relegado para um mero "procedimento" de graduação de créditos, da competência de um órgão administrativo, surge a consequente atribuição de "uma nova competência" ao juiz que dela carecia.

Pelo exposto, aplicando o artigo 64 do Código de Processo Civil, ex vi artigo 2-e do Código de Procedimento e Processo Tributário, determino, após trânsito, a baixa dos autos na distribuição e a remessa ao órgão de execução fiscal competente para a verificação e graduação de créditos, art.º 245/2 do CPPT, na redacção da Lei 55-A/2010, de 31/12.

Sem custas.».

III - A questão que constitui o objecto do presente recurso é a de saber se a decisão recorrida enferma de erro de interpretação e aplicação do direito ao ter julgado que, face às alterações introduzidas no Código de Procedimento e de Processo Tributário pela Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro, os Tribunais Administrativos e Fiscais deixaram de ter competência para a apreciação e decisão dos processos judiciais de verificação e graduação de créditos e que, por isso, se impunha a remessa de todos os processos pendentes ao órgão de execução para que este procedesse à sua posterior tramitação e decisão.

Vejamos. O Mmo. Juiz "*a quo*" na decisão recorrida, a fls. 31 a 35 dos autos, aplicando o artigo 64.º do Código de Processo Civil, ex vi artigo 2.º, alínea e), do Código de Procedimento e Processo Tributário, determinou, após trânsito, a baixa dos autos na distribuição e a remessa ao órgão de execução fiscal competente para a verificação e graduação de créditos - artigo 245.º, n.º 2 do CPPT, na redacção da Lei 55-A/2010, de 31/12.

Do assim decidido discorda o recorrente Ministério Público, alegando que sendo a reclamação de créditos de data anterior a 1/1/2011, não altera a LOE 2011 a competência para a verificação e graduação de créditos, que continua a ser do Tribunal Tributário, *ex vi* do artigo 5.º do ETAF, pois que está em causa norma de processo ou de tramitação processual e não norma de competência, e uma vez que o órgão não foi extinto inexiste alteração de competência da nova lei para os casos pendentes, pelo que o processo continua a ser judicial (de execução) e há-de ser tramitado até final em tal sede judicial.

Questão idêntica à que constitui objecto do presente recurso foi já decidida por Acórdãos deste Supremo tribunal do passado dia 6 de Julho, proferidos nos recursos números 362/11 e 384/11, para cuja profícua fundamentação se remete e cuja decisão, no sentido de que ***as alterações legislativas decorrentes da Lei n.º 55-A/2010 não são aplicáveis aos processos judiciais de verificação e graduação de créditos pendentes nos Tribunais Administrativos e Fiscais em 1 de Janeiro de 2011, os quais continuam a seguir a forma processual vigente à data da sua instauração***, também aqui se acolhe, pois que estamos integralmente convencidos quer dos argumentos, quer da decisão, o que conduz, inevitavelmente, à procedência do presente recurso.

Daí que, sem necessidade de mais considerações, haverá que conceder provimento ao presente recurso, revogar o despacho recorrido, baixando os autos ao tribunal "*a quo*" para aí prosseguirem os seus ulteriores termos, se a tal nada mais obstar.

IV - Termos em que, face ao exposto, acordam os Juízes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em conceder provimento ao recurso, revogar o despacho recorrido, e, consequentemente, ordenar a baixa dos autos ao tribunal recorrido para aí prosseguirem os seus ulteriores termos, se a tal nada mais obstar.

Sem custas.

Lisboa, 13 de Julho de 2011. — *António Calhau* (relator) — *Casimiro Gonçalves — Brandão de Pinho*.

Acórdão de 13 de Julho de 2011.

Assunto:

Verificação e graduação de créditos. Lei n.º 55-A/2010, de 31 Dezembro. Aplicação da lei no tempo.

Sumário:

I - Após as alterações introduzida no Código de Procedimento e de Processo Tributário pela Lei n.º 55-A/2010, de 31.12, os Tribunais Tributários continuam a ter competência para conhecer da matéria relativa à verificação e graduação de créditos, tendo ocorrido apenas uma alteração da via ou forma processual adequada ao seu conhecimento, que deixou de ser o processo judicial de verificação e graduação de créditos, para ser o processo judicial de reclamação da decisão proferida pelo órgão da execução sobre a matéria, passando, assim, esta reclamação a constituir a forma processual de exercer a tutela jurisdicional no que toca à verificação e graduação de créditos.

II - Quanto à aplicação no tempo da lei processual civil e tributária, a regra é a mesma que vale na teoria geral do direito: a lei nova é de aplicação imediata aos processos pendentes, mas não possui eficácia retroactiva - artigo 12.º, n.º do C.Civil e artigo 12.º, n.º 3 da LGT. Porém, da submissão a esta regra geral exceptua-se o caso de a lei nova ser acompanhada de normas de direito transitório ou de para ela valer uma norma especial, como é o caso da norma contida no n.º 2 do artigo 142º do CPC, que determina que a forma de processo aplicável se determina pela lei vigente à data em que a acção é proposta.

III - Por força dessa norma contida no n.º 2 do artigo 142.º do CPPT, que é subsidiariamente aplicável ao contencioso tributário por força do artigo 2.º, alínea e) do CPPT, a nova lei não pode ser aplicada aos processos de verificação e graduação de créditos pendentes nos Tribunais Administrativos e Fiscais em 1 de Janeiro de 2011, os quais continuam a seguir a forma processual vigente à data da sua instauração.

IV - À mesma conclusão se chegaria pela aplicação da norma contida no n.º 3 do artigo 12.º da LGT, na medida em que a aplicação imediata da lei nova aos processos pendentes é susceptível de afectar os direitos e interesses legítimos anteriormente constituídos das partes.

Processo n.º 398/11-30.
Recorrente: Ministério Público.
Recorridos: Carlos Manuel Ramos Santos e outro.
Relatora: Exmª. Srª. Consª. Drª. Isabel Marques da Silva.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

- Relatório -

1 – O Ministério Público recorre para este Supremo Tribunal da decisão do Tribunal Administrativo e Fiscal de Castelo Branco, de 25 de Janeiro de 2011, proferida nos autos de verificação e graduação de créditos n.º 514/10.4BECTB, que, *aplicando o artigo 64 do Código de Processo Civil, ex vi artigo 2 e, do Código de Procedimento e Processo Tributário, determinou, após trânsito, a baixa dos autos na*

distribuição e a remessa ao órgão de execução fiscal competente para a verificação e graduação de créditos, art. 245/2 do CPPT, na redacção da Lei 55-A/2010, de 31/12.

O recorrente termina as suas alegações de recurso apresentando as seguintes conclusões:

1. Sendo a reclamação de créditos de data anterior a 1.01.2011,

2. Não altera a LOE 2011 a competência para a verificação e graduação de créditos,

3. Que continua a ser do Tribunal Tributário.

4. Tal conclusão busca fundamento no artigo 5º do ETAF

5. E radica na concepção do preceito como norma de processo ou tramitação processual e não como norma de competência – o órgão não foi extinto, donde inexiste alteração de competência da nova lei para os casos pendentes; o processo continua a ser judicial (de execução) e há-de ser tramitado até final em tal sede judicial.

6. Pelo exposto, violou a decisão "a quo" o disposto nos artigos 245.º n.º 2, do CPPT, na redacção da Lei n.º 55-A/2010, de 31.12, e 5º do ETAF - 22º da LOFTJ.

7. Assim sendo, revogando tal decisão e determinando a sua substituição por outra que determine a prossecução dos autos neste Tribunal,

Farão Vossas excelências JUSTIÇA

2 - Não foram apresentadas contra-alegações.

3 - O Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto junto deste Tribunal, tendo vista dos autos, promoveu o *envio do processo ao TCA Sul* (fls. 86, verso, dos autos).

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

- Fundamentação -

4. Questão a decidir

É a de saber se a decisão recorrida enferma de erro de interpretação e aplicação do direito ao ter julgado que, face às alterações introduzidas no Código de Procedimento e de Processo Tributário pela Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro, os Tribunais Administrativos e Fiscais deixaram de ter competência para a apreciação e decisão dos processos judiciais de verificação e graduação de créditos e que, por isso, se impunha a remessa de todos os processos pendentes ao órgão de execução para que este procedesse à sua posterior tramitação e decisão.

5. Apreciando.

5.1 Das alterações introduzidas pela Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro relativas aos processos judiciais de verificação e graduação de créditos

A decisão recorrida, a fls. 57 a 60 dos autos, *aplicando o artigo 64 do Código de Processo Civil, ex vi artigo 2 e, do Código de Procedimento e Processo Tributário, determinou, após trânsito, a baixa dos autos na distribuição e a remessa ao órgão de execução fiscal competente para a verificação e graduação de créditos, art. 245/2 do CPPT, na redacção da Lei 55-A/2010, de 31/12* (cfr. decisão recorrida a fls. 59 e 60 dos autos).

Discorda do decidido o recorrente Ministério Público, alegando que *sendo a reclamação de créditos de data anterior a 1.01.2011, não altera a LOE 2011 a competência para a verificação e graduação de créditos, que continua a ser do Tribunal Tributário, ex vi do artigo 5º do ETAF,* pois que em causa *norma de processo ou tramitação processual e não norma de competência, pois o órgão não foi extinto, donde inexiste alteração de competência da nova lei para os casos pendentes; o processo continua a ser judicial (de execução) e há-de ser tramitado até final em tal sede judicial.*

Vejamos.

Questão idêntica à que constitui objecto do presente recurso foi já decidida por Acórdãos deste Supremo tribunal do passado dia 6 de Julho, proferidos nos recursos números 362/11 e 384/11, para cuja profícua fundamentação se remete e cuja decisão – no sentido de que *as alterações legislativas decorrentes da Lei n.º 55-A/2010 não são aplicáveis aos processos judiciais de verificação e graduação de créditos pendentes nos Tribunais Administrativos e Fiscais em 1 de Janeiro de 2011, os quais continuam a seguir a forma processual vigente à data da sua instauração* -, também aqui se acolhe, pois que estamos integralmente convencidos quer dos argumentos, quer da decisão, o que conduz, inevitavelmente, à procedência do presente recurso.

Daí que, sem mais delongas, haverá que conceder provimento ao recurso, revogar o despacho recorrido, baixando os autos ao tribunal "a quo" para aí prosseguirem, se a tal nada mais obstar.

- Decisão -

6 - Termos em que, face ao exposto, acordam os juízes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em conceder provimento ao recurso, revogar o despacho recorrido e determinar a baixa dos autos ao tribunal recorrido para prosseguimento dos autos, se a tal nada mais obstar.

Sem custas.

Lisboa, 13 de Julho de 2011. - *Isabel Marques da Silva* (relatora) - *Brandão de Pinho* - *António Calhau*.

Acórdão de 13 de Julho de 2011.

Assunto:

Oposição à execução fiscal. Conta de custas. Regime aplicável: RCPT ou CCJ.

Sumário:

I — Não obstante a revogação das disposições relativas aos processos judiciais tributários contidas no Regulamento das Custas dos Processos Tributários (RCPT) pelo n.º 6 do artigo 4.º do Decreto-Lei n.º 324/2003, de 27 de Dezembro, tais disposições continuam aplicáveis aos processos pendentes no dia 1 de Janeiro de 2004, data da entrada em vigor do Decreto-Lei n.º 324/2003, de 27 de Dezembro, cujas normas sobre custas tributárias apenas são aplicáveis aos processos instaurados a partir da data da sua entrada em vigor (cfr. o n.º 1 do seu artigo 14.º), posterior à transferência dos tribunais tributários para a tutela do Ministério da Justiça (ocorrida no dia 30 de Dezembro de 2003, com a entrada em vigor do Decreto-Lei n.º 325/2003, de 29 de Dezembro).

II — Nos termos do artigo 10.º do RCPT a taxa de justiça devida nos recursos judiciais era fixada pelo juiz, em função da sua complexidade, entre 1 UC e 20 UC.

III — Não tendo o tribunal de recurso fixado a taxa de justiça variável devida é subsidiariamente aplicável, ex vi do disposto no artigo 2.º do RCPT, o estatuído no Código das Custas Judiciais para os casos de omissão do juiz na fixação da taxa de justiça (na redacção anterior ao Decreto-Lei n.º 324/2003, em razão do disposto no n.º 1 do seu artigo 14.º), ou seja, considera-se fixada a taxa normal, igual ao dobro do seu limite mínimo.

Processo n.º 436/11-30.
Recorrente: Corticeira Amorim, SGPS, S. A.
Recorrido: Fazenda Pública.
Relator: Ex.mo Sr.º Cons.º Dr. António Calhau.

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

I - Corticeira Amorim, SGPS, SA, sucessora da Amorim Industrial Solutions – Indústria de Cortiça e Borracha II, SA, com os sinais dos autos, não se conformando com o despacho de indeferimento da reclamação da conta, proferido pelo Mmo. Juiz do TAF de Aveiro, a fls. 150 dos autos, dele vem, nos termos do artigo 62.º do CCJ, ex vi artigo 2.º do Regulamento das Custas dos Processos Tributários, e dos artigos 279.º e seguintes do CPPT, interpor recurso para este Tribunal, formulando as seguintes conclusões:

1.ª- O processo de oposição à execução fiscal que determinou a elaboração da conta reclamada teve início em 16 de Maio de 2003 junto do Tribunal Administrativo e Fiscal de Viseu.

2.ª- As alterações introduzidas ao CCJ pelo Decreto-Lei n.º 324/2003, de 27 de Dezembro, que revogou as normas do RCPT (respectivo artigo 4.º, n.º 6), só se aplicam aos processos instaurados após a sua entrada em vigor (respectivo artigo 14.º, n.º 1).

3.ª- Nos termos da norma transitória prevista no n.º 2 do artigo 15.º do Decreto-Lei n.º 324/2003, de 27 de Dezembro, as normas do CCJ sobre custas judiciais em processos tributários só entraram em vigor em 30 de Dezembro de 2003, data da transferência dos tribunais tributários para a tutela do Ministério da Justiça.

4.ª- É jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo que aos processos tributários iniciados antes de 30 de Dezembro de 2003 e correspondentes recursos é aplicável o RCPT (cfr. Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 1 de Julho de 2009, proferido no processo n.º 0272/09).

5.ª- As alterações introduzidas ao CCJ pelo Decreto-Lei n.º 324/2003, de 27 de Dezembro, só se aplicam aos processos tributários cujas petições iniciais tenham sido apresentadas depois de 30 de Dezembro de 2003.

6.ª- No mesmo sentido, a propósito da norma transitória prevista no n.º 1 do artigo 15.º do Decreto-Lei n.º 324/2003, de 27 de Dezembro, que regula a transitoriedade das normas relativas a custas administrativas e isenções subjectivas de custas, propugnam o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 20 de Março de 2007, proferido no processo n.º 028/07, e o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 22 de Outubro de 2008, proferido no processo n.º 0660/08.

7.ª- O despacho da Juiz Relatora do Supremo Tribunal Administrativo a fls. 129 dos autos, não notificado à ora recorrente, emitido em resposta ao Despacho do Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Aveiro, com vista à elaboração da conta de harmonia com o disposto nos artigos 21.º e seguintes do RCPT, é um despacho de mero expediente (artigo 156.º, n.º 4 do Código de Processo Civil).

8.ª- Esse despacho não tem autoridade de caso julgado formal e não é passível de recurso (artigos 672.º, n.º 2, 679.º e 700.º, n.º 2 do Código de Processo Civil).

Não foram apresentadas contra-alegações.

O Exmo. Magistrado do MP junto deste Tribunal emite parecer no sentido de que o recurso merece provimento, devendo revogar-se o julgado recorrido.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

II - É do seguinte teor o despacho recorrido:

«*Atendendo a que a questão suscitada no requerimento de fls. 141 já foi decidida pelo STA (fls. 129) indefere-se o requerido.*

Sem custas, atenta a sua simplicidade».

Por seu turno, no despacho da Exma. Juíza Relatora do STA a que se faz referência no despacho recorrido diz-se que:

«*Atenta a informação do MP de fls. 128 dos autos* [**No presente processo são inaplicáveis as normas do Regulamento das Custas dos Processos Tributários referentes aos processos de oposição, revogadas desde 1 de Janeiro de 2004 (art.ºs 4.º, n.º 6 e 16.º DL n.º 324/2003, de 27 de Novembro). Os valores da taxa de justiça inicial e subsequente a considerar são os constantes da Tabela do Anexo I ao CCJ, após as alterações introduzidas pelo DL n.º 324/2003, 27 Novembro (art.º 14.º, n.º 2), os quais foram pagos nas correspondentes fases processuais (fls. 88 e 101)**] *e porque não há taxa de justiça a fixar aqui, remetam-se os presentes autos ao TAF de Aveiro*».

III - Vem o presente recurso interposto do despacho de indeferimento da reclamação da conta de custas nos presentes autos de oposição à execução que concluiu pela aplicação do CCJ em detrimento do RCPT.

Alega a recorrente que tendo o processo em causa início em 16/5/2003 junto do TAF de Viseu ser-lhe-á aplicável, porém, o RCPT.

Na decisão recorrida entendeu o Mmo. Juiz "*a quo*" que a questão suscitada já havia sido decidida por este STA e, por isso, indeferiu a reclamação da conta de custas.

Todavia, não nos parece que assim seja.

Com efeito, a decisão do STA a que o Mmo. Juiz "*a quo*" se refere no despacho recorrido é um mero despacho da Exma. Juíza Relatora emitido em resposta a um primeiro despacho do Mmo. Juiz do TAF de Aveiro com vista à elaboração da conta de harmonia com o disposto no RCPT e que, de acordo com informação do senhor escrivão de direito, na ausência de taxa de justiça devida nos termos do artigo 10.º do citado RCPT fixada, deveria ser este STA a proceder a essa fixação.

Despacho esse que nem sequer foi notificado à ora recorrente e do qual esta só teve conhecimento aquando da notificação da decisão de indeferimento da reclamação da conta de custas aqui recorrida.

Ou seja, tratou-se de despacho que se destinou a prover ao andamento regular do processo, dando orientações ao contador com vista à elaboração da conta de custas, mas sem eficácia externa imediata.

Daí que, não obstante o Mmo. Juiz "*a quo*" se achar vinculado ao mesmo para efeitos de elaboração da conta, não possa deixar-se de conhecer da questão suscitada na reclamação da conta de custas, efectuada em obediência a tal despacho, em sede de recurso da decisão de indeferimento dessa reclamação.

E, assim sendo, vejamos, então.

A questão que a recorrente suscita é, desde logo, a de saber quais as normas aplicáveis na elaboração da conta de custas nestes autos de oposição à execução que, como vimos, foi instaurado em 16/5/2003: se as normas do CCJ, com as alterações introduzidas pelo DL 324/2003, de 27/12, ou, pelo contrário, as normas do RCPT.

Tal questão foi já objecto de apreciação designadamente no acórdão deste STA de 9/2/2011, proferido no recurso n.º 872/10, no qual a esse propósito se escreveu:

«O Regulamento das Custas dos Processos Tributários (RCPT), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 29/98, de 11 de Fevereiro, foi expressamente revogado, salvo quanto às normas referentes a actos respeitantes à fase administrativa dos processos referidos no n.º 1 daquele diploma, pelo n.º 6 do artigo 4.º do Decreto-Lei n.º 324/2003, de 27 de Dezembro, diploma este que alterou o Código das Custas Judiciais (CCJ) então em vigor nele incluindo, designadamente, normas respeitantes às custas nos processos administrativos e tributários (artigos 73.º-A a 73.º-F do CCJ, aditados pelo artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 324/2003, de 27 de Dezembro).

O artigo 14.º do citado Decreto-Lei, sob a epígrafe *aplicação no tempo*, estabeleceu que as alterações ao Código das Custas dele constantes *só se aplicam aos processos instaurados após a sua entrada em vigor* (cfr. o n.º 1 do artigo 14.º), sem prejuízo de *o montante dos pagamentos prévios de taxa de justiça inicial e subsequente a efectuar nos processos pendentes* ser *determinado de acordo com a tabela do anexo I* do diploma (cfr. n.º 2 do artigo 14.º) e de *os pagamentos e depósitos a efectuar*

nos processos pendentes à data da entrada em vigor do presente diploma serem *efectuados de acordo como disposto no mesmo* (cfr. n.º 3 do artigo 14.º).

Sob a epígrafe *norma transitória* estabeleceu-se ainda no n.º 2 do artigo 15.º do Decreto-Lei n.º 324/2003, de 27 de Dezembro que: «As disposições do presente diploma que contenham normas sobre custas judiciais tributárias apenas produzem efeitos a partir da data da transferência dos tribunais tributários para a tutela do Ministério da Justiça», o que ocorreu no dia 30 de Dezembro de 2003, com a entrada em vigor do Decreto-Lei n.º 325/2003, de 29 de Dezembro.

Resulta claro das disposições citadas que as normas sobre custas tributárias aditadas ao Código das Custas Judiciais pelo Decreto-Lei n.º 325/2003, de 29 de Dezembro são inaplicáveis *in casu,* pois que o n.º 1 do artigo 14.º do Decreto-Lei n.º 325/2003 expressamente determina que estas *só se aplicam aos processos instaurados após a sua entrada em vigor*, ocorrida no dia 1 de Janeiro de 2004 (cfr. o n.º 1 do seu artigo 16.º) e o processo de impugnação cujas custas deram origem ao presente recurso foi instaurado no dia 19 de Dezembro de 2003 (cfr. carimbo aposto a fls. 3 dos autos). Ora, não sendo aplicáveis à determinação das custas devidas no processo as disposições especificamente tributárias do Código das Custas Judiciais, importa então determinar se tais custas continuariam a ser determinadas de acordo com o RCPT, como propugna a recorrente, ou se, pelo contrário, passaram a ser determinadas de acordo com a disposições contidas no Código das Custas Judiciais, na versão anterior à daquele Decreto-Lei, conjugadas, no caso concreto, com a disposição transitória contida no n.º 2 do artigo 14.º do Decreto-Lei n.º 325/2003, solução propugnada pelo Ministério Público.

Perante questão semelhante, mas respeitante às custas relativas aos processos administrativos, defende SALVADOR DA COSTA (*Código das Custas Judiciais Anotado e Comentado*, 9.ª edição, Coimbra, Almedina, 2007, p. 368), que «às espécies processuais pendentes no dia 1 de Janeiro de 2004 é aplicável a Tabela de Custas do Supremo Tribunal Administrativo (…)», isto não obstante a expressa revogação de que tal diploma foi objecto pelo n.º 5 do artigo 4.º do Decreto-Lei n.º 324/2003 e a inexistência de norma expressa determinante da sua manutenção em vigor para os processos pendentes à data de 1 de Janeiro de 2004.

Ora, entende-se que solução idêntica, relativamente ao RCPT, é de adoptar relativamente às custas tributárias nos processos pendentes a 1 de Janeiro de 2004, por identidade de razões e ainda porque esta é a solução mais razoável, que se deve presumir que o legislador terá querido (artigo 9.º n.º 3 do Código Civil).

De facto, sendo a matéria das custas tributárias tradicionalmente objecto de tratamento autónomo - mantendo-se até ao presente o seu tratamento especial, embora desde 2004 enquadrado no regime geral das custas judiciais -, mal se compreenderia que o legislador pretendesse sujeitar a determinação das custas nos processos tributários pendentes em 1 de Janeiro de 2004 ao regime geral das custas constantes do Código das Custas Judiciais na versão anterior ao Decreto-Lei n.º 324/2003, sabido que para os processos novos criou normas especiais e que normas especiais havia também para os processos velhos.

Assim, relativamente aos processos tributários pendentes em 1 de Janeiro de 2004, as custas aplicáveis continuaram a ser determinadas, em primeira linha, pelas disposições do RCPT, com aplicação supletiva do CCJ, *ex vi* do artigo 2.º do RCPT, sem prejuízo de *os pagamentos e depósitos a efectuar nos processos pendentes serem efectuados de acordo com as novas regras do CCJ* (cfr. o n.º 3 do artigo 14.º do Decreto-Lei n.º 324/2003).».

Tem, pois, razão a recorrente quando defende e sustenta que à conta efectuada nos presentes autos de oposição instaurados em 16/5/2003 é, pois, aplicável o RCPT, nomeadamente as normas constante dos seus artigos 9.º, 10.º e 11.º respeitantes à taxa de justiça devida.

E se quanto à taxa de justiça prevista no artigo 10.º do RCPT (a fixar pelo juiz, em função da sua complexidade, entre 1 UC e 20 UC) se constata que a mesma se não mostra fixada, tal omissão terá de ser suprida por aplicação do disposto no n.º 3 do artigo 82.º do CCJ (na redacção anterior ao Decreto-Lei n.º 324/03, de 27 de Dezembro, *ex vi* do n.º 1 do artigo 14.º deste diploma), subsidiariamente aplicável, nos termos do qual *se o juiz não fixar a taxa de justiça, considera-se fixada a taxa normal, salvo disposição legal em contrário,* sendo a taxa de justiça normal, nos casos de taxa variável, *igual ao dobro do seu limite mínimo*, ou seja, no caso dos autos, 2 UC.

Assim, há que proceder à reforma da conta de custas devidas em conformidade com o exposto, ordenando-se que essa reforma seja efectuada tendo em consideração designadamente o disposto nos artigos 9.º, 10.º e 11.º do RCPT.

IV - Termos em que, face ao exposto, acordam os Juízes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, em conceder provimento ao recurso, revogando o despacho recorrido, e, em consequência, ordenar a reforma da conta de custas em conformidade com o RCPT aqui aplicável.

Sem custas.

Lisboa, 13 de Julho de 2011. — *António Calhau* (relator) — *Brandão de Pinho* — *Isabel Marques da Silva*.

Acórdão de 13 de Julho de 2011.

Assunto:

Verificação e graduação de créditos. Lei n.º 55-A/2010, de 31.12. Aplicação da lei no tempo.

Sumário:

I — Após as alterações introduzidas no Código de Procedimento e de Processo Tributário pela Lei n.º 55-A/2010, de 31.12, os Tribunais Tributários continuam a ter competência para conhecer da matéria relativa à verificação e graduação de créditos, tendo ocorrido apenas uma alteração da via ou forma processual adequada ao seu conhecimento, que deixou de ser o processo judicial de verificação e graduação de créditos, para ser o processo judicial de reclamação da decisão proferida pelo órgão da execução sobre a matéria, passando, assim, esta reclamação a constituir a forma processual de exercer a tutela jurisdicional no que toca à verificação e graduação de créditos.

II — Quanto à aplicação no tempo da lei processual civil e tributária, a regra é a mesma que vale na teoria geral do direito: a lei nova é de aplicação imediata aos processos pendentes, mas não possui eficácia retroactiva - artigo 12.º, n.º do C.Civil e artigo 12.º, n.º 3 da LGT. Porém, da submissão a esta regra geral exceptua-se o caso de a lei nova ser acompanhada de normas de direito transitório ou de para ela valer uma norma especial, como é o caso da norma contida no n.º 2 do artigo 142º do CPC, que determina que a forma de processo aplicável se determina pela lei vigente à data em que a acção é proposta.

III — Por força dessa norma contida no n.º 2 do artigo 142.º do CPC, que é subsidiariamente aplicável ao contencioso tributário por força do artigo 2.º, alínea e) do CPPT, a nova lei não pode ser aplicada aos processos de verificação e graduação de créditos pendentes nos Tribunais Administrativos e Fiscais em 1 de Janeiro de 2011, os quais continuam a seguir a forma processual vigente à data da sua instauração.

IV — À mesma conclusão se chegaria pela aplicação da norma contida no n.º 3 do artigo 12.º da LGT, na medida em que a aplicação imediata da lei nova aos processos pendentes é susceptível de afectar os direitos e interesses legítimos anteriormente constituídos das partes.

Processo n.º 445/11-30.
Recorrente: Secção de Processo Executivo do IGFS Social, IP.
Recorrido: Caixa de Crédito Agrícola de Leiria, CRL e Outros.
Relatora: Exmª. Srª. Consª. Drª. Dulce Neto.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1. O INSTITUTO DE GESTÃO FINANCEIRA DA SEGURANÇA SOCIAL, IP, recorre para o Supremo Tribunal Administrativo da decisão que o Tribunal Administrativo e Fiscal de Leiria proferiu neste processo de reclamação de créditos, determinando a devolução dos autos ao órgão da execução fiscal em virtude de a verificação e graduação de créditos revestir, após as alterações introduzidas no Código de Procedimento e de Processo Tributário pela Lei n.º 55-A/2010, de 31.12, um acto de natureza não jurisdicional, com o que se terá operado uma deslocação da competência do juiz para o órgão de execução fiscal para a prática da verificação e graduação de créditos.

Rematou as alegações de recurso com as seguintes conclusões:

1. No douto despacho de que se recorre decidiu o Tribunal a quo que, em virtude das alterações legislativas decorrentes da Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro, que aprovou o Orçamento do Estado para o ano de 2011, bem como da revogação do artigo 243.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, o acto de verificação e graduação de créditos deixou de ter natureza jurisdicional e, nessa medida, operou-se uma deslocação da competência do juiz para o órgão de execução fiscal para a prática da verificação e graduação de créditos, desaparecendo o processo judicial conexo da execução fiscal - verificação e graduação de créditos - para renascer no âmbito da execução fiscal, como acto não jurisdicional, e sim mero procedimento de graduação de créditos.

2. Sucede que, face à autuação do apenso de reclamação de créditos pela Secção de Processo Executivo de Leiria e ao seu posterior envio para o Tribunal Administrativo e Fiscal de Leiria em Março de

2009, enquanto processo judicial de verificação e graduação de créditos, a posterior alteração à Lei, a qual veio afectar esta forma processual, não deverá ser aplicada de modo imediato, devendo manter-se a lei vigente ao tempo da instauração do incidente.

3. Ora, a partir de 1 de Janeiro de 2011 os Tribunais Administrativos e Fiscais deixaram de ter competência para a graduação e verificação de créditos, sendo que, no caso dos Processos Executivos referentes a dívida à Segurança Social, essa competência passou a pertencer às Secções de Processos Executivos, enquanto órgão de execução fiscal, nos termos do disposto no Decreto Lei n.º 42/2001, de 9 de Fevereiro.

4. Contudo, salvo o devido respeito, se é certo que não foi prevista qualquer norma transitória referente à entrada em vigor das alterações aos artigos 97.º, 245.º e 247.º do CPPT, tal não poderá significar que as novas disposições se devam aplicar de forma directa e imediata aos processos pendentes, pelo simples facto da eliminação da regulamentação anterior.

5. Ora, o Tribunal a quo ao decidir nos moldes em que o fez, ou seja, ao considerar que a competência para a graduação e verificação de créditos no caso sub judice, cujo apenso para verificação e graduação de créditos lhe tinha sido remetido cerca de 2 anos deixou de ser sua e promoveu a sua devolução ao Órgão de execução fiscal, parece, salvo o devido respeito, arrepiar os elementares princípios do bom senso.

6. Na verdade, inexistem fundamentos legais para a devolução do processo ao Órgão de execução fiscal para a prática do acto de verificação e graduação de créditos.

7. Na verdade, e sem conceder, sempre se dirá que, existindo sucessão de leis processuais no tempo, e à falta disposição transitória, a regra é a de que aos actos processuais se aplica a lei que vigorar no momento da sua prática, nos termos do n.º 1 do art. 142.º do CPC, já em relação à forma do processo esta é determinada pela lei vigente na data da propositura da acção, nos termos do n.º 2 do art. 142.º do CPPT (neste sentido o Ac. do STA de 28-10-2010 - Proc. n.º 647/2010, //www.gdsi.pt/ista.nsf).

8. Assim, salvo o devido respeito, não existe motivo para afastar a aplicação do n.º 1 do artigo 8.º do ETAF que consagra a regra da perpetuatio jurisdictionis (ou perpetuatio fori), devendo o processo pendente só ser remetido ao Órgão de execução fiscal após ser proferida a competente sentença de graduação de créditos.

9. Aliás, caso assim não se entenda, sempre se dirá que, também neste âmbito se poderá aplicar o n.º 2 do art. 141.º do Código de Processo Civil, porquanto dispõe este que a forma de processo aplicável determina-se pela lei vigente à data em que a acção é proposta.

Nestes termos, e nos que mais V. Ex.ªs doutamente suprirão, deve ser concedido provimento ao presente recurso, e consequentemente, ser revogado o douto despacho recorrido, ordenando-se o prosseguimento dos autos e a prolação da respectiva sentença de verificação e graduação de créditos.

1.2. Não foram apresentadas contra-alegações.

1.3. O Exm.º Magistrado do Ministério Público emitiu douto parecer no sentido de dever ser concedido provimento do recurso - cfr. fls. 75 e 76.

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

2. A questão que cumpre apreciar e decidir resume-se a saber se perante as alterações legislativas decorrentes da Lei n.º 55-A/2010, com início de vigência em 1 de Janeiro de 2011, os Tribunais Administrativos e Fiscais devem continuar a tramitar e a proferir decisão nos processos judiciais de verificação e graduação de créditos pendentes nessa data, ou se, pelo contrário, esses processos devem ser remetidos ao órgão de execução fiscal para que seja este a proceder à sua posterior tramitação e decisão. Isto porque, face à ausência de norma transitória, têm surgido divergências no entendimento relativo à aplicabilidade imediata do novo regime aos processos de verificação e graduação de créditos pendentes nos Tribunais Administrativos e Fiscais.

Essa Lei alterou os artigos 97.º, alínea o), 151.º, n.º 1, 243.º, 245.º, 247.º e 278.º, todos do Código de Procedimento e de Processo Tributário, do seguinte modo:

− a alínea o) do artigo 97.º eliminou, como espécie processual, o processo judicial tributário de verificação e graduação de créditos, substituindo-o pelo processo judicial tributário de reclamação da decisão da verificação e graduação de créditos;

− o n.º 1 do artigo 151.º eliminou a referência à verificação e graduação de créditos como espécie processual da competência dos tribunais tributários;

− o artigo 243.º, que regulava o prazo para o Representante da Fazenda Pública reclamar os seus créditos no aludido processo judicial, foi revogado;

− os artigos 245.º e 247.º e 278.º vieram estabelecer e disciplinar a nova forma processual de proceder à verificação e graduação de créditos – determinando a sua tramitação dentro do processo executivo, presidida e decidida pelo órgão da execução fiscal, com possibilidade de utilização da reclamação para tribunal da verificação e graduação de créditos realizada por esse órgão.

Esta breve exposição revela as significativas alterações de regime produzidas com a Lei n.º 55-A/2010, e denuncia a vontade do legislador de fazer desaparecer da ordem judiciária a *espécie processual* "verificação e graduação de créditos", que detinha autonomia estrutural relativamente ao

processo de execução fiscal (embora funcionalmente subordinado a ele) e que corria como *processo judicial* autónomo no Tribunal Tributário de 1ª instância, classificada na 9ª espécie pela deliberação do Conselho Superior dos Tribunais Administrativos e Fiscais de 30.05.2005[1]. E evidencia a opção legislativa de que os actos de verificação e graduação de créditos decorram no seio do processo executivo (que é já um processo de natureza judicial - artigo 103.º da LGT), como fase processual da instância executiva, sendo a sua tramitação realizada pelo órgão da execução, que fará, em primeira linha, a verificação e graduação de créditos, com possibilidade de ulterior reclamação para tribunal pelos interessados, nos termos dos artigos 276.º e 278.º do CPPT, passando, assim, esta reclamação judicial a constituir a via de conhecimento jurisdicional da matéria, isto é, a forma de exercer a tutela jurisdicional no que toca à verificação e graduação de créditos.

Trata-se, pois, de alteração de normas estritamente adjectivas, que dizem respeito à forma ou via processual de proceder à verificação e graduação de créditos no âmbito do processo judicial de execução fiscal, e não de normas respeitantes à *competência* dos tribunais tributários ou de normas que contendam com o poder *jurisdicional* conferido aos magistrados destes tribunais de aplicar o direito aos litígios que surjam no âmbito de processos de execução fiscal, já que estes processos executivos continuam a estar na dependência do juiz do tribunal tributário, mesmo na fase em que correm perante as autoridades administrativas, e ele continua a deter poder jurisdicional para apreciar a matéria da verificação e graduação de créditos (agora através da forma processual da reclamação judicial), embora só após a pronúncia do órgão da execução, e, portanto, através de uma *forma processual* diversa – razão por que se pode continuar a afirmar que as execuções instauradas no serviço de finanças e os inerentes actos de verificação e graduação de créditos continuam a ser da competência do tribunal tributário.

Por esta razão, não podemos aceitar a tese sufragada na decisão recorrida, de que as questionadas alterações tenham retirado a competência aos Tribunais Tributários para apreciação da matéria relativa à verificação e graduação de créditos. Os Tribunais Tributários continuam a deter *competência* para conhecer de todos os actos lesivos praticados pelo órgão administrativo que dirige a execução fiscal, nomeadamente dos que contendem com a matéria de verificação e graduação de créditos, tendo apenas ocorrido uma alteração da *forma processual* adequada para esse conhecimento, que deixou de ser efectuada através do *processo judicial* de verificação e graduação de créditos, para ser efectuada através do meio processual de reclamação da decisão proferida pelo órgão da execução sobre a matéria, previsto nos artigos 276.º do CPPT e 103.º, n.º 2 da LGT, e expressamente contemplado como *processo judicial* na nova redacção conferida à alínea o) do artigo 97.º do CPPT.

Desta forma, e tal como acontece em todas as situações em que os interessados se dirigem directamente ao tribunal para colocar uma questão que deve ser previamente colocada no seio do processo executivo e decidida pelo respectivo órgão, com posterior reclamação para tribunal (como acontece, com frequência, com a arguição da falta ou nulidade da citação), o que se verifica é uma situação de *erro na forma de processo* utilizada, e não uma situação de *incompetência* do tribunal[2].

Ora, se durante a pendência de um meio processual específico é legalmente instituído um meio processual diverso de exercer um direito (no caso, o direito à verificação e graduação dos créditos reclamados), coloca-se a questão de saber se fica impedido o prosseguimento dos meios processuais já instaurados e pendentes nos tribunais ou se é obrigatório a sua conversão no novo meio processual.

Como se sabe, em matéria de aplicação de lei processual no tempo rege o princípio de que, salvo disposição especial, a *lei processual* ou *adjectiva* é de aplicação imediata mas não retroactiva, princípio que embora não estabelecido no Código de Processe Civil, se extrai do critério geral de que a lei só dispõe para o futuro, contido no artigo 12.º Código Civil. E, nesse seguimento, também o artigo 12.º, n.º 3 da Lei Geral Tributária estabelece que *«As normas sobre procedimento e processo são de aplicação imediata, sem prejuízo das garantias, direitos e interesses legítimos anteriormente constituídos dos contribuintes»*.

O que significa que, quanto à aplicação no tempo da lei processual civil e tributária, a regra é a mesma que vale na teoria geral do direito: a lei nova é de aplicação imediata aos processos pendentes, mas não possui eficácia retroactiva. Ou, como afirmam ANTUNES VARELA, MIGUEL BEZERRA e SAMPAIO E NORA, *in* "*Manual de Processo Civil*", pág. 45, *«a nova lei processual deve aplicar-se imediatamente, não apenas às acções que venham a instaurar-se após a sua entrada em vigor, mas a todos os actos a realizar futuramente, mesmo que tais actos se integrem em acções pendentes, ou seja, em causas anteriormente postas em juízo».*

Porém, e como explica MIGUEL TEIXEIRA DE SOUSA, *in* "*Estudos Sobre o Novo Processo Civil*", pág. 14, da submissão a esta regra geral exceptua-se, evidentemente, o caso de a lei nova ser acompanhada de normas de direito transitório ou de para ela valer uma norma especial, como sucede, por exemplo, com a norma que determina que a forma dos actos processuais se rege pela lei que vigora no momento em que são praticados (princípio do ***"****tempus regit actum",* instituído no art.º 142º, n.º 1 do CPC), com a norma que determina que a *forma de processo* aplicável se determina pela lei vigente à data em que a acção é proposta (art.º 142.º, n.º 2 do CPC, após a redacção introduzida pelo DL n.º 329-A/95, de 12.12)[3], com a norma que estabelece o princípio da estabilização da competência e que determina que a competência se fixa no momento em que a acção se propõe (princípio da "*perpetuatio*

iurisdictionis", previsto no art.º 22.º do LOFTJ e no art.º 5.º do ETAF), com a norma que determina que a admissibilidade dos recursos por efeito das alçadas é regulada pela lei em vigor ao tempo em que foi instaurada a acção (art.º 24.º do LOFTJ e art.º 6.º do ETAF) ou com a norma que determina a lei aplicável em matéria de alteração de prazos, contida no artigo 297.º do C.Civil e que a doutrina tem considerado extensível aos prazos processuais[4].

O n.º 2 do artigo 142.º do CPC, segundo o qual *"A forma de processo aplicável determina-se pela lei vigente à data em que a acção foi proposta*", é, pois, uma regra de direito especial, que não pode ser confundida com a regra geral da aplicação da lei processual no tempo que vale na teoria geral do direito por força do artigo 12.º, n.º 1 do C.Civil e que obteve acolhimento no artigo 12.º, n.º 3 da LGT.

Como já explicava ALBERTO DOS REIS, *in* "*Comentário ao Código de Processo Civil*", vol. II, págs. 43 e 44, numa altura em que o artigo 142.º dispunha apenas sobre a lei aplicável à forma dos actos, «O artigo 142.º manda regular os actos processuais pela lei que vigorar no momento em que se praticarem. Tem-se dado a esta regra um sentido diferente do que ela comporta. Assim, quando se pretende justificar a aplicação imediata das leis de processo, invoca-se o texto do artigo 142.º. Tal foi, por exemplo, a interpretação dada ao artigo por um despacho do juiz de Espozende (...). Há aqui uma concepção errada do alcance do artigo. Se atentarmos na colocação do artigo 142.º, se o pusermos em correspondência com os textos que o precedem e o seguem, adquirimos a convicção de que ele nada têm que ver com o problema geral da aplicação das leis de processo quanto ao tempo; o que com a disposição se procurou resolver foi somente o problema *particular* da aplicação das leis de processo relativas à *forma* dos actos.

As normas dos artigos 138.º a 149.º são normas gerais e comuns sobre a forma dos actos processuais, ou mais precisamente, sobre a *realização* e *prática* dos actos de processo. No meio de textos desta índole é que aparece encaixado o artigo 142.º. Daí vem que, ao declarar - os actos processuais são regulados pela lei que vigorar no momento em que se praticarem - o artigo quer significar o seguinte: no tocante às *formalidades* que o acto há-de revestir e ao *modo de o praticar*, a lei a aplicar é a que estiver em vigor no momento da realização do acto.».

Deste modo, perante a regra especial contida no n.º 2 do artigo 142.º do CPC, que não colide, como vimos, com a regra geral contida no n.º 3 do artigo 12.º da LGT, e perante a sua aplicação ao processo judicial tributário por força do disposto no artigo 2.º, alínea e) do CPPT, não podem subsistir dúvidas quanto à sua aplicação ao caso vertente.

Com efeito, relativamente à aplicação no tempo, a Lei n.º 55-A/2010 não contém normativo algum que imponha que os processos judiciais de reclamação de créditos pendentes em 1 de Janeiro de 2011 devam abandonar essa forma de processo e ser convolados no novo meio processual instituído por esta Lei, nem se vislumbram quaisquer indícios de que tivesse sido essa a intenção do legislador. Pelo que os processos judiciais de "reclamação de créditos" têm de manter-se e ser levadas até ao fim, por ser essa a via ou forma de processo adequada de exercer o direito à verificação e graduação de créditos à data em que o processo foi instaurado, em conformidade com a regra contida no artigo do 142.º, n.º 2, CPC.

De todo o modo, já antes da introdução dessa regra vertida no n.º 2 do artigo 142.º, a doutrina vinha defendendo que, apesar do princípio geral da aplicação imediata da lei adjectiva, a lei reguladora da *forma de processo* deve ser a que vigora à data da propositura da acção. ANTUNES VARELA, MIGUEL BEZERRA e SAMPAIO E NORA explicavam, na obra citada, a pág. 56, que «No que respeita à forma de processo, atendendo à estrita interligação dos actos (quer das partes, quer do tribunal) que integram cada tipo ou esquema processual, deve entender-se que o processo iniciado sob determinada forma segue essa forma até decisão final. É a solução imposta, em nome da economia processual, pelo respeito devido aos actos praticados no pretérito - respeito substancial, não mero respeito farisaico das fórmulas observadas. E é a que melhor corresponde a uma leitura inteligente da regra basilar aceite no artigo 12.º, n.º 1, do Código Civil. Distinguir na aplicação da lei antiga e da nova lei consoante o grau de adiantamento de cada acção ou dos inconvenientes concretos da aplicação de cada um das leis em confronto é solução que não convém, pela grave incerteza e insegurança a que tal decisionismo se prestaria. A forma de processo deve consequentemente regular-se pela lei vigente à data da propositura da acção.».

Todo o exposto permite concluir que as alterações introduzidas pela Lei n.º 55-A/2010 consistem, essencialmente, numa modificação do *meio processual* de proceder à verificação e graduação de créditos (embora também impliquem uma ampliação da competência do órgão da execução, sem, contudo, abolir ou restringir a competência dos tribunais tributários para a apreciação dessa matéria, pois que esta se mantém através de uma forma processual diferente) e que as mesmas são inaplicáveis aos processos já pendentes nos tribunais tributários à data da sua entrada em vigor, atento o disposto no artigo 142.º, n.º 2 do CPC.

De todo o modo, e ainda que assim não fosse, sempre teria de considerar-se o disposto no n.º 3 do artigo 12.º da LGT, que regula a aplicação da lei processual tributária no tempo e que estipula que *«As normas sobre procedimento e processo são de aplicação imediata, sem prejuízo das garantias, direitos e interesses legítimos anteriormente constituídos dos contribuintes»*. O que significa que embora a lei processual tributária seja, em princípio, de aplicação imediata (aplicando-se a todos os processos que

venham a instaurar-se após a sua entrada em vigor e, ainda, a todos os actos processuais a realizar futuramente nos processos já pendentes), ela nunca pode aplicar-se aos processos iniciados anteriormente à sua vigência quando essa aplicabilidade imediata possa afectar garantias, direitos e interesses legítimos anteriormente constituídos dos contribuintes, tendo, nesses casos, o desenvolvimento processual de continuar a ser regulamentado pela lei anterior.

Ora, tendo a lei nova abolido a *forma de processo judicial* de verificação e graduação dos créditos reclamados, substituindo-o pela *forma de processo judicial* de reclamação, é evidente a impossibilidade de aplicação da lei nova aos processos pendentes, na medida em que isso implicaria, em princípio, convolar aquele *meio judicial* para este outro *meio judicial*, o que não é legalmente viável, na medida em que este processo de reclamação exige uma prévia decisão do órgão da execução sobre a matéria, que, no caso, ainda não existe.

E ainda que se entendesse que a aplicação imediata da lei nova aos processos pendentes podia e devia ser feita através da remessa do processo de verificação e graduação de créditos para o Serviço de Finanças, para aí ser tramitado e decidido pelo órgão da execução, de forma a abrir o acesso à via judicial da reclamação, o certo é que isso não pode deixar de afectar os direitos e interesses legítimos anteriormente constituídos das partes, na medida em que implica o abandono forçado de um processo judicial em curso, a inutilização de alguns actos nele praticados (que não valem para a verificação e graduação de créditos como fase processual da instância executiva, como acontece com a taxa de justiça paga e com o parecer emitido pelo Ministério Público), a obrigatoriedade de as partes terem de ir submeter as suas reclamações de créditos à apreciação e decisão de um mero órgão administrativo, e a probabilidade de terem de encetar, depois disso, nova cruzada judicial para acederem à tutela jurisdicional efectiva no que toca à verificação e graduação dos seus créditos.

O que não pode deixar de frustrar as legítimas expectativas das partes de verem a situação resolvida judicialmente de forma imediata e definitiva, através de um órgão **jurisdicional**, dado que era esse o meio processual vigente à data da instauração do processo, vendo-se remetidas para uma processado que é dirigido e concluído por um mero órgão administrativo, com uma provável necessidade de terem de voltar a instaurar novo processo judicial junto do Tribunal. Além de que, a aplicação da lei nova aos processos pendentes é susceptível de provocar um grave atraso na prolação da decisão final sobre a matéria, sobretudo naquelas situações em que os processos pendentes já se encontram prontos para decisão e se torna necessário remetê-los para o Serviço de Finanças, aguardar pela decisão do órgão administrativo da execução e instaurar, posteriormente, no caso de decisão desfavorável, novo processo judicial, o que inevitavelmente prejudica a situação de todos os credores reclamantes.

De todo o exposto resulta, em síntese, que as alterações legislativas decorrentes da Lei n.º 55-A/2010 não são aplicáveis aos processos judiciais de verificação e graduação de créditos pendentes nos Tribunais Administrativos e Fiscais em 1 de Janeiro de 2011, os quais continuam a seguir a forma processual vigente à data da sua instauração.

4. Nestes termos, e com os expostos fundamentos, acordam os juízes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em conceder provimento ao recurso, revogar o despacho recorrido e determinar a baixa dos autos ao tribunal recorrido para prosseguimento dos autos, se a tal nada mais obstar.

Sem custas.

Lisboa, 13 de Julho de 2011. – *Dulce Neto* (relatora) – *Valente Torrão* - *António Calhau.*

([1]) *Cfr. D.R. II Série, de 16 de Junho de 2005*

([2]) *Como se pode constatar pelas inúmeras decisões proferidas pelos tribunais nesse tipo de situações, e de que constituem exemplo as proferidas pela Secção de Contencioso Tributário do STA em 17.03.2004, recurso n.º 929/03, em 18.09.2008, recurso n.º 440/08, em 2.04.2008, recurso n.º 953/07, em 25.03.2009, recurso n.º 923/08, em 12/01/2011, recurso n.º 969/10.*

([3]) *O art. 142.º do CPC, na sua redacção anterior ao DL n.º 329-A/95, de 12-12, fixava apenas a lei reguladora da forma dos actos - actual n.º 1 - e não definia a lei reguladora da forma do processo – actual n.º 2.*

([4]) *Cfr. ANTUNES VARELA, MIGUEL BEZERRA e SAMPAIO E NORA, in obra citada, pág. 61.*

Acórdão de 13 de Julho de 2011.

Assunto:

Verificação e graduação de créditos. Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro. Aplicação da lei no tempo.

Sumário:

I — Após as alterações introduzidas no Código de Procedimento e de Processo Tributário pela Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro, os Tribunais Tributários continuam a ter competência para conhecer da matéria relativa à verificação e graduação de créditos, tendo ocorrido apenas uma alteração da via ou forma processual adequada ao seu conhecimento, que deixou de ser o processo judicial de verificação e graduação de créditos, para ser o processo judicial de reclamação da decisão proferida pelo órgão da execução sobre a matéria, passando, assim, esta reclamação a constituir a forma processual de exercer a tutela jurisdicional no que toca à verificação e graduação de créditos.

II — Quanto à aplicação no tempo da lei processual civil e tributária, a regra é a mesma que vale na teoria geral do direito: a lei nova é de aplicação imediata aos processos pendentes, mas não possui eficácia retroactiva — artigo 12.º, n.º 2 do C. Civil e artigo 12.º, n.º 3 da LGT. Porém, da submissão a esta regra geral exceptua-se o caso de a lei nova ser acompanhada de normas de direito transitório ou de para ela valer uma norma especial, como é o caso da norma contida no n.º 2 do artigo 142.º do CPC, que determina que a forma de processo aplicável se determina pela lei vigente à data em que a acção é proposta.

III — Por força dessa norma contida no n.º 2 do artigo 142.º do CPPT, que é subsidiariamente aplicável ao contencioso tributário por força do artigo 2.º, alínea e) do CPPT, a nova lei não pode ser aplicada aos processos de verificação e graduação de créditos pendentes nos Tribunais Administrativos e Fiscais em 1 de Janeiro de 2011, os quais continuam a seguir a forma processual vigente à data da sua instauração.

IV — À mesma conclusão se chegaria pela aplicação da norma contida no n.º 3 do artigo 12.º da LGT, na medida em que a aplicação imediata da lei nova aos processos pendentes é susceptível de afectar os direitos e interesses legítimos anteriormente constituídos das partes.

Processo n.º 451/11-30.
Recorrente: Ministério Público.
Recorrido: André Araújo Gomes.
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. António Calhau.

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

I – A Procuradora da República junto do TAF de Braga, não se conformando com a decisão do Mmo. Juiz daquele Tribunal que ordenou a remessa dos presentes autos de verificação e graduação de créditos ao órgão de execução fiscal para aí serem tramitados, dela vem interpor recurso para este Tribunal, formulando as seguintes conclusões:

1. A competência atribuída à Administração Fiscal pelo art.º 126.º da Lei n.º 55-A/10 para conhecer dos processos de verificação e graduação de créditos não se aplica aos processos pendentes, mas tão só aos instaurados a partir de 1 de Janeiro de 2011;

2. É o que resulta do art.º 5.º do ETAF que preceitua de forma inequívoca no seu n.º 1, 2.ª parte - e sem excepção alguma - que são irrelevantes as modificações de facto e de direito ulteriores ao início da demanda;

3. A disciplina contida no art.º 64.º do C. de Processo Civil é meramente instrumental, limita-se a regular as consequências da modificação das normas de competência material; dependendo a sua aplicação da prévia indagação sobre o carácter relevante ou não - nos processos pendentes - de que as alterações possam revestir-se.

Não foram apresentadas contra-alegações,

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

II - É do seguinte teor a decisão recorrida:

«A fls. 120 e s. dos autos foi proferido despacho com o seguinte teor:

"A Lei que aprova o Orçamento Geral do Estado para o ano de 2011 (Lei n.º 55-A/2010 de 31-12), introduziu várias alterações ao Código de Procedimento e de Processo Tributário, entre as quais se encontram alterações na regulamentação do incidente de verificação e graduação de créditos no processo de execução fiscal.

Com efeito, e por força da entrada em vigor da referida Lei, foi retirada do âmbito da competência dos Tribunais Tributários a matéria relativa à verificação e graduação de créditos no processo de

execução fiscal (cfr. nova redacção do artigo 151.º/1 do Código de Procedimento e Processo Tributário). De igual modo, foi revogado o artigo 243.º do Código de Procedimento e Processo Tributário.

Paralelamente a estas alterações foi ainda modificada a redacção dos n.ºs 2 a 4 do artigo 245.º, do n.º 1 do artigo 247.º, do artigo 248.º, e foi aditada a alínea e) ao artigo 278.º, todos do Código de Procedimento e Processo Tributário.

Também a alínea o) do artigo 97.º do Código de Procedimento e Processo Tributário, passou a incluir a reclamação da decisão de verificação e graduação de créditos entre as formas processuais do processo tributário.

De todas estas alterações, que entraram em vigor no dia 01-01-2011, resulta que:

a) A verificação e graduação de créditos passa a ser feita pelo órgão de execução fiscal (cfr. nova redacção do artigo 245.º do Código de Procedimento e Processo Tributário, em especial o n.º 2); e

b) Deixaram de existir normas em vigor a prever e regular a tramitação do incidente de verificação e graduação de créditos nos Tribunais Tributários (cfr. a revogação do artigo 243.º e as novas redacções dos artigos 97.º, 151.º, 245.º e 247.º, todos do Código de Procedimento e Processo Tributário).

Face a este quadro legal coloca-se a questão de saber qual o destino a dar aos processos de verificação e graduação de créditos actualmente pendentes nos Tribunais Tributários, designadamente se deverão continuar a ser neles tramitados ou se, antes, deverão ser remetidos ao órgão de execução fiscal para que proceda, nos termos das disposições legais actualmente vigentes, à referida verificação e graduação.

Questão essa que, de resto, não tem qualquer resposta na lei que aprovou as descritas alterações ao Código de Procedimento e Processo Tributário, na medida em que a mesma não prevê qualquer disposição transitória ou de sobrevigência das normas revogadas, limitando-se a afirma que as alterações consagradas entram imediatamente em vigor.

À questão referida poder-se-á, à partida, responder que os processos de verificação e graduação de créditos actualmente pendentes nos Tribunais Tributários, deverão continuar a ser neles tramitados. Tal resposta assentará, unicamente, no disposto no artigo 5.º do ETAF, que diz que:

"A competência dos tribunais da jurisdição administrativa e fiscal fixa-se no momento da propositura da causa, sendo irrelevantes as modificações de facto e de direito que ocorram posteriormente."

Não parece, todavia, que tal resposta seja a mais adequada.

Com efeito, e desde logo, o ETAF, como qualquer outra lei, não pode nem deve ser lido isoladamente, mas antes tem de ser sistematicamente enquadrado na globalidade do ordenamento jurídico.

Vistas as coisas deste modo, haverá que constatar que o ETAF é, em primeira linha e, especialmente, na matéria ora em causa, uma lei de organização judiciária, que dispõe sobre a mesma matéria que a Lei de Organização e Funcionamento dos Tribunais Judiciais (LOFTJ) e respectiva regulamentação, adaptando-a à jurisdição administrativa e fiscal, sendo certo que aquelas lei e regulamentação referidas são de aplicação subsidiária (cfr. artigo 7.º do ETAF).

Assim, a norma acima transcrita do artigo 5.º do ETAF, mais não é do que a transposição para a jurisdição administrativa e fiscal da norma do actual artigo 22.º da LOFTJ.

E tal norma é estatuída no seguimento, para além do mais, do disposto no artigo 18.º/2 dessa mesma Lei (LOFTJ), que diz que *"O presente diploma determina a competência em razão da matéria entre os tribunais judiciais, estabelecendo as causas que competem aos tribunais de competência especifica."*. Norma esta que, face ao teor do artigo 7.º do ETAF, deve considerar-se subsidiariamente aplicável aos Tribunais Administrativos e Fiscais.

Nestes termos, a referida norma do artigo 22.º da LOFTJ (e, por identidade de razão o artigo 5.º do ETAF), deve ser entendido como regulando unicamente a distribuição da *"competência em razão da matéria entre os tribunais judiciais"* (lendo-se aqui, no âmbito do ETAF, Tribunais Administrativos e Fiscais).

Ora, em causa na situação em apreço, estará não a distribuição de competência entre tribunais, mas entre estes e um órgão da Administração Tributária (o órgão de execução fiscal).

Deste modo, não será de aplicar a referida norma do artigo 5.º do ETAF, por a situação ora em discussão não se integrar no seu âmbito de aplicação.

Antes, entende-se, será de convocar aqui a norma do artigo 64.º do Código de Processo Civil, integrada no capítulo epigrafado *"Das disposições gerais sobre competência",* que dispõe que:

"Quando ocorra alteração da lei reguladora da competência considerada relevante quanto aos processos pendentes, o juiz ordena oficiosamente a sua remessa para o tribunal que a nova lei considere competente."

Embora, tradicionalmente, tal norma seja lida à luz da (e conjugadamente com) a referida norma do actual artigo 22.º da LOFTJ, no caso, e como se vem de ver, uma vez que não está em causa a distribuição de competência entre tribunais, mas entre estes e um órgão da Administração Tributária, a norma transcrita deverá ser entendida na sua plenitude, e sem a limitação implicada pela sua compatibilização com aquela norma da LOFTJ (ou, no caso, do artigo 5.º do ETAF).

Deste modo, e pelo exposto, será de entender que, por força daquela norma do artigo 64.º do Código de Processo Civil, deverão os autos ser remetidos oficiosamente ao órgão competente, *in casu,* ao órgão de execução fiscal.

Tal solução, de resto, é reforçada pelo elemento racional da interpretação.

Com efeito, e desde logo, face à eliminação da ordem jurídica das normas que regulavam a tramitação do incidente de verificação e graduação de créditos, em sede de processo de execução fiscal, nos Tribunais Tributários, deixa de existir suporte legal para a prática de quaisquer actos judiciais nos mesmos.

De facto, não se trata aqui de uma mera alteração da competência para o processo, mantendo-se a forma da tramitação do processo, mas antes de uma eliminação da própria forma processual (verificação e graduação de créditos em processo de execução fiscal) da ordem jurídica, deixando de subsistir qualquer suporte legal para a sua manutenção e tramitação.

Acresce que a *ratio legis* das alterações legislativas em causa não poderá deixar de ser entendida como estando relacionada com as elevadas pendências dos Tribunais Tributários que, conjugadas com o défice de magistrados, os colocam, consabidamente, em situação de ruptura. Deste modo, o fim da alteração legislativa em causa será sempre, e senão unicamente pelo menos em primeira linha, o de aliviar um pouco a intolerável pressão processual actualmente existente sobre a jurisdição tributária. Ora, o entendimento de que os processos actualmente pendentes nos Tribunais Tributários se devem manter, defraudará por meses, senão mesmo por anos, aquela manifesta intenção legislativa, o que poderia ser agravado pelo entendimento de que os processos de verificação e graduação de créditos iniciados no órgão de execução fiscal antes de 01-01-2011, mas ainda não remetidos a Tribunal, continuarão a ser tramitados ao abrigo da legislação revogada.

Por fim, não se poderá também deixar de ponderar, que a remessa dos autos ao órgão de execução fiscal, para efeitos de verificação e graduação de créditos, não acarretará a repetição ou desperdício de qualquer acto entretanto praticado, uma vez que todos os que o hajam sido poderão ser aproveitados por aquele referido órgão para proceder à operação em causa. De igual modo, da referida remessa não resultará nenhum prejuízo para qualquer das partes, já que sempre caberá da decisão do órgão de execução fiscal a reclamação consagrada na redacção actual e vigente dos artigos 97.º/o), 245.º/3 e 4, e 278.º/3/e) do Código de Procedimento e Processo Tributário.

Assim, e face ao exposto, entende-se que será de ordenar a remessa dos presentes autos ao órgão de execução fiscal, a fim de que este, nos termos do actual artigo 245.º/2 do Código de Procedimento e Processo Tributário, proceda à verificação e graduação dos créditos reclamados com os créditos exequendos.

Todavia, antes de proceder dessa forma, é necessário dar cumprimento ao disposto no artigo 3.º/3 do Código de Processo Civil.

Assim, e com cópia do presente despacho, notifique as partes para, querendo, se pronunciarem em 10 dias sobre a questão acima enunciada.

Após, vão os autos ao Ministério Público para o mesmo efeito."

Reclamante(s) e reclamado não se pronunciaram sobre a questão.

A Fazenda Pública, veio aos autos manifestar a sua adesão ao exposto no despacho supra, mais esclarecendo que foram emitidas instruções expressas pelo Director de Serviços da Direcção de Serviços de Gestão dos Créditos Tributários, no sentido de que os processos de verificação e graduação de créditos pendentes deverão ser remetidos ao órgão de execução fiscal para tramitação.

O Ministério Público, no seu parecer, veio defender a permanência dos autos neste Tribunal, com base, em suma, nos seguintes argumentos:

a) O disposto no artigo 5.º do ETAF;

b) A celeridade processual;

c) Os princípios da igualdade de meios processuais e da equidade processual;

d) A falta de previsão expressa que determine a remessa imediata dos autos ao órgão de execução fiscal;

e) O princípio de que a lei só rege para o futuro.

Em relação ao primeiro dos argumentos apontados pelo Ministério Público, mantém-se o entendimento explanado no despacho anteriormente proferido, ou seja, de que o artigo 5.º do ETAF limita-se a regular a distribuição de competência entre Tribunais, e não entre estes e órgãos da Administração Tributária.

Por outro lado, entende-se que a solução de permanência dos processos em causa nos Tribunais Tributários, consabidamente sobrecarregados e em situação de ruptura, é claramente mais prejudicial para as exigências de celeridade do que a solução alternativa de remessa dos autos ao órgão de execução fiscal.

Tanto mais que tal remessa não implicará, ao contrário do que parece entender o Ministério Público, a renovação de quaisquer actos, já que nada aponta no sentido da invalidade dos actos já praticados, antes pelo contrário, conforme referido mais abaixo.

Quanto aos invocados princípios da igualdade de meios processuais e da equidade processual, entende-se que os mesmos não saem beliscados pela remessa dos autos ao órgão de execução fiscal, já que os interessados sempre terão disponível o meio de reacção próprio previsto na nova redacção do

Código de Procedimento e Processo Tributário. Em todo caso, sempre se dirá que o enquadramento dos referidos princípios sempre se haveria de fazer nos mesmos termos em relação às restantes situações abrangidas pelas reclamações previstas nos artigos 276.º e ss. do Código de Procedimento e Processo Tributário, em que o órgão de execução fiscal se apresenta a decidir em primeira linha questões nas quais é directamente interessada, como a legalidade das penhoras que garantem os seus próprios prédios ou a suficiência da garantia apresentada para suspender o processo de execução fiscal.

No que diz respeito à falta de previsão expressa que determine a remessa imediata dos autos ao órgão de execução fiscal, entende-se não ser decisiva, tanto mais que se verifica uma igual ausência de norma a determinar o contrário.

Ora, conforme se pode ler no Ac. do TRL de 15-02-2007, proferido no processo 370/2007-6, disponível em www.dgsi.pt:

«...o sentido da solução geral aplicável ao comum das leis processuais, sempre que não haja disposição transitória, especial ou sectorial, em contrário, é o do princípio da aplicação imediata da lei processual.

A este princípio, que não tem formulação expressa na lei, estão subjacentes, para a generalidade dos autores, o facto de o direito processual ser um ramo do direito público que se sobrepõe aos interesses particulares dos litigantes e a circunstância de se tratar de um ramo de direito adjectivo que apenas regula o modo como as partes podem exercer os seus direitos que a lei substantiva consagra.

No entanto, para os citados autores a solução passa por estender ao domínio do processo civil, com as necessárias adaptações, a doutrina estabelecida, em termos genéricos, no artigo 12.º do Código Civil. Assim, a "...ideia, proclamada neste artigo, de que a lei dispõe para o futuro significará, na área do direito processual, que a nova lei se aplica às acções futuras e também a actos futuramente praticados nas acções pendentes' continuando a aferir-se a validade e regularidade dos actos processuais anteriormente praticados pela lei processual antiga vigente ao tempo".

Deste modo, e desde logo, entende-se não ser beliscado o princípio de que a lei só rege para o futuro, antes pelo contrário. Com efeito, e de acordo com o acórdão transcrito e os autores ali citados (A. Varela, M. Bezerra e S. Nora, no seu Manual de Processo Civil, 2.ª ed., Coimbra Editora), a solução de aplicação imediata da lei processual nova é a única conforme com tal princípio.

Assim, dever-se-ão ter como de aplicação imediata as alterações processuais decorrentes da Lei que aprova o Orçamento Geral do Estado para o ano de 2011 (Lei n.º 55-A/2010 de 31-12), ora em causa.

Daí decorre, como já se havia apontado anteriormente que deixa de existir suporte normativo-processual para a tramitação de processos de verificação e graduação de créditos nos Tribunais Tributários, já que as normas que consagravam a existência de tal meio processual foram revogadas, sem qualquer regime transitório, sendo, como se vem de ver, tal revogação de aplicação imediata.

Ou seja, por outras palavras, carece por completo de suporte legal a tramitação dos presentes autos, face à entrada em vigor da referida Lei n.º 55-A/2010 de 31-12.

É que esta lei, conforme já também referido, não se limita a transferir a competência para a tramitação de uma forma processual de um Tribunal para outro. O que a lei em causa fez foi extinguir um meio processual e criar um outro *ex novo.*

Daí que não seja susceptível de se manter a tramitação dos presentes autos, correspondentes a uma forma processual que não existe no ordenamento jurídico vigente, com a consequente ausência de normas que sustentem tal tramitação.

Por todo o acima exposto deverão, após trânsito em julgado do presente despacho, ser os presentes autos remetidos ao órgão de execução fiscal, para aí serem tramitados.

Notifique.

Braga, 08-02-2011.».

III - A questão que constitui o objecto do presente recurso é a de saber se a decisão recorrida enferma de erro de interpretação e aplicação do direito ao ter julgado que, face às alterações introduzidas no Código de Procedimento e de Processo Tributário pela Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro, os Tribunais Administrativos e Fiscais deixaram de ter competência para a apreciação e decisão dos processos judiciais de verificação e graduação de créditos e que, por isso, se impunha a remessa de todos os processos pendentes ao órgão de execução para que este procedesse à sua posterior tramitação e decisão.

Vejamos. O Mmo. Juiz "*a quo*" na decisão recorrida, a fls. 123 a 127 dos autos, aplicando o artigo 64.º do Código de Processo Civil, determinou a remessa dos autos ao órgão de execução fiscal competente para aí serem tramitados.

Do assim decidido discorda o recorrente Ministério Público, alegando que sendo a reclamação de créditos de data anterior a 1/1/2011, não altera a LOE 2011 a competência para a verificação e graduação de créditos, que continua a ser do Tribunal Tributário, *ex vi* do artigo 5.º do ETAF, limitando-se o artigo 64.º do CPC a regular as consequências da modificação das normas de competência material, sendo irrelevantes as modificações de facto e de direito ulteriores ao início da demanda, pelo que o processo há-de continuar a ser tramitado até final em sede judicial.

Questão idêntica à que constitui objecto do presente recurso foi já decidida por Acórdãos deste Supremo tribunal do passado dia 6 de Julho, proferidos nos recursos números 362/11 e 384/11, para cuja profícua fundamentação se remete e cuja decisão, no sentido de que ***as alterações legislativas decorrentes da Lei n.º 55-A/2010 não são aplicáveis aos processos judiciais de verificação e graduação de créditos pendentes nos Tribunais Administrativos e Fiscais em 1 de Janeiro de 2011, os quais continuam a seguir a forma processual vigente à data da sua instauração***, também aqui se acolhe, pois que estamos integralmente convencidos quer dos argumentos, quer da decisão, o que conduz, inevitavelmente, à procedência do presente recurso.

Daí que, sem necessidade de mais considerações, haverá que conceder provimento ao presente recurso, revogar o despacho recorrido, baixando os autos ao tribunal "*a quo*" para aí prosseguirem os seus ulteriores termos, se a tal nada mais obstar.

IV - Termos em que, face ao exposto, acordam os Juízes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em conceder provimento ao recurso, revogar o despacho recorrido, e, consequentemente, ordenar a baixa dos autos ao tribunal recorrido para aí prosseguirem os seus ulteriores termos, se a tal nada mais obstar.

Sem custas.

Lisboa, 13 de Julho de 2011. — *António Calhau* (relator) — *Casimiro Gonçalves — Brandão de Pinho*.

Acórdão de 13 de Julho de 2011.

Assunto:

Taxa de Publicidade. Regulamento Municipal. Constitucionalidade.

Sumário:

Caracterizando-se como verdadeiras taxas as quantias cobradas ao abrigo dos artigos 3.º, 18.º e 22.º do Regulamento Municipal de Publicidade do Concelho de Vila Nova de Gaia pela renovação de licença por colocação, em prédios de propriedade privada, de letreiros e anúncios de natureza comercial, não podem tais normas ter-se por organicamente inconstitucionais, apesar de não constarem de diploma emanado da Assembleia da República ou do Governo, por ela autorizado.

Processo n.º 462/11-30.
Recorrente: Portotel — Sociedade de Investimentos e Gestão de Hotéis, S. A.
Recorrido: Câmara Municipal de Vila Nova de Gaia.
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. Casimiro Gonçalves.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

RELATÓRIO

1.1. Portotel – Sociedade de Investimentos e Gestão de Hotéis, SA., recorre da sentença que, proferida pelo TAF do Porto, lhe julgou improcedente a impugnação deduzida contra a liquidação, por parte do Município de Vila Nova de Gaia, da taxa devida pela renovação da licença de publicidade, que lhe foi efectuada em Dezembro de 2004, no montante de 4.833,00 Euros.

1.2. A recorrente remata as alegações do recurso formulando as Conclusões seguintes:

1 - A Câmara Municipal de Vila Nova de Gaia, em tempo deferiu o licenciamento inicial de reclamo luminoso instalado no estabelecimento hoteleiro propriedade da impugnante aqui recorrente sito na Freguesia da Afurada Concelho de Vila Nova de Gaia, denominado de Mercure Porto Gaia.

2 - A Câmara Municipal de Vila Nova de Gaia, através da Gaiurb Empresa Municipal do Município de Vila Nova de Gaia, em Dezembro de 2004, liquidou e cobrou à recorrente, através da factura recibo sem número, a taxa resultante da renovação da licença de publicidade, no valor global em singelo de € 4.833,00 (quatro mil oitocentos e trinta e três euros), em pagamento voluntário até ao dia 31/03/05.

3 - Os tributos em causa estão previstos no Regulamento Municipal de Taxas e outras receitas do Município de Vila Nova de Gaia e quantificados na Tabela de Taxas e Outras Receitas Municipais anexa a esse regulamento.

4 - A questão suscitada nestes autos foi a de "indagar qual a natureza jurídico - tributária da quantia liquidada pela Município de Vila Nova de Gaia por via da concessão de uma licença de publicidade se se trata de um imposto como defende a impugnante ora recorrente ou, se se trata de uma taxa, como sustenta a CM de Vila Nova de Gaia".

5 - Reproduzindo os argumentos vertidos do novel Acórdão do Tribunal Constitucional em Plenário n.º 177/2010 de 5 de Maio, tirado no processo n.º 742/09, em plena contradição com a abundante e já pacificada orientação jurisprudencial daquele Mui Douto Tribunal nesta matéria, o tribunal recorrido qualificou como taxa e já não imposto o tributo municipal impugnado.

6 - A douta sentença recorrida considerou existir contraprestação da CML num verdadeiro esforço de raciocínio jurídico invocando conceitos tão vagos, indeterminados e subjectivos, imensuráveis como, cito, a influência modeladora é justamente a contrapartida específica que dá causa ao pagamento da taxa, estruturando em termos bilaterais a relação estabelecida com o obrigado tributário, quando a taxa é medida e fixada com relação ao tamanho dos suportes publicitários.

7 - Considerando o tributo como taxa e já não imposto e como tal dispensado o princípio da legalidade previsto no art. 106º da CRP, pelo que não ferida de inconstitucionalidade.

8 - Os montantes cobrados resultam da aplicação de determinados índices à medida do suporte publicitário, não permitindo desde logo mensurar o alegado serviço ou eventual sinalagma.

9 - Apesar de regularmente notificada em cumprimento do Edital camarário, a impugnante ora recorrente considera as taxas liquidadas e cobradas ilegais e inconstitucionais.

10 - Uma taxa é um preço autoritariamente estabelecido, pago pela utilização individual de bens semi-públicos, sendo a sua contrapartida uma actividade do Estado ou de outro ente público especialmente dirigida ao obrigado ao pagamento.

11 - As taxas de renovação de licenças publicitárias (bem como as restantes taxas ou tarifas cobradas pelos municípios) apenas são devidas quando resultem de efectiva prestação de serviços pelo Município (art. 16º, alínea d) da Lei n.º 42/98, de 6 de Agosto).

12 - O que não se verifica no tributo impugnado, já que na chamada "taxa de renovação de licença de publicidade" liquidada e cobrada à impugnante anualmente, não existe qualquer reciprocidade ou sinalagma - esta não recebeu, nem recebe, qualquer contrapartida económica proporcional da Câmara Municipal, tanto mais quando a reclamante já pagou as taxas devidas pelo licenciamento inicial dos painéis publicitários instalados.

13 - Ao contrário do que entendeu o Tribunal ad quo, não há da parte da Câmara Municipal, qualquer prestação específica à recorrente, designadamente um direito específico ou qualquer prerrogativa em relação a qualquer outro cidadão, até mesmo porque se trata de uma renovação de licença ab initio concedida, renovação automaticamente concretizada sem qualquer procedimento administrativo de licenciamento individualizado prestado ao proprietário do imóvel onde é afixada a publicidade in casu a aqui recorrente.

14 - O tributo liquidado e cobrado a título de taxa não é devido, já que a situação não se configura como um dos três tipos de casos em que se verifica a "relação sinalagmática característica da taxa, que implica uma contrapartida de diferentes naturezas por parte do ente público impositor do tributo" (nas palavras do Prof. Teixeira Ribeiro, in Finanças Públicas), ou seja a utilização de um serviço público, de um bem público ou semi-público ou de um bem do domínio público, ou até mesmo a remoção de um obstáculo jurídico ao exercício de determinadas actividades por parte dos particulares.

15 - Os suportes publicitários utilizados pela recorrente não ocupam a via pública mas sim o seu domínio privado.

16 - Não se verificando a necessidade de levantamento de qualquer obstáculo jurídico ao exercício da sua actividade, os tributos liquidados e cobrados deixam de se configurar como taxa e passa a assumir contornos de verdadeiro imposto.

17 - A receita em causa foi criada por deliberação da Assembleia Municipal (que votou o Regulamento de Taxas e Outras Receitas Municipais), que, ao estabelecer um verdadeiro imposto, é nula.

18 - Assim se terá por concluir que os montantes liquidados e cobrados a título de "taxas de publicidade" não são devidos, por serem aqueles actos de liquidação ilegítimos, dada a ilegalidade e inconstitucionalidade do preceito de que resulta a criação da receita respectiva - as normas do Regulamento em causa e a Tabela de Taxas e Outras Receitas Municipais que estabelecem o pagamento da taxa referida - vício que aqui se argui para todos os efeitos.

19 - A ilegalidade/inconstitucionalidade da liquidação e cobrança das taxas em apreço, constitui fundamento desta impugnação judicial, à luz do artigo 99º alínea d) do Código do Procedimento e Processo Tributário e do artigo 16º da Lei n.º 53-E/2006.

20 - Pelo exposto, vem a impugnante apresentar o seu recurso com fundamento na ilegalidade e inconstitucionalidade das liquidações das taxas que lhe foram liquidadas e cobradas.

21 - Destarte e como resulta do disposto nos artigos 103º, n.º 2, e 165º, n.º 1, alínea i) da C.R.P. os impostos só podem ser criados por acto de natureza legislativa e a sua criação insere-se na reserva

relativa de competência legislativa da Assembleia da República, pelo que só podem ser criados por esta ou pelo Governo com base em autorização legislativa (artigo 198º, n.º 1, alínea b), da C.R.P.).

22 - Tendo o tributo a natureza de imposto, as normas do Regulamento de Publicidade do Município de Vila Nova de Gaia que prevêem o pagamento de taxas pela renovação de licenças, enfermam da já alegada inconstitucionalidade orgânica e material.

23 - Por isso, a liquidação do tributo em causa enferma de ilegalidade, o que determina a anulação - artigo 135º do C.P.A.

24 - É assim manifesto que os actos em sindicância judicial nesta instância de recurso enfermam de ilegalidade por violação de lei, inexistência de facto tributário e violação de princípios constitucionalmente consagrados.

25 - Em conformidade com o exposto deverá ser assim ser julgada a impugnação procedente e em consequência anulada a liquidação impugnada.

Termina pedindo o provimento do recurso e a revogação da sentença recorrida, com as legais e normais consequências, quais sejam as de julgar ilegal e inconstitucional, bem como anulado, o acto de liquidação e cobrança tempestivamente impugnado.

1.3. Contra-alegou a recorrida Município de Vila Nova de Gaia, formulando, a final, as Conclusões seguintes:

1 - Restringindo-se o âmbito de recurso às conclusões das alegações a única questão em discussão é indagar da natureza jurídico-tributária da quantia liquidada pelo Município, se se trata de um imposto ou de uma taxa.

2 - In casu, na sua argumentação e no elenco da matéria de facto que considera pertinente, a recorrente não foi rigorosa na indicação dessa matéria de facto, pelo que, restringindo-se o recurso a uma questão de direito e para uma correcta aplicação do mesmo, deve-se apenas considerar a argumentação que tem no seu pressuposto os factos provados na douta sentença.

3 - De uma forma clara, concreta, objectiva e esclarecedora a sentença, sustentada na Decisão Sumária n.º 323/2010 do Tribunal Constitucional e no Acórdão n.º 177/2010 do mesmo Tribunal, fundamenta a sua decisão e releva a verificação da efectiva prestação de serviços pelo Município, para concluir que o tributo liquidado é uma taxa e não um imposto pelo que não merece qualquer reparo.

4 - Como refere o douto Acórdão n.º 177/2010: Em exclusivo proveito próprio, um sujeito privado - o anunciante - introduz, através da actividade publicitária, mudanças qualitativas na percepção e no gozo do espaço público por parte de todos os que nele se movem, "moldando-o", em função do seu interesse.

5 - A constituição da obrigação passiva de se conformar com essa influência modeladora é justamente a contrapartida específica que dá causa ao pagamento da taxa.

6 - Findo o prazo para o qual tinha sido concedida a remoção da proibição do exercício da actividade publicitária, torna-se necessário proceder à reavaliação da situação, do ponto de vista da permanência das condições legais de licenciamento, o que justifica a cobrança de uma nova prestação tributária.

7 - Essa reavaliação é o pressuposto da continuidade da fruição, por um novo período, das utilidades propiciadas por tal actividade, no que o particular se mostra interessado.

8 - Também é entendimento vertido no Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 15/05/2002 proferido no processo 026820 in www.dgsi.pt o de que os tributos liquidados têm natureza de taxa, como se transcreve: "Ora, a actividade publicitária encontra-se, hoje, regulamentada precisamente para defender e preservar o equilíbrio urbano e ambiental, os valores estéticos, paisagísticos, ambientais e de segurança (cfr. a citada Lei n.º 97/98, de 17/8 e no Código da Publicidade...)" (...)

"Deste modo, as câmaras municipais, ao concederem as licenças para a colocação e permanência de publicidade, mesmo que em edifícios privados, mas visíveis dos espaços públicos, estão a remover um limite ou obstáculo jurídico imposto ao livre exercício da actividade dos particulares, limite este que é um limite substantivo porquanto a substância da actividade dos particulares acaba por estar conformada por força dessa intervenção, tendo um conteúdo que só verdadeiramente existe nos termos em que se apresenta por virtude da intervenção administrativa.".

9 - Sendo certo que a recorrente tem sempre o benefício decorrente da publicitação do bem ou serviço.

10 - No mesmo sentido foi considerado também pelo Acórdão do Tribunal Central Administrativo de 09/03/2004, proferido no processo 00566/03, in www.dgsi.pt.: "Tratando-se como se trata de um tributo decorrente da remoção de um limite jurídico à actividade dos particulares, que é relativamente proibida - licença - é de a qualificar como de taxa, ainda que os bens sobre que são instalados esses meios sejam privados que não públicos ou semi-públicos, por a lei o não exigir. De contrário, estaríamos a fazer impender sobre o Município um encargo - o da verificação das condições para certa actividade poder ou não ser licenciada de acordo com a lei, respectiva fiscalização e eventual caducidade - sem que este pudesse obter qualquer contrapartida, o que se nos afigura contrário, designadamente às citadas normas das Leis nºs. 97/88 e 1/87.".

11 - Assim, o tributo em questão tem a natureza de taxa é legal e devido, e como tal a sua criação não está sujeita ao princípio de legalidade de reserva de lei formal, não violando, pois, os artigos 103º

n.º 3 e 165º n.º 1 al.) i) da CRP, nem os invocados princípios da legalidade, da justiça e da proporcionalidade ou quaisquer outros.

12 - Pelo que, improcedendo todas as conclusões do recurso, deve manter-se a sentença recorrida que, ao julgar improcedente a impugnação judicial, não incorreu em qualquer erro de julgamento.

Termina pedindo a confirmação do julgado recorrido.

1.4. O MP emite Parecer no sentido da improcedência do recurso, nos termos seguintes, além do mais:

«FUNDAMENTAÇÃO

1. Questão decidenda: inconstitucionalidade das normas constantes dos arts. 3º, 18º e 22º Regulamento Municipal de Publicidade do concelho de Vila Nova de Gaia e o art. 21º Tabela de Taxas e outras receitas do Município, anexa ao Regulamento Municipal de Taxas e Outras Receitas do Município (cf. contestação CM Vila Nova de Gaia, arts. 14º/19º fls. 44/45).

A jurisprudência do Tribunal Constitucional e do STA-SCT pronunciaram-se em numerosos acórdãos, sem divergência, no sentido:

a) da qualificação como impostos de tributos formalmente classificados como taxas, devidos pelo licenciamento de painéis publicitários afixados em propriedade privada, desde que visíveis do espaço público.

b) da inconstitucionalidade das normas de diversos regulamentos e posturas municipais que prevêem o pagamento desses tributos, por violação dos arts. 103º e 165 n.º 1 alínea i) CRP numeração da RC/97 (() Acs. Tribunal Constitucional nºs. 558/98, 29.09.98; 63/99, 2.02.99; 32/2000, 12.01.2000 (DR II - Série, 8.03.2000); 346/2001, 10.07.2001; 92/2002; 437/2003, 30.09.2003; 453/2003,14.10.2003; 34/2004, 14.01.2004; 109/2004, 11.02.2004.

Acs. STA - Secção de Contencioso Tributário 14.03.2001, processo n.º 25815; 15.02.2003, processo n.º 739/06; 19.02.2003, processo n.º 1930/02; 10.12.2003, processo n.º 26820; 26.01.2005, processo n.º 1167/04; 18.05.2005 (Pleno) processo n.º 1176/04; 15.02.2007, processo n.º 739/06; 28.03.2007, processo n.º 1207/06).

2. Recentemente o acórdão do Plenário do Tribunal Constitucional n.º 177/2010, 5 Maio 2010 operou uma inflexão dessa jurisprudência, no entendimento de que os parâmetros jurídicos para a solução da questão se tinham alterado após a consagração do conceito jurídico de taxa no art. 4º n.º 1 LGT e no art. 3º Lei n.º 53-E/2006, 29 Dezembro (regime geral das taxas das autarquias locais), pronunciando-se no sentido de não julgar organicamente inconstitucionais as normas do art. 2º n.º 1 Regulamento de Taxas e Licenças (aprovado por deliberação da CM Guimarães de 9.11.2006 e sancionado pela Assembleia Municipal em sessão de 24.11.2006) e do art. 31º da Tabela de Taxas àquele anexa, na medida em que prevêem a cobrança da taxa aí referida pela afixação de painéis publicitários em prédio pertencente a particular A fundamentação do citado acórdão (votado por unanimidade e com a autoridade reforçada resultante da formação alargada que o proferiu) é transponível mutatis mutandis, para a apreciação da constitucionalidade das normas que configuram o suporte jurídico da taxa controvertida, resultante da renovação da licença para afixação ou inscrição de mensagens publicitárias em propriedade privada, visíveis do espaço público.

A doutrina do citado acórdão foi reafirmada posteriormente nos acórdãos Tribunal Constitucional nºs. 360/2010, 6.10.2010 e 436/2010, 10.11.2010 e acolhida nos acórdãos STA-SCT 12.01.2011 processo n.º 752/10 e 19.01.2011 processo n.º 33/10).

CONCLUSÃO

O recurso não merece provimento.

A sentença impugnada deve ser confirmada.»

1.5. Corridos os vistos legais, cabe decidir.

FUNDAMENTOS

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

a) A impugnante, em 26/03/2004, requereu o licenciamento de reclamo luminoso, com as medidas de 22,6 x 3.02, a instalar em edifício sito na Rua Manuel Moreira de Barros, 618D, Santa Marinha, o que veio a constituir o processo administrativo n.º 3724/04 (cf. processo administrativo apenso aos autos, doravante apenas PA).

b) O pedido foi deferido por despacho do Vereador de 22/06/2004 (cf. fls. 44 do PA).

c) A impugnante foi notificada deste despacho pelo ofício n.º 16584/043, de 06/07/2004, que lhe comunicou as taxas que teria que pagar de acordo com o Regulamento de Taxas e Outras Receitas Municipais, num total de € 4830,00 acrescido de imposto de selo no valor de € 3,00 (cf. doc. de fls. 45 do PA).

d) A impugnante procedeu ao pagamento em 30/07/2004, tendo sido emitido o alvará n.º 3123/04 para um letreiro luminoso, válido até 31/12/2004 (cf. doc. de fls. 49 e 50 do PA).

e) A presente impugnação foi intentada em 4/05/2005 (cf. fls. 3 dos autos).

3.1. Enunciando como questão a decidir a de saber se a taxa de publicidade impugnada é uma taxa ou, antes, reveste a natureza de imposto (como sustenta a impugnante) e, consequentemente, se se verifica a alegada inconstitucionalidade, a sentença, depois de analisar o disposto, quer na Lei n.º 97/88, de 17/8 (com as alterações da Lei n.º 23/2000, de 23/8), quer no DL n.º 330/90, de 23/10 (com as

respectivas alterações de diplomas que se seguiram), sobre a afixação de mensagens publicitárias de natureza comercial e sobre o conceito de publicidade, prossegue com considerações sobre a distinção entre imposto e taxa e conclui, na esteira do entendimento constante da Decisão Sumária do Tribunal Constitucional, n.º 323/2010, que sendo o tributo aqui em causa de qualificar como taxa e não como imposto, não se verificam os invocados vícios de inconstitucionalidade e, consequentemente, julga improcedente a impugnação.

3.2. A recorrente discorda do assim decidido, sustentando, em suma que:

- a sentença incorre em erro de direito, violando o disposto nos citados arts. 103º, n.º 2, e 165º, n.º l, alínea i), da CRP, pois, apesar de reproduzir os argumentos vertidos no ac. do Plenário do Tribunal Constitucional, n.º 177/2010, de 5/5/2010, no proc. n.º 742/09, estamos, no caso, perante montantes cobrados que resultam da aplicação de determinados índices à medida do suporte publicitário, não permitindo desde logo mensurar o alegado serviço ou eventual sinalagma, sendo que as taxas de renovação de licenças publicitárias (bem como as restantes taxas ou tarifas cobradas pelos municípios) apenas são devidas quando resultem de efectiva prestação de serviços pelo Município, mas no caso, essa efectiva prestação não se verifica, mormente na chamada "taxa de renovação de licença de publicidade".

- uma vez que os suportes publicitários utilizados pela recorrente não ocupam a via pública mas sim o seu domínio privado, a situação não se configura como um dos três tipos de casos em que se verifica a "relação sinalagmática característica da taxa, que implica uma contrapartida de diferentes naturezas por parte do ente público impositor do tributo", ou seja a utilização de um serviço público, de um bem público ou semi-público ou de um bem do domínio público, ou até mesmo a remoção de um obstáculo jurídico ao exercício de determinadas actividades por parte dos particulares.

- não se verificando a necessidade de levantamento de qualquer obstáculo jurídico ao exercício da sua actividade, os tributos liquidados e cobrados deixam de se configurar como taxa e passam a assumir contornos de verdadeiro imposto e, como tal, de acordo com o disposto nos arts. 103º, n.º 2, e 165º, n.º l, alínea i), da CRP, só poderiam ser criados por acto de natureza legislativa da competência da AR, ou do Governo, com base em autorização legislativa (art. 198º, n.º l, alínea b), da CRP), pelo que as normas do Regulamento de Publicidade do Município de Vila Nova de Gaia que prevêem o pagamento de taxas pela renovação de licenças, enfermam da alegada inconstitucionalidade orgânica e material e, consequentemente, também a liquidação do tributo em causa enferma de ilegalidade, por violação de lei, inexistência de facto tributário e violação de princípios constitucionalmente consagrados.

3.3. A questão a decidir no presente recurso resume-se, pois, à de saber se os tributos denominados "taxas" cobrados pelo Município de Vila Nova de Gaia relativamente a instalação de publicidade em prédios urbanos particulares constituem, efectivamente, taxas ou se são de qualificar como impostos.

E refira-se desde já que, tendo uma idêntica questão sido apreciada no acórdão desta Secção do STA, de 8/6/2011, rec. n.º 278/11, por nós relatado, passaremos a seguir tal aresto, considerando, por um lado, uma interpretação e aplicação uniformes do direito (cfr. o n.º 3 do art. 8º do CCivil) e considerando, por outro lado, que não vemos razão para divergir da decisão ali firmada, por serem similares os factos em apreciação e a argumentação invocada.

Vejamos pois.

4.1. As normas que suportam a liquidação impugnada são os arts. 3º, 18º e 22º do Regulamento Municipal de Publicidade do Concelho de Vila Nova de Gaia, (publicado no Edital n.º 100/2001, no Apêndice n.º 33, da II Série, do Diário da República n.º 62, de 14/3/2001, com a última alteração aplicável ao caso, aprovada pela Assembleia Municipal de Vila Nova de Gaia em 21/10/2004 (Aviso n.º 9897/2004 - II Série - AP) sendo que, no caso, as taxas aplicadas (de acordo com o disposto nos arts. 18º e 21º do referido Regulamento), foram liquidadas tendo por base os valores estabelecidos na Tabela de Taxas e Outras Receitas do Município, anexa (Anexo I) ao Regulamento Municipal de Taxas e Outras Receitas do Município de Vila Nova de Gaia (publicado no Apêndice n.º 164, da II Série, do Diário da República n.º 257, de 6/11/2003).

4.2. E o n.º 1 do art. 3º, o n.º 1 do também referido art. 18º, bem como o corpo do art. 22º, todos do citado Regulamento Municipal de Publicidade dispõem o seguinte:

Artigo 3º

«1. A afixação ou inscrição de mensagens publicitárias em bens ou espaços afectos ao domínio público, ou deles visíveis, obedece às regras gerais sobre publicidade e depende de licenciamento prévio pela Câmara Municipal.»

Artigo 18º

«1. São aplicáveis ao licenciamento e renovações previstos neste Regulamento as taxas estabelecidas na Tabela de Taxas, Licenças e Outras Receitas Municipais.

2. …»

Artigo 22º

Renovação

«A licença cujo prazo seja igual ou superior a 30 dias renova-se automaticamente e sucessivamente, mediante o pagamento da respectiva taxa, conforme o previsto no Regulamento Municipal de Taxas e Outras Receitas do Município, salvo se:

a) …
b) …»

4.3. Por sua vez, o art. 21º do também citado Regulamento Municipal de Taxas e Outras Receitas do Município de Vila Nova de Gaia, dispõe:

Artigo 21º

Renovação das licenças

«1 - As licenças autorizações renováveis consideram-se emitidas nas condições em que foram concedidas as correspondentes licenças iniciais, sem prejuízo da actualização do valor da taxa a que houver lugar.

2 - A renovação das licenças que assuma carácter periódico ou regular poderá ser efectuada a pedido verbal do requerente e opera-se automaticamente com o pagamento das respectivas taxas, salvo deliberação em contrário do órgão competente.

3 …

4 …»

4.4. Finalmente, o art. 21º da Tabela de Taxas, Licenças e Outras Receitas Municipais, anexa a este último Regulamento, dispõe:

Artigo 21º

Publicidade em letreiros, tabuletas e frisos luminosos

«Pela publicidade em letreiros, tabuletas e frisos luminosos cobrar-se-ão as seguintes taxas:

1 …

2 - Identificação em letreiro ou tabuleta, luminosos ou directamente iluminados, localizados nos pisos superiores, no coroamento, na cobertura ou empenas, por metro quadrado ou fracção e por ano:

2.1 - Licenciamento inicial - 70 euros;

2.2 - Licenciamento inicial de letreiros compostos por letras soltas sem fundo - 40 euros;

2.3 - Renovação das licenças - 20 euros;

2.4 - Frisos luminosos complementares dos letreiros e que não entrem na sua medição, por metro linear ou fracção e por ano -14 euros.

3 …

4 …

5 …»

4.5. É sabido que quer o imposto quer a taxa constituem receitas públicas coactivamente impostas: o que distingue estes tributos é a perspectiva teleológica de cada um deles, na medida em que enquanto o imposto «... é uma prestação pecuniária, coactiva e unilateral, sem carácter de sanção, exigida pelo Estado com vista à realização de fins públicos» (cfr. Prof. Teixeira Ribeiro, Lições de Finanças Públicas, Coimbra, 1977, 262) a taxa tem «carácter sinalagmático, não unilateral, o qual por seu turno deriva funcionalmente da natureza do facto constitutivo das obrigações em que se traduzem e que consiste ou na prestação de uma actividade pública ou na utilização de bens do domínio público ou na remoção de um limite jurídico à actividade dos particulares» (Alberto Xavier, Manual de Direito Fiscal, Vol. I, Lisboa, 1981, pag. 42), ou seja, pressupõe uma contraprestação por parte do ente público que a exige, a verificar-se na respectiva génese, e que deve concretizar-se naquela prestação de serviço público, naquele acesso à utilização de bens do domínio público ou na remoção do obstáculo jurídico à actividade do particular (cfr. Casalta Nabais, Contratos Fiscais, Coimbra 1994, 236).

Noutro local, este mesmo autor sublinha, aliás, que apenas constituirão verdadeiras taxas as que, «para além de se configurarem como tributos bilaterais, baseados portanto numa relação do tipo do ut des ou sinalagmática, tiverem por critério a ideia de proporcionalidade entre a prestação pública e a contraprestação em que se consubstancia a taxa, ou seja, se tiverem por base o princípio da equivalência (…) entre prestação e contraprestação. (…) Pois se isto se não verificar, então estaremos, se não em termos da ciência das finanças ou mesmo do direito financeiro, pelo menos em termos jurídico-constitucionais, perante verdadeiros impostos, com todas as consequências que daí derivam, seja em

sede do princípio da legalidade fiscal, que impede os municípios de os instituir sem lei prévia, seja do princípio da igualdade fiscal, que implica que os mesmos sejam aferidos com base na capacidade contributiva e não com base no princípio da proporcionalidade, por que se afere a igualdade das taxas» (Por um Estado Fiscal Suportável - Estudos de Direito Fiscal; Almedina, 2005, pags. 583 e 584).

Na definição legal e doutrinal da taxa individualiza-se, pois, um aspecto estrutural da mesma (a sinalagmaticidade ou bilateralidade) e, em consequência, os respectivos pressupostos da sua cobrança.

E, como aponta Saldanha Sanches, sendo a bilateralidade um aspecto estruturante da natureza da taxa, ela «só poderá ter lugar quando se trate de um qualquer bem que seja divisível, ou seja, que possa ser prestado em unidades individualizadas. Não basta que a receita obtida por meio da taxa seja usada na cobertura de despesas respeitantes ao mesmo grupo de habitantes, à mesma comunidade local que a suporta. Terá de haver uma mais estreita correlação entre o destinatário do encargo financeiro e o beneficiário da despesa pública para que possamos estar perante uma taxa. E esta existência de um sinalagma, ainda que expresso sob variadas formas, constitui uma condição para que uma qualquer imposição administrativa possa ter a qualidade de taxa, com todas as consequências que lhe são inerentes, principalmente quanto ao seu modo de criação, pois as taxas estão excluídas da reserva de lei em sentido formal, a qual é uma condição orgânica para a criação de impostos.

É esta característica - a sinalagmaticidade - que lhe permite que, no Estado de Direito, as taxas não sejam criadas por lei em sentido formal. Com efeito, é precisamente o facto de à relação sinalagmática em que assentam permitir o controlo do valor da taxa, ao contrário do que se passa nos impostos, em que não há parâmetros de controlo imediatos quanto à sua medida, que justifica a não sujeição das taxas às apertadas vinculações (formais e materiais) do princípio da legalidade, que são uma garantia dos destinatários dos impostos. (…)

Não podemos esquecer que o cerne da definição de taxa se encontra, como vimos, no conceito de sinalagma: onde este falte, falta a taxa - mesmo que estejamos perante uma das circunstâncias pressuponentes elencadas. Como vimos, não basta que haja estrutura formalmente sinalagmática para que haja taxa. O conceito de sinalagma deve ser material e incluir um qualquer equilíbrio interno que há-de passar sempre pela necessidade de, a prestação pública envolver algum facere, um facere dispendioso que beneficie o sujeito passivo de forma individualizável e que deverá ser suportado por este e não pelos recursos gerais do ente público.

No caso da cobrança de prestações pecuniárias pela prestação de um qualquer serviço público, a total inexistência de sinalagma material é mais difícil de se verificar (…)

No caso de cobrança de taxas pela mera utilização do domínio público, sem qualquer actividade por parte do detentor desse mesmo domínio público, não há um custo a cobrir e as receitas serão, deste modo, afectas às necessidades gerais do sujeito activo - por um lado, falta o parâmetro de controlo do montante fixado e, por outro, verifica-se a afectação de receitas a necessidades gerais, característica do imposto.» (Saldanha Sanches, Manual de Direito Fiscal, 3ª ed. Coimbra Editora, 2007, pags. 31 e sgts.).

A propósito do conceito de remoção de um limite jurídico à actividade dos particulares, este mesmo autor escreve, ainda, o seguinte (ob. cit., pags. 33 e sgts):

«A remoção de um limite jurídico é outra daquelas a que podemos chamar justificações tradicionais para a cobrança de taxas. Porém, desde há muito que se colocam algumas reservas a esta forma de legitimação das taxas. Como observava Teixeira Ribeiro, há que distinguir entre a remoção de limites jurídicos que "possibilita a utilização de um bem semi-público e a que a não possibilita".

O que quer dizer que não podem ser cobradas taxas pela remoção de limites jurídicos criados de forma artificial por uma entidade dotada de poderes públicos, com o único objectivo de legitimar a cobrança de uma taxa.

Se assim não fosse, as autarquias poderiam, por exemplo, vir afirmar que, mesmo no caso de concessões feitas pelo Estado, os serviços por este concessionados só poderiam ter presença física no espaço do concelho mediante o pagamento de uma taxa por atribuição de uma licença pelo município. Ora, mesmo perante um caso em que havia, efectivamente, poder de licenciamento e superintendência por parte do município, foi outra a posição tomada pelo Tribunal Constitucional, a propósito da tentativa, por parte de um município, de cobrar uma taxa pela realização de publicidade em veículos automóveis que circulassem no espaço do concelho».

Em suma, aceita-se que o traço distintivo fundamental que permite, no plano jurídico, diferenciar o imposto e a taxa é o carácter unilateral daquele face ao carácter bilateral desta última, sendo que «o vínculo jurídico de taxa tem por causa a prestação por uma entidade pública de utilidades individualizadas» (Soares Martinez, Direito Fiscal, 7ª ed., Coimbra, 1997, pp. 27 e 37) e, como se diz no recente acórdão deste STA, de 25/5/11, rec. n.º 093/11, sendo consensual «*que a denominação atribuída ao tributo pouco releva, havendo, antes, que atentar à sua estrutura, à sua "verdadeira natureza", sendo esta a determinante para se aferir do regime jurídico-constitucional aplicável à respectiva criação normativa, exigindo-se a criação por Lei, da Assembleia da República ou do Governo (havendo autorização legislativa), se a prestação pecuniária coactiva tiver natureza de imposto (artigo 165.º, n.º 1, alínea i) da Constituição da República). Se no plano da dogmática jurídica a distinção entre as duas categorias de tributos não ofe-*

rece dificuldades de maior, tais dificuldades revelam-se frequentemente perante os tributos em concreto, pois que a tarefa de subsunção da realidade às categorias dogmáticas não é isenta de dificuldades.»

E estas características que a doutrina vem apontando à caracterização da taxa encontram, aliás, assento legislativo no n.º 2 do art. 4º da LGT.

4.6. Também a jurisprudência do Tribunal Constitucional se tem debruçado sobre esta temática, socorrendo-se essencialmente de um critério que pode qualificar-se como "estrutural", porque assente na "unilateralidade" dos impostos (cfr., por exemplo, os acs. nºs. 76/88 e 382/94, publicados respectivamente no DR, I Série, n.º 93, de 21/4/1988, e II Série n.º 208, de 8/9/1994), admitindo ainda, porém, como factor adicional de ponderação, um elemento de carácter finalístico: que se tome em consideração a "razão de ser ou objectivo das receitas em causa", quer para recusar a certas receitas o carácter de imposto, quer como argumento ponderoso para afastar o carácter de taxa a uma dada prestação pecuniária coactiva (cfr. por exemplo, o ac. n.º 70/92, publicado no DR, II Série, n.º 189, de 18/8/1992).

E esta orientação jurisprudencial foi, até 2010, a dominantemente seguida pelo Tribunal Constitucional (cfr. por exemplo, a propósito das taxas de publicidade, o ac. n.º 558/98 (taxas de publicidade em veículos particulares), in DR, II Série, n.º 261, de 11/11/1998), bem como os acs. nºs. 63/99 (in DR, II Série, n.º 76, de 31/3/1999), 96/2000 (in DR, I Série-A, n.º 65, de 17/3/2000) e 436/03, de 30/9/2003, todos relativos a taxa de publicidade em prédios particulares), ou, ainda, os acs. nºs. 92/02, de 26/2/2002, 437/03, de 30/9/2003, 453/03, de 14/10/2003, 34/04, de 14/1/2004, 109/04, de 11/2/2004 e 464/04, de 23/6/2004 (todos também relativos à mesma questão e, especificamente, à taxa de publicidade constante dos arts. 3º e 16º do Regulamento de Publicidade do Município de Lisboa), ([1]) apesar de em quatro destes últimos arestos referidos (acs. 436/03, 34/04, 104/04 e 464/04) ter votado vencido o Cons. Benjamim Rodrigues, no entendimento (reafirmado, por exemplo, também na declaração de voto constante do acórdão n.º 113/2004 do Plenário do TConstitucional, de 17/2/2004, proc. n.º 537/2002), de que a simples remoção de um limite jurídico para a colocação de publicidade em edifício particular é motivo suficiente para a cobrança de uma taxa dado que pode consubstanciar uma prestação pública sinalagmática do pagamento da mesma, sem ser necessário que essa remoção "vise possibilitar uma utilização individualizada e efectiva de um bem público". ([2])

4.7. Todavia, alguma doutrina mais recente (cfr. Cardoso da Costa, Ainda a distinção entre "taxa" e "imposto" na jurisprudência constitucional", in Homenagem a José Guilherme Xavier de Basto, 2006, págs. 561 e sgts.) apontava já algumas debilidades àquela jurisprudência do Tribunal Constitucional: quer por apreciar de modo igual a exigência de taxa pela emissão inicial da licença e a exigência pela respectiva renovação, na consideração de que, em ambos os casos, se não verifica o uso de qualquer bem público ou semi-público, uma vez que a actividade publicitária licenciada utiliza, para o seu exercício, unicamente bens privados, consideração esta que acaba por esquecer a possibilidade de à taxa corresponder, ainda nessa hipótese, a utilização de um bem semi-público, já não na modalidade de um bem físico, mas na modalidade de um "serviço"; quer por não ter em conta a definição legal que desse tributo é dada pela LGT (no n.º 2 do seu art. 4º) e a possibilidade daí decorrente de, quando certa receita pública é exigida para que um particular possa desenvolver determinada actividade ou praticar determinado acto, que sem isso lhe estará vedado, daquele respectivo pagamento derivar sempre, para quem o faz, uma utilidade ou uma vantagem, quer estas se traduzam ou impliquem, ou não, a utilização de um bem semi-público.

4.8. Porém, como se refere na sentença e como aponta o MP, o Tribunal Constitucional veio, no ac. n.º 177/2010, de 5/5/2010, tirado em Plenário e por unanimidade, e publicado no DR n.º 110, II Série, de 8/6/2010 (no qual estava em causa a constitucionalidade do art. 2º do Regulamento de Taxas e Licenças e do art. 31º da Tabela de Taxas do Município de Guimarães, na medida em que prevêem a cobrança da taxa aí referida pela afixação de painéis publicitários em prédio pertencente a particular), a alterar o sentido daquela anterior citada jurisprudência e, consequentemente, a não julgar organicamente inconstitucionais tais normativos.

E posteriormente, o mesmo Tribunal tem unanimemente mantido e firmado esta orientação, como se pode ver quer da Decisão Sumária n.º 323/10, de 5/7/2010, proferida no proc. n.º 469/10, da 2ª secção (na qual estavam em causa os arts. 19º do "Regulamento de Liquidação e Cobrança de Taxas e Outras Receitas Municipais da Câmara Municipal do Porto" e 41º da respectiva Tabela de Taxas), Decisão Sumária esta que veio, aliás, a ser confirmada pelo ac. n.º 360/10, de 6/10, quer da Decisão Sumária n.º 417/10, de 11/10/2010, proferida no proc. n.º 633/10, a qual veio, igualmente, a ser confirmada pelo ac. n.º 436/2010, de 10/11.

4.9. Por sua vez, a jurisprudência deste STA, dividida, inicialmente quanto à matéria (cfr. no sentido de que estamos perante uma taxa, os acs. de 15/1/07 - rec. n.º 20227, 2/7/1997 - rec. 21278, 26/5/1999 - rec. 23555, 29/11/2000 - rec. 25470, 15/5/2002 - rec. 26820; e no sentido de que estamos perante um verdadeiro imposto, cfr. os acs. de 5/2/97 - rec. 21005, 22/6/99 - rec. 21278, 29/3/2000 - rec. 20227 e 19/2/03 - rec. 1930/02), veio predominantemente a firmar-se em sentido idêntico ao da anterior jurisprudência maioritária do Tribunal Constitucional, conforme se vê, aliás, dos arestos indicados pelo MP, quer do acórdão do Pleno desta secção, de 18/5/2005, rec. n.º 01176/04, nos quais se apreciaram questões idênticas à dos presentes autos.

Contudo, após a prolação dos citados acórdãos do Tribunal Constitucional (ac. n.º 177/2010, de 5/5/2010; Decisão Sumária n.º 323/10, de 5/7/2010, proferida no proc. n.º 469/10, da 2ª secção e acórdão n.º 360/10, de 6/10, que a confirmou; Decisão Sumária n.º 417/10, de 11/10/2010, proferida no proc. n.º 633/10 e acórdão n.º 436/2010, de 10/11, que a confirmou) também a jurisprudência do STA inflectiu o sentido até então dominante, acolhendo o entendimento sobre a qualificação como taxa da receita liquidada ao abrigo das normas de teor idêntico às aqui em causa, com o consequente juízo de não inconstitucionalidade orgânica das mesmas.

Nomeadamente, nos acs. de 12/1/2011, de 19/1/2011, 6/4/2011 e de 25/1/11, nos recs. nºs. 752/10, 33/10, 119/11 e 93/11, respectivamente.

Note-se, aliás, quanto ao aresto de 19/1/2011, que, tendo sido proferido, em 2/6/2010, um primeiro acórdão que julgou no sentido da inconstitucionalidade das normas ali em questão, dele veio a ser interposto recurso para o Tribunal Constitucional, recurso esse que veio a ser provido pela acima mencionada Decisão Sumária n.º 417/10, de 11/10/2010 (confirmada pelo ac. n.º 436/2010, de 10/11), razão pela qual veio, então, a ser proferido pelo STA o posterior acórdão de 19/1/2011, reformulando a decisão de acordo com o decidido pelo Tribunal Constitucional.

E não iremos divergir deste entendimento, atendendo, como se consignou naquele citado acórdão de 6/4/2011 (por nós relatado), não apenas à nova argumentação aduzida pelo Tribunal Constitucional, mas também ao facto de o respectivo acórdão ter sido proferido em Plenário e por unanimidade (com a consequente autoridade reforçada resultante da formação alargada que o proferiu), ao facto de, posteriormente, a mesma jurisprudência ter sido reiterada em outras decisões (sendo que numa delas a pronúncia do Tribunal Constitucional versou, precisamente, uma anterior decisão deste STA (…) e ainda o facto de não se vislumbrarem novos argumentos que decisivamente se possam contrapor aquela fundamentação.

Assim, e considerando também a fundamentação constante do citado acórdão deste STA, de 6/4/2011, rec. n.º 119/11, para a qual remetemos, concluímos pela natureza de taxa dos tributos em causa nos autos e pela não inconstitucionalidade orgânica das normas, acima transcritas, do Regulamento Municipal de Publicidade do Concelho de Vila Nova de Gaia, (publicado no Edital n.º 100/2001, no Apêndice n.º 33, da II Série, do Diário da República n.º 62, de 14/3/2001), bem como do Regulamento Municipal de Taxas e Outras Receitas do Município de Vila Nova de Gaia (publicado no Apêndice n.º 164, da II Série, do Diário da República n.º 257, de 6/11/2003), aqui sindicadas.

Daí que importe concluir, igualmente, pela legalidade da liquidação impugnada e pela consequente confirmação da sentença.

DECISÃO

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

Custas pela recorrente.

Lisboa, 13 de Julho de 2011. — *Casimiro Gonçalves* (relator) — *António Calhau* — *Isabel Marques da Silva.*

([1]) *Referenciando os acs. nºs. 92/2002, 437/2003 e 109/2004, Saldanha Sanches acentua que esta jurisprudência do Tribunal Constitucional impediu «a criação (...) de licenças fiscais por parte das autarquias, impedindo uma aplicação abstracta, ou meramente formal, da Lei das Finanças Locais e da Lei Geral Tributária quando estas autorizem a cobrança de taxas pela remoção de um limite jurídico» (ob. cit. pág. 45).*

([2]) *Também referenciando e discordando do sentido deste voto de vencido, vide Saldanha Sanches, loc. cit. pág. 34, Nota 24.*

Acórdão de 13 de Julho de 2011.

Assunto:

Verificação e graduação de créditos. Lei n.º 55-A/2010, de 31 Dezembro. Aplicação da lei no tempo.

Sumário:

I — Após as alterações introduzidas no Código de Procedimento e de Processo Tributário pela Lei n.º 55-A/2010, de 31.12, os Tribunais Tributários continuam a ter competência para conhecer da matéria relativa à verificação e graduação de créditos, tendo ocorrido apenas uma alteração da via ou forma processual adequada ao seu conhecimento, que deixou de ser o processo judicial de verificação e graduação de créditos, para ser o processo judicial de reclamação da decisão proferida pelo órgão da execução sobre a matéria, passando, assim, esta

reclamação a constituir a forma processual de exercer a tutela jurisdicional no que toca à verificação e graduação de créditos.

II — Quanto à aplicação no tempo da lei processual civil e tributária, a regra é a mesma que vale na teoria geral do direito: a lei nova é de aplicação imediata aos processos pendentes, mas não possui eficácia retroactiva - artigo 12.º, n.º do C.Civil e artigo 12.º, n.º 3 da LGT. Porém, da submissão a esta regra geral exceptua-se o caso de a lei nova ser acompanhada de normas de direito transitório ou de para ela valer uma norma especial, como é o caso da norma contida no n.º 2 do artigo 142º do CPC, que determina que a forma de processo aplicável se determina pela lei vigente à data em que a acção é proposta.

III — Por força dessa norma contida no n.º 2 do artigo 142.º do CPPT, que é subsidiariamente aplicável ao contencioso tributário por força do artigo 2.º, alínea e) do CPPT, a nova lei não pode ser aplicada aos processos de verificação e graduação de créditos pendentes nos Tribunais Administrativos e Fiscais em 1 de Janeiro de 2011, os quais continuam a seguir a forma processual vigente à data da sua instauração.

IV — À mesma conclusão se chegaria pela aplicação da norma contida no n.º 3 do artigo 12.º da LGT, na medida em que a aplicação imediata da lei nova aos processos pendentes é susceptível de afectar os direitos e interesses legítimos anteriormente constituídos das partes.

Processo n.º 466/11-30.
Recorrente: Ministério Público.
Recorridos: José Luís Sobral Martins e Outro.
Relatora: Exmª. Srª. Drª. Isabel Marques da Silva.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

- Relatório -

1 – O Ministério Público recorre para este Supremo Tribunal da decisão do Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga, de 16 de Fevereiro de 2011, proferida nos autos de verificação e graduação de créditos n.º 628/10.0BEBRG, que, por aplicação do artigo 64 do Código de Processo Civil determinou que, após trânsito em julgado do despacho, deviam os autos ser remetidos ao órgão de execução fiscal para aí serem tramitados.

O recorrente termina as suas alegações de recurso apresentando as seguintes conclusões:

I. A nova redacção dos artigos 97, n.º 1, o), 151, n.º 1, 245, números 2, 3 e 4 e 247, n.º 1, todos do CPPT, em vigor desde 1-1-2011, somente é aplicável aos processos de verificação de créditos instaurados após aquela data, atento o preceituado no art. 5.º, n.º 1, do ETAF, dado tratar-se de uma modificação posterior de direito, nessa medida irrelevante.

II. Como é, outrossim, irrelevante que tal modificação se traduza na atribuição da competência material a uma outra entidade, que não a um diferente tribunal.

III. Decidindo ao arrepio, infringiu a sentença em crise o preceituado nos referidos comandos legais e, ainda, no art.º 64 do C. de Processo Civil.

IV. Deve, portanto, ser revogada e substituída por outra que proceda à graduação de créditos.

No entanto, Vossas Excelências venerandos Conselheiros, uma vez mais, melhor farão JUSTIÇA

2 - Não foram apresentadas contra-alegações.

3 - O Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto junto deste Tribunal tendo vista dos autos não emitiu parecer, atento a que o recurso é interposto pelo Ministério Público (fls. 94, verso, dos autos).

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

- Fundamentação -

4. Questão a decidir

É a de saber se a decisão recorrida enferma de erro de interpretação e aplicação do direito ao ter julgado que, face às alterações introduzidas no Código de Procedimento e de Processo Tributário pela Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro, os Tribunais Administrativos e Fiscais deixaram de ter competência para a apreciação e decisão dos processos judiciais de verificação e graduação de créditos e que, por isso, se impunha a remessa de todos os processos pendentes ao órgão de execução para que este procedesse à sua posterior tramitação e decisão.

5. Apreciando.

5.1 Das alterações introduzidas pela Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro relativas aos processos judiciais de verificação e graduação de créditos

A decisão recorrida, a fls. 67 a 71 dos autos, aplicando o artigo 64 do Código de Processo Civil, determinou que, após trânsito em julgado do despacho, fossem os autos remetidos ao órgão de execução fiscal, para aí serem tramitados (cfr. decisão recorrida a fls. 71).

Discorda do decidido o recorrente Ministério Público, alegando que a *nova redacção dos artigos 97, n.º 1, o), 151, n.º 1, 245, números 2, 3 e 4 e 247, n.º 1, todos do CPPT, em vigor desde 1-1-2011, somente é aplicável aos processos de verificação de créditos instaurados após aquela data, atento o preceituado no art. 5.º, n.º 1, do ETAF, dado tratar-se de uma modificação posterior de direito, nessa medida irrelevante, como é, outrossim, irrelevante que tal modificação se traduza na atribuição da competência material a uma outra entidade, que não a um diferente tribunal.* Sustenta, em conformidade, que a decisão recorrida infringiu *os referidos comandos legais e, ainda, no art.º 64 do C. de Processo Civil,* devendo *ser revogada e substituída por outra que proceda à graduação de créditos.*

Vejamos.

Questão idêntica à que constitui objecto do presente recurso foi já decidida por Acórdãos deste Supremo tribunal do passado dia 6 de Julho, proferidos nos recursos números 362/11 e 384/11, para cuja profícua fundamentação se remete e cuja decisão – no sentido de que *as alterações legislativas decorrentes da Lei n.º 55-A/2010 não são aplicáveis aos processos judiciais de verificação e graduação de créditos pendentes nos Tribunais Administrativos e Fiscais em 1 de Janeiro de 2011, os quais continuam a seguir a forma processual vigente à data da sua instauração* -, também aqui se acolhe, pois que estamos integralmente convencidos quer dos argumentos, quer da decisão, o que conduz, inevitavelmente, à procedência do presente recurso.

Daí que, sem mais delongas, haverá que conceder provimento ao recurso, revogar o despacho recorrido, baixando os autos ao tribunal "a quo" para aí prosseguirem, se a tal nada mais obstar.

- Decisão -

6 - Termos em que, face ao exposto, acordam os juízes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em conceder provimento ao recurso, revogar o despacho recorrido e determinar a baixa dos autos ao tribunal recorrido para prosseguimento dos autos, se a tal nada mais obstar.

Sem custas.

Lisboa, 13 de Julho de 2011. - *Isabel Marques da Silva* (relatora) - *Brandão de Pinho* - *Dulce Neto*.

Acórdão de 13 de Julho de 2011.

Assunto:

Verificação e graduação de créditos. Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro. Aplicação da lei no tempo.

Sumário:

I — Após as alterações introduzidas no Código de Procedimento e de Processo Tributário pela Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro, os Tribunais Tributários continuam a ter competência para conhecer da matéria relativa à verificação e graduação de créditos, tendo ocorrido apenas uma alteração da via ou forma processual adequada ao seu conhecimento, que deixou de ser o processo judicial de verificação e graduação de créditos, para ser o processo judicial de reclamação da decisão proferida pelo órgão da execução sobre a matéria, passando, assim, esta reclamação a constituir a forma processual de exercer a tutela jurisdicional no que toca à verificação e graduação de créditos.

II — Quanto à aplicação no tempo da lei processual civil e tributária, a regra é a mesma que vale na teoria geral do direito: a lei nova é de aplicação imediata aos processos pendentes, mas não possui eficácia retroactiva — artigo 12.º, n.º 2 do C. Civil e artigo 12.º, n.º 3 da LGT. Porém, da submissão a esta regra geral exceptua-se o caso de a lei nova ser acompanhada de normas de direito transitório ou de para ela valer uma norma especial, como é o caso da norma contida no n.º 2 do artigo 142.º do CPC, que determina que a forma de processo aplicável se determina pela lei vigente à data em que a acção é proposta.

III — Por força dessa norma contida no n.º 2 do artigo 142.º do CPPT, que é subsidiariamente aplicável ao contencioso tributário por força do artigo 2.º, alínea e) do CPPT, a nova lei não pode ser aplicada aos processos de verificação e graduação de créditos pendentes nos Tribunais Administrativos e Fiscais em 1 de Janeiro de 2011, os quais continuam a seguir a forma processual vigente à data da sua instauração.

IV — À mesma conclusão se chegaria pela aplicação da norma contida no n.º 3 do artigo 12.º da LGT, na medida em que a aplicação imediata da lei nova aos processos pendentes é susceptível de afectar os direitos e interesses legítimos anteriormente constituídos das partes.

Processo n.º 476/11-30.
Recorrente: Ministério Público.
Recorridos: Maria Odete Melo Ribeiro e Outros.
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. António Calhau.

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

I - A Procuradora da República junto do TAF de Braga, não se conformando com a decisão do Mmo. Juiz daquele Tribunal que ordenou a remessa dos presentes autos de verificação e graduação de créditos ao órgão de execução fiscal para aí serem tramitados, dela vem interpor recurso para este Tribunal, formulando as seguintes conclusões:

1. A competência atribuída à Administração Fiscal pelo art.º 126.º da Lei n.º 55-A/10 para conhecer dos processos de verificação e graduação de créditos não se aplica aos processos pendentes, mas tão só aos instaurados a partir de 1 de Janeiro de 2011;

2. É o que resulta do art.º 5.º do ETAF que preceitua de forma inequívoca no seu n.º 1, 2.ª parte - e sem excepção alguma - que são irrelevantes as modificações de facto e de direito ulteriores ao início da demanda;

3. A disciplina contida no art.º 64.º do C. de Processo Civil é meramente instrumental, limita-se a regular as consequências da modificação das normas de competência material; dependendo a sua aplicação da prévia indagação sobre o carácter relevante ou não - nos processos pendentes - de que as alterações possam revestir-se.

Não foram apresentadas contra-alegações,

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

II - É do seguinte teor a decisão recorrida:

«A fls. 99 e s. dos autos foi proferido despacho com o seguinte teor:

"A Lei que aprova o Orçamento Geral do Estado para o ano de 2011 (Lei n.º 55-A/2010 de 31-12), introduziu várias alterações ao Código de Procedimento e de Processo Tributário, entre as quais se encontram alterações na regulamentação do incidente de verificação e graduação de créditos no processo de execução fiscal.

Com efeito, e por força da entrada em vigor da referida Lei, foi retirada do âmbito da competência dos Tribunais Tributários a matéria relativa à verificação e graduação de créditos no processo de execução fiscal (cfr. nova redacção do artigo 151.º/1 do Código de Procedimento e Processo Tributário). De igual modo, foi revogado o artigo 243.º do Código de Procedimento e Processo Tributário.

Paralelamente a estas alterações foi ainda modificada a redacção dos n.ºs 2 a 4 do artigo 245.º, do n.º 1 do artigo 247.º, do artigo 248.º, e foi aditada a alínea e) ao artigo 278.º, todos do Código de Procedimento e Processo Tributário.

Também a alínea o) do artigo 97.º do Código de Procedimento e Processo Tributário, passou a incluir a reclamação da decisão de verificação e graduação de créditos entre as formas processuais do processo tributário.

De todas estas alterações, que entraram em vigor no dia 01-01-2011, resulta que:

a) A verificação e graduação de créditos passa a ser feita pelo órgão de execução fiscal (cfr. nova redacção do artigo 245.º do Código de Procedimento e Processo Tributário, em especial o n.º 2); e

b) Deixaram de existir normas em vigor a prever e regular a tramitação do incidente de verificação e graduação de créditos nos Tribunais Tributários (cfr. a revogação do artigo 243.º e as novas redacções dos artigos 97.º, 151.º, 245.º e 247.º, todos do Código de Procedimento e Processo Tributário).

Face a este quadro legal coloca-se a questão de saber qual o destino a dar aos processos de verificação e graduação de créditos actualmente pendentes nos Tribunais Tributários, designadamente se deverão continuar a ser neles tramitados ou se, antes, deverão ser remetidos ao órgão de execução fiscal para que proceda, nos termos das disposições legais actualmente vigentes, à referida verificação e graduação.

Questão essa que, de resto, não tem qualquer resposta na lei que aprovou as descritas alterações ao Código de Procedimento e Processo Tributário, na medida em que a mesma não prevê qualquer disposição transitória ou de sobrevigência das normas revogadas, limitando-se a afirma que as alterações consagradas entram imediatamente em vigor.

À questão referida poder-se-á, à partida, responder que os processos de verificação e graduação de créditos actualmente pendentes nos Tribunais Tributários, deverão continuar a ser neles tramitados. Tal resposta assentará, unicamente, no disposto no artigo 5.º do ETAF, que diz que:

"A competência dos tribunais da jurisdição administrativa e fiscal fixa-se no momento da propositura da causa, sendo irrelevantes as modificações de facto e de direito que ocorram posteriormente."

Não parece, todavia, que tal resposta seja a mais adequada.

Com efeito, e desde logo, o ETAF, como qualquer outra lei, não pode nem deve ser lido isoladamente, mas antes tem de ser sistematicamente enquadrado na globalidade do ordenamento jurídico.

Vistas as coisas deste modo, haverá que constatar que o ETAF é, em primeira linha e, especialmente, na matéria ora em causa, uma lei de organização judiciária, que dispõe sobre a mesma matéria que a Lei de Organização e Funcionamento dos Tribunais Judiciais (LOFTJ) e respectiva regulamentação, adaptando-a à jurisdição administrativa e fiscal, sendo certo que aquelas lei e regulamentação referidas são de aplicação subsidiária (cfr. artigo 7.º do ETAF).

Assim, a norma acima transcrita do artigo 5.º do ETAF, mais não é do que a transposição para a jurisdição administrativa e fiscal da norma do actual artigo 22.º da LOFTJ.

E tal norma é estatuída no seguimento, para além do mais, do disposto no artigo 18.º/2 dessa mesma Lei (LOFTJ), que diz que *"O presente diploma determina a competência em razão da matéria entre os tribunais judiciais, estabelecendo as causas que competem aos tribunais de competência especifica."*. Norma esta que, face ao teor do artigo 7.º do ETAF, deve considerar-se subsidiariamente aplicável aos Tribunais Administrativos e Fiscais.

Nestes termos, a referida norma do artigo 22.º da LOFTJ (e, por identidade de razão o artigo 5.º do ETAF), deve ser entendido como regulando unicamente a distribuição da *"competência em razão da matéria entre os tribunais judiciais"* (lendo-se aqui, no âmbito do ETAF, Tribunais Administrativos e Fiscais).

Ora, em causa na situação em apreço, estará não a distribuição de competência entre tribunais, mas entre estes e um órgão da Administração Tributária (o órgão de execução fiscal).

Deste modo, não será de aplicar a referida norma do artigo 5.º do ETAF, por a situação ora em discussão não se integrar no seu âmbito de aplicação.

Antes, entende-se, será de convocar aqui a norma do artigo 64.º do Código de Processo Civil, integrada no capítulo epigrafado *"Das disposições gerais sobre competência",* que dispõe que:

"Quando ocorra alteração da lei reguladora da competência considerada relevante quanto aos processos pendentes, o juiz ordena oficiosamente a sua remessa para o tribunal que a nova lei considere competente."

Embora, tradicionalmente, tal norma seja lida à luz da (e conjugadamente com) a referida norma do actual artigo 22.º da LOFTJ, no caso, e como se vem de ver, uma vez que não está em causa a distribuição de competência entre tribunais, mas entre estes e um órgão da Administração Tributária, a norma transcrita deverá ser entendida na sua plenitude, e sem a limitação implicada pela sua compatibilização com aquela norma da LOFTJ (ou, no caso, do artigo 5.º do ETAF).

Deste modo, e pelo exposto, será de entender que, por força daquela norma do artigo 64.º do Código de Processo Civil, deverão os autos ser remetidos oficiosamente ao órgão competente, *in casu,* ao órgão de execução fiscal.

Tal solução, de resto, é reforçada pelo elemento racional da interpretação.

Com efeito, e desde logo, face à eliminação da ordem jurídica das normas que regulavam a tramitação do incidente de verificação e graduação de créditos, em sede de processo de execução fiscal, nos Tribunais Tributários, deixa de existir suporte legal para a prática de quaisquer actos judiciais nos mesmos.

De facto, não se trata aqui de uma mera alteração da competência para o processo, mantendo-se a forma da tramitação do processo, mas antes de uma eliminação da própria forma processual (verificação e graduação de créditos em processo de execução fiscal) da ordem jurídica, deixando de subsistir qualquer suporte legal para a sua manutenção e tramitação.

Acresce que a *ratio legis* das alterações legislativas em causa não poderá deixar de ser entendida como estando relacionada com as elevadas pendências dos Tribunais Tributários que, conjugadas com o défice de magistrados, os colocam, consabidamente, em situação de ruptura. Deste modo, o fim da alteração legislativa em causa será sempre, e senão unicamente pelo menos em primeira linha, o de aliviar um pouco a intolerável pressão processual actualmente existente sobre a jurisdição tributária. Ora, o entendimento de que os processos actualmente pendentes nos Tribunais Tributários se devem manter, defraudará por meses, senão mesmo por anos, aquela manifesta intenção legislativa, o que poderia ser agravado pelo entendimento de que os processos de verificação e graduação de créditos iniciados no órgão de execução fiscal antes de 01-01-2011, mas ainda não remetidos a Tribunal, continuarão a ser tramitados ao abrigo da legislação revogada.

Por fim, não se poderá também deixar de ponderar, que a remessa dos autos ao órgão de execução fiscal, para efeitos de verificação e graduação de créditos, não acarretará a repetição ou desperdício de qualquer acto entretanto praticado, uma vez que todos os que o hajam sido poderão ser aproveitados por aquele referido órgão para proceder à operação em causa. De igual modo, da referida remessa não resultará nenhum prejuízo para qualquer das partes, já que sempre caberá da decisão do órgão de execução fiscal a reclamação consagrada na redacção actual e vigente dos artigos 97.º/o), 245.º/3 e 4, e 278.º/3/e) do Código de Procedimento e Processo Tributário.

Assim, e face ao exposto, entende-se que será de ordenar a remessa dos presentes autos ao órgão de execução fiscal, a fim de que este, nos termos do actual artigo 245.º/2 do Código de Procedimento e Processo Tributário, proceda à verificação e graduação dos créditos reclamados com os créditos exequendos.

Todavia, antes de proceder dessa forma, é necessário dar cumprimento ao disposto no artigo 3.º/3 do Código de Processo Civil.

Assim, e com cópia do presente despacho, notifique as partes para, querendo, se pronunciarem em 10 dias sobre a questão acima enunciada.

Após, vão os autos ao Ministério Público para o mesmo efeito."

Reclamante(s) e reclamado não se pronunciaram sobre a questão.

A Fazenda Pública, veio aos autos manifestar a sua adesão ao exposto no despacho supra, mais esclarecendo que foram emitidas instruções expressas pelo Director de Serviços da Direcção de Serviços de Gestão dos Créditos Tributários, no sentido de que os processos de verificação e graduação de créditos pendentes deverão ser remetidos ao órgão de execução fiscal para tramitação.

O Ministério Público, no seu parecer, veio defender a permanência dos autos neste Tribunal, com base, em suma, nos seguintes argumentos:

a) O disposto no artigo 5.º do ETAF;

b) A celeridade processual;

c) Os princípios da igualdade de meios processuais e da equidade processual;

d) A falta de previsão expressa que determine a remessa imediata dos autos ao órgão de execução fiscal;

e) O princípio de que a lei só rege para o futuro.

Em relação ao primeiro dos argumentos apontados pelo Ministério Público, mantém-se o entendimento explanado no despacho anteriormente proferido, ou seja, de que o artigo 5.º do ETAF limita-se a regular a distribuição de competência entre Tribunais, e não entre estes e órgãos da Administração Tributária.

Por outro lado, entende-se que a solução de permanência dos processos em causa nos Tribunais Tributários, consabidamente sobrecarregados e em situação de ruptura, é claramente mais prejudicial para as exigências de celeridade do que a solução alternativa de remessa dos autos ao órgão de execução fiscal.

Tanto mais que tal remessa não implicará, ao contrário do que parece entender o Ministério Público, a renovação de quaisquer actos, já que nada aponta no sentido da invalidade dos actos já praticados, antes pelo contrário, conforme referido mais abaixo.

Quanto aos invocados princípios da igualdade de meios processuais e da equidade processual, entende-se que os mesmos não saem beliscados pela remessa dos autos ao órgão de execução fiscal, já que os interessados sempre terão disponível o meio de reacção próprio previsto na nova redacção do Código de Procedimento e Processo Tributário. Em todo caso, sempre se dirá que o enquadramento dos referidos princípios sempre se haveria de fazer nos mesmos termos em relação às restantes situações abrangidas pelas reclamações previstas nos artigos 276.º e ss. do Código de Procedimento e Processo Tributário, em que o órgão de execução fiscal se apresenta a decidir em primeira linha questões nas quais é directamente interessada, como a legalidade das penhoras que garantem os seus próprios prédios ou a suficiência da garantia apresentada para suspender o processo de execução fiscal.

No que diz respeito à falta de previsão expressa que determine a remessa imediata dos autos ao órgão de execução fiscal, entende-se não ser decisiva, tanto mais que se verifica uma igual ausência de norma a determinar o contrário.

Ora, conforme se pode ler no Ac. do TRL de 15-02-2007, proferido no processo 370/2007-6, disponível em www.dgsi.pt:

«...o sentido da solução geral aplicável ao comum das leis processuais, sempre que não haja disposição transitória, especial ou sectorial, em contrário, é o do princípio da aplicação imediata da lei processual.

A este princípio, que não tem formulação expressa na lei, estão subjacentes, para a generalidade dos autores, o facto de o direito processual ser um ramo do direito público que se sobrepõe aos interesses particulares dos litigantes e a circunstância de se tratar de um ramo de direito adjectivo que apenas regula o modo como as partes podem exercer os seus direitos que a lei substantiva consagra.

No entanto, para os citados autores a solução passa por estender ao domínio do processo civil, com as necessárias adaptações, a doutrina estabelecida, em termos genéricos, no artigo 12.º do Código Civil. Assim, a "...ideia, proclamada neste artigo, de que a lei dispõe para o futuro significará, na área do direito processual, que a nova lei se aplica às acções futuras e também a actos futuramente praticados nas acções pendentes' continuando a aferir-se a validade e regularidade dos actos processuais anteriormente praticados pela lei processual antiga vigente ao tempo".

Deste modo, e desde logo, entende-se não ser beliscado o princípio de que a lei só rege para o futuro, antes pelo contrário. Com efeito, e de acordo com o acórdão transcrito e os autores ali citados (A. Varela, M. Bezerra e S. Nora, no seu Manual de Processo Civil, 2.ª ed., Coimbra Editora), a solução de aplicação imediata da lei processual nova é a única conforme com tal princípio.

Assim, dever-se-ão ter como de aplicação imediata as alterações processuais decorrentes da Lei que aprova o Orçamento Geral do Estado para o ano de 2011 (Lei n.º 55-A/2010 de 31-12), ora em causa.

Daí decorre, como já se havia apontado anteriormente que deixa de existir suporte normativo-processual para a tramitação de processos de verificação e graduação de créditos nos Tribunais Tributários, já que as normas que consagravam a existência de tal meio processual foram revogadas, sem qualquer regime transitório, sendo, como se vem de ver, tal revogação de aplicação imediata.

Ou seja, por outras palavras, carece por completo de suporte legal a tramitação dos presentes autos, face à entrada em vigor da referida Lei n.º 55-A/2010 de 31-12.

É que esta lei, conforme já também referido, não se limita a transferir a competência para a tramitação de uma forma processual de um Tribunal para outro. O que a lei em causa fez foi extinguir um meio processual e criar um outro *ex novo.*

Daí que não seja susceptível de se manter a tramitação dos presentes autos, correspondentes a uma forma processual que não existe no ordenamento jurídico vigente, com a consequente ausência de normas que sustentem tal tramitação.

Por todo o acima exposto deverão, após trânsito em julgado do presente despacho, ser os presentes autos remetidos ao órgão de execução fiscal, para aí serem tramitados.

Notifique.

Braga, 08-02-2011.».

III - A questão que constitui o objecto do presente recurso é a de saber se a decisão recorrida enferma de erro de interpretação e aplicação do direito ao ter julgado que, face às alterações introduzidas no Código de Procedimento e de Processo Tributário pela Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro, os Tribunais Administrativos e Fiscais deixaram de ter competência para a apreciação e decisão dos processos judiciais de verificação e graduação de créditos e que, por isso, se impunha a remessa de todos os processos pendentes ao órgão de execução para que este procedesse à sua posterior tramitação e decisão.

Vejamos. O Mmo. Juiz "*a quo*" na decisão recorrida, a fls. 102 a 106 dos autos, aplicando o artigo 64.º do Código de Processo Civil, determinou a remessa dos autos ao órgão de execução fiscal competente para aí serem tramitados.

Do assim decidido discorda o recorrente Ministério Público, alegando que sendo a reclamação de créditos de data anterior a 1/1/2011, não altera a LOE 2011 a competência para a verificação e graduação de créditos, que continua a ser do Tribunal Tributário, *ex vi* do artigo 5.º do ETAF, limitando-se o artigo 64.º do CPC a regular as consequências da modificação das normas de competência material, sendo irrelevantes as modificações de facto e de direito ulteriores ao início da demanda, pelo que o processo há-de continuar a ser tramitado até final em sede judicial.

Questão idêntica à que constitui objecto do presente recurso foi já decidida por Acórdãos deste Supremo tribunal do passado dia 6 de Julho, proferidos nos recursos números 362/11 e 384/11, para cuja profícua fundamentação se remete e cuja decisão, no sentido de que ***as alterações legislativas decorrentes da Lei n.º 55-A/2010 não são aplicáveis aos processos judiciais de verificação e graduação de créditos pendentes nos Tribunais Administrativos e Fiscais em 1 de Janeiro de 2011, os quais continuam a seguir a forma processual vigente à data da sua instauração***, também aqui se acolhe, pois que estamos integralmente convencidos quer dos argumentos, quer da decisão, o que conduz, inevitavelmente, à procedência do presente recurso.

Daí que, sem necessidade de mais considerações, haverá que conceder provimento ao presente recurso, revogar o despacho recorrido, baixando os autos ao tribunal "*a quo*" para aí prosseguirem os seus ulteriores termos, se a tal nada mais obstar.

IV – Termos em que, face ao exposto, acordam os Juízes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em conceder provimento ao recurso, revogar o despacho recorrido, e, consequentemente, ordenar a baixa dos autos ao tribunal recorrido para aí prosseguirem os seus ulteriores termos, se a tal nada mais obstar.

Sem custas.

Lisboa, 13 de Julho de 2011. — *António Calhau* (relator) — *Casimiro Gonçalves — Brandão de Pinho*.

Acórdão de 13 de Julho de 2011.

Assunto:

Verificação e graduação de créditos. Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro. Aplicação da lei no tempo.

Sumário:

I — Relativamente aos processos de verificação e graduação de créditos pendentes nos Tribunais Tributários até à entrada em vigor da Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro (OGE de 2011) e das consequentes alterações por ela introduzidas no CPPT, aqueles Tribunais continuam a ser competentes para tramitar e conhecer das matérias relativas à verificação e graduação de créditos, pois que as ditas alterações se reconduzem apenas à alteração da via ou forma processual adequada ao conhecimento das ditas matérias (a forma processual adequada deixou de ser o processo judicial de verificação e graduação de créditos e passou a ser o processo judicial de reclamação da decisão proferida pelo órgão da execução sobre a matéria) ficando esta última (reclamação) a constituir a forma processual de exercer a tutela jurisdicional no que respeita à verificação e graduação de créditos.

II — Em termos de aplicação no tempo da lei processual civil e tributária, a regra é a de que a lei nova é de aplicação imediata aos processos pendentes, mas não possui eficácia retroactiva — artigo 12.º, n.º 2 do CCivil e artigo 12.º, n.º 3 da LGT — exceptuando-se o caso de a lei nova ser acompanhada de normas de direito transitório ou de para ela valer uma norma especial, como é o caso da norma contida no n.º 2 do artigo 142.º do CPC, que determina que a forma de processo aplicável se determina pela lei vigente à data em que a acção é proposta.

III — Reconduzindo-se, como ficou dito, as alterações introduzidas pela Lei n.º 55º-A/2010, a mera alteração da forma processual adequada ao conhecimento da matéria de verificação e graduação de créditos, é por força daquela norma especial contida no n.º 2 do artigo 142.º do CPC (subsidiariamente aplicável ao contencioso tributário por força do artigo 2.º, alínea e) do CPPT), que a nova lei não pode ser aplicada aos processos de verificação e graduação de créditos pendentes nos Tribunais Administrativos e Fiscais em 1 de Janeiro de 2011, os quais continuam a seguir a forma processual vigente à data da sua instauração.

IV — A idêntica conclusão se chegaria pela aplicação da norma contida no n.º 3 do artigo 12.º da LGT, na medida em que a aplicação imediata da lei nova aos processos pendentes é susceptível de afectar os direitos e interesses legítimos anteriormente constituídos das partes.

Processo n.º 492/11-30.
Recorrente: Ministério Público.
Recorridos: Gil Fernandes de Carvalho e Outros.
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. Casimiro Gonçalves.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

RELATÓRIO

1.1. O Exmo. Magistrado do MP junto do TAF de Braga, recorre da decisão que, proferida no presente processo de verificação e graduação de créditos ali a correr termos sob o n.º 1103/08.9BEBRG, ordenou a remessa dos autos ao órgão de execução fiscal, para aí serem tramitados, face às alterações processuais decorrentes da Lei n.º 55-A/2010, de 31/12.

1.2. O recorrente remata as alegações do recurso formulando as Conclusões seguintes:

1. A competência atribuída à Administração Fiscal pelo art. 126º. da Lei n.º 55-A/10, para conhecer dos processos de verificação e graduação de créditos não se aplica aos processos pendentes, mas tão só aos instaurados a partir de 1 de Janeiro de 2011;

2. É o que resulta do art. 5º do ETAF que preceitua de forma inequívoca no seu n.º 1, 2ª parte - e sem excepção alguma que são irrelevantes as modificações de facto e de direito ulteriores ai início da demanda.

3. A disciplina contida no art. 64º do C. de Processo Civil, é meramente instrumental, regula as consequências da modificação das normas de competência material; dependendo a sua aplicação da prévia indagação sobre o carácter relevante ou não - nos processos pendentes - de que as alterações possam revestir;

4. O processo de execução fiscal foi remetido ao tribunal comum para ser apensado ao processo de insolvência, o que acarreta a extinção da instância por impossibilidade superveniente, não sendo pertinente in casu o argumento pragmático de descongestionamento dos tribunais tributários.

Termina pedindo a revogação da decisão recorrida, a substituir por outra que determine o prosseguimento dos autos neste Tribunal.

1.3. Não foram apresentadas contra-alegações.

1.4. Corridos os vistos legais, cabe decidir.

FUNDAMENTOS

2. A decisão recorrida é, no que ao recurso interessa, do teor seguinte:

«Antes de prosseguir, cumpre referir que é do conhecimento funcional deste Tribunal, por via de outros autos que seguem idêntica forma processual, que foram emitidas instruções expressas pelo Director de Serviços da Direcção de Serviços de Gestão dos Créditos Tributários do Ministério das Finanças, no sentido de que os processos de verificação e graduação de créditos pendentes deverão ser remetidos ao órgão de execução fiscal para tramitação.

No mais, em relação ao primeiro dos argumentos apontados pelo Ministério Público, mantém-se o entendimento explanado no despacho anteriormente proferido, ou seja, de que o artigo 5º do ETAF limita-se a regular a distribuição de competência entre Tribunais, e não entre estes e órgãos da Administração Tributária.

Por outro lado, entende-se que a solução de permanência dos processos em causa nos Tribunais Tributários, consabidamente sobrecarregados e em situação de ruptura, é claramente mais prejudicial para as exigências de celeridade do que a solução alternativa de remessa dos autos ao órgão de execução fiscal.

Tanto mais que tal remessa não implicará, ao contrário do que parece entender o Ministério Público, a renovação de quaisquer actos, já que nada aponta no sentido da invalidade dos actos já praticados, antes pelo contrário, conforme referido mais abaixo.

Quanto aos invocados princípios da igualdade de meios processuais e da equidade processual, entende-se que os mesmos não saem beliscados pela remessa dos autos ao órgão de execução fiscal, já que os interessados sempre terão disponível o meio de reacção próprio previsto na nova redacção do Código de Procedimento e Processo Tributário. Em todo caso, sempre se dirá que o enquadramento dos referidos princípios sempre se haveria de fazer nos mesmos termos em relação às restantes situações abrangidas pelas reclamações previstas nos artigos 276º e ss. do Código de Procedimento e Processo Tributário, em que o órgão de execução fiscal se apresenta a decidir em primeira linha questões nas quais é directamente interessada, como a legalidade das penhoras que garantem os seus próprios prédios ou a suficiência da garantia apresentada para suspender o processo de execução fiscal.

No que diz respeito à falta de previsão expressa que determine a remessa imediata dos autos ao órgão de execução fiscal, entende-se não ser decisiva, tanto mais que se verifica uma igual ausência de norma a determinar o contrário.

Ora, conforme se pode ler no Ac. do TRL de 15-02-2007, proferido no processo 370/2007-6, disponível em www.dgsi.pt:

«...o sentido da solução geral aplicável ao comum das leis processuais, sempre que não haja disposição transitória, especial ou sectorial, em contrário, é o do princípio da aplicação imediata da lei processual.

A este princípio, que não tem formulação expressa na lei, estão subjacentes, para a generalidade dos autores, o facto de o direito processual ser um ramo do direito público que se sobrepõe aos interesses particulares dos litigantes e a circunstância de se tratar de um ramo de direito adjectivo que apenas regula o modo como as partes podem exercer os seus direitos que a lei substantiva consagra.

No entanto, para os citados autores a solução passa por estender ao domínio do processo civil, com as necessárias adaptações, a doutrina estabelecida, em termos genéricos, no artigo 12º do Código Civil. Assim, a "...ideia, proclamada neste artigo, de que a lei dispõe para o futuro significará, na área do direito processual, que a nova lei se aplica às acções futuras e também a actos futuramente praticados nas acções pendentes", continuando a aferir-se a validade e regularidade dos actos processuais anteriormente praticados pela lei processual antiga vigente ao tempo».

Deste modo, e desde logo, entende-se não ser beliscado o princípio de que a lei só rege para o futuro, antes pelo contrário. Com efeito, e de acordo com o acórdão transcrito e os autores ali citados (A. Varela, M. Bezerra e S. Nora, no seu Manual de Processo Civil, 2ª ed., Coimbra Editora), a solução de aplicação imediata da lei processual nova é a única conforme com tal princípio.

Assim, dever-se-ão ter como de aplicação imediata as alterações processuais decorrentes da Lei que aprova o Orçamento Geral do Estado para o ano de 2011 (Lei n.º 55-A/2010 de 31-12), ora em causa.

Daí decorre, como já se havia apontado anteriormente que deixa de existir suporte normativo-processual para a tramitação de processos de verificação e graduação de créditos nos Tribunais Tributários, já que as normas que consagravam a existência de tal meio processual foram revogadas, sem qualquer regime transitório, sendo, como se vem de ver, tal revogação de aplicação imediata.

Ou seja, por outras palavras, carece por completo de suporte legal a tramitação dos presentes autos, face à entrada em vigor da referida Lei n.º 55-A/2010 de 31-12.

É que esta lei, conforme já também referido, não se limita a transferir a competência para a tramitação de uma forma processual de um Tribunal para outro. O que a lei em causa fez foi extinguir um meio processual e criar um outro ex novo.

Daí que não seja susceptível de se manter a tramitação dos presentes autos, correspondentes a uma forma processual que não existe no ordenamento jurídico vigente, com a consequente ausência de normas que sustentem tal tramitação.

Por todo o acima exposto deverão, após trânsito em julgado do presente despacho, ser os presentes autos remetidos ao órgão de execução fiscal, para aí serem tramitados.

Notifique.»

3.1. Do transcrito despacho resulta que o mesmo, apelando ao disposto no art. 5º do ETAF e considerando que este se limita a regular a distribuição de competência entre Tribunais, e não entre estes e órgãos da Administração Tributária, conclui que deverão ter-se como de aplicação imediata as alterações processuais decorrentes da Lei que aprova o OGE para o ano de 2011 (Lei n.º 55-A/2010 de 31-12), ora em causa e que daí decorre que deixa de existir suporte normativo-processual para a tramitação de processos de verificação e graduação de créditos nos Tribunais Tributários, já que as normas que consagravam a existência de tal meio processual foram revogadas, sem qualquer regime transitório, sendo tal revogação de aplicação imediata.

3.2. Deste entendimento discorda o recorrente Ministério Público, alegando que a citada Lei n.º 55-A/2010, de 31/12, não altera a competência para a verificação e graduação de créditos, a qual continua a ser do Tribunal Tributário, ex vi do próprio art. 5º do ETAF, pois que este normativo preceitua de forma inequívoca no seu n.º 1, 2ª parte - e sem excepção alguma - que são irrelevantes as modificações de facto e de direito ulteriores ao início da demanda, sendo que a disciplina contida no art. 64º do CPC, é meramente instrumental, regula as consequências da modificação das normas de competência material e a sua aplicação depende da prévia indagação sobre o carácter relevante ou não – nos processos pendentes – de que as alterações possam revestir, pelo que, sendo a presente reclamação de créditos de data anterior a 1/1/2011, as ditas alterações não lhe são aplicáveis.

3.3. A questão a decidir e objecto do presente recurso é, portanto, a de saber se a decisão recorrida enferma de erro de interpretação e aplicação do direito ao ter julgado que, face às alterações introduzidas no CPPT pela Lei n.º 55-A/2010, de 31/12, os Tribunais Administrativos e Fiscais deixaram de ter competência para a apreciação e decisão dos processos judiciais de verificação e graduação de créditos e que, por isso, se impõe a remessa de todos os processos pendentes, desta espécie, ao órgão de execução para que este proceda à sua posterior tramitação e decisão.

Vejamos.

4. Questão idêntica à que constitui objecto do presente recurso foi já decidida nos recentes acórdãos deste STA, de 6/7/2011, proferidos nos recs. nºs. 362/11 e 384/11, para cuja proficiente fundamentação se remete e cuja decisão (no sentido de que as alterações legislativas decorrentes da Lei n.º 55-A/2010 não são aplicáveis aos processos judiciais de verificação e graduação de créditos pendentes nos Tribunais Administrativos e Fiscais em 1 de Janeiro de 2011, os quais continuam a seguir a forma processual vigente à data da sua instauração), também aqui se acolhe, por com essas fundamentação e decisão concordarmos integralmente, o que conduz, inevitavelmente, à procedência do presente recurso.

Daí que, sem necessidade de mais considerações e remetendo para tal fundamentação, se deva dar provimento ao presente recurso e revogar a decisão recorrida com a consequentemente baixa dos autos ao Tribunal "a quo" para aí prosseguirem os seus ulteriores termos, se a tanto nada mais obstar.

DECISÃO

Nestes termos, acorda-se em, dando provimento ao recurso, revogar a decisão recorrida e, consequentemente, ordenar a baixa dos autos ao Tribunal "a quo" para aí prosseguirem os seus ulteriores termos, se a tanto nada mais obstar.

Sem custas.

Lisboa, 13 de Julho de 2011. — *Casimiro Gonçalves* (relator) — *António Calhau — Isabel Marques da Silva*.

Acórdão de 13 de Julho de 2011.

Assunto:

Verificação e graduação de créditos. Lei n.º 55-A/2010, de 31.12. Aplicação da lei no tempo.

Sumário:

I — Após as alterações introduzidas no Código de Procedimento e de Processo Tributário pela Lei n.º 55-A/2010, de 31.12, os Tribunais Tributários continuam a ter competência para conhecer da matéria relativa à verificação e graduação de créditos, tendo ocorrido apenas uma alteração da via ou forma processual adequada ao seu conhecimento, que deixou de ser o processo judicial de verificação e graduação de créditos, para ser o processo judicial de reclamação da decisão proferida pelo órgão da execução sobre a matéria, passando, assim, esta reclamação a constituir a forma processual de exercer a tutela jurisdicional no que toca à verificação e graduação de créditos.

II — Quanto à aplicação no tempo da lei processual civil e tributária, a regra é a mesma que vale na teoria geral do direito: a lei nova é de aplicação imediata aos processos pendentes, mas não possui eficácia retroactiva - artigo 12.º, n.º do C.Civil e artigo 12.º, n.º 3 da LGT. Porém, da submissão a esta regra geral exceptua-se o caso de a lei nova ser acompanhada de normas de direito transitório ou de para ela valer uma norma especial, como é o caso da norma contida no n.º 2 do artigo 142º do CPC, que determina que a forma de processo aplicável se determina pela lei vigente à data em que a acção é proposta.

III — Por força dessa norma contida no n.º 2 do artigo 142.º do CPC, que é subsidiariamente aplicável ao contencioso tributário por força do artigo 2.º, alínea e) do CPPT, a nova lei não pode ser aplicada aos processos de verificação e graduação de créditos pendentes nos Tribunais Administrativos e Fiscais em 1 de Janeiro de 2011, os quais continuam a seguir a forma processual vigente à data da sua instauração.

IV — À mesma conclusão se chegaria pela aplicação da norma contida no n.º 3 do artigo 12.º da LGT, na medida em que a aplicação imediata da lei nova aos processos pendentes é susceptível de afectar os direitos e interesses legítimos anteriormente constituídos das partes.

Processo n.º 499/11-30.
Recorrente: Ministério Público.
Recorrido: Banco Comercial Português, S.A. e Outros.
Relatora: Exmª. Srª. Consª. Drª. Dulce Neto.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1. O Excelentíssimo Magistrado do Ministério Público recorre para o Supremo Tribunal Administrativo da decisão que o Tribunal Administrativo e Fiscal de Castelo Branco proferiu neste processo de reclamação de créditos, no sentido de aplicar *«o artigo 64.º do Código de Processo Civil, ex vi artigo 2/e, do Código de Procedimento e de Processo Tributário»* e, por isso, determinar *«a baixa dos autos na distribuição e a remessa ao órgão de execução fiscal competente para a verificação e graduação dos créditos, art.º 245/2 do CPPT, na redacção da Lei 55-A/2010, de 31/12»*.

Rematou as alegações de recurso com as seguintes conclusões:

1. Sendo a reclamação de créditos de data anterior a 1.01.2011;
2. não altera a LOE 2011 a competência para a verificação e graduação de créditos;
3. que continua a ser do Tribunal Tributário.
4. Tal conclusão busca fundamento no artigo 5.º do ETAF.
5. e radica na concepção do preceito como norma de processo ou tramitação processual e não como norma de competência - o órgão não foi extinto, donde decorre que inexiste alteração de competência da nova lei para os casos pendentes; o processo continua a ser judicial (de execução) e há-de ser tramitado até final em tal sede judicial.
6. Pelo exposto, violou a decisão a quo o disposto nos artigos 245.º, n.º 2, do CPPT, na redacção da Lei n.º 55-A/2010, de 31.12, e 5.º do ETAF e 22º da LOFTJ.
7. Assim sendo, revogando tal decisão e determinando a sua substituição por outra que determine a prossecução dos autos neste Tribunal farão Vossas Excelências JUSTIÇA.

1.2. Não foram apresentadas contra-alegações.

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

2. O inconformismo do Recorrente, integrante do objecto do presente recurso jurisdicional, reconduz-se à única questão de saber se a decisão recorrida enferma de erro de interpretação e aplicação do direito ao ter julgado que, face às alterações introduzidas no Código de Procedimento e de Processo Tributário pela Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro, os Tribunais Administrativos e Fiscais deixaram de ter competência para a apreciação e decisão dos processos judiciais de verificação e graduação de

créditos e que, por isso, se impunha a remessa de todos os processos pendentes ao órgão de execução para que este procedesse à sua posterior tramitação e decisão.

Fundamenta-se a decisão no entendimento, assumido pelo julgador, de que as alterações introduzidas por essa Lei envolvem a retirada dos processos de verificação e graduação de créditos do âmbito dos poderes de conhecimento judicial e que isso contende com regras relativas à competência do tribunal e com o próprio poder jurisdicional, na medida em que foi suprimido o poder jurisdicional quanto ao conhecimento da matéria de verificação e graduação de créditos, passando a sua apreciação e decisão a caber a uma entidade administrativa.

Como aí se deixou dito, *«(...) a jurisdição [o poder de solucionar os conflitos de interesses, individuais e concretos através do meio processual da verificação e graduação de créditos reclamados] art.º 202/2 da CRP, que compreende o poder de dirimir os conflitos de interesses públicos e privados pelos tribunais, em matéria de verificação e graduação de créditos, ou seja, o poder de proferir sentença de graduação de créditos, a partir de 1 de Janeiro de 2011, por aplicação da Lei 55-A/2010, de 31/12, LOE 2001, foi retirado dos tribunais fiscais, passando a competir ao órgão de execução fiscal, art.º 245/2 do CPPT. (...).*

Sendo a competência judicial a medida da jurisdição [concreta, material] para uma determinada causa, a lei que fixa a medida concreta da jurisdição dos tribunais, a sua competência, embora não tendo natureza de uma lei orgânica, pois não suprime qualquer dos existentes TAF's, nem altera a sua composição ou área territorial, todavia, tem dimensão processual e material, pois atribui aos juízes o conhecimento de questões novas para as quais antes não eram os competentes, o conhecimento da reclamação da graduação de créditos pelo órgão de execução fiscal.

A LOE 2011, o que faz é retirar ao Tribunal tributário e ao juiz o poder de julgar aquela espécie processual judicial, 9ª espécie [cfr. deliberação 825/2005 do CSTAF] designada de verificação e graduação de créditos, que sai da ordem judicial, para ser erigida num novo meio judicial, o da reclamação da decisão de graduação. Assim, ao criar outra competência nova, para o conhecimento da "reclamação da graduação", sempre modifica a sua competência anterior, que por um lado suprime da sua jurisdição e por outro lado cria outra de que inicialmente carecia.».

O Recorrente discorda desta interpretação, advogando, essencialmente, que embora essas alterações legislativas contendam com a competência em razão da matéria dos tribunais, já que *«Antes era do tribunal tributário de 1ª instância a competência para a matéria, passando a sê-lo ora do Órgão de execução fiscal, àquele ficando cometido o tratamento da "reclamação da verificação e graduação de créditos"»*, a questão da sua aplicação no tempo devia ser analisada, não à luz do artigo 64.º do CPC, mas, sim, à luz da *«norma processual»* contida no artigo 5.º do ETAF (e do homólogo artigo 22.º da LOFTJ), segundo o qual *"A competência dos tribunais da jurisdição administrativa e fiscal fixa-se no momento da propositura da causa, sendo irrelevantes as modificações de facto e de direito que ocorram posteriormente"*, pelo que os tribunais tributários continuariam a deter competência para tramitar e decidir os processos de verificação e graduação de créditos instaurados antes de 1 de Janeiro de 2011.

Vejamos.

A questão que cumpre decidir resume-se a saber se perante as alterações legislativas decorrentes da Lei n.º 55-A/2010, com início de vigência em 1 de Janeiro de 2011, os Tribunais Administrativos e Fiscais devem continuar a tramitar e a proferir decisão nos processos judiciais de verificação e graduação de créditos pendentes nessa data, ou se, pelo contrário, esses processos devem ser remetidos ao órgão de execução fiscal para que seja este a proceder à sua posterior tramitação e decisão. Isto porque, face à ausência de norma transitória, têm surgido divergências no entendimento relativo à aplicabilidade imediata do novo regime aos processos de verificação e graduação de créditos pendentes nos Tribunais Administrativos e Fiscais.

Essa Lei alterou os artigos 97.º, alínea o), 151.º, n.º 1, 243.º, 245.º, 247.º e 278.º, todos do Código de Procedimento e de Processo Tributário, do seguinte modo:

− a alínea o) do artigo 97.º eliminou, como espécie processual, o processo judicial tributário de verificação e graduação de créditos, substituindo-o pelo processo judicial tributário de reclamação da decisão da verificação e graduação de créditos;

− o n.º 1 do artigo 151.º eliminou a referência à verificação e graduação de créditos como espécie processual da competência dos tribunais tributários;

− o artigo 243.º, que regulava o prazo para o Representante da Fazenda Pública reclamar os seus créditos no aludido processo judicial, foi revogado;

− os artigos 245.º e 247.º e 278.º vieram estabelecer e disciplinar a nova forma processual de proceder à verificação e graduação de créditos - determinando a sua tramitação dentro do processo executivo, presidida e decidida pelo órgão da execução fiscal, com possibilidade de utilização da reclamação para tribunal da verificação e graduação de créditos realizada por esse órgão.

Esta breve exposição revela as significativas alterações de regime produzidas com a Lei n.º 55-A/2010, e denuncia a vontade do legislador de fazer desaparecer da ordem judiciária a *espécie processual* "verificação e graduação de créditos", que detinha autonomia estrutural relativamente ao

processo de execução fiscal (embora funcionalmente subordinado a ele) e que corria como *processo judicial* autónomo no Tribunal Tributário de 1ª instância, classificada na 9ª espécie pela deliberação do Conselho Superior dos Tribunais Administrativos e Fiscais de 30.05.2005 ([1]). E evidencia a opção legislativa de que os actos de verificação e graduação de créditos decorram no seio do processo executivo (que é já um processo de natureza judicial – artigo 103.º da LGT), como fase processual da instância executiva, sendo a sua tramitação realizada pelo órgão da execução, que fará, em primeira linha, a verificação e graduação de créditos, com possibilidade de ulterior reclamação para tribunal pelos interessados, nos termos dos artigos 276.º e 278.º do CPPT, passando, assim, esta reclamação judicial a constituir a via de conhecimento jurisdicional da matéria, isto é, a forma de exercer a tutela jurisdicional no que toca à verificação e graduação de créditos.

Trata-se, pois, de alteração de normas estritamente adjectivas, que dizem respeito à forma ou via processual de proceder à verificação e graduação de créditos no âmbito do processo judicial de execução fiscal, e não de normas respeitantes à *competência* dos tribunais tributários ou de normas que contendam com o poder *jurisdicional* conferido aos magistrados destes tribunais de aplicar o direito aos litígios que surjam no âmbito de processos de execução fiscal, já que estes processos executivos continuam a estar na dependência do juiz do tribunal tributário, mesmo na fase em que correm perante as autoridades administrativas, e ele continua a deter poder jurisdicional para apreciar a matéria da verificação e graduação de créditos (agora através da forma processual da reclamação judicial), embora só após a pronúncia do órgão da execução, e, portanto, através de uma *forma processual* diversa – razão por que se pode continuar a afirmar que as execuções instauradas no serviço de finanças e os inerentes actos de verificação e graduação de créditos continuam a ser da competência do tribunal tributário.

Por esta razão, não podemos aceitar a tese sufragada na decisão recorrida, de que as questionadas alterações tenham retirado a competência aos Tribunais Tributários para apreciação da matéria relativa à verificação e graduação de créditos e que, por isso, tenha de ser convocada a regra constante do artigo 64º do Código de Processo Civil, segundo a qual *"Quando ocorra alteração da lei reguladora da lei da competência considerada relevante quanto aos processos pendentes, o juiz ordena oficiosamente a sua remessa para o tribunal que a nova lei considera competente"*. E, do mesmo modo, não podemos aceitar a aplicabilidade ao caso da regra constante do artigo 5.º do ETAF, que disciplina unicamente questões de competência dos tribunais da jurisdição administrativa e fiscal.

Os Tribunais Tributários continuam a deter *competência* para conhecer de todos os actos lesivos praticados pelo órgão administrativo que dirige a execução fiscal, nomeadamente dos que contendem com a matéria de verificação e graduação de créditos, tendo apenas ocorrido uma alteração da *forma processual* adequada para esse conhecimento, que deixou de ser efectuada através do *processo judicial* de verificação e graduação de créditos, para efectuada através do meio processual de reclamação da decisão proferida pelo órgão da execução sobre a matéria, previsto nos artigos 276.º do CPPT e 103.º, n.º 2 da LGT, e expressamente contemplado como *processo judicial* na nova redacção conferida à alínea o) do artigo 97.º do CPPT.

Desta forma, e tal como acontece em todas as situações em que os interessados se dirigem directamente ao tribunal para colocar uma questão que deve ser previamente colocada no seio do processo executivo e decidida pelo respectivo órgão, com posterior reclamação para tribunal (como acontece, com frequência, com a arguição da falta ou nulidade da citação), o que se verifica é uma situação de *erro na forma de processo* utilizada, e não uma situação de *incompetência* do tribunal ([2]).

Ora, se durante a pendência de um meio processual específico é legalmente instituído um meio processual diverso de exercer um direito (no caso, o direito à verificação e graduação dos créditos reclamados), coloca-se a questão de saber se fica impedido o prosseguimento dos meios processuais já instaurados e pendentes nos tribunais ou se é obrigatório a sua conversão no novo meio processual.

Como se sabe, em matéria de aplicação de lei processual no tempo rege o princípio de que, salvo disposição especial, a *lei processual* ou *adjectiva* é de aplicação imediata mas não retroactiva, princípio que embora não estabelecido no Código de Processo Civil, se extrai do critério geral de que a lei só dispõe para o futuro, contido no artigo 12.º Código Civil. E, nesse seguimento, também o artigo 12.º, n.º 3 da Lei Geral Tributária estabelece que *«As normas sobre procedimento e processo são de aplicação imediata, sem prejuízo das garantias, direitos e interesses legítimos anteriormente constituídos dos contribuintes»*.

O que significa que, quanto à aplicação no tempo da lei processual civil e tributária, a regra é a mesma que vale na teoria geral do direito: a lei nova é de aplicação imediata aos processos pendentes, mas não possui eficácia retroactiva. Ou, como afirmam ANTUNES VARELA, MIGUEL BEZERRA e SAMPAIO E NORA, *in* "*Manual de Processo Civil*", pág. 45, *«a nova lei processual deve aplicar-se imediatamente, não apenas às acções que venham a instaurar-se após a sua entrada em vigor, mas a todos os actos a realizar futuramente, mesmo que tais actos se integrem em acções pendentes, ou seja, em causas anteriormente postas em juízo»*.

Porém, e como explica MIGUEL TEIXEIRA DE SOUSA, *in* "*Estudos Sobre o Novo Processo Civil*", pág. 14, da submissão a esta regra geral exceptua-se, evidentemente, o caso de a lei nova ser

acompanhada de normas de direito transitório ou de para ela valer uma norma especial, como sucede, por exemplo, com a norma que determina que a forma dos actos processuais se rege pela lei que vigora no momento em que são praticados (princípio do ***"****tempus regit actum",* instituído no art.º 142º, n.º 1 do CPC), com a norma que determina que a *forma de processo* aplicável se determina pela lei vigente à data em que a acção é proposta (art.º 142.º, n.º 2 do CPC, após a redacção introduzida pelo DL n.º 329-A/95, de 12.12) ([3]), com a norma que estabelece o princípio da estabilização da competência e que determina que a competência se fixa no momento em que a acção se propõe (princípio da "*perpetuatio iurisdictionis*", previsto no art.º 22.º do LOFTJ e no art.º 5.º do ETAF), com a norma que determina que a admissibilidade dos recursos por efeito das alçadas é regulada pela lei em vigor ao tempo em que foi instaurada a acção (art.º 24.º do LOFTJ e art.º 6.º do ETAF) ou com a norma que determina a lei aplicável em matéria de alteração de prazos, contida no artigo 297.º do C.Civil e que a doutrina tem considerado extensível aos prazos processuais ([4]).

O n.º 2 do artigo 142.º do CPC, segundo o qual *"A forma de processo aplicável determina-se pela lei vigente à data em que a acção foi proposta*", é, pois, uma regra de direito especial, que não pode ser confundida com a regra geral da aplicação da lei processual no tempo que vale na teoria geral do direito por força do artigo 12.º, n.º 1 do C.Civil e que obteve acolhimento no artigo 12.º, n.º 3 da LGT.

Como já explicava ALBERTO DOS REIS, *in* "*Comentário ao Código de Processo Civil*", vol. II, págs. 43 e 44, numa altura em que o artigo 142.º dispunha apenas sobre a lei aplicável à forma dos actos, «O artigo 142.º manda regular os actos processuais pela lei que vigorar no momento em que se praticarem. Tem-se dado a esta regra um sentido diferente do que ela comporta. Assim, quando se pretende justificar a aplicação imediata das leis de processo, invoca-se o texto do artigo 142.º. Tal foi, por exemplo, a interpretação dada ao artigo por um despacho do juiz de Espozende (...). Há aqui uma concepção errada do alcance do artigo. Se atentarmos na colocação do artigo 142.º, se o pusermos em correspondência com os textos que o precedem e o seguem, adquirimos a convicção de que ele nada têm que ver com o problema geral da aplicação das leis de processo quanto ao tempo; o que com a disposição se procurou resolver foi somente o problema *particular* da aplicação das leis de processo relativas à *forma* dos actos.

As normas dos artigos 138.º a 149.º são normas gerais e comuns sobre a forma dos actos processuais, ou mais precisamente, sobre a *realização* e *prática* dos actos de processo. No meio de textos desta índole é que aparece encaixado o artigo 142.º. Daí vem que, ao declarar – os actos processuais são regulados pela lei que vigorar no momento em que se praticarem – o artigo quer significar o seguinte: no tocante às *formalidades* que o acto há-de revestir e ao *modo de o praticar*, a lei a aplicar é a que estiver em vigor no momento da realização do acto.».

Deste modo, perante a regra especial contida no n.º 2 do artigo 142.º do CPC, que não colide, como vimos, com a regra geral contida no n.º 3 do artigo 12.º da LGT, e perante a sua aplicação ao processo judicial tributário por força do disposto no artigo 2.º, alínea e) do CPPT, não podem subsistir dúvidas quanto à sua aplicação ao caso vertente.

Com efeito, relativamente à aplicação no tempo, a Lei n.º 55-A/2010 não contém normativo algum que imponha que os processos judiciais de reclamação de créditos pendentes em 1 de Janeiro de 2011 devam abandonar essa forma de processo e ser convolados no novo meio processual instituído por esta Lei, nem se vislumbram quaisquer indícios de que tivesse sido essa a intenção do legislador. Pelo que os processos judiciais de "reclamação de créditos" têm de manter-se e ser levadas até ao fim, por ser essa a via ou forma de processo adequada de exercer o direito à verificação e graduação de créditos à data em que o processo foi instaurado, em conformidade com a regra contida no artigo do 142.º, n.º 2, CPC.

De todo o modo, já antes da introdução dessa regra vertida no n.º 2 do artigo 142.º, a doutrina vinha defendendo que, apesar do princípio geral da aplicação imediata da lei adjectiva, a lei reguladora da *forma de processo* deve ser a que vigora à data da propositura da acção. ANTUNES VARELA, MIGUEL BEZERRA e SAMPAIO E NORA explicavam, na obra citada, a pág. 56, que «No que respeita à forma de processo, atendendo à estrita interligação dos actos (quer das partes, quer do tribunal) que integram cada tipo ou esquema processual, deve entender-se que o processo iniciado sob determinada forma segue essa forma até decisão final. É a solução imposta, em nome da economia processual, pelo respeito devido aos actos praticados no pretérito – respeito substancial, não mero respeito farisaico das fórmulas observadas. E é a que melhor corresponde a uma leitura inteligente da regra basilar aceite no artigo 12.º, n.º 1, do Código Civil. Distinguir na aplicação da lei antiga e da nova lei consoante o grau de adiantamento de cada acção ou dos inconvenientes concretos da aplicação de cada um das leis em confronto é solução que não convém, pela grave incerteza e insegurança a que tal decisionismo se prestaria. A forma de processo deve consequentemente regular-se pela lei vigente à data da propositura da acção.».

Todo o exposto permite concluir que as alterações introduzidas pela Lei n.º 55-A/2010 consistem, essencialmente, numa modificação do *meio processual* de proceder à verificação e graduação de créditos (embora também impliquem uma ampliação da competência do órgão da execução, sem,

contudo, abolir ou restringir a competência dos tribunais tributários para a apreciação dessa matéria, pois que esta se mantém através de uma forma processual diferente) e que as mesmas são inaplicáveis aos processos já pendentes nos tribunais tributários à data da sua entrada em vigor, atento o disposto no artigo 142.º, n.º 2 do CPC.

De todo o modo, e ainda que assim não fosse, sempre teria de considerar-se o disposto no n.º 3 do artigo 12.º da LGT, que regula a aplicação da lei processual tributária no tempo e que estipula que *«As normas sobre procedimento e processo são de aplicação imediata, sem prejuízo das garantias, direitos e interesses legítimos anteriormente constituídos dos contribuintes»*. O que significa que embora a lei processual tributária seja, em princípio, de aplicação imediata (aplicando-se a todos os processos que venham a instaurar-se após a sua entrada em vigor e, ainda, a todos os actos processuais a realizar futuramente nos processos já pendentes), ela nunca pode aplicar-se aos processos iniciados anteriormente à sua vigência quando essa aplicabilidade imediata possa afectar garantias, direitos e interesses legítimos anteriormente constituídos dos contribuintes, tendo, nesses casos, o desenvolvimento processual de continuar a ser regulamentado pela lei anterior.

Ora, tendo a lei nova abolido a *forma de processo judicial* de verificação e graduação dos créditos reclamados, substituindo-o pela *forma de processo judicial* de reclamação, é evidente a impossibilidade de aplicação da lei nova aos processos pendentes, na medida em que isso implicaria, em princípio, convolar aquele *meio judicial* para este outro *meio judicial*, o que não é legalmente viável, na medida em que este processo de reclamação exige uma prévia decisão do órgão da execução sobre a matéria, que, no caso, não existe.

E ainda que se entendesse que a aplicação imediata da lei nova aos processos pendentes podia e devia ser feita através da remessa do processo de verificação e graduação de créditos para o Serviço de Finanças, para aí ser tramitado e decidido pelo órgão da execução, de forma a abrir o acesso à via judicial da reclamação, o certo é que isso não pode deixar de afectar os direitos e interesses legítimos anteriormente constituídos das partes, na medida em que implica o abandono forçado de um processo judicial em curso, a inutilização de alguns actos nele praticados (que não valem para a verificação e graduação de créditos como fase processual da instância executiva, como acontece com a taxa de justiça paga e com o parecer emitido pelo Ministério Público), a obrigatoriedade de as partes terem de ir submeter as suas reclamações de créditos à apreciação e decisão de um mero órgão administrativo, e a probabilidade de terem de encetar, depois disso, nova cruzada judicial para acederem à tutela jurisdicional efectiva no que toca à verificação e graduação dos seus créditos.

O que não pode deixar de frustrar as legítimas expectativas das partes de verem a situação resolvida judicialmente de forma imediata e definitiva, através de um órgão **jurisdicional**, dado que era esse o meio processual vigente à data da instauração do processo, vendo-se remetidas para uma processado que é dirigido e concluído por um mero órgão administrativo, com uma provável necessidade de terem de voltar a instaurar novo processo judicial junto do Tribunal. Além de que, a aplicação da lei nova aos processos pendentes é susceptível de provocar um grave atraso na prolação da decisão final sobre a matéria, sobretudo naquelas situações em que os processos pendentes já se encontram prontos para decisão e se torna necessário remetê-los para o Serviço de Finanças, aguardar pela decisão do órgão administrativo da execução e instaurar, posteriormente, no caso de decisão desfavorável, novo processo judicial, o que inevitavelmente prejudica a situação de todos os credores reclamantes.

De todo o exposto resulta, em síntese, que as alterações legislativas decorrentes da Lei n.º 55-A/2010 não são aplicáveis aos processos judiciais de verificação e graduação de créditos pendentes nos Tribunais Administrativos e Fiscais em 1 de Janeiro de 2011, os quais continuam a seguir a forma processual vigente à data da sua instauração.

4. Nestes termos, e com os expostos fundamentos, acordam os juízes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em conceder provimento ao recurso, revogar o despacho recorrido e determinar a baixa dos autos ao tribunal recorrido para prosseguimento dos autos, se a tal nada mais obstar.

Sem custas.

Lisboa, 13 de Julho de 2011. – *Dulce Neto* (relatora) - *Valente Torrão* - *António Calhau.*

([1]) Cfr. D.R. II Série, de 16 de Junho de 2005

([2]) *Como se pode constatar pelas inúmeras decisões proferidas pelos tribunais nesse tipo de situações, e de que constituem exemplo as proferidas pela Secção de Contencioso Tributário do STA em 17.03.2004, recurso n.º 929/03, em 18.09.2008, recurso n.º 440/08, em 2.04.2008, recurso n.º 953/07, em 25.03.2009, recurso n.º 923/08, em 12/01/2011, recurso n.º 969/10.*

([3]) *O art. 142.º do CPC, na sua redacção anterior ao DL n.º 329-A/95, de 12-12, fixava apenas a lei reguladora da forma dos actos - actual n.º 1 - e não definia a lei reguladora da forma do processo – actual n.º 2.*

([4]) *Cfr. ANTUNES VARELA, MIGUEL BEZERRA e SAMPAIO E NORA, in obra citada, pág. 61.*

Acórdão de 13 de Julho de 2011.

Assunto:

Verificação e graduação de créditos. Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro. Aplicação da lei no tempo.

Sumário:

I — Relativamente aos processos de verificação e graduação de créditos pendentes nos Tribunais Tributários até à entrada em vigor da Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro (OGE de 2011) e das consequentes alterações por ela introduzidas no CPPT, aqueles Tribunais continuam a ser competentes para tramitar e conhecer das matérias relativas à verificação e graduação de créditos, pois que as ditas alterações se reconduzem apenas à alteração da via ou forma processual adequada ao conhecimento das ditas matérias (a forma processual adequada deixou de ser o processo judicial de verificação e graduação de créditos e passou a ser o processo judicial de reclamação da decisão proferida pelo órgão da execução sobre a matéria) ficando esta última (reclamação) a constituir a forma processual de exercer a tutela jurisdicional no que respeita à verificação e graduação de créditos.

II — Em termos de aplicação no tempo da lei processual civil e tributária, a regra é a de que a lei nova é de aplicação imediata aos processos pendentes, mas não possui eficácia retroactiva — artigo 12.º, n.º 2 do CCivil e artigo 12.º, n.º 3 da LGT — exceptuando-se o caso de a lei nova ser acompanhada de normas de direito transitório ou de para ela valer uma norma especial, como é o caso da norma contida no n.º 2 do artigo 142.º do CPC, que determina que a forma de processo aplicável se determina pela lei vigente à data em que a acção é proposta.

III — Reconduzindo-se, como ficou dito, as alterações introduzidas pela Lei n.º 55º-A/2010, a mera alteração da forma processual adequada ao conhecimento da matéria de verificação e graduação de créditos, é por força daquela norma especial contida no n.º 2 do artigo 142.º do CPC (subsidiariamente aplicável ao contencioso tributário por força do artigo 2.º, alínea e) do CPPT), que a nova lei não pode ser aplicada aos processos de verificação e graduação de créditos pendentes nos Tribunais Administrativos e Fiscais em 1 de Janeiro de 2011, os quais continuam a seguir a forma processual vigente à data da sua instauração.

IV — A idêntica conclusão se chegaria pela aplicação da norma contida no n.º 3 do artigo 12.º da LGT, na medida em que a aplicação imediata da lei nova aos processos pendentes é susceptível de afectar os direitos e interesses legítimos anteriormente constituídos das partes.

Processo n.º 500/11-30.
Recorrente: Ministério Público.
Recorrida: Banco Santander Totta, S. A.
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. Casimiro Gonçalves.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

RELATÓRIO

1.1. O Exmo. Magistrado do MP junto do TAF de Castelo Branco, recorre da decisão que aí proferida no presente processo de verificação e graduação de créditos ali a correr termos sob o n.º 580/09.5BECTB, ordenou a remessa dos autos ao órgão de execução fiscal, para aí serem tramitados, face às alterações processuais decorrentes da Lei n.º 55-A/2010, de 31/12.

1.2. O recorrente remata as alegações do recurso formulando as Conclusões seguintes:

1. Sendo a reclamação de créditos de data anterior a 1.01.2011,
2. não altera a LOE 2011 a competência para a verificação e graduação de créditos,
3. que continua a ser do Tribunal Tributário.
4. Tal conclusão busca fundamento no artigo 5º do ETAF
5. e radica na concepção do preceito como norma de processo ou tramitação processual e não como norma de competência – o órgão não foi extinto, donde inexiste alteração de competência da nova lei para os casos pendentes; o processo continua a ser judicial (de execução) e há-de ser tramitado até final em tal sede judicial.

6. Pelo exposto, violou a decisão a quo o disposto nos artigos 245º, n.º 2, do CPPT, na redacção da Lei n.º 55-A/2010, de 31.12, e 5º do ETAF - 22º da LOFTJ.

7. Assim sendo, revogando tal decisão e determinando a sua substituição por outra que determine a prossecução dos autos neste Tribunal, farão Vossas Excelências Justiça.

1.3. Não foram apresentadas contra-alegações e corridos os vistos legais, cabe decidir.

FUNDAMENTOS

A decisão recorrida é do teor seguinte:

«Assunto:

Os tribunais da jurisdição fiscal são órgãos de soberania com competência para administrar a justiça em nome do povo, nos litígios emergentes das relações jurídicas fiscais, art. 1º do ETAF [Lei 13/2002, de 19/2], não podendo, no julgamento, aplicar normas que infrinjam o disposto na Constituição ou os princípios nela consagrados, art. 1º/2 do ETAF.

O ETAF é diploma com cariz "judiciário" e não processual, que tem como objecto a disciplina da organização e funcionamento dos tribunais (fiscais), não se tratando de uma lei processual, que cuide da instauração, do desenvolvimento e da extinção da instância fiscal mas uma lei judiciária que delimita as causas cujo julgamento cabe aos TAF impondo a conclusão de que "as causas jurídico fiscais só saem da esfera dos tribunais tributários se uma lei dispuser [validamente] em sentido contrário, adaptação do comentário de Mário e Rodrigo Esteves de Oliveira, Código de Processo nos Tribunais Administrativos, Vol. I, Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais, anotados, Almedina, pág. 20.

Sendo os tribunais tributários, órgãos da jurisdição fiscal, art. 8º-c, ETAF, com sede e áreas de jurisdição determinadas por decreto lei, são instalados por portaria do Ministro da Justiça, e funcionam com juiz singular, 45º/1/3 e 46º/1 ETAF [entendendo-se como juiz, aquele concreto órgão que resolve litígios, conflitos de interesses e tem o dever de administrar justiça proferindo despacho ou sentença sobre as matérias pendentes, art. 156º/1 do CPC].

Cabem no âmbito da jurisdição fiscal a apreciação dos litígios que tenham nomeadamente por objecto a tutela de direitos fundamentais, dos direitos e interesses dos particulares directamente fundados em normas de direito fiscal ou decorrentes de actos jurídicos praticados ao abrigo de disposições de direito fiscal, art. 4º/1-a, ETAF.

Tendo em conta que a competência dos tribunais da jurisdição fiscal se fixa no momento da propositura da causa, e que são irrelevantes as modificações de facto e de direito que ocorram posteriormente, art. 5º/1 do ETAF.

E tendo em conta que na competência dos tribunais tributários, antes da alteração da LOE 2011, cabiam os processos de "verificação e graduação de créditos", art. 49º/1-d, do ETAF, processo judicial fiscal classificado na 9ª espécie, cfr. deliberação n.º 825/2005 do CSTAF, DR II Série, n.º 11, pág. 8921.

Tendo em atenção que desde o dia 1 de Janeiro de 2011, o julgamento da questão material dos processos de "verificação e graduação de créditos" foi retirada do âmbito dos poderes de conhecimento judicial, não unicamente por ter sido alterada a regra da sua competência, mas por ser retirada do poder Jurisdicional a própria matéria da graduação, que cabe agora a uma entidade administrativa, o órgão de execução nos processos de execução fiscal, ou seja, aos chefes dos serviços de finanças, art. 149º do CPPT.

Deste modo, a jurisdição [o poder de solucionar os conflitos de interesses, individuais e concretos através do meio processual da verificação e graduação de créditos reclamados] art. 202º/2 da CRP, que compreende o poder de dirimir os conflitos de interesses públicos e privados, pelos tribunais, em matéria de verificação e graduação de créditos, ou seja, o poder de proferir sentença de graduação de créditos, a partir de 1 de Janeiro de 2011, por aplicação da Lei 55-A/2010, de 31/12, LOE 2011, foi retirado dos tribunais fiscais, passando a competir ao órgão de execução fiscal, art. 245º/2 do CPPT.

Mantendo, embora, a execução fiscal a sua natureza judicial, sem prejuízo da participação dos órgãos da administração tributária nos actos que não tenham natureza jurisdicional, art. 103º/1 da LGT, e sendo garantido aos interessados o direito de reclamação para o juiz da execução fiscal dos actos materialmente administrativos praticados por órgãos da administração tributária, nos termos do número anterior, a atribuição do poder de decisão quanto à matéria da graduação dos créditos reclamados ao órgão de execução fiscal, integrando tal acto na sua esfera de decisão, desjurisdicionaliza o acto de graduação em acto administrativo, acto não jurisdicional.

A alteração da LOE 2011, implica, deste modo, o desaparecimento da ordem judiciária, da espécie processual "verificação e graduação de créditos", criando um novo meio processual jurisdicional, o processo judicial tributário de "reclamação da verificação e graduação de créditos", art. 49º/1-d, do ETAF, art. 97º/1º, do CPPT, com a consequente atribuição de competência de que inicialmente juiz tributário carecia.

Esta alteração da natureza jurídica do acto, afecta o poder jurisdicional de graduação, passando o juiz a poder decidir, art. 151º/1 do CPPT, "a reclamação dos actos praticados pelos órgãos da execução fiscal", ou seja, um tipo novo de acto do órgão da execução que se lhe acrescenta de "reclamação da

verificação e graduação de créditos", art. 97º/1 do CPPT, a que a LOE 2011 confere natureza de processo urgente, com efeito suspensivo do acto administrativo de graduação dos créditos, art. 245º/3/4 do CPPT.

Não existindo qualquer norma transitória de aplicação da LOE 2011 no tempo, entende-se que a lei de Orçamento é de aplicação imediata, a partir da data em que entra em vigor, o dia l de Janeiro de 2011, arts 1º/1/2, 2º/1 e 3º/2-a, da Lei 74/98 de 11/11, com a redacção da Lei 47/2007 de 24/8, e 187º da LOE 2011, por isso, aplica-se aos processos pendentes, ainda sem decisão judicial de graduação dos créditos, todo o conjunto das alterações introduzidas pela LOE 2011, que constam do capítulo XV, procedimento, processo tributário e outras disposições, na secção II, operada pelo art. 126º, nos artigos 97º, 150º, 151º, 185º, 245º, 247º, 248º, 252º, 256º e 278º do Código de Procedimento e de Processo Tributário e pelo art. 129º ao ETAF.

Pelo exposto,

Concluindo que a lei nova é aplicável a situações jurídicas não resolvidas definitivamente, reguladas por normas diferentes do momento do seu surgimento, como siti-ge da publicação da LOE 2011, que fixa novas consequências para os mesmos factos jurídicos, deve ser de aplicação imediata, por atribuir ao juiz competência de que inicialmente carecia, em termos que conflituam com as normas anteriores que regiam o regime processual e, assim, atingindo e aplicando-se às causas já instauradas mas ainda não julgadas com trânsito em julgado e, regendo imediatamente todos os termos processuais subsequentes, concluo que os processos existentes em tramitação e pendentes sem sentença de graduação de créditos seguem os termos da lei nova.

A LOE 2011, pela sua natureza formal e orgânica, assumiu outras e novas razões de interesse público, fixando normativamente que o interesse público a cumprir pela fazenda nacional e o interesse dos credores reclamantes, são melhor protegidos, com as decisões dos chefes dos serviços de finanças, em matéria de graduação dos créditos concorrentes, reclamados, com os da FN no processo de execução fiscal.

Também por razões de interesse instrumental, entendeu a LOE 2011, que o melhor modo de defender as graduações, em concursos de créditos, nos processos de execução fiscal, passa a ser pela via administrativa, sem que os direitos a graduar sejam, afectados pelo conflito de interesses a dirimir que a surgirem serão resolvidos pela via de um novo meio processual, o da reclamação da graduação de créditos, segundo o modelo da reclamação dos actos urgentes dos órgãos de execução fiscal.

Entendo, pois, que o princípio geral de que a lei rege para o futuro, atinge os processos de verificação e graduação de créditos, ainda sem sentença de graduação, que se achem pendentes nos tribunais, sendo imediatamente aplicável aos actos processuais a praticar, entre os quais "o acto final de graduação", que antes era "a sentença de graduação", e agora é uma decisão administrativa, por estar doravante abrangido pela LOE 2011, na medida em que este Lei alterou a pessoa jurídica competente para o produzir, já não com a natureza jurídica de sentença, mas de decisão em matéria tributária, e portanto, deve incluir todas as situações ainda não decididas por decisão judicial, isto é, os processos pendentes, sem sentença de graduação de créditos.

Sendo a competência judicial a medida da jurisdição [concreta, material] para uma determinada causa, a lei que fixa a medida concreta da jurisdição dos tribunais, a sua competência, embora não tendo natureza de uma lei orgânica, pois não suprime qualquer dos existentes TAF's, nem altera a sua composição ou área territorial, todavia, tem dimensão processual e material, pois atribui aos juízes o conhecimento de questões novas para as quais antes não eram os competentes, o conhecimento da reclamação da graduação de créditos pelo órgão de execução fiscal.

A LOE 2011, o que faz é retirar ao Tribunal tributário e ao juiz o poder de julgar aquela espécie processual judicial, 9ª espécie, [cfr. deliberação 825/2005 do CSTAF] designada de verificação e graduação de créditos, que sai da ordem judicial, para ser erigida num novo meio Judicial, o da reclamação da decisão de graduação.

Assim, ao criar outra competência nova, para o conhecimento da "reclamação da graduação", sempre modifica a sua competência anterior, que por um lado suprime da sua jurisdição e por outro lado cria outra de que inicialmente carecia.

Deste modo,

As questões de graduação de créditos ainda não decididas, devem se apreciadas pelo órgão agora declarado, a partir de 1 de Janeiro de 2011, competente, mesmo em todas as causas pendentes, por aplicação imediata do art. 64º CPC, "ocorrendo alteração da lei reguladora da competência considerada relevante quanto aos processos pendentes, o juiz ordena oficiosamente a sua remessa para o tribunal que a nova lei considere competente".

A norma que rege a perpetuatio fori ou jurisdicionis, na jurisdição tributária, art. 5º/1 do ETAF, "a competência dos tribunais da jurisdição administrativa e fiscal fixa-se no momento da propositura da causa, sendo irrelevantes as modificações de facto e de direito, ocorridas posteriormente" não se deve aplicar, pois deixa de existir acção de verificação e graduação de créditos, desaparece a espécie, o tipo específico de processo, que passa a ser um procedimento administrativo, da competência de um órgão da AF, art. 245º/2 do CPPT, e deste modo, por se não se verificar uma mera modificação [irrelevante]

da competência, pela lei nova, mas porque, enquanto se verifica o desaparecimento de uma espécie de processo judicial, que é doravante transformado na sua natureza e relegado para um mero "procedimento" de graduação de créditos, da competência de um órgão administrativo, surge a consequente atribuição de "uma nova competência" ao juiz que dela carecia.

Pelo exposto, aplicando o artigo 64º do Código de Processo Civil, ex vi artigo 2º-e, do Código de Procedimento e Processo Tributário, determino, após trânsito, a baixa dos autos na distribuição e a remessa ao órgão de execução fiscal competente para a verificação e graduação de créditos, art. 245º/2 do CPPT, na redacção da Lei 55-A/2010, de 31/12.

Sem custas.»

3.1. Do transcrito despacho resulta que o mesmo, desaplicando o disposto no art. 5º do ETAF e apelando ao disposto no art. 64º do CPC, conclui que deverão ter-se como de aplicação imediata as alterações processuais decorrentes da Lei que aprova o OGE para o ano de 2011 (Lei n.º 55-A/2010 de 31-12), ora em causa, pois deixa de existir acção de verificação e graduação de créditos (desaparece a espécie, o tipo específico de processo, que passa a ser um procedimento administrativo, da competência de um órgão da AF - art. 245º/2 do CPPT), sendo que não se verifica, por parte da lei nova, apenas uma mera modificação da competência, antes surgindo a atribuição de "uma nova competência" ao juiz que dela carecia.

Por isso e em consequência, o despacho recorrido determinou, após trânsito, a baixa dos autos na distribuição e a remessa ao órgão de execução fiscal competente para a verificação e graduação de créditos – art. 245º, n.º 2 do CPPT, na redacção da Lei 55-A/2010, de 31/12.

3.2. Deste entendimento discorda o recorrente Ministério Público, alegando que a citada Lei n.º 55-A/2010, de 31/12, não altera a competência para a verificação e graduação de créditos, a qual continua a ser do Tribunal Tributário, ex vi do art. 5º do ETAF, sendo que, tratando-se além de normas processo ou tramitação processual e não de normas de competência (o órgão não foi extinto) inexiste alteração de competência da nova lei para os casos pendentes: o processo continua a ser judicial (de execução) e há-de ser tramitado até final em tal sede judicial.

3.3. A questão a decidir e objecto do presente recurso é, portanto, a de saber se a decisão recorrida enferma de erro de interpretação e aplicação do direito ao ter julgado que, face às alterações introduzidas no CPPT pela Lei n.º 55-A/2010, de 31/12, os Tribunais Administrativos e Fiscais deixaram de ter competência para a apreciação e decisão dos processos judiciais de verificação e graduação de créditos e que, por isso, se impõe a remessa de todos os processos pendentes, desta espécie, ao órgão de execução para que este proceda à sua posterior tramitação e decisão.

Vejamos.

4. Questão idêntica à que constitui objecto do presente recurso foi já decidida nos recentes acórdãos deste STA, de 6/7/2011, proferidos nos recs. nºs. 362/11 e 384/11, para cuja proficiente fundamentação se remete e cuja decisão ***(no sentido de que as alterações legislativas decorrentes da Lei n.º 55-A/2010 não são aplicáveis aos processos judiciais de verificação e graduação de créditos pendentes nos Tribunais Administrativos e Fiscais em 1 de Janeiro de 2011, os quais continuam a seguir a forma processual vigente à data da sua instauração)***, também aqui se acolhe, por com essas fundamentação e decisão concordarmos integralmente, o que conduz, inevitavelmente, à procedência do presente recurso.

Daí que, sem necessidade de mais considerações e remetendo para tal fundamentação, se deva dar provimento ao presente recurso e revogar a decisão recorrida com a consequentemente baixa dos autos ao Tribunal "a quo" para aí prosseguirem os seus ulteriores termos, se a tanto nada mais obstar.

DECISÃO

Nestes termos, acorda-se em, dando provimento ao recurso, revogar a decisão recorrida e, consequentemente, ordenar a baixa dos autos ao Tribunal "a quo" para aí prosseguirem os seus ulteriores termos, se a tanto nada mais obstar.

Sem custas.

Lisboa, 13 de Julho de 2011. — *Casimiro Gonçalves* (relator) — *António Calhau — Isabel Marques da Silva.*

Acórdão de 13 de Julho de 2011.

Assunto:

Verificação e graduação de créditos. Lei n.º 55-A/2010, de 31 Dezembro. Aplicação da lei no tempo.

Sumário:

I — Após as alterações introduzida no Código de Procedimento e de Processo Tributário pela Lei n.º 55-A/2010, de 31.12, os Tribunais Tributários continuam a ter competência para conhecer da matéria relativa à verificação e graduação de créditos, tendo ocorrido apenas uma alteração da via ou forma processual adequada ao seu conhecimento, que deixou de ser o processo judicial de verificação e graduação de créditos, para ser o processo judicial de reclamação da decisão proferida pelo órgão da execução sobre a matéria, passando, assim, esta reclamação a constituir a forma processual de exercer a tutela jurisdicional no que toca à verificação e graduação de créditos.

II — Quanto à aplicação no tempo da lei processual civil e tributária, a regra é a mesma que vale na teoria geral do direito: a lei nova é de aplicação imediata aos processos pendentes, mas não possui eficácia retroactiva - artigo 12.º, n.º do C.Civil e artigo 12.º, n.º 3 da LGT. Porém, da submissão a esta regra geral exceptua-se o caso de a lei nova ser acompanhada de normas de direito transitório ou de para ela valer uma norma especial, como ***é o caso da*** *norma contida no n.º 2 do artigo 142º do CPC, que determina que a forma de processo aplicável se determina pela lei vigente à data em que a acção é proposta.*

III — Por força dessa norma contida no n.º 2 do artigo 142.º do CPPT, que é subsidiariamente aplicável ao contencioso tributário por força do artigo 2.º, alínea e) do CPPT, a nova lei não pode ser aplicada aos processos de verificação e graduação de créditos pendentes nos Tribunais Administrativos e Fiscais em 1 de Janeiro de 2011, os quais continuam a seguir a forma processual vigente à data da sua instauração.

IV — À mesma conclusão se chegaria pela aplicação da norma contida no n.º 3 do artigo 12.º da LGT, na medida em que a aplicação imediata da lei nova aos processos pendentes é susceptível de afectar os direitos e interesses legítimos anteriormente constituídos das partes.

Processo n.º 510/11-30.
Recorrente: Ministério Público.
Recorrido: Raimundo Joaquim Leitão Venâncio e outros.
Relatora: Exmª. Srª. Consª. Drª. Isabel Marques da Silva.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

- Relatório -

1 – O Ministério Público recorre para este Supremo Tribunal da decisão do Tribunal Administrativo e Fiscal de Castelo Branco, de 18 de Janeiro de 2011, proferida nos autos de verificação e graduação de créditos n.º 604/10.3BECTB, que, *aplicando o artigo 64 do Código de Processo Civil, ex vi artigo 2 e, do Código de Procedimento e Processo Tributário,* determinou, *após trânsito, a baixa dos autos na distribuição e a remessa ao órgão de execução fiscal competente para a verificação e graduação de créditos, art. 245/2 do CPPT, na redacção da Lei 55-A/2010, de 31/12.*

O recorrente termina as suas alegações de recurso apresentando as seguintes conclusões:

1. Sendo a reclamação de créditos de data anterior a 1.01.2011,
2. Não altera a LOE 2011 a competência para a verificação e graduação de créditos,
3. Que continua a ser do Tribunal Tributário.
4. Tal conclusão busca fundamento no artigo 5º do ETAF
5. E radica na concepção do preceito como norma de processo ou tramitação processual e não como norma de competência – o órgão não foi extinto, donde inexiste alteração de competência da nova lei para os casos pendentes; o processo continua a ser judicial (de execução) e há-de ser tramitado até final em tal sede judicial.
6. Pelo exposto, violou a decisão "a quo" o disposto nos artigos 245.º n.º 2, do CPPT, na redacção da Lei n.º 55-A/2010, de 31.12, e 5º do ETAF – 22º da LOFTJ.
7. Assim sendo, revogando tal decisão e determinando a sua substituição por outra que determine a prossecução dos autos neste Tribunal,

Farão Vossas excelências JUSTIÇA

2 - Não foram apresentadas contra-alegações.

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

Aplicação da lei de alteração de competência para decidir da convocação de credores e da verificação de créditos – art. 245.º n.º 2 do C.P.P.T., na redacção da Lei de O.E. para 2011.

Segundo a norma contida no art. 245.º n.º 2 do C.P.P.T., na redacção da Lei n.º 55-A/2010, de 31/12, veio a ser previsto ser o órgão da administração fiscal que tem de proceder à verificação e graduação de créditos

Contudo, quanto à sua aplicação no tempo, é de aplicar o previsto nos arts. 12.º n.º 1 do C.Civil e 5.º do E.T.A.F., disposições que na falta de qualquer norma transitória são de aplicar.

De tal resulta que a nova referida norma de fixação de competência é apenas de aplicar às reclamações apresentadas em data posterior a 1/1/2011, data em que a referida Lei entrou em vigor, nos termos do seu artigo 187.º.

Afigura-se ainda correcto que seja tomada como referência a data da que seja recebida ou se deva considerar apresentada a reclamação de créditos, segundo resulta previsto no art. 267.º e 150.º do C.P.C., subsidiariamente aplicável por força do previsto no art. 246.º do C.P.P.T.

Com efeito, a convocação de credores e verificação de créditos, tal como prevista nos arts. 239.º a 247.º do C.P.P.T. é de considerar como um verdadeiro processo e não apenas um mero incidente da acção executiva, conforme vinha já sendo genericamente considerado pela doutrina e pela jurisprudência que se crê ser dominante.

Assim pode ver-se:

- Prof. Alberto dos Reis (Processo de Execução, Vol. II, pág. 267 – "Já daqui se infere que o processo de verificação de créditos é, sob o ponto de vista formal, um verdadeiro processo ordinário ou sumário, que só difere destes na fase dos articulados");

- Prof. José Lebre de Freitas (A Acção Executiva à luz do Código Revisto, págs. 258 e ss) – "em termos substantivos a reclamação de créditos assume uma diferente natureza relativamente à execução a que está apensa, porquanto se trata de mais um processo declarativo de estrutura autónoma, mas funcionalmente subordinado ao processo executivo";

- E o Ac. do STJ de 18-11-08, no proc. 08B2990, acessível em www.dgsi.pt – "Àcerca da estrutura e natureza da, mais propriamente chamada de acção de verificação e graduação de créditos, diremos que se trata de uma acção declarativa autónoma relativamente à acção executiva ficando, porém subordinada a esta, por razões de funcionalidade e é processada por apenso à acção executiva.

A sua autonomia radica na sua especificidade de acção declarativa, no seu objectivo próprio, diferente do da acção executiva (acção principal), seguindo cada uma os seus próprios trâmites, por vezes simultaneamente" – Ac. do S.T.J. de 18-11-08, no proc. 08B2990, acessível em www.dgsi.pt.

Concorda-se, pois, com a procedência do recurso interposto.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

- Fundamentação –

4. Questão a decidir

É a de saber se a decisão recorrida enferma de erro de interpretação e aplicação do direito ao ter julgado que, face às alterações introduzidas no Código de Procedimento e de Processo Tributário pela Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro, os Tribunais Administrativos e Fiscais deixaram de ter competência para a apreciação e decisão dos processos judiciais de verificação e graduação de créditos e que, por isso, se impunha a remessa de todos os processos pendentes ao órgão de execução para que este procedesse à sua posterior tramitação e decisão.

5. Apreciando.

5.1 Das alterações introduzidas pela Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro relativas aos processos judiciais de verificação e graduação de créditos

A decisão recorrida, a fls. 57 a 60 dos autos, *aplicando o artigo 64 do Código de Processo Civil, ex vi artigo 2 e, do Código de Procedimento e Processo Tributário,* determinou, *após trânsito, a baixa dos autos na distribuição e a remessa ao órgão de execução fiscal competente para a verificação e graduação de créditos, art. 245/2 do CPPT, na redacção da Lei 55-A/2010, de 31/12* (cfr. decisão recorrida a fls. 59 e 60 dos autos).

Discorda do decidido o recorrente Ministério Público, alegando que s*endo a reclamação de créditos de data anterior a 1.01.2011, não altera a LOE 2011 a competência para a verificação e graduação de créditos, que continua a ser do Tribunal Tributário, ex vi do artigo 5º do ETAF,* pois que em causa *norma de processo ou tramitação processual e não norma de competência*, pois *o órgão não foi extinto, donde inexiste alteração de competência da nova lei para os casos pendentes; o processo continua a ser judicial (de execução) e há-de ser tramitado até final em tal sede judicial.*

Vejamos.

Questão idêntica à que constitui objecto do presente recurso foi já decidida por Acórdãos deste Supremo tribunal do passado dia 6 de Julho, proferidos nos recursos números 362/11 e 384/11, para cuja profícua fundamentação se remete e cuja decisão – no sentido de que *as alterações legislativas decorrentes da Lei n.º 55-A/2010 não são aplicáveis aos processos judiciais de verificação e graduação de créditos pendentes nos Tribunais Administrativos e Fiscais em 1 de Janeiro de 2011, os quais continuam a seguir a forma processual vigente à data da sua instauração* -, também aqui se acolhe,

pois que estamos integralmente convencidos quer dos argumentos, quer da decisão, o que conduz, inevitavelmente, à procedência do presente recurso.

Daí que, sem mais delongas, haverá que conceder provimento ao recurso, revogar o despacho recorrido, baixando os autos ao tribunal "a quo" para aí prosseguirem, se a tal nada mais obstar.

- Decisão -

6 - Termos em que, face ao exposto, acordam os juízes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em conceder provimento ao recurso, revogar o despacho recorrido e determinar a baixa dos autos ao tribunal recorrido para prosseguimento dos autos, se a tal nada mais obstar.

Sem custas.

Lisboa, 13 de Julho de 2011. — *Isabel Marques da Silva* (relatora) — *Brandão de Pinho — Dulce Neto.*

Acórdão de 13 de Julho de 2011.

Assunto:

Verificação e graduação de créditos. Lei nº. 55-A/2010, de 31.12. Aplicação da lei no tempo.

Sumário:

I — Após as alterações introduzidas no Código de Procedimento e de Processo Tributário pela Lei n.º 55-A/2010, de 31.12, os Tribunais Tributários continuam a ter competência para conhecer da matéria relativa à verificação e graduação de créditos, tendo ocorrido apenas uma alteração da via ou forma processual adequada ao seu conhecimento, que deixou de ser o processo judicial de verificação e graduação de créditos, para ser o processo judicial de reclamação da decisão proferida pelo órgão da execução sobre a matéria, passando, assim, esta reclamação a constituir a forma processual de exercer a tutela jurisdicional no que toca à verificação e graduação de créditos.

II — Quanto à aplicação no tempo da lei processual civil e tributária, a regra é a mesma que vale na teoria geral do direito: a lei nova é de aplicação imediata aos processos pendentes, mas não possui eficácia retroactiva - artigo 12.º, n.º do C.Civil e artigo 12.º, n.º 3 da LGT. Porém, da submissão a esta regra geral exceptua-se o caso de a lei nova ser acompanhada de normas de direito transitório ou de para ela valer uma norma especial, como é o caso da norma contida no n.º 2 do artigo 142º do CPC, que determina que a forma de processo aplicável se determina pela lei vigente à data em que a acção é proposta.

III — Por força dessa norma contida no n.º 2 do artigo 142.º do CPC, que é subsidiariamente aplicável ao contencioso tributário por força do artigo 2.º, alínea e) do CPPT, a nova lei não pode ser aplicada aos processos de verificação e graduação de créditos pendentes nos Tribunais Administrativos e Fiscais em 1 de Janeiro de 2011, os quais continuam a seguir a forma processual vigente à data da sua instauração.

IV — À mesma conclusão se chegaria pela aplicação da norma contida no n.º 3 do artigo 12.º da LGT, na medida em que a aplicação imediata da lei nova aos processos pendentes é susceptível de afectar os direitos e interesses legítimos anteriormente constituídos das partes.

Processo n.º 511/11-30.
Recorrente. Ministério Público.
Recorrido: Rita Casado Arsénio e outros.
Relatora: Exmª. Srª. Consª. Drª. Dulce Neto.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1. O Excelentíssimo Magistrado do Ministério Público recorre para o Supremo Tribunal Administrativo da decisão que o Tribunal Administrativo e Fiscal de Castelo Branco proferiu neste processo de

reclamação de créditos, no sentido de aplicar *«o artigo 64.º do Código de Processo Civil, ex vi artigo 2/e, do Código de Procedimento e de Processo Tributário»* e, por isso, determinar *«a baixa dos autos na distribuição e a remessa ao órgão de execução fiscal competente para a verificação e graduação dos créditos, art.º 245/2 do CPPT, na redacção da Lei 55-A/2010, de 31/12»*.

Rematou as alegações de recurso com as seguintes conclusões:

1. Sendo a reclamação de créditos de data anterior a 1.01.2011;

2. não altera a LOE 2011 a competência para a verificação e graduação de créditos;

3. que continua a ser do Tribunal Tributário.

4. Tal conclusão busca fundamento no artigo 5.º do ETAF.

5. e radica na concepção do preceito como norma de processo ou tramitação processual e não como norma de competência – o órgão não foi extinto, donde decorre que inexiste alteração de competência da nova lei para os casos pendentes; o processo continua a ser judicial (de execução) e há-de ser tramitado até final em tal sede judicial.

6. Pelo exposto, violou a decisão a quo o disposto nos artigos 245.º, n.º 2, do CPPT, na redacção da Lei n.º 55-A/2010, de 31.12, e 5.º do ETAF e 22º da LOFTJ.

7. Assim sendo, revogando tal decisão e determinando a sua substituição por outra que determine a prossecução dos autos neste Tribunal farão Vossas Excelências JUSTIÇA.

1.2. Não foram apresentadas contra-alegações.

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

2. O inconformismo do Recorrente, integrante do objecto do presente recurso jurisdicional, reconduz-se à única questão de saber se a decisão recorrida enferma de erro de interpretação e aplicação do direito ao ter julgado que, face às alterações introduzidas no Código de Procedimento e de Processo Tributário pela Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro, os Tribunais Administrativos e Fiscais deixaram de ter competência para a apreciação e decisão dos processos judiciais de verificação e graduação de créditos e que, por isso, se impunha a remessa de todos os processos pendentes ao órgão de execução para que este procedesse à sua posterior tramitação e decisão.

Fundamenta-se a decisão no entendimento, assumido pelo julgador, de que as alterações introduzidas por essa Lei envolvem a retirada dos processos de verificação e graduação de créditos do âmbito dos poderes de conhecimento judicial e que isso contende com regras relativas à competência do tribunal e com o próprio poder jurisdicional, na medida em que foi suprimido o poder jurisdicional quanto ao conhecimento da matéria de verificação e graduação de créditos, passando a sua apreciação e decisão a caber a uma entidade administrativa.

Como aí se deixou dito, *«(...) a jurisdição [o poder de solucionar os conflitos de interesses, individuais e concretos através do meio processual da verificação e graduação de créditos reclamados] art.º 202/2 da CRP, que compreende o poder de dirimir os conflitos de interesses públicos e privados pelos tribunais, em matéria de verificação e graduação de créditos, ou seja, o poder de proferir sentença de graduação de créditos, a partir de 1 de Janeiro de 2011, por aplicação da Lei 55-A/2010, de 31/12, LOE 2001, foi retirado dos tribunais fiscais, passando a competir ao órgão de execução fiscal, art.º 245/2 do CPPT. (...).*

Sendo a competência judicial a medida da jurisdição [concreta, material] para uma determinada causa, a lei que fixa a medida concreta da jurisdição dos tribunais, a sua competência, embora não tendo natureza de uma lei orgânica, pois não suprime qualquer dos existentes TAF's, nem altera a sua composição ou área territorial, todavia, tem dimensão processual e material, pois atribui aos juízes o conhecimento de questões novas para as quais antes não eram os competentes, o conhecimento da reclamação da graduação de créditos pelo órgão de execução fiscal.

A LOE 2011, o que faz é retirar ao Tribunal tributário e ao juiz o poder de julgar aquela espécie processual judicial, 9ª espécie [cfr. deliberação 825/2005 do CSTAF] designada de verificação e graduação de créditos, que sai da ordem judicial, para ser erigida num novo meio judicial, o da reclamação da decisão de graduação. Assim, ao criar outra competência nova, para o conhecimento da "reclamação da graduação", sempre modifica a sua competência anterior, que por um lado suprime da sua jurisdição e por outro lado cria outra de que inicialmente carecia.».

O Recorrente discorda desta interpretação, advogando, essencialmente, que embora essas alterações legislativas contendam com a competência em razão da matéria dos tribunais, já que *«Antes era do tribunal tributário de 1ª instância a competência para a matéria, passando a sê-lo ora do Órgão de execução fiscal, àquele ficando cometido o tratamento da "reclamação da verificação e graduação de créditos"»*, a questão da sua aplicação no tempo devia ser analisada, não à luz do artigo 64.º do CPC, mas, sim, à luz da *«norma processual»* contida no artigo 5.º do ETAF (e do homólogo artigo 22.º da LOFTJ), segundo o qual *"A competência dos tribunais da jurisdição administrativa e fiscal fixa-se no momento da propositura da causa, sendo irrelevantes as modificações de facto e de direito que ocorram posteriormente"*, pelo que os tribunais tributários continuariam a deter competência para tramitar e decidir os processos de verificação e graduação de créditos instaurados antes de 1 de Janeiro de 2011.

Vejamos.

A questão que cumpre decidir resume-se a saber se perante as alterações legislativas decorrentes da Lei n.º 55-A/2010, com início de vigência em 1 de Janeiro de 2011, os Tribunais Administrativos e Fiscais devem continuar a tramitar e a proferir decisão nos processos judiciais de verificação e graduação de créditos pendentes nessa data, ou se, pelo contrário, esses processos devem ser remetidos ao órgão de execução fiscal para que seja este a proceder à sua posterior tramitação e decisão. Isto porque, face à ausência de norma transitória, têm surgido divergências no entendimento relativo à aplicabilidade imediata do novo regime aos processos de verificação e graduação de créditos pendentes nos Tribunais Administrativos e Fiscais.

Essa Lei alterou os artigos 97.º, alínea o), 151.º, n.º 1, 243.º, 245.º, 247.º e 278.º, todos do Código de Procedimento e de Processo Tributário, do seguinte modo:

− a alínea o) do artigo 97.º eliminou, como espécie processual, o processo judicial tributário de verificação e graduação de créditos, substituindo-o pelo processo judicial tributário de reclamação da decisão da verificação e graduação de créditos;

− o n.º 1 do artigo 151.º eliminou a referência à verificação e graduação de créditos como espécie processual da competência dos tribunais tributários;

− o artigo 243.º, que regulava o prazo para o Representante da Fazenda Pública reclamar os seus créditos no aludido processo judicial, foi revogado;

− os artigos 245.º e 247.º e 278.º vieram estabelecer e disciplinar a nova forma processual de proceder à verificação e graduação de créditos – determinando a sua tramitação dentro do processo executivo, presidida e decidida pelo órgão da execução fiscal, com possibilidade de utilização da reclamação para tribunal da verificação e graduação de créditos realizada por esse órgão.

Esta breve exposição revela as significativas alterações de regime produzidas com a Lei n.º 55-A/2010, e denuncia a vontade do legislador de fazer desaparecer da ordem judiciária a *espécie processual* "verificação e graduação de créditos", que detinha autonomia estrutural relativamente ao processo de execução fiscal (embora funcionalmente subordinado a ele) e que corria como *processo judicial* autónomo no Tribunal Tributário de 1ª instância, classificada na 9ª espécie pela deliberação do Conselho Superior dos Tribunais Administrativos e Fiscais de 30.05.2005 ([1]). E evidencia a opção legislativa de que os actos de verificação e graduação de créditos decorram no seio do processo executivo (que é já um processo de natureza judicial – artigo 103.º da LGT), como fase processual da instância executiva, sendo a sua tramitação realizada pelo órgão da execução, que fará, em primeira linha, a verificação e graduação de créditos, com possibilidade de ulterior reclamação para tribunal pelos interessados, nos termos dos artigos 276.º e 278.º do CPPT, passando, assim, esta reclamação judicial a constituir a via de conhecimento jurisdicional da matéria, isto é, a forma de exercer a tutela jurisdicional no que toca à verificação e graduação de créditos.

Trata-se, pois, de alteração de normas estritamente adjectivas, que dizem respeito à <u>forma ou via processual</u> de proceder à verificação e graduação de créditos no âmbito do processo judicial de execução fiscal, e não de normas respeitantes à *competência* dos tribunais tributários ou de normas que contendam com o poder *jurisdicional* conferido aos magistrados destes tribunais de aplicar o direito aos litígios que surjam no âmbito de processos de execução fiscal, já que estes processos executivos continuam a estar na dependência do juiz do tribunal tributário, mesmo na fase em que correm perante as autoridades administrativas, e ele continua a deter poder jurisdicional para apreciar a matéria da verificação e graduação de créditos (agora através da forma processual da reclamação judicial), embora só após a pronúncia do órgão da execução, e, portanto, através de uma *<u>forma processual</u>* diversa – razão por que se pode continuar a afirmar que as execuções instauradas no serviço de finanças e os inerentes actos de verificação e graduação de créditos continuam a ser da competência do tribunal tributário.

Por esta razão, não podemos aceitar a tese sufragada na decisão recorrida, de que as questionadas alterações tenham retirado a competência aos Tribunais Tributários para apreciação da matéria relativa à verificação e graduação de créditos e que, por isso, tenha de ser convocada a regra constante do artigo 64º do Código de Processo Civil, segundo a qual *"Quando ocorra alteração da lei reguladora da lei da competência considerada relevante quanto aos processos pendentes, o juiz ordena oficiosamente a sua remessa para o tribunal que a nova lei considera competente"*. E, do mesmo modo, não podemos aceitar a aplicabilidade ao caso da regra constante do artigo 5.º do ETAF, que disciplina unicamente questões de competência dos tribunais da jurisdição administrativa e fiscal.

Os Tribunais Tributários continuam a deter *competência* para conhecer de todos os actos lesivos praticados pelo órgão administrativo que dirige a execução fiscal, nomeadamente dos que contendem com a matéria de verificação e graduação de créditos, tendo apenas ocorrido uma alteração da *forma processual* adequada para esse conhecimento, que deixou de ser efectuada através do *processo judicial* de verificação e graduação de créditos, para efectuada através do meio processual de reclamação da decisão proferida pelo órgão da execução sobre a matéria, previsto nos artigos 276.º do CPPT e 103.º, n.º 2 da LGT, e expressamente contemplado como *processo judicial* na nova redacção conferida à alínea o) do artigo 97.º do CPPT.

Desta forma, e tal como acontece em todas as situações em que os interessados se dirigem directamente ao tribunal para colocar uma questão que deve ser previamente colocada no seio do processo executivo e decidida pelo respectivo órgão, com posterior reclamação para tribunal (como acontece, com frequência, com a arguição da falta ou nulidade da citação), o que se verifica é uma situação de *erro na forma de processo* utilizada, e não uma situação de *incompetência* do tribunal ([2]).

Ora, se durante a pendência de um meio processual específico é legalmente instituído um meio processual diverso de exercer um direito (no caso, o direito à verificação e graduação dos créditos reclamados), coloca-se a questão de saber se fica impedido o prosseguimento dos meios processuais já instaurados e pendentes nos tribunais ou se é obrigatório a sua conversão no novo meio processual.

Como se sabe, em matéria de aplicação de lei processual no tempo rege o princípio de que, salvo disposição especial, a *lei processual* ou *adjectiva* é de aplicação imediata mas não retroactiva, princípio que embora não estabelecido no Código de Processe Civil, se extrai do critério geral de que a lei só dispõe para o futuro, contido no artigo 12.º Código Civil. E, nesse seguimento, também o artigo 12.º, n.º 3 da Lei Geral Tributária estabelece que *«As normas sobre procedimento e processo são de aplicação imediata, sem prejuízo das garantias, direitos e interesses legítimos anteriormente constituídos dos contribuintes»*.

O que significa que, quanto à aplicação no tempo da lei processual civil e tributária, a regra é a mesma que vale na teoria geral do direito: a lei nova é de aplicação imediata aos processos pendentes, mas não possui eficácia retroactiva. Ou, como afirmam ANTUNES VARELA, MIGUEL BEZERRA e SAMPAIO E NORA, *in* "*Manual de Processo Civil*", pág. 45, *«a nova lei processual deve aplicar-se imediatamente, não apenas às acções que venham a instaurar-se após a sua entrada em vigor, mas a todos os actos a realizar futuramente, mesmo que tais actos se integrem em acções pendentes, ou seja, em causas anteriormente postas em juízo»*.

Porém, e como explica MIGUEL TEIXEIRA DE SOUSA, *in* "*Estudos Sobre o Novo Processo Civil*", pág. 14, da submissão a esta regra geral exceptua-se, evidentemente, o caso de a lei nova ser acompanhada de normas de direito transitório ou de para ela valer uma norma especial, como sucede, por exemplo, com a norma que determina que a forma dos actos processuais se rege pela lei que vigora no momento em que são praticados (princípio do ***"****tempus regit actum",* instituído no art.º 142º, n.º 1 do CPC), com a norma que determina que a *forma de processo* aplicável se determina pela lei vigente à data em que a acção é proposta (art.º 142.º, n.º 2 do CPC, após a redacção introduzida pelo DL n.º 329-A/95, de 12.12) ([3]), com a norma que estabelece o princípio da estabilização da competência e que determina que a competência se fixa no momento em que a acção se propõe (princípio da "*perpetuatio iurisdictionis*", previsto no art.º 22.º do LOFTJ e no art.º 5.º do ETAF), com a norma que determina que a admissibilidade dos recursos por efeito das alçadas é regulada pela lei em vigor ao tempo em que foi instaurada a acção (art.º 24.º do LOFTJ e art.º 6.º do ETAF) ou com a norma que determina a lei aplicável em matéria de alteração de prazos, contida no artigo 297.º do C.Civil e que a doutrina tem considerado extensível aos prazos processuais ([4]).

O n.º 2 do artigo 142.º do CPC, segundo o qual *"A forma de processo aplicável determina-se pela lei vigente à data em que a acção foi proposta*", é, pois, uma regra de direito especial, que não pode ser confundida com a regra geral da aplicação da lei processual no tempo que vale na teoria geral do direito por força do artigo 12.º, n.º 1 do C.Civil e que obteve acolhimento no artigo 12.º, n.º 3 da LGT.

Como já explicava ALBERTO DOS REIS, *in* "*Comentário ao Código de Processo Civil*", vol. II, págs. 43 e 44, numa altura em que o artigo 142.º dispunha apenas sobre a lei aplicável à forma dos actos, «O artigo 142.º manda regular os actos processuais pela lei que vigorar no momento em que se praticarem. Tem-se dado a esta regra um sentido diferente do que ela comporta. Assim, quando se pretende justificar a aplicação imediata das leis de processo, invoca-se o texto do artigo 142.º. Tal foi, por exemplo, a interpretação dada ao artigo por um despacho do juiz de Espozende (...). Há aqui uma concepção errada do alcance do artigo. Se atentarmos na colocação do artigo 142.º, se o pusermos em correspondência com os textos que o precedem e o seguem, adquirimos a convicção de que ele nada têm que ver com o problema geral da aplicação das leis de processo quanto ao tempo; o que com a disposição se procurou resolver foi somente o problema *particular* da aplicação das leis de processo relativas à *forma* dos actos.

As normas dos artigos 138.º a 149.º são normas gerais e comuns sobre a forma dos actos processuais, ou mais precisamente, sobre a *realização* e *prática* dos actos de processo. No meio de textos desta índole é que aparece encaixado o artigo 142.º. Daí vem que, ao declarar – os actos processuais são regulados pela lei que vigorar no momento em que se praticarem – o artigo quer significar o seguinte: no tocante às *formalidades* que o acto há-de revestir e ao *modo de o praticar*, a lei a aplicar é a que estiver em vigor no momento da realização do acto.».

Deste modo, perante a regra especial contida no n.º 2 do artigo 142.º do CPC, que não colide, como vimos, com a regra geral contida no n.º 3 do artigo 12.º da LGT, e perante a sua aplicação ao processo judicial tributário por força do disposto no artigo 2.º, alínea e) do CPPT, não podem subsistir dúvidas quanto à sua aplicação ao caso vertente.

Com efeito, relativamente à aplicação no tempo, a Lei n.º 55-A/2010 não contém normativo algum que imponha que os processos judiciais de reclamação de créditos pendentes em 1 de Janeiro de 2011 devam abandonar essa forma de processo e ser convolados no novo meio processual instituído por esta Lei, nem se vislumbram quaisquer indícios de que tivesse sido essa a intenção do legislador. Pelo que os processos judiciais de "reclamação de créditos" têm de manter-se e ser levadas até ao fim, por ser essa a via ou forma de processo adequada de exercer o direito à verificação e graduação de créditos à data em que o processo foi instaurado, em conformidade com a regra contida no artigo do 142.º, n.º 2, CPC.

De todo o modo, já antes da introdução dessa regra vertida no n.º 2 do artigo 142.º, a doutrina vinha defendendo que, apesar do princípio geral da aplicação imediata da lei adjectiva, a lei reguladora da *forma de processo* deve ser a que vigora à data da propositura da acção. ANTUNES VARELA, MIGUEL BEZERRA e SAMPAIO E NORA explicavam, na obra citada, a pág. 56, que «No que respeita à forma de processo, atendendo à estrita interligação dos actos (quer das partes, quer do tribunal) que integram cada tipo ou esquema processual, deve entender-se que o processo iniciado sob determinada forma segue essa forma até decisão final. É a solução imposta, em nome da economia processual, pelo respeito devido aos actos praticados no pretérito – respeito substancial, não mero respeito farisaico das fórmulas observadas. E é a que melhor corresponde a uma leitura inteligente da regra basilar aceite no artigo 12.º, n.º 1, do Código Civil. Distinguir na aplicação da lei antiga e da nova lei consoante o grau de adiantamento de cada acção ou dos inconvenientes concretos da aplicação de cada um das leis em confronto é solução que não convém, pela grave incerteza e insegurança a que tal decisionismo se prestaria. A forma de processo deve consequentemente regular-se pela lei vigente à data da propositura da acção.».

Todo o exposto permite concluir que as alterações introduzidas pela Lei n.º 55-A/2010 consistem, essencialmente, numa modificação do *meio processual* de proceder à verificação e graduação de créditos (embora também impliquem uma ampliação da competência do órgão da execução, sem, contudo, abolir ou restringir a competência dos tribunais tributários para a apreciação dessa matéria, pois que esta se mantém através de uma forma processual diferente) e que as mesmas são inaplicáveis aos processos já pendentes nos tribunais tributários à data da sua entrada em vigor, atento o disposto no artigo 142.º, n.º 2 do CPC.

De todo o modo, e ainda que assim não fosse, sempre teria de considerar-se o disposto no n.º 3 do artigo 12.º da LGT, que regula a aplicação da lei processual tributária no tempo e que estipula que *«As normas sobre procedimento e processo são de aplicação imediata, sem prejuízo das garantias, direitos e interesses legítimos anteriormente constituídos dos contribuintes»*. O que significa que embora a lei processual tributária seja, em princípio, de aplicação imediata (aplicando-se a todos os processos que venham a instaurar-se após a sua entrada em vigor e, ainda, a todos os actos processuais a realizar futuramente nos processos já pendentes), ela nunca pode aplicar-se aos processos iniciados anteriormente à sua vigência quando essa aplicabilidade imediata possa afectar garantias, direitos e interesses legítimos anteriormente constituídos dos contribuintes, tendo, nesses casos, o desenvolvimento processual de continuar a ser regulamentado pela lei anterior.

Ora, tendo a lei nova abolido a *forma de processo judicial* de verificação e graduação dos créditos reclamados, substituindo-o pela *forma de processo judicial* de reclamação, é evidente a impossibilidade de aplicação da lei nova aos processos pendentes, na medida em que isso implicaria, em princípio, convolar aquele *meio judicial* para este outro *meio judicial*, o que não é legalmente viável, na medida em que este processo de reclamação exige uma prévia decisão do órgão da execução sobre a matéria, que, no caso, não existe.

E ainda que se entendesse que a aplicação imediata da lei nova aos processos pendentes podia e devia ser feita através da remessa do processo de verificação e graduação de créditos para o Serviço de Finanças, para aí ser tramitado e decidido pelo órgão da execução, de forma a abrir o acesso à via judicial da reclamação, o certo é que isso não pode deixar de afectar os direitos e interesses legítimos anteriormente constituídos das partes, na medida em que implica o abandono forçado de um processo judicial em curso, a inutilização de alguns actos nele praticados (que não valem para a verificação e graduação de créditos como fase processual da instância executiva, como acontece com a taxa de justiça paga e com o parecer emitido pelo Ministério Público), a obrigatoriedade de as partes terem de ir submeter as suas reclamações de créditos à apreciação e decisão de um mero órgão administrativo, e a probabilidade de terem de encetar, depois disso, nova cruzada judicial para acederem à tutela jurisdicional efectiva no que toca à verificação e graduação dos seus créditos.

O que não pode deixar de frustrar as legítimas expectativas das partes de verem a situação resolvida judicialmente de forma imediata e definitiva, através de um órgão **jurisdicional**, dado que era esse o meio processual vigente à data da instauração do processo, vendo-se remetidas para uma processado que é dirigido e concluído por um mero órgão administrativo, com uma provável necessidade de terem de voltar a instaurar novo processo judicial junto do Tribunal. Além de que, a aplicação da lei nova aos processos pendentes é susceptível de provocar um grave atraso na prolação da decisão final sobre a matéria, sobretudo naquelas situações em que os processos pendentes já se encontram prontos para decisão e se torna necessário remetê-los para o Serviço de Finanças, aguardar pela decisão do órgão

administrativo da execução e instaurar, posteriormente, no caso de decisão desfavorável, novo processo judicial, o que inevitavelmente prejudica a situação de todos os credores reclamantes.

De todo o exposto resulta, em síntese, que as alterações legislativas decorrentes da Lei n.º 55-A/2010 não são aplicáveis aos processos judiciais de verificação e graduação de créditos pendentes nos Tribunais Administrativos e Fiscais em 1 de Janeiro de 2011, os quais continuam a seguir a forma processual vigente à data da sua instauração.

4. Nestes termos, e com os expostos fundamentos, acordam os juízes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em conceder provimento ao recurso, revogar o despacho recorrido e determinar a baixa dos autos ao tribunal recorrido para prosseguimento dos autos, se a tal nada mais obstar.

Sem custas.

Lisboa, 13 de Julho de 2011. — *Dulce Manuel Neto* (relatora) — *Valente Torrão — António Calhau.*

([1]) *(Cfr. D.R. II Série, de 16 de Junho de 2005)*

([2]) *(Como se pode constatar pelas inúmeras decisões proferidas pelos tribunais nesse tipo de situações, e de que constituem exemplo as proferidas pela Secção de Contencioso Tributário do STA em 17.03.2004, recurso n.º 929/03, em 18.09.2008, recurso n.º 440/08, em 2.04.2008, recurso n.º 953/07, em 25.03.2009, recurso n.º 923/08, em 12/01/2011, recurso n.º 969/10.)*

([3]) *(O art. 142.º do CPC, na sua redacção anterior ao DL n.º 329-A/95, de 12-12, fixava apenas a lei reguladora da forma dos actos - actual n.º 1 - e não definia a lei reguladora da forma do processo – actual n.º 2.)*

([4]) *(Cfr. ANTUNES VARELA, MIGUEL BEZERRA e SAMPAIO E NORA, in obra citada, pág. 61.)*

Acórdão de 13 de Julho de 2011.

Assunto:

Verificação e graduação de créditos. Lei n.º 55-A/2010, de 31/12. Aplicação da lei no tempo.

Sumário:

I — Relativamente aos processos de verificação e graduação de créditos pendentes nos Tribunais Tributários até à entrada em vigor da Lei n.º 55-A/2010, de 31/12 (OGE de 2011) e das consequentes alterações por ela introduzidas no CPPT, aqueles Tribunais continuam a ser competentes para tramitar e conhecer das matérias relativas à verificação e graduação de créditos, pois que as ditas alterações se reconduzem apenas à alteração da via ou forma processual adequada ao conhecimento das ditas matérias (a forma processual adequada deixou de ser o processo judicial de verificação e graduação de créditos e passou a ser o processo judicial de reclamação da decisão proferida pelo órgão da execução sobre a matéria) ficando esta última (reclamação) a constituir a forma processual de exercer a tutela jurisdicional no que respeita à verificação e graduação de créditos.

II — Em termos de aplicação no tempo da lei processual civil e tributária, a regra é a de que a lei nova é de aplicação imediata aos processos pendentes, mas não possui eficácia retroactiva — art. 12.º, n.º 2 do CCivil e art. 12.º, n.º 3 da LGT — exceptuando-se o caso de a lei nova ser acompanhada de normas de direito transitório ou de para ela valer uma norma especial, como é o caso da norma contida no n.º 2 do art. 142.º do CPC, que determina que a forma de processo aplicável se determina pela lei vigente à data em que a acção é proposta.

III — Reconduzindo-se, como ficou dito, as alterações introduzidas pela Lei n.º 55.º-A/2010, a mera alteração da forma processual adequada ao conhecimento da matéria de verificação e graduação de créditos, é por força daquela norma especial contida no n.º 2 do art. 142.º do CPC (subsidiariamente aplicável ao contencioso tributário por força do art. 2.º, alínea e) do CPPT), que a nova lei não pode ser aplicada aos processos de verificação e graduação de créditos pendentes nos Tribunais Administrativos e Fiscais em 1/1/2011, os quais continuam a seguir a forma processual vigente à data da sua instauração.

IV — A idêntica conclusão se chegaria pela aplicação da norma contida no n.º 3 do art. 12.º da LGT, na medida em que a aplicação imediata da lei nova aos processos pendentes é susceptível de afectar os direitos e interesses legítimos anteriormente constituídos das partes.

Processo n.º: 521/11-30.
Recorrente: Ministério Público.
Recorrido: José Francisco Rosa Carmo e outros.
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. Casimiro Gonçalves.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

RELATÓRIO

1.1 — O Exmo. Magistrado do MP junto do TAF de Castelo Branco, recorre da decisão que aí proferida no presente processo de verificação e graduação de créditos ali a correr termos sob o n.º 219/10.6BECTB, ordenou a remessa dos autos ao órgão de execução fiscal, para aí serem tramitados, face às alterações processuais decorrentes da Lei n.º 55-A/2010, de 31/12.

1.2 — O recorrente remata as alegações do recurso formulando as Conclusões seguintes:

1 — Sendo a reclamação de créditos de data anterior a 1.01.2011,

2 — não altera a LOE 2011 a competência para a verificação e graduação de créditos,

3 — que continua a ser do Tribunal Tributário.

4 — Tal conclusão busca fundamento no artigo 5.º do ETAF

5 — e radica na concepção do preceito como norma de processo ou tramitação processual e não como norma de competência — o órgão não foi extinto, donde inexiste alteração de competência da nova lei para os casos pendentes; o processo continua a ser judicial (de execução) e há-de ser tramitado até final em tal sede judicial.

6 — Pelo exposto, violou a decisão a quo o disposto nos artigos 245.º, n.º 2, do CPPT, na redacção da Lei n.º 55-A/2010, de 31.12, e 5.º do ETAF — 22.º da LOFTJ.

7 — Assim sendo, revogando tal decisão e determinando a sua substituição por outra que determine a prossecução dos autos neste Tribunal, farão Vossas Excelências Justiça.

1.3 — Não foram apresentadas contra-alegações e corridos os vistos legais, cabe decidir.

FUNDAMENTOS

A decisão recorrida é do teor seguinte:

«Assunto:

Os tribunais da jurisdição fiscal são órgãos de soberania com competência para administrar a justiça em nome do povo, nos litígios emergentes das relações jurídicas fiscais, art. 1º do ETAF [Lei 13/2002, de 19/2], não podendo, no julgamento, aplicar normas que infrinjam o disposto na Constituição ou os princípios nela consagrados, art. 1.º/2 do ETAF.

O ETAF é diploma com cariz "judiciário" e não processual, que tem como objecto a disciplina da organização e funcionamento dos tribunais (fiscais), não se tratando de uma lei processual, que cuide da instauração, do desenvolvimento e da extinção da instância fiscal mas uma lei judiciária que delimita as causas cujo julgamento cabe aos TAF impondo a conclusão de que "as causas jurídico fiscais só saem da esfera dos tribunais tributários se uma lei dispuser [validamente] em sentido contrário, adaptação do comentário de Mário e Rodrigo Esteves de Oliveira, Código de Processo nos Tribunais Administrativos, Vol. I, Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais, anotados, Almedina, pág. 20.

Sendo os tribunais tributários, órgãos da jurisdição fiscal, art. 8.º-c, ETAF, com sede e áreas de jurisdição determinadas por decreto lei, são instalados por portaria do Ministro da Justiça, e funcionam com juiz singular, 45.º/1/3 e 46.º/1 ETAF [entendendo-se como juiz, aquele concreto órgão que resolve litígios, conflitos de interesses e tem o dever de administrar justiça proferindo despacho ou sentença sobre as matérias pendentes, art. 156.º/1 do CPC].

Cabem no âmbito da jurisdição fiscal a apreciação dos litígios que tenham nomeadamente por objecto a tutela de direitos fundamentais, dos direitos e interesses dos particulares directamente fundados em normas de direito fiscal ou decorrentes de actos jurídicos praticados ao abrigo de disposições de direito fiscal, art. 4.º/1-a, ETAF.

Tendo em conta que a competência dos tribunais da jurisdição fiscal se fixa no momento da propositura da causa, e que são irrelevantes as modificações de facto e de direito que ocorram posteriormente, art. 5.º/1 do ETAF.

E tendo em conta que na competência dos tribunais tributários, antes da alteração da LOE 2011, cabiam os processos de "verificação e graduação de créditos", art. 49.º/1-d, do ETAF, processo judicial fiscal classificado na 9.ª espécie, cfr. deliberação n.º 825/2005 do CSTAF, DR II Série, n.º 11, pág. 8921.

Tendo em atenção que desde o dia 1 de Janeiro de 2011, o julgamento da questão material dos processos de "verificação e graduação de créditos" foi retirada do âmbito dos poderes de conhecimento judicial, não unicamente por ter sido alterada a regra da sua competência, mas por ser retirada do poder

Jurisdicional a própria matéria da graduação, que cabe agora a uma entidade administrativa, o órgão de execução nos processos de execução fiscal, ou seja, aos chefes dos serviços de finanças, art. 149.º do CPPT.

Deste modo, a jurisdição [o poder de solucionar os conflitos de interesses, individuais e concretos através do meio processual da verificação e graduação de créditos reclamados] art. 202.º/2 da CRP, que compreende o poder de dirimir os conflitos de interesses públicos e privados, pelos tribunais, em matéria de verificação e graduação de créditos, ou seja, o poder de proferir sentença de graduação de créditos, a partir de 1 de Janeiro de 2011, por aplicação da Lei 55-A/2010, de 31/12, LOE 2011, foi retirado dos tribunais fiscais, passando a competir ao órgão de execução fiscal, art. 245.º/2 do CPPT.

Mantendo, embora, a execução fiscal a sua natureza judicial, sem prejuízo da participação dos órgãos da administração tributária nos actos que não tenham natureza jurisdicional, art. 103.º/1 da LGT, e sendo garantido aos interessados o direito de reclamação para o juiz da execução fiscal dos actos materialmente administrativos praticados por órgãos da administração tributária, nos termos do número anterior, a atribuição do poder de decisão quanto à matéria da graduação dos créditos reclamados ao órgão de execução fiscal, integrando tal acto na sua esfera de decisão, desjurisdicionaliza o acto de graduação em acto administrativo, acto não jurisdicional.

A alteração da LOE 2011, implica, deste modo, o desaparecimento da ordem judiciária, da espécie processual "verificação e graduação de créditos", criando um novo meio processual jurisdicional, o processo judicial tributário de "reclamação da verificação e graduação de créditos", art. 49.º/1-d, do ETAF, art. 97.º/1.º, do CPPT, com a consequente atribuição de competência de que inicialmente juiz tributário carecia.

Esta alteração da natureza jurídica do acto, afecta o poder jurisdicional de graduação, passando o juiz a poder decidir, art. 151.º/1 do CPPT, "a reclamação dos actos praticados pelos órgãos da execução fiscal", ou seja, um tipo novo de acto do órgão da execução que se lhe acrescenta de "reclamação da verificação e graduação de créditos", art. 97.º/1 do CPPT, a que a LOE 2011 confere natureza de processo urgente, com efeito suspensivo do acto administrativo de graduação dos créditos, art. 245.º/3/4 do CPPT.

Não existindo qualquer norma transitória de aplicação da LOE 2011 no tempo, entende-se que a lei de Orçamento é de aplicação imediata, a partir da data em que entra em vigor, o dia l de Janeiro de 2011, arts 1.º/1/2, 2.º/1 e 3.º/2-a, da Lei 74/98 de 11/11, com a redacção da Lei 47/2007 de 24/8, e 187.º da LOE 2011, por isso, aplica-se aos processos pendentes, ainda sem decisão judicial de graduação dos créditos, todo o conjunto das alterações introduzidas pela LOE 2011, que constam do capítulo XV, procedimento, processo tributário e outras disposições, na secção II, operada pelo art. 126.º, nos artigos 97.º, 150º, 151º, 185º, 245º, 247º, 248º, 252º, 256º e 278º do Código de Procedimento e de Processo Tributário e pelo art. 129.º ao ETAF.

Pelo exposto,

Concluindo que a lei nova é aplicável a situações jurídicas não resolvidas definitivamente, reguladas por normas diferentes do momento do seu surgimento, como siti-ge da publicação da LOE 2011, que fixa novas consequências para os mesmos factos jurídicos, deve ser de aplicação imediata, por atribuir ao juiz competência de que inicialmente carecia, em termos que conflituam com as normas anteriores que regiam o regime processual e, assim, atingindo e aplicando-se às causas já instauradas mas ainda não julgadas com trânsito em julgado e, regendo imediatamente todos os termos processuais subsequentes, concluo que os processos existentes em tramitação e pendentes sem sentença de graduação de créditos seguem os termos da lei nova.

A LOE 2011, pela sua natureza formal e orgânica, assumiu outras e novas razões de interesse público, fixando normativamente que o interesse público a cumprir pela fazenda nacional e o interesse dos credores reclamantes, são melhor protegidos, com as decisões dos chefes dos serviços de finanças, em matéria de graduação dos créditos concorrentes, reclamados, com os da FN no processo de execução fiscal.

Também por razões de interesse instrumental, entendeu a LOE 2011, que o melhor modo de defender as graduações, em concursos de créditos, nos processos de execução fiscal, passa a ser pela via administrativa, sem que os direitos a graduar sejam, afectados pelo conflito de interesses a dirimir que a surgirem serão resolvidos pela via de um novo meio processual, o da reclamação da graduação de créditos, segundo o modelo da reclamação dos actos urgentes dos órgãos de execução fiscal.

Entendo, pois, que o princípio geral de que a lei rege para o futuro, atinge os processos de verificação e graduação de créditos, ainda sem sentença de graduação, que se achem pendentes nos tribunais, sendo imediatamente aplicável aos actos processuais a praticar, entre os quais "o acto final de graduação", que antes era "a sentença de graduação", e agora é uma decisão administrativa, por estar doravante abrangido pela LOE 2011, na medida em que este Lei alterou a pessoa jurídica competente para o produzir, já não com a natureza jurídica de sentença, mas de decisão em matéria tributária, e portanto, deve incluir todas as situações ainda não decididas por decisão judicial, isto é, os processos pendentes, sem sentença de graduação de créditos.

Sendo a competência judicial a medida da jurisdição [concreta, material] para uma determinada causa, a lei que fixa a medida concreta da jurisdição dos tribunais, a sua competência, embora não tendo natureza de uma lei orgânica, pois não suprime qualquer dos existentes TAF's, nem altera a sua composição ou área territorial, todavia, tem dimensão processual e material, pois atribui aos juízes o conhecimento de questões novas para as quais antes não eram os competentes, o conhecimento da reclamação da graduação de créditos pelo órgão de execução fiscal.

A LOE 2011, o que faz é retirar ao Tribunal tributário e ao juiz o poder de julgar aquela espécie processual judicial, 9.ª espécie, [cfr. deliberação 825/2005 do CSTAF] designada de verificação e graduação de créditos, que sai da ordem judicial, para ser erigida num novo meio Judicial, o da reclamação da decisão de graduação.

Assim, ao criar outra competência nova, para o conhecimento da "reclamação da graduação", sempre modifica a sua competência anterior, que por um lado suprime da sua jurisdição e por outro lado cria outra de que inicialmente carecia.

Deste modo,

As questões de graduação de créditos ainda não decididas, devem se apreciadas pelo órgão agora declarado, a partir de 1 de Janeiro de 2011, competente, mesmo em todas as causas pendentes, por aplicação imediata do art. 64.º CPC, "ocorrendo alteração da lei reguladora da competência considerada relevante quanto aos processos pendentes, o juiz ordena oficiosamente a sua remessa para o tribunal que a nova lei considere competente".

A norma que rege a perpetuatio fori ou jurisdicionis, na jurisdição tributária, art. 5.º/1 do ETAF, "a competência dos tribunais da jurisdição administrativa e fiscal fixa-se no momento da propositura da causa, sendo irrelevantes as modificações de facto e de direito, ocorridas posteriormente" não se deve aplicar, pois deixa de existir acção de verificação e graduação de créditos, desaparece a espécie, o tipo específico de processo, que passa a ser um procedimento administrativo, da competência de um órgão da AF, art. 245.º/2 do CPPT, e deste modo, por se não se verificar uma mera modificação [irrelevante] da competência, pela lei nova, mas porque, enquanto se verifica o desaparecimento de uma espécie de processo judicial, que é doravante transformado na sua natureza e relegado para um mero "procedimento" de graduação de créditos, da competência de um órgão administrativo, surge a consequente atribuição de "uma nova competência" ao juiz que dela carecia.

Pelo exposto, aplicando o artigo 64.º do Código de Processo Civil, ex vi artigo 2.º-e, do Código de Procedimento e Processo Tributário, determino, após trânsito, a baixa dos autos na distribuição e a remessa ao órgão de execução fiscal competente para a verificação e graduação de créditos, art. 245.º/2 do CPPT, na redacção da Lei 55-A/2010, de 31/12.

Sem custas.»

3.1 — Do transcrito despacho resulta que o mesmo, desaplicando o disposto no art. 5.º do ETAF e apelando ao disposto no art. 64.º do CPC, conclui que deverão ter-se como de aplicação imediata as alterações processuais decorrentes da Lei que aprova o OGE para o ano de 2011 (Lei n.º 55-A/2010 de 31-12), ora em causa, pois deixa de existir acção de verificação e graduação de créditos (desaparece a espécie, o tipo específico de processo, que passa a ser um procedimento administrativo, da competência de um órgão da AF — art. 245.º/2 do CPPT), sendo que não se verifica, por parte da lei nova, apenas uma mera modificação da competência, antes surgindo a atribuição de "uma nova competência" ao juiz que dela carecia.

Por isso e em consequência, o despacho recorrido determinou, após trânsito, a baixa dos autos na distribuição e a remessa ao órgão de execução fiscal competente para a verificação e graduação de créditos — art. 245.º, n.º 2 do CPPT, na redacção da Lei 55-A/2010, de 31/12.

3.2 — Deste entendimento discorda o recorrente Ministério Público, alegando que a citada Lei n.º 55-A/2010, de 31/12, não altera a competência para a verificação e graduação de créditos, a qual continua a ser do Tribunal Tributário, ex vi do art. 5.º do ETAF, sendo que, tratando-se além de normas processo ou tramitação processual e não de normas de competência (o órgão não foi extinto) inexiste alteração de competência da nova lei para os casos pendentes: o processo continua a ser judicial (de execução) e há-de ser tramitado até final em tal sede judicial.

3.3 — A questão a decidir e objecto do presente recurso é, portanto, a de saber se a decisão recorrida enferma de erro de interpretação e aplicação do direito ao ter julgado que, face às alterações introduzidas no CPPT pela Lei n.º 55-A/2010, de 31/12, os Tribunais Administrativos e Fiscais deixaram de ter competência para a apreciação e decisão dos processos judiciais de verificação e graduação de créditos e que, por isso, se impõe a remessa de todos os processos pendentes, desta espécie, ao órgão de execução para que este proceda à sua posterior tramitação e decisão.

Vejamos.

4 — Questão idêntica à que constitui objecto do presente recurso foi já decidida nos recentes acórdãos deste STA, de 6/7/2011, proferidos nos recs. n.os 362/11 e 384/11, para cuja proficiente fundamentação se remete e cuja decisão ***(no sentido de que as alterações legislativas decorrentes da Lei n.º 55-A/2010 não são aplicáveis aos processos judiciais de verificação e graduação de créditos***

pendentes nos Tribunais Administrativos e Fiscais em 1 de Janeiro de 2011, os quais continuam a seguir a forma processual vigente à data da sua instauração), também aqui se acolhe, por com essas fundamentação e decisão concordarmos integralmente, o que conduz, inevitavelmente, à procedência do presente recurso.

Daí que, sem necessidade de mais considerações e remetendo para tal fundamentação, se deva dar provimento ao presente recurso e revogar a decisão recorrida com a consequentemente baixa dos autos ao Tribunal "a quo" para aí prosseguirem os seus ulteriores termos, se a tanto nada mais obstar.

DECISÃO

Nestes termos, acorda-se em, dando provimento ao recurso, revogar a decisão recorrida e, consequentemente, ordenar a baixa dos autos ao Tribunal "a quo" para aí prosseguirem os seus ulteriores termos, se a tanto nada mais obstar.

Sem custas.

Lisboa, 13 de Julho de 2011. — *Casimiro Gonçalves* (relator) — *António Calhau — Isabel Marques da Silva.*

Acórdão de 13 de Julho de 2011.

Assunto:

Verificação e graduação de créditos. Lei n.º 55-A/2010, de 31.12. Aplicação da lei no tempo.

Sumário:

I — Após as alterações introduzidas no Código de Procedimento e de Processo Tributário pela Lei n.º 55-A/2010, de 31.12, os Tribunais Tributários continuam a ter competência para conhecer da matéria relativa à verificação e graduação de créditos, tendo ocorrido apenas uma alteração da via ou forma processual adequada ao seu conhecimento, que deixou de ser o processo judicial de verificação e graduação de créditos, para ser o processo judicial de reclamação da decisão proferida pelo órgão da execução sobre a matéria, passando, assim, esta reclamação a constituir a forma processual de exercer a tutela jurisdicional no que toca à verificação e graduação de créditos.

II — Quanto à aplicação no tempo da lei processual civil e tributária, a regra é a mesma que vale na teoria geral do direito: a lei nova é de aplicação imediata aos processos pendentes, mas não possui eficácia retroactiva - artigo 12.º, n.º do C.Civil e artigo 12.º, n.º 3 da LGT. Porém, da submissão a esta regra geral exceptua-se o caso de a lei nova ser acompanhada de normas de direito transitório ou de para ela valer uma norma especial, como é o caso da norma contida no n.º 2 do artigo 142º do CPC, que determina que a forma de processo aplicável se determina pela lei vigente à data em que a acção é proposta.

III — Por força dessa norma contida no n.º 2 do artigo 142.º do CPC, que é subsidiariamente aplicável ao contencioso tributário por força do artigo 2.º, alínea e) do CPPT, a nova lei não pode ser aplicada aos processos de verificação e graduação de créditos pendentes nos Tribunais Administrativos e Fiscais em 1 de Janeiro de 2011, os quais continuam a seguir a forma processual vigente à data da sua instauração.

IV — À mesma conclusão se chegaria pela aplicação da norma contida no n.º 3 do artigo 12.º da LGT, na medida em que a aplicação imediata da lei nova aos processos pendentes é susceptível de afectar os direitos e interesses legítimos anteriormente constituídos das partes.

Processo n.º 522/11-30.
Recorrente. Ministério Público.
Recorrido: Pedro António da Silva Fontainha e outros.
Relatora: Exmª. Srª. Consª. Drª. Dulce Neto.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1. O Excelentíssimo Magistrado do Ministério Público recorre para o Supremo Tribunal Administrativo da decisão que o Tribunal Administrativo e Fiscal de Castelo Branco proferiu neste processo de reclamação de créditos, no sentido de aplicar *«o artigo 64.º do Código de Processo Civil, ex vi artigo 2/e, do Código de Procedimento e de Processo Tributário»* e, por isso, determinar *«a baixa dos autos na distribuição e a remessa ao órgão de execução fiscal competente para a verificação e graduação dos créditos, art.º 245/2 do CPPT, na redacção da Lei 55-A/2010, de 31/12»*.

Rematou as alegações de recurso com as seguintes conclusões:

1. Sendo a reclamação de créditos de data anterior a 1.01.2011;

2. não altera a LOE 2011 a competência para a verificação e graduação de créditos;

3. que continua a ser do Tribunal Tributário.

4. Tal conclusão busca fundamento no artigo 5.º do ETAF.

5. e radica na concepção do preceito como norma de processo ou tramitação processual e não como norma de competência – o órgão não foi extinto, donde decorre que inexiste alteração de competência da nova lei para os casos pendentes; o processo continua a ser judicial (de execução) e há-de ser tramitado até final em tal sede judicial.

6. Pelo exposto, violou a decisão a quo o disposto nos artigos 245.º, n.º 2, do CPPT, na redacção da Lei n.º 55-A/2010, de 31.12, e 5.º do ETAF e 22º da LOFTJ.

7. Assim sendo, revogando tal decisão e determinando a sua substituição por outra que determine a prossecução dos autos neste Tribunal farão Vossas Excelências JUSTIÇA.

1.2. Não foram apresentadas contra-alegações.

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

2. O inconformismo do Recorrente, integrante do objecto do presente recurso jurisdicional, reconduz-se à única questão de saber se a decisão recorrida enferma de erro de interpretação e aplicação do direito ao ter julgado que, face às alterações introduzidas no Código de Procedimento e de Processo Tributário pela Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro, os Tribunais Administrativos e Fiscais deixaram de ter competência para a apreciação e decisão dos processos judiciais de verificação e graduação de créditos e que, por isso, se impunha a remessa de todos os processos pendentes ao órgão de execução para que este procedesse à sua posterior tramitação e decisão.

Fundamenta-se a decisão no entendimento, assumido pelo julgador, de que as alterações introduzidas por essa Lei envolvem a retirada dos processos de verificação e graduação de créditos do âmbito dos poderes de conhecimento judicial e que isso contende com regras relativas à competência do tribunal e com o próprio poder jurisdicional, na medida em que foi suprimido o poder jurisdicional quanto ao conhecimento da matéria de verificação e graduação de créditos, passando a sua apreciação e decisão a caber a uma entidade administrativa.

Como aí se deixou dito, *«(...) a jurisdição [o poder de solucionar os conflitos de interesses, individuais e concretos através do meio processual da verificação e graduação de créditos reclamados] art.º 202/2 da CRP, que compreende o poder de dirimir os conflitos de interesses públicos e privados pelos tribunais, em matéria de verificação e graduação de créditos, ou seja, o poder de proferir sentença de graduação de créditos, a partir de 1 de Janeiro de 2011, por aplicação da Lei 55-A/2010, de 31/12, LOE 2001, foi retirado dos tribunais fiscais, passando a competir ao órgão de execução fiscal, art.º 245/2 do CPPT. (...).*

Sendo a competência judicial a medida da jurisdição [concreta, material] para uma determinada causa, a lei que fixa a medida concreta da jurisdição dos tribunais, a sua competência, embora não tendo natureza de uma lei orgânica, pois não suprime qualquer dos existentes TAF's, nem altera a sua composição ou área territorial, todavia, tem dimensão processual e material, pois atribui aos juízes o conhecimento de questões novas para as quais antes não eram os competentes, o conhecimento da reclamação da graduação de créditos pelo órgão de execução fiscal.

A LOE 2011, o que faz é retirar ao Tribunal tributário e ao juiz o poder de julgar aquela espécie processual judicial, 9ª espécie [cfr. deliberação 825/2005 do CSTAF] designada de verificação e graduação de créditos, que sai da ordem judicial, para ser erigida num novo meio judicial, o da reclamação da decisão de graduação. Assim, ao criar outra competência nova, para o conhecimento da "reclamação da graduação", sempre modifica a sua competência anterior, que por um lado suprime da sua jurisdição e por outro lado cria outra de que inicialmente carecia.».

O Recorrente discorda desta interpretação, advogando, essencialmente, que embora essas alterações legislativas contendam com a competência em razão da matéria dos tribunais, já que *«Antes era do tribunal tributário de 1ª instância a competência para a matéria, passando a sê-lo ora do Órgão de execução fiscal, àquele ficando cometido o tratamento da "reclamação da verificação e graduação de créditos"»*, a questão da sua aplicação no tempo devia ser analisada, não à luz do artigo 64.º do CPC, mas, sim, à luz da *«norma processual»* contida no artigo 5.º do ETAF (e do homólogo artigo 22.º da LOFTJ), segundo o qual *"A competência dos tribunais da jurisdição administrativa e fiscal fixa-se no momento da propositura da causa, sendo irrelevantes as modificações de facto e de direito que ocorram*

posteriormente", pelo que os tribunais tributários continuariam a deter competência para tramitar e decidir os processos de verificação e graduação de créditos instaurados antes de 1 de Janeiro de 2011.

Vejamos.

A questão que cumpre decidir resume-se a saber se perante as alterações legislativas decorrentes da Lei n.º 55-A/2010, com início de vigência em 1 de Janeiro de 2011, os Tribunais Administrativos e Fiscais devem continuar a tramitar e a proferir decisão nos processos judiciais de verificação e graduação de créditos pendentes nessa data, ou se, pelo contrário, esses processos devem ser remetidos ao órgão de execução fiscal para que seja este a proceder à sua posterior tramitação e decisão. Isto porque, face à ausência de norma transitória, têm surgido divergências no entendimento relativo à aplicabilidade imediata do novo regime aos processos de verificação e graduação de créditos pendentes nos Tribunais Administrativos e Fiscais.

Essa Lei alterou os artigos 97.º, alínea o), 151.º, n.º 1, 243.º, 245.º, 247.º e 278.º, todos do Código de Procedimento e de Processo Tributário, do seguinte modo:

- a alínea o) do artigo 97.º eliminou, como espécie processual, *o processo judicial tributário* de verificação e graduação de créditos, substituindo-o pelo *processo judicial tributário* de reclamação da decisão da verificação e graduação de créditos;
- o n.º 1 do artigo 151.º eliminou a referência à verificação e graduação de créditos como espécie processual da competência dos tribunais tributários;
- o artigo 243.º, que regulava o prazo para o Representante da Fazenda Pública reclamar os seus créditos no aludido processo judicial, foi revogado;
- os artigos 245.º e 247.º e 278.º vieram estabelecer e disciplinar a nova forma processual de proceder à verificação e graduação de créditos – determinando a sua tramitação dentro do processo executivo, presidida e decidida pelo órgão da execução fiscal, com possibilidade de utilização da reclamação para tribunal da verificação e graduação de créditos realizada por esse órgão.

Esta breve exposição revela as significativas alterações de regime produzidas com a Lei n.º 55-A/2010, e denuncia a vontade do legislador de fazer desaparecer da ordem judiciária a *espécie processual* "verificação e graduação de créditos", que detinha autonomia estrutural relativamente ao processo de execução fiscal (embora funcionalmente subordinado a ele) e que corria como *processo judicial* autónomo no Tribunal Tributário de 1ª instância, classificada na 9ª espécie pela deliberação do Conselho Superior dos Tribunais Administrativos e Fiscais de 30.05.2005 ([1]). E evidencia a opção legislativa de que os actos de verificação e graduação de créditos decorram no seio do processo executivo (que é já um processo de natureza judicial – artigo 103.º da LGT), como fase processual da instância executiva, sendo a sua tramitação realizada pelo órgão da execução, que fará, em primeira linha, a verificação e graduação de créditos, com possibilidade de ulterior reclamação para tribunal pelos interessados, nos termos dos artigos 276.º e 278.º do CPPT, passando, assim, esta reclamação judicial a constituir a via de conhecimento jurisdicional da matéria, isto é, a forma de exercer a tutela jurisdicional no que toca à verificação e graduação de créditos.

Trata-se, pois, de alteração de normas estritamente adjectivas, que dizem respeito à <u>forma ou via processual</u> de proceder à verificação e graduação de créditos no âmbito do processo judicial de execução fiscal, e não de normas respeitantes à *competência* dos tribunais tributários ou de normas que contendam com o poder *jurisdicional* conferido aos magistrados destes tribunais de aplicar o direito aos litígios que surjam no âmbito de processos de execução fiscal, já que estes processos executivos continuam a estar na dependência do juiz do tribunal tributário, mesmo na fase em que correm perante as autoridades administrativas, e ele continua a deter poder jurisdicional para apreciar a matéria da verificação e graduação de créditos (agora através da forma processual da reclamação judicial), embora só após a pronúncia do órgão da execução, e, portanto, através de uma <u>*forma processual*</u> diversa – razão por que se pode continuar a afirmar que as execuções instauradas no serviço de finanças e os inerentes actos de verificação e graduação de créditos continuam a ser da competência do tribunal tributário.

Por esta razão, não podemos aceitar a tese sufragada na decisão recorrida, de que as questionadas alterações tenham retirado a competência aos Tribunais Tributários para apreciação da matéria relativa à verificação e graduação de créditos e que, por isso, tenha de ser convocada a regra constante do artigo 64º do Código de Processo Civil, segundo a qual *"Quando ocorra alteração da lei reguladora da lei da competência considerada relevante quanto aos processos pendentes, o juiz ordena oficiosamente a sua remessa para o tribunal que a nova lei considera competente"*. E, do mesmo modo, não podemos aceitar a aplicabilidade ao caso da regra constante do artigo 5.º do ETAF, que disciplina unicamente questões de competência dos tribunais da jurisdição administrativa e fiscal.

Os Tribunais Tributários continuam a deter *competência* para conhecer de todos os actos lesivos praticados pelo órgão administrativo que dirige a execução fiscal, nomeadamente dos que contendem com a matéria de verificação e graduação de créditos, tendo apenas ocorrido uma alteração da *forma processual* adequada para esse conhecimento, que deixou de ser efectuada através do *processo judicial* de verificação e graduação de créditos, para efectuada através do meio processual de reclamação da decisão proferida pelo órgão da execução sobre a matéria, previsto nos artigos 276.º do CPPT e 103.º,

n.º 2 da LGT, e expressamente contemplado como *processo judicial* na nova redacção conferida à alínea o) do artigo 97.º do CPPT.

Desta forma, e tal como acontece em todas as situações em que os interessados se dirigem directamente ao tribunal para colocar uma questão que deve ser previamente colocada no seio do processo executivo e decidida pelo respectivo órgão, com posterior reclamação para tribunal (como acontece, com frequência, com a arguição da falta ou nulidade da citação), o que se verifica é uma situação de *erro na forma de processo* utilizada, e não uma situação de *incompetência* do tribunal ([2]).

Ora, se durante a pendência de um meio processual específico é legalmente instituído um meio processual diverso de exercer um direito (no caso, o direito à verificação e graduação dos créditos reclamados), coloca-se a questão de saber se fica impedido o prosseguimento dos meios processuais já instaurados e pendentes nos tribunais ou se é obrigatório a sua conversão no novo meio processual.

Como se sabe, em matéria de aplicação de lei processual no tempo rege o princípio de que, salvo disposição especial, a *lei processual* ou *adjectiva* é de aplicação imediata mas não retroactiva, princípio que embora não estabelecido no Código de Processe Civil, se extrai do critério geral de que a lei só dispõe para o futuro, contido no artigo 12.º Código Civil. E, nesse seguimento, também o artigo 12.º, n.º 3 da Lei Geral Tributária estabelece que *«As normas sobre procedimento e processo são de aplicação imediata, sem prejuízo das garantias, direitos e interesses legítimos anteriormente constituídos dos contribuintes»*.

O que significa que, quanto à aplicação no tempo da lei processual civil e tributária, a regra é a mesma que vale na teoria geral do direito: a lei nova é de aplicação imediata aos processos pendentes, mas não possui eficácia retroactiva. Ou, como afirmam ANTUNES VARELA, MIGUEL BEZERRA e SAMPAIO E NORA, *in* "*Manual de Processo Civil*", pág. 45, *«a nova lei processual deve aplicar-se imediatamente, não apenas às acções que venham a instaurar-se após a sua entrada em vigor, mas a todos os actos a realizar futuramente, mesmo que tais actos se integrem em acções pendentes, ou seja, em causas anteriormente postas em juízo».*

Porém, e como explica MIGUEL TEIXEIRA DE SOUSA, *in* "*Estudos Sobre o Novo Processo Civil*", pág. 14, da submissão a esta regra geral exceptua-se, evidentemente, o caso de a lei nova ser acompanhada de normas de direito transitório ou de para ela valer uma norma especial, como sucede, por exemplo, com a norma que determina que a forma dos actos processuais se rege pela lei que vigora no momento em que são praticados (princípio do ***"****tempus regit actum",* instituído no art.º 142º, n.º 1 do CPC), com a norma que determina que a *forma de processo* aplicável se determina pela lei vigente à data em que a acção é proposta (art.º 142.º, n.º 2 do CPC, após a redacção introduzida pelo DL n.º 329-A/95, de 12.12) ([3]), com a norma que estabelece o princípio da estabilização da competência e que determina que a competência se fixa no momento em que a acção se propõe (princípio da "*perpetuatio iurisdictionis*", previsto no art.º 22.º do LOFTJ e no art.º 5.º do ETAF), com a norma que determina que a admissibilidade dos recursos por efeito das alçadas é regulada pela lei em vigor ao tempo em que foi instaurada a acção (art.º 24.º do LOFTJ e art.º 6.º do ETAF) ou com a norma que determina a lei aplicável em matéria de alteração de prazos, contida no artigo 297.º do C.Civil e que a doutrina tem considerado extensível aos prazos processuais ([4]).

O n.º 2 do artigo 142.º do CPC, segundo o qual *"A forma de processo aplicável determina-se pela lei vigente à data em que a acção foi proposta*", é, pois, uma regra de direito especial, que não pode ser confundida com a regra geral da aplicação da lei processual no tempo que vale na teoria geral do direito por força do artigo 12.º, n.º 1 do C.Civil e que obteve acolhimento no artigo 12.º, n.º 3 da LGT.

Como já explicava ALBERTO DOS REIS, *in* "*Comentário ao Código de Processo Civil*", vol. II, págs. 43 e 44, numa altura em que o artigo 142.º dispunha apenas sobre a lei aplicável à forma dos actos, «O artigo 142.º manda regular os actos processuais pela lei que vigorar no momento em que se praticarem. Tem-se dado a esta regra um sentido diferente do que ela comporta. Assim, quando se pretende justificar a aplicação imediata das leis de processo, invoca-se o texto do artigo 142.º. Tal foi, por exemplo, a interpretação dada ao artigo por um despacho do juiz de Espozende (...). Há aqui uma concepção errada do alcance do artigo. Se atentarmos na colocação do artigo 142.º, se o pusermos em correspondência com os textos que o precedem e o seguem, adquirimos a convicção de que ele nada têm que ver com o problema geral da aplicação das leis de processo quanto ao tempo; o que com a disposição se procurou resolver foi somente o problema *particular* da aplicação das leis de processo relativas à *forma* dos actos.

As normas dos artigos 138.º a 149.º são normas gerais e comuns sobre a forma dos actos processuais, ou mais precisamente, sobre a *realização* e *prática* dos actos de processo. No meio de textos desta índole é que aparece encaixado o artigo 142.º. Daí vem que, ao declarar – os actos processuais são regulados pela lei que vigorar no momento em que se praticarem – o artigo quer significar o seguinte: no tocante às *formalidades* que o acto há-de revestir e ao *modo de o praticar*, a lei a aplicar é a que estiver em vigor no momento da realização do acto.».

Deste modo, perante a regra especial contida no n.º 2 do artigo 142.º do CPC, que não colide, como vimos, com a regra geral contida no n.º 3 do artigo 12.º da LGT, e perante a sua aplicação ao

processo judicial tributário por força do disposto no artigo 2.º, alínea e) do CPPT, não podem subsistir dúvidas quanto à sua aplicação ao caso vertente.

Com efeito, relativamente à aplicação no tempo, a Lei n.º 55-A/2010 não contém normativo algum que imponha que os processos judiciais de reclamação de créditos pendentes em 1 de Janeiro de 2011 devam abandonar essa forma de processo e ser convolados no novo meio processual instituído por esta Lei, nem se vislumbram quaisquer indícios de que tivesse sido essa a intenção do legislador. Pelo que os processos judiciais de "reclamação de créditos" têm de manter-se e ser levadas até ao fim, por ser essa a via ou forma de processo adequada de exercer o direito à verificação e graduação de créditos à data em que o processo foi instaurado, em conformidade com a regra contida no artigo do 142.º, n.º 2, CPC.

De todo o modo, já antes da introdução dessa regra vertida no n.º 2 do artigo 142.º, a doutrina vinha defendendo que, apesar do princípio geral da aplicação imediata da lei adjectiva, a lei reguladora da *forma de processo* deve ser a que vigora à data da propositura da acção. ANTUNES VARELA, MIGUEL BEZERRA e SAMPAIO E NORA explicavam, na obra citada, a pág. 56, que «No que respeita à forma de processo, atendendo à estrita interligação dos actos (quer das partes, quer do tribunal) que integram cada tipo ou esquema processual, deve entender-se que o processo iniciado sob determinada forma segue essa forma até decisão final. É a solução imposta, em nome da economia processual, pelo respeito devido aos actos praticados no pretérito – respeito substancial, não mero respeito farisaico das fórmulas observadas. E é a que melhor corresponde a uma leitura inteligente da regra basilar aceite no artigo 12.º, n.º 1, do Código Civil. Distinguir na aplicação da lei antiga e da nova lei consoante o grau de adiantamento de cada acção ou dos inconvenientes concretos da aplicação de cada um das leis em confronto é solução que não convém, pela grave incerteza e insegurança a que tal decisionismo se prestaria. A forma de processo deve consequentemente regular-se pela lei vigente à data da propositura da acção.».

Todo o exposto permite concluir que as alterações introduzidas pela Lei n.º 55-A/2010 consistem, essencialmente, numa modificação do *meio processual* de proceder à verificação e graduação de créditos (embora também impliquem uma ampliação da competência do órgão da execução, sem, contudo, abolir ou restringir a competência dos tribunais tributários para a apreciação dessa matéria, pois que esta se mantém através de uma forma processual diferente) e que as mesmas são inaplicáveis aos processos já pendentes nos tribunais tributários à data da sua entrada em vigor, atento o disposto no artigo 142.º, n.º 2 do CPC.

De todo o modo, e ainda que assim não fosse, sempre teria de considerar-se o disposto no n.º 3 do artigo 12.º da LGT, que regula a aplicação da lei processual tributária no tempo e que estipula que *«As normas sobre procedimento e processo são de aplicação imediata, sem prejuízo das garantias, direitos e interesses legítimos anteriormente constituídos dos contribuintes»*. O que significa que embora a lei processual tributária seja, em princípio, de aplicação imediata (aplicando-se a todos os processos que venham a instaurar-se após a sua entrada em vigor e, ainda, a todos os actos processuais a realizar futuramente nos processos já pendentes), ela nunca pode aplicar-se aos processos iniciados anteriormente à sua vigência quando essa aplicabilidade imediata possa afectar garantias, direitos e interesses legítimos anteriormente constituídos dos contribuintes, tendo, nesses casos, o desenvolvimento processual de continuar a ser regulamentado pela lei anterior.

Ora, tendo a lei nova abolido a *forma de processo judicial* de verificação e graduação dos créditos reclamados, substituindo-o pela *forma de processo judicial* de reclamação, é evidente a impossibilidade de aplicação da lei nova aos processos pendentes, na medida em que isso implicaria, em princípio, convolar aquele *meio judicial* para este outro *meio judicial*, o que não é legalmente viável, na medida em que este processo de reclamação exige uma prévia decisão do órgão da execução sobre a matéria, que, no caso, não existe.

E ainda que se entendesse que a aplicação imediata da lei nova aos processos pendentes podia e devia ser feita através da remessa do processo de verificação e graduação de créditos para o Serviço de Finanças, para aí ser tramitado e decidido pelo órgão da execução, de forma a abrir o acesso à via judicial da reclamação, o certo é que isso não pode deixar de afectar os direitos e interesses legítimos anteriormente constituídos das partes, na medida em que implica o abandono forçado de um processo judicial em curso, a inutilização de alguns actos nele praticados (que não valem para a verificação e graduação de créditos como fase processual da instância executiva, como acontece com a taxa de justiça paga e com o parecer emitido pelo Ministério Público), a obrigatoriedade de as partes terem de ir submeter as suas reclamações de créditos à apreciação e decisão de um mero órgão administrativo, e a probabilidade de terem de encetar, depois disso, nova cruzada judicial para acederem à tutela jurisdicional efectiva no que toca à verificação e graduação dos seus créditos.

O que não pode deixar de frustrar as legítimas expectativas das partes de verem a situação resolvida judicialmente de forma imediata e definitiva, através de um órgão **jurisdicional**, dado que era esse o meio processual vigente à data da instauração do processo, vendo-se remetidas para uma processado que é dirigido e concluído por um mero órgão administrativo, com uma provável necessidade de terem de voltar a instaurar novo processo judicial junto do Tribunal. Além de que, a aplicação da lei nova

aos processos pendentes é susceptível de provocar um grave atraso na prolação da decisão final sobre a matéria, sobretudo naquelas situações em que os processos pendentes já se encontram prontos para decisão e se torna necessário remetê-los para o Serviço de Finanças, aguardar pela decisão do órgão administrativo da execução e instaurar, posteriormente, no caso de decisão desfavorável, novo processo judicial, o que inevitavelmente prejudica a situação de todos os credores reclamantes.

De todo o exposto resulta, em síntese, que as alterações legislativas decorrentes da Lei n.º 55-A/2010 não são aplicáveis aos processos judiciais de verificação e graduação de créditos pendentes nos Tribunais Administrativos e Fiscais em 1 de Janeiro de 2011, os quais continuam a seguir a forma processual vigente à data da sua instauração.

4. Nestes termos, e com os expostos fundamentos, acordam os juízes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em conceder provimento ao recurso, revogar o despacho recorrido e determinar a baixa dos autos ao tribunal recorrido para prosseguimento dos autos, se a tal nada mais obstar.

Sem custas.

Lisboa, 13 de Julho de 2011. - *Dulce Manuel Neto* (relatora) - *Valente Torrão - António Calhau.*

([1]) *(Cfr. D.R. II Série, de 16 de Junho de 2005)*

([2]) *(Como se pode constatar pelas inúmeras decisões proferidas pelos tribunais nesse tipo de situações, e de que constituem exemplo as proferidas pela Secção de Contencioso Tributário do STA em 17.03.2004, recurso n.º 929/03, em 18.09.2008, recurso n.º 440/08, em 2.04.2008, recurso n.º 953/07, em 25.03.2009, recurso n.º 923/08, em 12/01/2011, recurso n.º 969/10.)*

([3]) *(O art. 142.º do CPC, na sua redacção anterior ao DL n.º 329-A/95, de 12-12, fixava apenas a lei reguladora da forma dos actos - actual n.º 1 - e não definia a lei reguladora da forma do processo – actual n.º 2.)*

([4]) *(Cfr. ANTUNES VARELA, MIGUEL BEZERRA e SAMPAIO E NORA, in obra citada, pág. 61.)*

Acórdão de 13 de Julho de 2011.

Assunto:

Verificação e graduação de créditos. Lei n.º 55-A/2010, de 31.12. Aplicação da lei no tempo.

Sumário:

I — Após as alterações introduzidas no Código de Procedimento e de Processo Tributário pela Lei n.º 55-A/2010, de 31.12, os Tribunais Tributários continuam a ter competência para conhecer da matéria relativa à verificação e graduação de créditos, tendo ocorrido apenas uma alteração da via ou forma processual adequada ao seu conhecimento, que deixou de ser o processo judicial de verificação e graduação de créditos, para ser o processo judicial de reclamação da decisão proferida pelo órgão da execução sobre a matéria, passando, assim, esta reclamação a constituir a forma processual de exercer a tutela jurisdicional no que toca à verificação e graduação de créditos.

II — Quanto à aplicação no tempo da lei processual civil e tributária, a regra é a mesma que vale na teoria geral do direito: a lei nova é de aplicação imediata aos processos pendentes, mas não possui eficácia retroactiva - artigo 12.º, n.º do C.Civil e artigo 12.º, n.º 3 da LGT. Porém, da submissão a esta regra geral exceptua-se o caso de a lei nova ser acompanhada de normas de direito transitório ou de para ela valer uma norma especial, como é o caso da norma contida no n.º 2 do artigo 142º do CPC, que determina que a forma de processo aplicável se determina pela lei vigente à data em que a acção é proposta.

III — Por força dessa norma contida no n.º 2 do artigo 142.º do CPC, que é subsidiariamente aplicável ao contencioso tributário por força do artigo 2.º, alínea e) do CPPT, a nova lei não pode ser aplicada aos processos de verificação e graduação de créditos pendentes nos Tribunais Administrativos e Fiscais em 1 de Janeiro de 2011, os quais continuam a seguir a forma processual vigente à data da sua instauração.

IV — À mesma conclusão se chegaria pela aplicação da norma contida no n.º 3 do artigo 12.º da LGT, na medida em que a aplicação imediata da lei nova aos processos pendentes é susceptível de afectar os direitos e interesses legítimos anteriormente constituídos das partes.

Processo n.º 561/11-30.
Recorrente: Ministério Público.
Recorrido: Serralharia Civil Tomaz Silva Unipessoal, Lda e outros.
Relatora: Exmª. Srª. Consª. Drª. Dulce Neto.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1. O Excelentíssimo Magistrado do Ministério Público recorre para o Supremo Tribunal Administrativo da decisão que o Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga proferiu neste processo de reclamação de créditos, determinando a devolução dos autos ao órgão da execução fiscal por ter considerado, essencialmente, que a matéria relativa à verificação e graduação de créditos passou, após as alterações introduzidas pela Lei n.º 55-A/2010, de 31.12, para a competência do órgão de execução fiscal, o que implica a sua aplicação imediata aos processos pendentes face ao disposto no artigo 64.º do Código de Processo Civil, segundo o qual *"Quando ocorra alteração da lei reguladora da lei da competência considerada relevante quanto aos processos pendentes, o juiz ordena oficiosamente a sua remessa para o tribunal que a nova lei considera competente"*.

Rematou as alegações de recurso com as seguintes conclusões:

I. Os presentes autos foram instaurados a 12/10/2010, nele tendo sido ordenadas e realizadas diversas diligências com vista à prolação da decisão final, de acordo com a competência material atribuída pelo art.º 151.º, n.º 1, do CPPT;

II. A competência material dos tribunais administrativos e fiscais, tal como dos tribunais comuns, fixa-se no momento da propositura da acção, sendo irrelevantes as alterações de facto e de direito ocorridas posteriormente, conforme o disposto no art.º 5.º do ETAF;

III. Assim, o facto de a Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro, que entrou em vigor a 1/1/2011, ter alterado os artigos 97.º, 151.º, n.º 1 e 245.º, n.º 2 do CPPT, de modo a atribuir competência aos órgãos de execução fiscal para decidir o incidente de verificação e graduação de créditos, não poderá produzir qualquer efeito no desenrolar dos presentes, continuando aquela competência a caber ao tribunal administrativo e fiscal;

IV. A decisão sobre o incidente de verificação e graduação de créditos tem natureza jurisdicional, pelo que a norma do art.º 126.º, da Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro, na parte em que atribuiu essa competência a um órgão da administração fiscal é de duvidosa constitucionalidade, uma vez que faz perigar o princípio da igualdade de meios processuais, consagrado no art.º 98.º da LGT e o princípio da equidade processual consagrado no artigo 20.º, n.º 4 da CRP. Daí que, havendo dúvidas legítimas sobre a constitucionalidade da citada norma legal, no caso dos autos, a interpretação mais sensata parece ser aquela que considera competente o tribunal tributário para decidir o presente incidente de verificação e graduação de créditos, uma vez que é no tribunal que reside o poder jurisdicional;

V. Por outro lado, não constando da citada Lei qualquer norma transitória sobre essa matéria e considerando o princípio basilar do nosso sistema jurídico de que a lei só rege para o futuro e que a competência material se fixa no momento da propositura da acção, nos termos dos artigos 12.º do C.Civil e 5.º do ETAF, e tendo presente que, na fixação do sentido e alcance da lei, o intérprete presumirá que o legislador consagrou as soluções mais acertadas e soube exprimir o seu pensamento em termos adequados (art.º 9.º, n.º 3 do C.Civil), parece-nos que a competência do órgão de execução fiscal atribuída pelo n.º 2 do art.º 245.º, na redacção da Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro, se aplica apenas aos processos de reclamação de créditos entrados a partir de 1/1/2011;

VI. Decidindo como decidiu, o Mmº Juiz a quo não aplicou, como devia, o disposto no art.º 5.º do ETAF, e fez errada interpretação dos artigos 9.º, n.º 3 e 12.º do C.Civil, 151.º, n.º 1, 245.º, n.º 2, do CPPT, 126.º e 127.º da Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro.

Pelo que, revogando a douto despacho recorrido e ordenando o prosseguimento dos autos neste Tribunal até final, VOSSAS EXCELÊNCIAS farão, agora como sempre, a costumada JUSTIÇA.

1.2. Não foram apresentadas contra-alegações.

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

2. A questão que cumpre apreciar e decidir resume-se a saber se perante as alterações legislativas decorrentes da Lei n.º 55-A/2010, com início de vigência em 1 de Janeiro de 2011, os Tribunais Administrativos e Fiscais devem continuar a tramitar e a proferir decisão nos processos judiciais de verificação e graduação de créditos pendentes nessa data, ou se, pelo contrário, esses processos devem ser remetidos ao órgão de execução fiscal para que seja este a proceder à sua posterior tramitação e decisão. Isto porque, face à ausência de norma transitória, têm surgido divergências no entendimento relativo à aplicabilidade imediata do novo regime aos processos de verificação e graduação de créditos pendentes nos Tribunais Administrativos e Fiscais.

Essa Lei alterou os artigos 97.º, alínea o), 151.º, n.º 1, 243.º, 245.º, 247.º e 278.º, todos do Código de Procedimento e de Processo Tributário, do seguinte modo:

− a alínea o) do artigo 97.º eliminou, como espécie processual, o processo judicial tributário de verificação e graduação de créditos, substituindo-o pelo processo judicial tributário de reclamação da decisão da verificação e graduação de créditos;

− o n.º 1 do artigo 151.º eliminou a referência à verificação e graduação de créditos como espécie processual da competência dos tribunais tributários;

− o artigo 243.º, que regulava o prazo para o Representante da Fazenda Pública reclamar os seus créditos no aludido processo judicial, foi revogado;

− os artigos 245.º e 247.º e 278.º vieram estabelecer e disciplinar a nova forma processual de proceder à verificação e graduação de créditos – determinando a sua tramitação dentro do processo executivo, presidida e decidida pelo órgão da execução fiscal, com possibilidade de utilização da reclamação para tribunal da verificação e graduação de créditos realizada por esse órgão.

Esta breve exposição revela as significativas alterações de regime produzidas com a Lei n.º 55-A/2010, e denuncia a vontade do legislador de fazer desaparecer da ordem judiciária a *espécie processual* "verificação e graduação de créditos", que detinha autonomia estrutural relativamente ao processo de execução fiscal (embora funcionalmente subordinado a ele) e que corria como *processo judicial* autónomo no Tribunal Tributário de 1ª instância, classificada na 9ª espécie pela deliberação do Conselho Superior dos Tribunais Administrativos e Fiscais de 30.05.2005 ([1]). E evidencia a opção legislativa de que os actos de verificação e graduação de créditos decorram no seio do processo executivo (que é já um processo de natureza judicial – artigo 103.º da LGT), como fase processual da instância executiva, sendo a sua tramitação realizada pelo órgão da execução, que fará, em primeira linha, a verificação e graduação de créditos, com possibilidade de ulterior reclamação para tribunal pelos interessados, nos termos dos artigos 276.º e 278.º do CPPT, passando, assim, esta reclamação judicial a constituir a via de conhecimento jurisdicional da matéria, isto é, a forma de exercer a tutela jurisdicional no que toca à verificação e graduação de créditos.

Trata-se, pois, de alteração de normas estritamente adjectivas, que dizem respeito à <u>forma ou via processual</u> de proceder à verificação e graduação de créditos no âmbito do processo judicial de execução fiscal, e não de normas respeitantes à *competência* dos tribunais tributários ou de normas que contendam com o poder *jurisdicional* conferido aos magistrados destes tribunais de aplicar o direito aos litígios que surjam no âmbito de processos de execução fiscal, já que estes processos executivos continuam a estar na dependência do juiz do tribunal tributário, mesmo na fase em que correm perante as autoridades administrativas, e ele continua a deter poder jurisdicional para apreciar a matéria da verificação e graduação de créditos (agora através da forma processual da reclamação judicial), embora só após a pronúncia do órgão da execução, e, portanto, através de uma <u>*forma processual*</u> diversa – razão por que se pode continuar a afirmar que as execuções instauradas no serviço de finanças e os inerentes actos de verificação e graduação de créditos continuam a ser da competência do tribunal tributário.

Por esta razão, não podemos aceitar a tese sufragada na decisão recorrida, de que as questionadas alterações tenham retirado a competência aos Tribunais Tributários para apreciação da matéria relativa à verificação e graduação de créditos e que, por isso, tenha de ser convocada a regra constante do artigo 64º do Código de Processo Civil, segundo a qual *"Quando ocorra alteração da lei reguladora da lei da competência considerada relevante quanto aos processos pendentes, o juiz ordena oficiosamente a sua remessa para o tribunal que a nova lei considera competente"*. E, do mesmo modo, não podemos aceitar a aplicabilidade ao caso da regra constante do artigo 5.º do ETAF, que disciplina unicamente questões de competência dos tribunais da jurisdição administrativa e fiscal.

Os Tribunais Tributários continuam a deter *competência* para conhecer de todos os actos lesivos praticados pelo órgão administrativo que dirige a execução fiscal, nomeadamente dos que contendem com a matéria de verificação e graduação de créditos, tendo apenas ocorrido uma alteração da *forma processual* adequada para esse conhecimento, que deixou de ser efectuada através do *processo judicial* de verificação e graduação de créditos, para ser efectuada através do meio processual de reclamação da decisão proferida pelo órgão da execução sobre a matéria, previsto nos artigos 276.º do CPPT e 103.º, n.º 2 da LGT, e expressamente contemplado como *processo judicial* na nova redacção conferida à alínea o) do artigo 97.º do CPPT.

Desta forma, e tal como acontece em todas as situações em que os interessados se dirigem directamente ao tribunal para colocar uma questão que deve ser previamente colocada no seio do processo executivo e decidida pelo respectivo órgão, com posterior reclamação para tribunal (como acontece, com frequência, com a arguição da falta ou nulidade da citação), o que se verifica é uma situação de *erro na forma de processo* utilizada, e não uma situação de *incompetência* do tribunal ([2]).

Ora, se durante a pendência de um meio processual específico é legalmente instituído um meio processual diverso de exercer um direito (no caso, o direito à verificação e graduação dos créditos reclamados), coloca-se a questão de saber se fica impedido o prosseguimento dos meios processuais já instaurados e pendentes nos tribunais ou se é obrigatório a sua conversão no novo meio processual.

Como se sabe, em matéria de aplicação de lei processual no tempo rege o princípio de que, salvo disposição especial, a *lei processual* ou *adjectiva* é de aplicação imediata mas não retroactiva, princípio que embora não estabelecido no Código de Processe Civil, se extrai do critério geral de que a lei só dispõe para o futuro, contido no artigo 12.º Código Civil. E, nesse seguimento, também o artigo 12.º,

n.º 3 da Lei Geral Tributária estabelece que *«As normas sobre procedimento e processo são de aplicação imediata, sem prejuízo das garantias, direitos e interesses legítimos anteriormente constituídos dos contribuintes»*.

O que significa que, quanto à aplicação no tempo da lei processual civil e tributária, a regra é a mesma que vale na teoria geral do direito: a lei nova é de aplicação imediata aos processos pendentes, mas não possui eficácia retroactiva. Ou, como afirmam ANTUNES VARELA, MIGUEL BEZERRA e SAMPAIO E NORA, *in* "*Manual de Processo Civil*", pág. 45, *«a nova lei processual deve aplicar-se imediatamente, não apenas às acções que venham a instaurar-se após a sua entrada em vigor, mas a todos os actos a realizar futuramente, mesmo que tais actos se integrem em acções pendentes, ou seja, em causas anteriormente postas em juízo»*.

Porém, e como explica MIGUEL TEIXEIRA DE SOUSA, *in* "*Estudos Sobre o Novo Processo Civil*", pág. 14, da submissão a esta regra geral exceptua-se, evidentemente, o caso de a lei nova ser acompanhada de normas de direito transitório ou de para ela valer uma norma especial, como sucede, por exemplo, com a norma que determina que a forma dos actos processuais se rege pela lei que vigora no momento em que são praticados (princípio do ***"****tempus regit actum",* instituído no art.º 142º, n.º 1 do CPC), com a norma que determina que a *forma de processo* aplicável se determina pela lei vigente à data em que a acção é proposta (art.º 142.º, n.º 2 do CPC, após a redacção introduzida pelo DL n.º 329-A/95, de 12.12) ([3]), com a norma que estabelece o princípio da estabilização da competência e que determina que a competência se fixa no momento em que a acção se propõe (princípio da "*perpetuatio iurisdictionis*", previsto no art.º 22.º do LOFTJ e no art.º 5.º do ETAF), com a norma que determina que a admissibilidade dos recursos por efeito das alçadas é regulada pela lei em vigor ao tempo em que foi instaurada a acção (art.º 24.º do LOFTJ e art.º 6.º do ETAF) ou com a norma que determina a lei aplicável em matéria de alteração de prazos, contida no artigo 297.º do C.Civil e que a doutrina tem considerado extensível aos prazos processuais ([4]).

O n.º 2 do artigo 142.º do CPC, segundo o qual *"A forma de processo aplicável determina-se pela lei vigente à data em que a acção foi proposta*", é, pois, uma regra de direito especial, que não pode ser confundida com a regra geral da aplicação da lei processual no tempo que vale na teoria geral do direito por força do artigo 12.º, n.º 1 do C.Civil e que obteve acolhimento no artigo 12.º, n.º 3 da LGT.

Como já explicava ALBERTO DOS REIS, *in* "*Comentário ao Código de Processo Civil*", vol. II, págs. 43 e 44, numa altura em que o artigo 142.º dispunha apenas sobre a lei aplicável à forma dos actos, «O artigo 142.º manda regular os actos processuais pela lei que vigorar no momento em que se praticarem. Tem-se dado a esta regra um sentido diferente do que ela comporta. Assim, quando se pretende justificar a aplicação imediata das leis de processo, invoca-se o texto do artigo 142.º. Tal foi, por exemplo, a interpretação dada ao artigo por um despacho do juiz de Espozende (...). Há aqui uma concepção errada do alcance do artigo. Se atentarmos na colocação do artigo 142.º, se o pusermos em correspondência com os textos que o precedem e o seguem, adquirimos a convicção de que ele nada têm que ver com o problema geral da aplicação das leis de processo quanto ao tempo; o que com a disposição se procurou resolver foi somente o problema *particular* da aplicação das leis de processo relativas à *forma* dos actos.

As normas dos artigos 138.º a 149.º são normas gerais e comuns sobre a forma dos actos processuais, ou mais precisamente, sobre a *realização* e *prática* dos actos de processo. No meio de textos desta índole é que aparece encaixado o artigo 142.º. Daí vem que, ao declarar – os actos processuais são regulados pela lei que vigorar no momento em que se praticarem – o artigo quer significar o seguinte: no tocante às *formalidades* que o acto há-de revestir e ao *modo de o praticar*, a lei a aplicar é a que estiver em vigor no momento da realização do acto.».

Deste modo, perante a regra especial contida no n.º 2 do artigo 142.º do CPC, que não colide, como vimos, com a regra geral contida no n.º 3 do artigo 12.º da LGT, e perante a sua aplicação ao processo judicial tributário por força do disposto no artigo 2.º, alínea e) do CPPT, não podem subsistir dúvidas quanto à sua aplicação ao caso vertente.

Com efeito, relativamente à aplicação no tempo, a Lei n.º 55-A/2010 não contém normativo algum que imponha que os processos judiciais de reclamação de créditos pendentes em 1 de Janeiro de 2011 devam abandonar essa forma de processo e ser convolados no novo meio processual instituído por esta Lei, nem se vislumbram quaisquer indícios de que tivesse sido essa a intenção do legislador. Pelo que os processos judiciais de "reclamação de créditos" têm de manter-se e ser levadas até ao fim, por ser essa a via ou forma de processo adequada de exercer o direito à verificação e graduação de créditos à data em que o processo foi instaurado, em conformidade com a regra contida no artigo do 142.º, n.º 2, CPC.

De todo o modo, já antes da introdução dessa regra vertida no n.º 2 do artigo 142.º, a doutrina vinha defendendo que, apesar do princípio geral da aplicação imediata da lei adjectiva, a lei reguladora da *forma de processo* deve ser a que vigora à data da propositura da acção. ANTUNES VARELA, MIGUEL BEZERRA e SAMPAIO E NORA explicavam, na obra citada, a pág. 56, que «No que respeita

à forma de processo, atendendo à estrita interligação dos actos (quer das partes, quer do tribunal) que integram cada tipo ou esquema processual, deve entender-se que o processo iniciado sob determinada forma segue essa forma até decisão final. É a solução imposta, em nome da economia processual, pelo respeito devido aos actos praticados no pretérito – respeito substancial, não mero respeito farisaico das fórmulas observadas. E é a que melhor corresponde a uma leitura inteligente da regra basilar aceite no artigo 12.º, n.º 1, do Código Civil. Distinguir na aplicação da lei antiga e da nova lei consoante o grau de adiantamento de cada acção ou dos inconvenientes concretos da aplicação de cada um das leis em confronto é solução que não convém, pela grave incerteza e insegurança a que tal decisionismo se prestaria. A forma de processo deve consequentemente regular-se pela lei vigente à data da propositura da acção.».

Todo o exposto permite concluir que as alterações introduzidas pela Lei n.º 55-A/2010 consistem, essencialmente, numa modificação do *meio processual* de proceder à verificação e graduação de créditos (embora também impliquem uma ampliação da competência do órgão da execução, sem, contudo, abolir ou restringir a competência dos tribunais tributários para a apreciação dessa matéria, pois que esta se mantém através de uma forma processual diferente) e que as mesmas são inaplicáveis aos processos já pendentes nos tribunais tributários à data da sua entrada em vigor, atento o disposto no artigo 142.º, n.º 2 do CPC.

De todo o modo, e ainda que assim não fosse, sempre teria de considerar-se o disposto no n.º 3 do artigo 12.º da LGT, que regula a aplicação da lei processual tributária no tempo e que estipula que *«As normas sobre procedimento e processo são de aplicação imediata, sem prejuízo das garantias, direitos e interesses legítimos anteriormente constituídos dos contribuintes»*. O que significa que embora a lei processual tributária seja, em princípio, de aplicação imediata (aplicando-se a todos os processos que venham a instaurar-se após a sua entrada em vigor e, ainda, a todos os actos processuais a realizar futuramente nos processos já pendentes), ela nunca pode aplicar-se aos processos iniciados anteriormente à sua vigência quando essa aplicabilidade imediata possa afectar garantias, direitos e interesses legítimos anteriormente constituídos dos contribuintes, tendo, nesses casos, o desenvolvimento processual de continuar a ser regulamentado pela lei anterior.

Ora, tendo a lei nova abolido a *forma de processo judicial* de verificação e graduação dos créditos reclamados, substituindo-o pela *forma de processo judicial* de reclamação, é evidente a impossibilidade de aplicação da lei nova aos processos pendentes, na medida em que isso implicaria, em princípio, convolar aquele *meio judicial* para este outro *meio judicial*, o que não é legalmente viável, na medida em que este processo de reclamação exige uma prévia decisão do órgão da execução sobre a matéria, que, no caso, ainda não existe.

E ainda que se entendesse que a aplicação imediata da lei nova aos processos pendentes podia e devia ser feita através da remessa do processo de verificação e graduação de créditos para o Serviço de Finanças, para aí ser tramitado e decidido pelo órgão da execução, de forma a abrir o acesso à via judicial da reclamação, o certo é que isso não pode deixar de afectar os direitos e interesses legítimos anteriormente constituídos das partes, na medida em que implica o abandono forçado de um processo judicial em curso, a inutilização de alguns actos nele praticados (que não valem para a verificação e graduação de créditos como fase processual da instância executiva, como acontece com a taxa de justiça paga e com o parecer emitido pelo Ministério Público), a obrigatoriedade de as partes terem de ir submeter as suas reclamações de créditos à apreciação e decisão de um mero órgão administrativo, e a probabilidade de terem de encetar, depois disso, nova cruzada judicial para acederem à tutela jurisdicional efectiva no que toca à verificação e graduação dos seus créditos.

O que não pode deixar de frustrar as legítimas expectativas das partes de verem a situação resolvida judicialmente de forma imediata e definitiva, através de um órgão **jurisdicional**, dado que era esse o meio processual vigente à data da instauração do processo, vendo-se remetidas para uma processado que é dirigido e concluído por um mero órgão administrativo, com uma provável necessidade de terem de voltar a instaurar novo processo judicial junto do Tribunal. Além de que, a aplicação da lei nova aos processos pendentes é susceptível de provocar um grave atraso na prolação da decisão final sobre a matéria, sobretudo naquelas situações em que os processos pendentes já se encontram prontos para decisão e se torna necessário remetê-los para o Serviço de Finanças, aguardar pela decisão do órgão administrativo da execução e instaurar, posteriormente, no caso de decisão desfavorável, novo processo judicial, o que inevitavelmente prejudica a situação de todos os credores reclamantes.

De todo o exposto resulta, em síntese, que as alterações legislativas decorrentes da Lei n.º 55-A/2010 não são aplicáveis aos processos judiciais de verificação e graduação de créditos pendentes nos Tribunais Administrativos e Fiscais em 1 de Janeiro de 2011, os quais continuam a seguir a forma processual vigente à data da sua instauração.

4. Nestes termos, e com os expostos fundamentos, acordam os juízes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em conceder provimento ao recurso, revogar o despa-

cho recorrido e determinar a baixa dos autos ao tribunal recorrido para prosseguimento dos autos, se a tal nada mais obstar.

Sem custas.

Lisboa, 13 de Julho de 2011. — *Dulce Manuel Neto* (relatora) — *Valente Torrão — António Calhau.*

([1]) *(Cfr. D.R. II Série, de 16 de Junho de 2005)*

([2]) *(Como se pode constatar pelas inúmeras decisões proferidas pelos tribunais nesse tipo de situações, e de que constituem exemplo as proferidas pela Secção de Contencioso Tributário do STA em 17.03.2004, recurso n.º 929/03, em 18.09.2008, recurso n.º 440/08, em 2.04.2008, recurso n.º 953/07, em 25.03.2009, recurso n.º 923/08, em 12/01/2011, recurso n.º 969/10.)*

([3]) *(O art. 142.º do CPC, na sua redacção anterior ao DL n.º 329-A/95, de 12-12, fixava apenas a lei reguladora da forma dos actos - actual n.º 1 - e não definia a lei reguladora da forma do processo – actual n.º 2.)*

([4]) *(Cfr. ANTUNES VARELA, MIGUEL BEZERRA e SAMPAIO E NORA, in obra citada, pág. 61.)*

Acórdão de 13 de Julho de 2011.

Assunto:

Omissão de pronúncia. Nulidade da sentença.

Sumário:

I — Por força do comando ínsito no artigo 660.º nº 2 do Código de Processo Civil incumbe ao julgador a obrigação de apreciar e resolver todas as questões submetidas à sua apreciação, isto é, todos os problemas concretos que haja sido chamado a resolver no quadro do litígio, ficando apenas exceptuado o conhecimento das questões cuja apreciação e decisão tenha ficado prejudicada pela solução dada a outras.

II — A violação dessa obrigação determina a nulidade da sentença por omissão de pronúncia.

Processo nº: 574/11-30.
Recorrente: Ministério Público.
Recorrida: Rosa da Conceição Carvalho Soares.
Relatora: Exmª. Srª. Consª. Drª. Dulce Neto.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1. O Excelentíssimo Magistrado do Ministério Público recorre para o Supremo Tribunal Administrativo da decisão que o Tribunal Administrativo e Fiscal de Almada proferiu no processo de reclamação, verificação e graduação de créditos respeitante ao processo de execução fiscal que corre no Serviço de Finanças de Almada-2 contra Rosa da Conceição Carvalho Soares.

Rematou as alegações de recurso com as seguintes conclusões:

1. No requerimento apresentado pela Fazenda Pública foram reclamados créditos de IMI e IMT no valor global de € 839,48 euros, incidentes sobre a fracção objecto de penhora nos autos de execução fiscal;

2. Todavia na douta sentença recorrida a Mma. Juiz não se pronunciou sobre a reclamação de crédito relativo ao Imposto sobre Transacções Onerosas de Imóveis, no valor de € 285,40 euros, nem tal questão ficou prejudicada pela resposta dada a outra;

3. Ora, o juiz deve resolver todas as questões que as partes tenham submetido à sua apreciação, exceptuadas aquelas cuja decisão esteja prejudicada pela solução dada a outras, nos termos do n°2 do artigo 660° do Código de Processo Civil;

4. Tendo omitido tal pronúncia, a Mma. Juiz incorreu em nulidade, que afecta a validade daquela sentença, nos termos da alínea d) do n°1 do artigo 668° do Código de Processo Civil;

5. Tal nulidade é de conhecimento oficioso e pode ser suprida pelo tribunal recorrido, nos termos do n°1 do artigo 670° do Código de Processo Civil;

6. Deve, assim, ser declarada a nulidade, por omissão de pronúncia, e conhecer-se do pedido relativo ao crédito de IMT reclamado pela Fazenda Pública.

1.2. Não foram apresentadas contra-alegações.

1.3. Por despacho que consta de fls. 114, proferido ao abrigo do disposto no artigo 668º n.º 4 do CPC, a Mm.ª Juíza do tribunal "*a quo"* manteve, na íntegra, a decisão recorrida, sustentando que

«*A meu ver não existem nulidades na decisão recorrida. No entanto, e como sempre, V.Exas, melhor decidirão.*».

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

2. O inconformismo do Recorrente, integrante do objecto do presente recurso jurisdicional, reconduz-se à única questão de saber se a decisão recorrida enferma de nulidade por omissão de pronúncia, por a Mma. Juíza não ter verificado e graduado o crédito reclamado pela Fazenda Pública respeitante a Imposto sobre Transacções Onerosas de Imóveis.

Segundo o disposto no artigo 125.º, n.º 1, do Código de Procedimento e de Processo Tributário, é nula a sentença quando ocorra "*a falta de pronúncia sobre questões que o juiz deva apreciar ou a pronúncia sobre questões que não deva conhecer*". Esta nulidade está directamente relacionada com o dever que é imposto ao juiz, pelo artigo 660.º nº 2 do Código de Processo Civil, de resolver todas as questões que as partes tenham submetido à sua apreciação e de não poder ocupar-se senão das questões suscitadas pelas partes, salvo se a lei lhe permitir ou impuser o conhecimento oficioso de outras, determinando a violação dessa obrigação a nulidade da sentença por omissão de pronúncia.

No caso vertente, estamos perante um processo de reclamação, verificação e graduação de créditos, respeitante a execução fiscal que corre no Serviço de Finanças contra Rosa da Conceição Carvalho Soares, para cobrança de dívidas de IMI, IVA e Coimas, no montante total de € 3.850,06. Nesse processo apresentaram-se a reclamar créditos o Banco Santander Totta, S.A. (dois créditos garantidos por hipoteca constituída sobre o imóvel penhorado na execução) e a Fazenda Pública, tendo esta reclamado créditos provenientes de Imposto Municipal sobre Imóveis (IMI) incidente sobre esse imóvel e referentes aos anos de 2004 a 2008, bem como um crédito proveniente de Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis (IMT), que incidiu sobre o mesmo imóvel e que se refere ao ano de 2004.

A decisão recorrida, embora mencione, no respectivo relatório, a existência de todas essas reclamações e dê como provada a materialidade comprovativa da existência de todos os créditos reclamados, designadamente do crédito de IMT proveniente de liquidação «*referente à fracção penhorada nos autos, no montante de € 285,40*» (cfr. ponto 9 do probatório), esqueceu-se, porém, de proceder à verificação e graduação deste crédito reclamado pela Fazenda Pública, como decorre à evidência da leitura dessa peça processual. Razão por que procedeu à graduação dos créditos do seguinte modo:

1.º - créditos reclamados pela Fazenda Pública relativos a IMI de 2004 a 2008;

2.º - créditos reclamados pelo Banco Santander Totta, S.A.;

3.º - créditos exequendos.

Assim sendo, não resta se não julgar procedente a arguição de nulidade da sentença por omissão de pronúncia, devendo os autos baixar TAF de Almada para que aí se proceda à sua reforma nos termos previstos no n.º 2 do artigo 731.º do Código de Processo Civil.

4. Face ao exposto, acordam os juízes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em conceder provimento ao recurso, julgar nula a sentença por omissão de pronúncia e ordenar a baixa dos autos à 1ª instância para que proceda à sua reforma.

Sem custas.

Lisboa, 13 de Julho de 2011. — *Dulce Manuel Neto* (relatora) — *João Valente Torrão — António Calhau*.

Acórdão de 13 de Julho de 2011.

Assunto:

Verificação e graduação de créditos. Lei n.º 55-A/2010, de 31/12. Aplicação da lei no tempo.

Sumário:

I — Após as alterações introduzida no Código de Procedimento e de Processo Tributário pela Lei n.º 55-A/2010, de 31.12, os Tribunais Tributários continuam a ter competência para conhecer da matéria relativa à verificação e graduação de créditos, tendo ocorrido apenas uma alteração da via ou forma processual adequada ao seu conhecimento, que deixou de ser o processo judicial de verificação e graduação de créditos, para ser o processo judicial de reclamação da decisão proferida pelo órgão da execução sobre a matéria, passando, assim, esta reclamação a constituir

a forma processual de exercer a tutela jurisdicional no que toca à verificação e graduação de créditos.

II — Quanto à aplicação no tempo da lei processual civil e tributária, a regra é a mesma que vale na teoria geral do direito: a lei nova é de aplicação imediata aos processos pendentes, mas não possui eficácia retroactiva — artigo 12.º, n.º 2 do C.Civil e artigo 12.º, n.º 3 da LGT. Porém, da submissão a esta regra geral exceptua-se o caso de a lei nova ser acompanhada de normas de direito transitório ou de para ela valer uma norma especial, como é o caso da norma contida no n.º 2 do artigo 142.º do CPC, que determina que a forma de processo aplicável se determina pela lei vigente à data em que a acção é proposta.

III — Por força dessa norma contida no n.º 2 do artigo 142.º do CPPT, que é subsidiariamente aplicável ao contencioso tributário por força do artigo 2.º, alínea e) do CPPT, a nova lei não pode ser aplicada aos processos de verificação e graduação de créditos pendentes nos Tribunais Administrativos e Fiscais em 1 de Janeiro de 2011, os quais continuam a seguir a forma processual vigente à data da sua instauração.

IV — À mesma conclusão se chegaria pela aplicação da norma contida no n.º 3 do artigo 12.º da LGT, na medida em que a aplicação imediata da lei nova aos processos pendentes é susceptível de afectar os direitos e interesses legítimos anteriormente constituídos das partes.

Processo n.º 580/11-30.
Recorrente: Ministério Público.
Recorrido: João Pedro Pires Rocha de Carvalho.
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. António Calhau.

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

I – O Procurador da República junto do TAF de Braga, não se conformando com a decisão do Mmo. Juiz daquele Tribunal que ordenou a remessa dos presentes autos de verificação e graduação de créditos ao órgão de execução fiscal para aí serem tramitados, dela vem interpor recurso para este Tribunal, formulando as seguintes conclusões:

I – Os presentes autos foram instaurados a 18/6/2010, nele tendo sido ordenadas e realizadas diversas diligências com vista à prolação da decisão final, de acordo com a competência material atribuída pelo art.º 151.º, n.º 1, do CPPT;

II – A competência material dos tribunais administrativos e fiscais, tal como dos tribunais comuns, fixa-se no momento da propositura da acção, sendo irrelevantes as alterações de facto e de direito ocorridas posteriormente, conforme o disposto no n.º 5 do ETAF;

III – Assim, o facto de a Lei n.º 55.º-A/2010, de 31 de Dezembro, que entrou em vigor a 1/1/2011, ter alterado os artigos 97.º, 151.º, n.º 1 e 245.º, n.º 2 do CPPT, de modo a atribuir competência aos órgãos de execução fiscal para decidir o incidente de verificação e graduação de créditos, não poderá produzir qualquer efeito no desenrolar dos presentes autos, continuando aquela competência a caber ao tribunal administrativo e fiscal;

IV – A decisão sobre o incidente de verificação e graduação de créditos tem natureza jurisdicional, pelo que a norma do art.º 126.º da Lei n.º 55.º-A/2010, de 31 de Dezembro, na parte em que atribuiu essa competência a um órgão da administração fiscal é de duvidosa constitucionalidade, uma vez que faz perigar o princípio da igualdade de meios processuais, consagrado no art.º 98.º da LGT e o princípio da equidade processual consagrado no artigo 20.º, n.º 4 da CRP. Daí que, havendo dúvidas legítimas sobre a constitucionalidade da citada norma legal, no caso dos autos, a interpretação mais sensata parece ser aquela que considera competente o tribunal tributário para decidir o presente incidente de verificação e graduação de créditos, uma vez que é no tribunal que reside o poder jurisdicional;

V – Por outro lado, não constando da citada Lei qualquer norma transitória sobre essa matéria e considerando o princípio basilar do nosso sistema jurídico de que a lei só rege para o futuro e que a competência material se fixa no momento da propositura da acção, nos termos dos artigos 12.º do C. Civil e 5.º do ETAF, e tendo presente que, na fixação do sentido e alcance da lei, o intérprete presumirá que o legislador consagrou as soluções mais acertadas e soube exprimir o seu pensamento em termos adequados (art.º 9.º, n.º 3 do C. Civil), parece-nos que a competência do órgão de execução fiscal atribuída pelo n.º 2 do art.º 245.º, na redacção da Lei n.º 55.º-A/2010, de 31 de Dezembro, se aplica apenas aos processos de reclamação de créditos entrados a partir de 1/1/2011;

VI – Decidindo como decidiu, O Mmo. Juiz *a quo* não aplicou, como devia, o disposto no art.º 5.º do ETAF, e fez errada interpretação dos artigos 9.º, n.º 3 e 12.º do C. Civil, 151.º, n.º 1, 245.º, n.º 2, do CPPT, 126.º e 127.º da Lei n.º 55.º-A/2010, de 31 de Dezembro.

Não foram apresentadas contra-alegações,

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

II – É do seguinte teor a decisão recorrida:

«A fls. 69 e s. dos autos foi proferido despacho com o seguinte teor:

"A Lei que aprova o Orçamento Geral do Estado para o ano de 2011 (Lei n.º 55-A/2010 de 31-12), introduziu várias alterações ao Código de Procedimento e de Processo Tributário, entre as quais se encontram alterações na regulamentação do incidente de verificação e graduação de créditos no processo de execução fiscal.

Com efeito, e por força da entrada em vigor da referida Lei, foi retirada do âmbito da competência dos Tribunais Tributários a matéria relativa à verificação e graduação de créditos no processo de execução fiscal (cfr. nova redacção do artigo 151.º/1 do Código de Procedimento e Processo Tributário). De igual modo, foi revogado o artigo 243.º do Código de Procedimento e Processo Tributário.

Paralelamente a estas alterações foi ainda modificada a redacção dos n.ºs 2 a 4 do artigo 245.º, do n.º 1 do artigo 247.º, do artigo 248.º, e foi aditada a alínea e) ao artigo 278.º, todos do Código de Procedimento e Processo Tributário.

Também a alínea o) do artigo 97.º do Código de Procedimento e Processo Tributário, passou a incluir a reclamação da decisão de verificação e graduação de créditos entre as formas processuais do processo tributário.

De todas estas alterações, que entraram em vigor no dia 01-01-20 11, resulta que:

a) A verificação e graduação de créditos passa a ser feita pelo órgão de execução fiscal (cfr. nova redacção do artigo 245.º do Código de Procedimento e Processo Tributário, em especial o n.º 2); e

b) Deixaram de existir normas em vigor a prever e regular a tramitação do incidente de verificação e graduação de créditos nos Tribunais Tributários (cfr. a revogação do artigo 243.º e as novas redacções dos artigos 97.º, 151.º, 245.º e 247.º, todos do Código de Procedimento e Processo Tributário).

Face a este quadro legal coloca-se a questão de saber qual o destino a dar aos processos de verificação e graduação de créditos actualmente pendentes nos Tribunais Tributários, designadamente se deverão continuar a ser neles tramitados ou se, antes, deverão ser remetidos ao órgão de execução fiscal para que proceda, nos termos das disposições legais actualmente vigentes, à referida verificação e graduação.

Questão essa que, de resto, não tem qualquer resposta na lei que aprovou as descritas alterações ao Código de Procedimento e Processo Tributário, na medida em que a mesma não prevê qualquer disposição transitória ou de sobrevigência das normas revogadas, limitando-se a afirma que as alterações consagradas entram imediatamente em vigor.

À questão referida poder-se-á, à partida, responder que os processos de verificação e graduação de créditos actualmente pendentes nos Tribunais Tributários, deverão continuar a ser neles tramitados. Tal resposta assentará, unicamente, no disposto no artigo 5.º do ETAF, que diz que:

"A competência dos tribunais da jurisdição administrativa e fiscal fixa-se no momento da propositura da causa, sendo irrelevantes as modificações de facto e de direito que ocorram posteriormente."

Não parece, todavia, que tal resposta seja a mais adequada.

Com efeito, e desde logo, o ETAF, como qualquer outra lei, não pode nem deve ser lido isoladamente, mas antes tem de ser sistematicamente enquadrado na globalidade do ordenamento jurídico.

Vistas as coisas deste modo, haverá que constatar que o ETAF é, em primeira linha e, especialmente, na matéria ora em causa, uma lei de organização judiciária, que dispõe sobre a mesma matéria que a Lei de Organização e Funcionamento dos Tribunais Judiciais (LOFTJ) e respectiva regulamentação, adaptando-a à jurisdição administrativa e fiscal, sendo certo que aquelas lei e regulamentação referidas são de aplicação subsidiária (cfr. artigo 7.º do ETAF).

Assim, a norma acima transcrita do artigo 5.º do ETAF, mais não é do que a transposição para a jurisdição administrativa e fiscal da norma do actual artigo 22.º da LOFTJ.

E tal norma é estatuída no seguimento, para além do mais, do disposto no artigo 18.º/2 dessa mesma Lei (LOFTJ), que diz que *"O presente diploma determina a competência em razão da matéria entre os tribunais judiciais, estabelecendo as causas que competem aos tribunais de competência especifica."*. Norma esta que, face ao teor do artigo 7.º do ETAF, deve considerar-se subsidiariamente aplicável aos Tribunais Administrativos e Fiscais.

Nestes termos, a referida norma do artigo 22.º da LOFTJ (e, por identidade de razão o artigo 5.º do ETAF), deve ser entendido como regulando unicamente a distribuição da *"competência em razão da matéria entre os tribunais judiciais"* (lendo-se aqui, no âmbito do ETAF, Tribunais Administrativos e Fiscais).

Ora, em causa na situação em apreço, estará não a distribuição de competência entre tribunais, mas entre estes e um órgão da Administração Tributária (o órgão de execução fiscal).

Deste modo, não será de aplicar a referida norma do artigo 5.º do ETAF, por a situação ora em discussão não se integrar no seu âmbito de aplicação.

Antes, entende-se, será de convocar aqui a norma do artigo 64.º do Código de Processo Civil, integrada no capítulo epigrafado *"Das disposições gerais sobre competência",* que dispõe que:

"Quando ocorra alteração da lei reguladora da competência considerada relevante quanto aos processos pendentes, o juiz ordena oficiosamente a sua remessa para o tribunal que a nova lei considere competente."

Embora, tradicionalmente, tal norma seja lida à luz da (e conjugadamente com) a referida norma do actual artigo 22.º da LOFTJ, no caso, e como se vem de ver, uma vez que não está em causa a distribuição de competência entre tribunais, mas entre estes e um órgão da Administração Tributária, a norma transcrita deverá ser entendida na sua plenitude, e sem a limitação implicada pela sua compatibilização com aquela norma da LOFTJ (ou, no caso, do artigo 5.º do ETAF).

Deste modo, e pelo exposto, será de entender que, por força daquela norma do artigo 64.º do Código de Processo Civil, deverão os autos ser remetidos oficiosamente ao órgão competente, *in casu,* ao órgão de execução fiscal.

Tal solução, de resto, é reforçada pelo elemento racional da interpretação.

Com efeito, e desde logo, face à eliminação da ordem jurídica das normas que regulavam a tramitação do incidente de verificação e graduação de créditos, em sede de processo de execução fiscal, nos Tribunais Tributários, deixa de existir suporte legal para a prática de quaisquer actos judiciais nos mesmos.

De facto, não se trata aqui de uma mera alteração da competência para o processo, mantendo-se a forma da tramitação do processo, mas antes de uma eliminação da própria forma processual (verificação e graduação de créditos em processo de execução fiscal) da ordem jurídica, deixando de subsistir qualquer suporte legal para a sua manutenção e tramitação.

Acresce que a *ratio legis* das alterações legislativas em causa não poderá deixar de ser entendida como estando relacionada com as elevadas pendências dos Tribunais Tributários que, conjugadas com o défice de magistrados, os colocam, consabidamente, em situação de ruptura. Deste modo, o fim da alteração legislativa em causa será sempre, e senão unicamente pelo menos em primeira linha, o de aliviar um pouco a intolerável pressão processual actualmente existente sobre a jurisdição tributária. Ora, o entendimento de que os processos actualmente pendentes nos Tribunais Tributários se devem manter, defraudará por meses, senão mesmo por anos, aquela manifesta intenção legislativa, o que poderia ser agravado pelo entendimento de que os processos de verificação e graduação de créditos iniciados no órgão de execução fiscal antes de 01-01-2011, mas ainda não remetidos a Tribunal, continuarão a ser tramitados ao abrigo da legislação revogada.

Por fim, não se poderá também deixar de ponderar, que a remessa dos autos ao órgão de execução fiscal, para efeitos de verificação e graduação de créditos, não acarretará a repetição ou desperdício de qualquer acto entretanto praticado, uma vez que todos os que o hajam sido poderão ser aproveitados por aquele referido órgão para proceder à operação em causa. De igual modo, da referida remessa não resultará nenhum prejuízo para qualquer das partes, já que sempre caberá da decisão do órgão de execução fiscal a reclamação consagrada na redacção actual e vigente dos artigos 97.º/o), 245.º/3 e 4, e 278.º/3/e) do Código de Procedimento e Processo Tributário.

Assim, e face ao exposto, entende-se que será de ordenar a remessa dos presentes autos ao órgão de execução fiscal, a fim de que este, nos termos do actual artigo 245.º/2 do Código de Procedimento e Processo Tributário, proceda à verificação e graduação dos créditos reclamados com os créditos exequendos.

Todavia, antes de proceder dessa forma, é necessário dar cumprimento ao disposto no artigo 3.º/3 do Código de Processo Civil.

Assim, e com cópia do presente despacho, notifique as partes para, querendo, se pronunciarem em 10 dias sobre a questão acima enunciada.

Após, vão os autos ao Ministério Público para o mesmo efeito."

O Reclamado e o reclamante não se pronunciaram sobre a questão.

A Fazenda Pública pronunciou-se pelo prosseguimento dos autos, ancorando-se, em suma, no disposto no artigo 5.º do ETAF.

O Ministério Público, no seu parecer, veio defender a permanência dos autos neste Tribunal, com base, em suma, nos seguintes argumentos:

a) O disposto no artigo 5.º do ETAF;

b) A celeridade processual;

c) Os princípios da igualdade de meios processuais e da equidade processual;

d) A falta de previsão expressa que determine a remessa imediata dos autos ao órgão de execução fiscal;

e) O princípio de que a lei só rege para o futuro.

Antes de prosseguir, cumpre referir que é do conhecimento funcional deste Tribunal, por via de outros autos que seguem idêntica forma processual, que foram emitidas instruções expressas pelo Director de Serviços da Direcção de Serviços de Gestão dos Créditos Tributários do Ministério das Finanças, no sentido de que os processos de verificação e graduação de créditos pendentes deverão ser remetidos ao órgão de execução fiscal para tramitação.

No mais, em relação ao primeiro dos argumentos apontados pelo Ministério Público, mantém-se o entendimento explanado no despacho anteriormente proferido, ou seja, de que o artigo 5.º do ETAF

limita-se a regular a distribuição de competência entre Tribunais, e não entre estes e órgãos da Administração Tributária.

Por outro lado, entende-se que a solução de permanência dos processos em causa nos Tribunais Tributários, consabidamente sobrecarregados e em situação de ruptura, é claramente mais prejudicial para as exigências de celeridade do que a solução alternativa de remessa dos autos ao órgão de execução fiscal.

Tanto mais que tal remessa não implicará, ao contrário do que parece entender o Ministério Público, a renovação de quaisquer actos, já que nada aponta no sentido da invalidade dos actos já praticados, antes pelo contrário, conforme referido mais abaixo.

Quanto aos invocados princípios da igualdade de meios processuais e da equidade processual, entende-se que os mesmos não saem beliscados pela remessa dos autos ao órgão de execução fiscal, já que os interessados sempre terão disponível o meio de reacção próprio previsto na nova redacção do Código de Procedimento e Processo Tributário. Em todo caso, sempre se dirá que o enquadramento dos referidos princípios sempre se haveria de fazer nos mesmos termos em relação às restantes situações abrangidas pelas reclamações previstas nos artigos 276.º e ss. do Código de Procedimento e Processo Tributário, em que o órgão de execução fiscal se apresenta a decidir em primeira linha questões nas quais é directamente interessada, como a legalidade das penhoras que garantem os seus próprios prédios ou a suficiência da garantia apresentada para suspender o processo de execução fiscal.

No que diz respeito à falta de previsão expressa que determine a remessa imediata dos autos ao órgão de execução fiscal, entende-se não ser decisiva, tanto mais que se verifica uma igual ausência de norma a determinar o contrário.

Ora, conforme se pode ler no Ac. do TRL de 15-02-2007, proferido no processo 370/2007-6, disponível em www.dgsi.pt:

«...o sentido da solução geral aplicável ao comum das leis processuais, sempre que não haja disposição transitória, especial ou sectorial, em contrário, é o do princípio da aplicação imediata da lei processual.

A este princípio, que não tem formulação expressa na lei, estão subjacentes, para a generalidade dos autores, o facto de o direito processual ser um ramo do direito público que se sobrepõe aos interesses particulares dos litigantes e a circunstância de se tratar de um ramo de direito adjectivo que apenas regula o modo como as partes podem exercer os seus direitos que a lei substantiva consagra.

No entanto, para os citados autores a solução passa por estender ao domínio do processo civil, com as necessárias adaptações, a doutrina estabelecida, em termos genéricos, no artigo 12.º do Código Civil. Assim, a "...ideia, proclamada neste artigo, de que a lei dispõe para o futuro significará, na área do direito processual, que a nova lei se aplica às acções futuras e também a actos futuramente praticados nas acções pendentes' continuando a aferir-se a validade e regularidade dos actos processuais anteriormente praticados pela lei processual antiga vigente ao tempo".

Deste modo, e desde logo, entende-se não ser beliscado o princípio de que a lei só rege para o futuro, antes pelo contrário. Com efeito, e de acordo com o acórdão transcrito e os autores ali citados (A. Varela, M. Bezerra e S. Nora, no seu Manual de Processo Civil, 2.ª ed., Coimbra Editora), a solução de aplicação imediata da lei processual nova é a única conforme com tal princípio.

Assim, dever-se-ão ter como de aplicação imediata as alterações processuais decorrentes da Lei que aprova o Orçamento Geral do Estado para o ano de 2011 (Lei n.º 55-A/2010 de 31-12), ora em causa.

Daí decorre, como já se havia apontado anteriormente que deixa de existir suporte normativo-processual para a tramitação de processos de verificação e graduação de créditos nos Tribunais Tributários, já que as normas que consagravam a existência de tal meio processual foram revogadas, sem qualquer regime transitório, sendo, como se vem de ver, tal revogação de aplicação imediata.

Ou seja, por outras palavras, carece por completo de suporte legal a tramitação dos presentes autos, face à entrada em vigor da referida Lei n.º 55-A/2010 de 31-12.

É que esta lei, conforme já também referido, não se limita a transferir a competência para a tramitação de uma forma processual de um Tribunal para outro. O que a lei em causa fez foi extinguir um meio processual e criar um outro *ex novo.*

Daí que não seja susceptível de se manter a tramitação dos presentes autos, correspondentes a uma forma processual que não existe no ordenamento jurídico vigente, com a consequente ausência de normas que sustentem tal tramitação.

Por todo o acima exposto deverão, após trânsito em julgado do presente despacho, ser os presentes autos remetidos ao órgão de execução fiscal, para aí serem tramitados.

Notifique.

Braga, 10-02-2011.».

III – A questão que constitui o objecto do presente recurso é a de saber se a decisão recorrida enferma de erro de interpretação e aplicação do direito ao ter julgado que, face às alterações introduzidas no Código de Procedimento e de Processo Tributário pela Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro, os

Tribunais Administrativos e Fiscais deixaram de ter competência para a apreciação e decisão dos processos judiciais de verificação e graduação de créditos e que, por isso, se impunha a remessa de todos os processos pendentes ao órgão de execução para que este procedesse à sua posterior tramitação e decisão.

Vejamos. O Mmo. Juiz "*a quo*" na decisão recorrida, a fls. 84 a 88 dos autos, aplicando o artigo 64.º do Código de Processo Civil, determinou a remessa dos autos ao órgão de execução fiscal competente para aí serem tramitados.

Do assim decidido discorda o recorrente Ministério Público, alegando que sendo a reclamação de créditos de data anterior a 1/1/2011, não altera a LOE 2011 a competência para a verificação e graduação de créditos, que continua a ser do Tribunal Tributário, *ex vi* do artigo 5.º do ETAF, e não constando da citada lei qualquer norma transitória sobre essa matéria e considerando o princípio basilar do nosso sistema jurídico de que a lei só rege para o futuro e que a competência material se fixa no momento da propositura da acção, nos termos do artigo 12.º do CC, há-se o presente processo continuar a ser tramitado até final em sede judicial.

Questão idêntica à que constitui objecto do presente recurso foi já decidida por Acórdãos deste Supremo tribunal do passado dia 6 de Julho, proferidos nos recursos números 362/11 e 384/11, para cuja profícua fundamentação se remete e cuja decisão, no sentido de que ***as alterações legislativas decorrentes da Lei n.º 55-A/2010 não são aplicáveis aos processos judiciais de verificação e graduação de créditos pendentes nos Tribunais Administrativos e Fiscais em 1 de Janeiro de 2011, os quais continuam a seguir a forma processual vigente à data da sua instauração***, também aqui se acolhe, pois que estamos integralmente convencidos quer dos argumentos, quer da decisão, o que conduz, inevitavelmente, à procedência do presente recurso.

Daí que, sem necessidade de mais considerações, haverá que conceder provimento ao presente recurso, revogar o despacho recorrido, baixando os autos ao tribunal "*a quo*" para aí prosseguirem os seus ulteriores termos, se a tal nada mais obstar.

IV – Termos em que, face ao exposto, acordam os Juízes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em conceder provimento ao recurso, revogar o despacho recorrido, e, consequentemente, ordenar a baixa dos autos ao tribunal recorrido para aí prosseguirem os seus ulteriores termos, se a tal nada mais obstar.

Sem custas.

Lisboa, 13 de Julho de 2011. — *António Calhau* (relator) — *Brandão de Pinho — Casimiro Gonçalves.*

Acórdão de 13 de Julho de 2011.

Assunto:

Verificação e graduação de créditos. Lei n.º 55-A/2010, de 31.12. Aplicação da lei no tempo.

Sumário:

I — Após as alterações introduzidas no Código de Procedimento e de Processo Tributário pela Lei n.º 55-A/2010, de 31.12, os Tribunais Tributários continuam a ter competência para conhecer da matéria relativa à verificação e graduação de créditos, tendo ocorrido apenas uma alteração da via ou forma processual adequada ao seu conhecimento, que deixou de ser o processo judicial de verificação e graduação de créditos, para ser o processo judicial de reclamação da decisão proferida pelo órgão da execução sobre a matéria, passando, assim, esta reclamação a constituir a forma processual de exercer a tutela jurisdicional no que toca à verificação e graduação de créditos.

II — Quanto à aplicação no tempo da lei processual civil e tributária, a regra é a mesma que vale na teoria geral do direito: a lei nova é de aplicação imediata aos processos pendentes, mas não possui eficácia retroactiva - artigo 12.º, n.º do C.Civil e artigo 12.º, n.º 3 da LGT. Porém, da submissão a esta regra geral exceptua-se o caso de a lei nova ser acompanhada de normas de direito transitório ou de para ela valer uma norma especial, como é o caso da norma contida no n.º 2 do artigo 142º do CPC, que determina que a forma de processo aplicável se determina pela lei vigente à data em que a acção é proposta.

III — Por força dessa norma contida no n.º 2 do artigo 142.º do CPC, que é subsidiariamente aplicável ao contencioso tributário por força do artigo 2.º, alínea e) do CPPT, a nova lei não pode ser aplicada aos processos de verificação e graduação de créditos pendentes nos Tribunais Administrativos e Fiscais em 1 de Janeiro de 2011, os quais continuam a seguir a forma processual vigente à data da sua instauração.

IV — À mesma conclusão se chegaria pela aplicação da norma contida no n.º 3 do artigo 12.º da LGT, na medida em que a aplicação imediata da lei nova aos processos pendentes é susceptível de afectar os direitos e interesses legítimos anteriormente constituídos das partes.

Processo n.º 594/11-30.
Recorrente: Ministério Público.
Recorridos: José Ribeiro Cardoso e Fazenda Pública.
Relatora: Exmª. Srª. Consª. Drª. Dulce Neto.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1. O Excelentíssimo Magistrado do Ministério Público recorre para o Supremo Tribunal Administrativo da decisão que o Tribunal Administrativo e Fiscal de Castelo Branco proferiu neste processo de reclamação de créditos, no sentido de aplicar *«o artigo 64.º do Código de Processo Civil, ex vi artigo 2/e, do Código de Procedimento e de Processo Tributário»* e, por isso, determinar *«a baixa dos autos na distribuição e a remessa ao órgão de execução fiscal competente para a verificação e graduação dos créditos, art.º 245/2 do CPPT, na redacção da Lei 55-A/2010, de 31/12»*.

Rematou as alegações de recurso com as seguintes conclusões:

1. Sendo a reclamação de créditos de data anterior a 1.01.2011;
2. não altera a LOE 2011 a competência para a verificação e graduação de créditos;
3. que continua a ser do Tribunal Tributário.
4. Tal conclusão busca fundamento no artigo 5.º do ETAF.
5. e radica na concepção do preceito como norma de processo ou tramitação processual e não como norma de competência – o órgão não foi extinto, donde decorre que inexiste alteração de competência da nova lei para os casos pendentes; o processo continua a ser judicial (de execução) e há-de ser tramitado até final em tal sede judicial.
6. Pelo exposto, violou a decisão a quo o disposto nos artigos 245.º, n.º 2, do CPPT, na redacção da Lei n.º 55-A/2010, de 31.12, e 5.º do ETAF e 22º da LOFTJ.
7. Assim sendo, revogando tal decisão e determinando a sua substituição por outra que determine a prossecução dos autos neste Tribunal farão Vossas Excelências JUSTIÇA.

1.2. Não foram apresentadas contra-alegações.

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

2. O inconformismo do Recorrente, integrante do objecto do presente recurso jurisdicional, reconduz-se à única questão de saber se a decisão recorrida enferma de erro de interpretação e aplicação do direito ao ter julgado que, face às alterações introduzidas no Código de Procedimento e de Processo Tributário pela Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro, os Tribunais Administrativos e Fiscais deixaram de ter competência para a apreciação e decisão dos processos judiciais de verificação e graduação de créditos e que, por isso, se impunha a remessa de todos os processos pendentes ao órgão de execução para que este procedesse à sua posterior tramitação e decisão.

Fundamenta-se a decisão no entendimento, assumido pelo julgador, de que as alterações introduzidas por essa Lei envolvem a retirada dos processos de verificação e graduação de créditos do âmbito dos poderes de conhecimento judicial e que isso contende com regras relativas à competência do tribunal e com o próprio poder jurisdicional, na medida em que foi suprimido o poder jurisdicional quanto ao conhecimento da matéria de verificação e graduação de créditos, passando a sua apreciação e decisão a caber a uma entidade administrativa.

Como aí se deixou dito, *«(...) a jurisdição [o poder de solucionar os conflitos de interesses, individuais e concretos através do meio processual da verificação e graduação de créditos reclamados] art.º 202/2 da CRP, que compreende o poder de dirimir os conflitos de interesses públicos e privados pelos tribunais, em matéria de verificação e graduação de créditos, ou seja, o poder de proferir sentença de graduação de créditos, a partir de 1 de Janeiro de 2011, por aplicação da Lei 55-A/2010, de 31/12, LOE 2001, foi retirado dos tribunais fiscais, passando a competir ao órgão de execução fiscal, art.º 245/2 do CPPT. (...).*

Sendo a competência judicial a medida da jurisdição [concreta, material] para uma determinada causa, a lei que fixa a medida concreta da jurisdição dos tribunais, a sua competência, embora não tendo natureza de uma lei orgânica, pois não suprime qualquer dos existentes TAF's, nem altera a sua composição ou área territorial, todavia, tem dimensão processual e material, pois atribui aos juízes

o conhecimento de questões novas para as quais antes não eram os competentes, o conhecimento da reclamação da graduação de créditos pelo órgão de execução fiscal.

A LOE 2011, o que faz é retirar ao Tribunal tributário e ao juiz o poder de julgar aquela espécie processual judicial, 9ª espécie [cfr. deliberação 825/2005 do CSTAF] designada de verificação e graduação de créditos, que sai da ordem judicial, para ser erigida num novo meio judicial, o da reclamação da decisão de graduação. Assim, ao criar outra competência nova, para o conhecimento da "reclamação da graduação", sempre modifica a sua competência anterior, que por um lado suprime da sua jurisdição e por outro lado cria outra de que inicialmente carecia.».

O Recorrente discorda desta interpretação, advogando, essencialmente, que embora essas alterações legislativas contendam com a competência em razão da matéria dos tribunais, já que *«Antes era do tribunal tributário de 1ª instância a competência para a matéria, passando a sê-lo ora do Órgão de execução fiscal, àquele ficando cometido o tratamento da "reclamação da verificação e graduação de créditos"»*, a questão da sua aplicação no tempo devia ser analisada, não à luz do artigo 64.º do CPC, mas, sim, à luz da *«norma processual»* contida no artigo 5.º do ETAF (e do homólogo artigo 22.º da LOFTJ), segundo o qual *"A competência dos tribunais da jurisdição administrativa e fiscal fixa-se no momento da propositura da causa, sendo irrelevantes as modificações de facto e de direito que ocorram posteriormente"*, pelo que os tribunais tributários continuariam a deter competência para tramitar e decidir os processos de verificação e graduação de créditos instaurados antes de 1 de Janeiro de 2011.

Vejamos.

A questão que cumpre decidir resume-se a saber se perante as alterações legislativas decorrentes da Lei n.º 55-A/2010, com início de vigência em 1 de Janeiro de 2011, os Tribunais Administrativos e Fiscais devem continuar a tramitar e a proferir decisão nos processos judiciais de verificação e graduação de créditos pendentes nessa data, ou se, pelo contrário, esses processos devem ser remetidos ao órgão de execução fiscal para que seja este a proceder à sua posterior tramitação e decisão. Isto porque, face à ausência de norma transitória, têm surgido divergências no entendimento relativo à aplicabilidade imediata do novo regime aos processos de verificação e graduação de créditos pendentes nos Tribunais Administrativos e Fiscais.

Essa Lei alterou os artigos 97.º, alínea o), 151.º, n.º 1, 243.º, 245.º, 247.º e 278.º, todos do Código de Procedimento e de Processo Tributário, do seguinte modo:

− a alínea o) do artigo 97.º eliminou, como espécie processual, o processo judicial tributário de verificação e graduação de créditos, substituindo-o pelo processo judicial tributário de reclamação da decisão da verificação e graduação de créditos;

− o n.º 1 do artigo 151.º eliminou a referência à verificação e graduação de créditos como espécie processual da competência dos tribunais tributários;

− o artigo 243.º, que regulava o prazo para o Representante da Fazenda Pública reclamar os seus créditos no aludido processo judicial, foi revogado;

− os artigos 245.º e 247.º e 278.º vieram estabelecer e disciplinar a nova forma processual de proceder à verificação e graduação de créditos – determinando a sua tramitação dentro do processo executivo, presidida e decidida pelo órgão da execução fiscal, com possibilidade de utilização da reclamação para tribunal da verificação e graduação de créditos realizada por esse órgão.

Esta breve exposição revela as significativas alterações de regime produzidas com a Lei n.º 55-A/2010, e denuncia a vontade do legislador de fazer desaparecer da ordem judiciária a *espécie processual* "verificação e graduação de créditos", que detinha autonomia estrutural relativamente ao processo de execução fiscal (embora funcionalmente subordinado a ele) e que corria como *processo judicial* autónomo no Tribunal Tributário de 1ª instância, classificada na 9ª espécie pela deliberação do Conselho Superior dos Tribunais Administrativos e Fiscais de 30.05.2005 ([1]). E evidencia a opção legislativa de que os actos de verificação e graduação de créditos decorram no seio do processo executivo (que é já um processo de natureza judicial – artigo 103.º da LGT), como fase processual da instância executiva, sendo a sua tramitação realizada pelo órgão da execução, que fará, em primeira linha, a verificação e graduação de créditos, com possibilidade de ulterior reclamação para tribunal pelos interessados, nos termos dos artigos 276.º e 278.º do CPPT, passando, assim, esta reclamação judicial a constituir a via de conhecimento jurisdicional da matéria, isto é, a forma de exercer a tutela jurisdicional no que toca à verificação e graduação de créditos.

Trata-se, pois, de alteração de normas estritamente adjectivas, que dizem respeito à forma ou via processual de proceder à verificação e graduação de créditos no âmbito do processo judicial de execução fiscal, e não de normas respeitantes à *competência* dos tribunais tributários ou de normas que contendam com o poder *jurisdicional* conferido aos magistrados destes tribunais de aplicar o direito aos litígios que surjam no âmbito de processos de execução fiscal, já que estes processos executivos continuam a estar na dependência do juiz do tribunal tributário, mesmo na fase em que correm perante as autoridades administrativas, e ele continua a deter poder jurisdicional para apreciar a matéria da verificação e graduação de créditos (agora através da forma processual da reclamação judicial), embora só após a pronúncia do órgão da execução, e, portanto, através de uma *forma processual* diversa – razão por que

se pode continuar a afirmar que as execuções instauradas no serviço de finanças e os inerentes actos de verificação e graduação de créditos continuam a ser da competência do tribunal tributário.

Por esta razão, não podemos aceitar a tese sufragada na decisão recorrida, de que as questionadas alterações tenham retirado a competência aos Tribunais Tributários para apreciação da matéria relativa à verificação e graduação de créditos e que, por isso, tenha de ser convocada a regra constante do artigo 64º do Código de Processo Civil, segundo a qual *"Quando ocorra alteração da lei reguladora da lei da competência considerada relevante quanto aos processos pendentes, o juiz ordena oficiosamente a sua remessa para o tribunal que a nova lei considera competente"*. E, do mesmo modo, não podemos aceitar a aplicabilidade ao caso da regra constante do artigo 5.º do ETAF, que disciplina unicamente questões de competência dos tribunais da jurisdição administrativa e fiscal.

Os Tribunais Tributários continuam a deter *competência* para conhecer de todos os actos lesivos praticados pelo órgão administrativo que dirige a execução fiscal, nomeadamente dos que contendem com a matéria de verificação e graduação de créditos, tendo apenas ocorrido uma alteração da *forma processual* adequada para esse conhecimento, que deixou de ser efectuada através do *processo judicial* de verificação e graduação de créditos, para efectuada através do meio processual de reclamação da decisão proferida pelo órgão da execução sobre a matéria, previsto nos artigos 276.º do CPPT e 103.º, n.º 2 da LGT, e expressamente contemplado como *processo judicial* na nova redacção conferida à alínea o) do artigo 97.º do CPPT.

Desta forma, e tal como acontece em todas as situações em que os interessados se dirigem directamente ao tribunal para colocar uma questão que deve ser previamente colocada no seio do processo executivo e decidida pelo respectivo órgão, com posterior reclamação para tribunal (como acontece, com frequência, com a arguição da falta ou nulidade da citação), o que se verifica é uma situação de *erro na forma de processo* utilizada, e não uma situação de *incompetência* do tribunal ([2]).

Ora, se durante a pendência de um meio processual específico é legalmente instituído um meio processual diverso de exercer um direito (no caso, o direito à verificação e graduação dos créditos reclamados), coloca-se a questão de saber se fica impedido o prosseguimento dos meios processuais já instaurados e pendentes nos tribunais ou se é obrigatório a sua conversão no novo meio processual.

Como se sabe, em matéria de aplicação de lei processual no tempo rege o princípio de que, salvo disposição especial, a *lei processual* ou *adjectiva* é de aplicação imediata mas não retroactiva, princípio que embora não estabelecido no Código de Processe Civil, se extrai do critério geral de que a lei só dispõe para o futuro, contido no artigo 12.º Código Civil. E, nesse seguimento, também o artigo 12.º, n.º 3 da Lei Geral Tributária estabelece que *«As normas sobre procedimento e processo são de aplicação imediata, sem prejuízo das garantias, direitos e interesses legítimos anteriormente constituídos dos contribuintes»*.

O que significa que, quanto à aplicação no tempo da lei processual civil e tributária, a regra é a mesma que vale na teoria geral do direito: a lei nova é de aplicação imediata aos processos pendentes, mas não possui eficácia retroactiva. Ou, como afirmam ANTUNES VARELA, MIGUEL BEZERRA e SAMPAIO E NORA, *in* "*Manual de Processo Civil*", pág. 45, *«a nova lei processual deve aplicar-se imediatamente, não apenas às acções que venham a instaurar-se após a sua entrada em vigor, mas a todos os actos a realizar futuramente, mesmo que tais actos se integrem em acções pendentes, ou seja, em causas anteriormente postas em juízo»*.

Porém, e como explica MIGUEL TEIXEIRA DE SOUSA, *in* "*Estudos Sobre o Novo Processo Civil*", pág. 14, da submissão a esta regra geral exceptua-se, evidentemente, o caso de a lei nova ser acompanhada de normas de direito transitório ou de para ela valer uma norma especial, como sucede, por exemplo, com a norma que determina que a forma dos actos processuais se rege pela lei que vigora no momento em que são praticados (princípio do ***"****tempus regit actum",* instituído no art.º 142º, n.º 1 do CPC), com a norma que determina que a *forma de processo* aplicável se determina pela lei vigente à data em que a acção é proposta (art.º 142.º, n.º 2 do CPC, após a redacção introduzida pelo DL n.º 329-A/95, de 12.12) ([3]), com a norma que estabelece o princípio da estabilização da competência e que determina que a competência se fixa no momento em que a acção se propõe (princípio da "*perpetuatio iurisdictionis*", previsto no art.º 22.º do LOFTJ e no art.º 5.º do ETAF), com a norma que determina que a admissibilidade dos recursos por efeito das alçadas é regulada pela lei em vigor ao tempo em que foi instaurada a acção (art.º 24.º do LOFTJ e art.º 6.º do ETAF) ou com a norma que determina a lei aplicável em matéria de alteração de prazos, contida no artigo 297.º do C.Civil e que a doutrina tem considerado extensível aos prazos processuais ([4]).

O n.º 2 do artigo 142.º do CPC, segundo o qual *"A forma de processo aplicável determina-se pela lei vigente à data em que a acção foi proposta*", é, pois, uma regra de direito especial, que não pode ser confundida com a regra geral da aplicação da lei processual no tempo que vale na teoria geral do direito por força do artigo 12.º, n.º 1 do C.Civil e que obteve acolhimento no artigo 12.º, n.º 3 da LGT.

Como já explicava ALBERTO DOS REIS, *in* "*Comentário ao Código de Processo Civil*", vol. II, págs. 43 e 44, numa altura em que o artigo 142.º dispunha apenas sobre a lei aplicável à forma dos actos, «O artigo 142.º manda regular os actos processuais pela lei que vigorar no momento em que se praticarem. Tem-se dado a esta regra um sentido diferente do que ela comporta. Assim, quando se

pretende justificar a aplicação imediata das leis de processo, invoca-se o texto do artigo 142.º. Tal foi, por exemplo, a interpretação dada ao artigo por um despacho do juiz de Espozende (...). Há aqui uma concepção errada do alcance do artigo. Se atentarmos na colocação do artigo 142.º, se o pusermos em correspondência com os textos que o precedem e o seguem, adquirimos a convicção de que ele nada têm que ver com o problema geral da aplicação das leis de processo quanto ao tempo; o que com a disposição se procurou resolver foi somente o problema *particular* da aplicação das leis de processo relativas à *forma* dos actos.

As normas dos artigos 138.º a 149.º são normas gerais e comuns sobre a forma dos actos processuais, ou mais precisamente, sobre a *realização* e *prática* dos actos de processo. No meio de textos desta índole é que aparece encaixado o artigo 142.º. Daí vem que, ao declarar – os actos processuais são regulados pela lei que vigorar no momento em que se praticarem – o artigo quer significar o seguinte: no tocante às *formalidades* que o acto há-de revestir e ao *modo de o praticar*, a lei a aplicar é a que estiver em vigor no momento da realização do acto.».

Deste modo, perante a regra especial contida no n.º 2 do artigo 142.º do CPC, que não colide, como vimos, com a regra geral contida no n.º 3 do artigo 12.º da LGT, e perante a sua aplicação ao processo judicial tributário por força do disposto no artigo 2.º, alínea e) do CPPT, não podem subsistir dúvidas quanto à sua aplicação ao caso vertente.

Com efeito, relativamente à aplicação no tempo, a Lei n.º 55-A/2010 não contém normativo algum que imponha que os processos judiciais de reclamação de créditos pendentes em 1 de Janeiro de 2011 devam abandonar essa forma de processo e ser convolados no novo meio processual instituído por esta Lei, nem se vislumbram quaisquer indícios de que tivesse sido essa a intenção do legislador. Pelo que os processos judiciais de "reclamação de créditos" têm de manter-se e ser levadas até ao fim, por ser essa a via ou forma de processo adequada de exercer o direito à verificação e graduação de créditos à data em que o processo foi instaurado, em conformidade com a regra contida no artigo do 142.º, n.º 2, CPC.

De todo o modo, já antes da introdução dessa regra vertida no n.º 2 do artigo 142.º, a doutrina vinha defendendo que, apesar do princípio geral da aplicação imediata da lei adjectiva, a lei reguladora da *forma de processo* deve ser a que vigora à data da propositura da acção. ANTUNES VARELA, MIGUEL BEZERRA e SAMPAIO E NORA explicavam, na obra citada, a pág. 56, que «No que respeita à forma de processo, atendendo à estrita interligação dos actos (quer das partes, quer do tribunal) que integram cada tipo ou esquema processual, deve entender-se que o processo iniciado sob determinada forma segue essa forma até decisão final. É a solução imposta, em nome da economia processual, pelo respeito devido aos actos praticados no pretérito – respeito substancial, não mero respeito farisaico das fórmulas observadas. E é a que melhor corresponde a uma leitura inteligente da regra basilar aceite no artigo 12.º, n.º 1, do Código Civil. Distinguir na aplicação da lei antiga e da nova lei consoante o grau de adiantamento de cada acção ou dos inconvenientes concretos da aplicação de cada um das leis em confronto é solução que não convém, pela grave incerteza e insegurança a que tal decisionismo se prestaria. A forma de processo deve consequentemente regular-se pela lei vigente à data da propositura da acção.».

Todo o exposto permite concluir que as alterações introduzidas pela Lei n.º 55-A/2010 consistem, essencialmente, numa modificação do *meio processual* de proceder à verificação e graduação de créditos (embora também impliquem uma ampliação da competência do órgão da execução, sem, contudo, abolir ou restringir a competência dos tribunais tributários para a apreciação dessa matéria, pois que esta se mantém através de uma forma processual diferente) e que as mesmas são inaplicáveis aos processos já pendentes nos tribunais tributários à data da sua entrada em vigor, atento o disposto no artigo 142.º, n.º 2 do CPC.

De todo o modo, e ainda que assim não fosse, sempre teria de considerar-se o disposto no n.º 3 do artigo 12.º da LGT, que regula a aplicação da lei processual tributária no tempo e que estipula que *«As normas sobre procedimento e processo são de aplicação imediata, sem prejuízo das garantias, direitos e interesses legítimos anteriormente constituídos dos contribuintes»*. O que significa que embora a lei processual tributária seja, em princípio, de aplicação imediata (aplicando-se a todos os processos que venham a instaurar-se após a sua entrada em vigor e, ainda, a todos os actos processuais a realizar futuramente nos processos já pendentes), ela nunca pode aplicar-se aos processos iniciados anteriormente à sua vigência quando essa aplicabilidade imediata possa afectar garantias, direitos e interesses legítimos anteriormente constituídos dos contribuintes, tendo, nesses casos, o desenvolvimento processual de continuar a ser regulamentado pela lei anterior.

Ora, tendo a lei nova abolido a *forma de processo judicial* de verificação e graduação dos créditos reclamados, substituindo-o pela *forma de processo judicial* de reclamação, é evidente a impossibilidade de aplicação da lei nova aos processos pendentes, na medida em que isso implicaria, em princípio, convolar aquele *meio judicial* para este outro *meio judicial*, o que não é legalmente viável, na medida em que este processo de reclamação exige uma prévia decisão do órgão da execução sobre a matéria, que, no caso, não existe.

E ainda que se entendesse que a aplicação imediata da lei nova aos processos pendentes podia e devia ser feita através da remessa do processo de verificação e graduação de créditos para o Serviço

de Finanças, para aí ser tramitado e decidido pelo órgão da execução, de forma a abrir o acesso à via judicial da reclamação, o certo é que isso não pode deixar de afectar os direitos e interesses legítimos anteriormente constituídos das partes, na medida em que implica o abandono forçado de um processo judicial em curso, a inutilização de alguns actos nele praticados (que não valem para a verificação e graduação de créditos como fase processual da instância executiva, como acontece com a taxa de justiça paga e com o parecer emitido pelo Ministério Público), a obrigatoriedade de as partes terem de ir submeter as suas reclamações de créditos à apreciação e decisão de um mero órgão administrativo, e a probabilidade de terem de encetar, depois disso, nova cruzada judicial para acederem à tutela jurisdicional efectiva no que toca à verificação e graduação dos seus créditos.

O que não pode deixar de frustrar as legítimas expectativas das partes de verem a situação resolvida judicialmente de forma imediata e definitiva, através de um órgão **jurisdicional**, dado que era esse o meio processual vigente à data da instauração do processo, vendo-se remetidas para uma processado que é dirigido e concluído por um mero órgão administrativo, com uma provável necessidade de terem de voltar a instaurar novo processo judicial junto do Tribunal. Além de que, a aplicação da lei nova aos processos pendentes é susceptível de provocar um grave atraso na prolação da decisão final sobre a matéria, sobretudo naquelas situações em que os processos pendentes já se encontram prontos para decisão e se torna necessário remetê-los para o Serviço de Finanças, aguardar pela decisão do órgão administrativo da execução e instaurar, posteriormente, no caso de decisão desfavorável, novo processo judicial, o que inevitavelmente prejudica a situação de todos os credores reclamantes.

De todo o exposto resulta, em síntese, que as alterações legislativas decorrentes da Lei n.º 55-A/2010 não são aplicáveis aos processos judiciais de verificação e graduação de créditos pendentes nos Tribunais Administrativos e Fiscais em 1 de Janeiro de 2011, os quais continuam a seguir a forma processual vigente à data da sua instauração.

4. Nestes termos, e com os expostos fundamentos, acordam os juízes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em conceder provimento ao recurso, revogar o despacho recorrido e determinar a baixa dos autos ao tribunal recorrido para prosseguimento dos autos, se a tal nada mais obstar.

Sem custas.

Lisboa, 13 de Julho de 2011. — *Dulce Manuel Neto* (relatora) — *Valente Torrão — António Calhau.*

([1]) *(Cfr. D.R. II Série, de 16 de Junho de 2005)*

([2]) *(Como se pode constatar pelas inúmeras decisões proferidas pelos tribunais nesse tipo de situações, e de que constituem exemplo as proferidas pela Secção de Contencioso Tributário do STA em 17.03.2004, recurso n.º 929/03, em 18.09.2008, recurso n.º 440/08, em 2.04.2008, recurso n.º 953/07, em 25.03.2009, recurso n.º 923/08, em 12/01/2011, recurso n.º 969/10.)*

([3]) *(O art. 142.º do CPC, na sua redacção anterior ao DL n.º 329-A/95, de 12-12, fixava apenas a lei reguladora da forma dos actos - actual n.º 1 - e não definia a lei reguladora da forma do processo – actual n.º 2.)*

([4]) *(Cfr. ANTUNES VARELA, MIGUEL BEZERRA e SAMPAIO E NORA, in obra citada, pág. 61.)*

Acórdão de 13 de Julho de 2011.

Assunto:

Verificação e graduação de créditos. Lei n.º 55-A/2010, de 31.12. Aplicação da lei no tempo.

Sumário:

I — Após as alterações introduzida no Código de Procedimento e de Processo Tributário pela Lei n.º 55-A/2010, de 31.12, os Tribunais Tributários continuam a ter competência para conhecer da matéria relativa à verificação e graduação de créditos, tendo ocorrido apenas uma alteração da via ou forma processual adequada ao seu conhecimento, que deixou de ser o processo judicial de verificação e graduação de créditos, para ser o processo judicial de reclamação da decisão proferida pelo órgão da execução sobre a matéria, passando, assim, esta reclamação a constituir a forma processual de exercer a tutela jurisdicional no que toca à verificação e graduação de créditos.

II — Quanto à aplicação no tempo da lei processual civil e tributária, a regra é a mesma que vale na teoria geral do direito: a lei nova é de aplicação imediata aos processos pendentes, mas não possui eficácia retroactiva - artigo 12.º, n.º do C.Civil e artigo 12.º, n.º 3 da LGT. Porém, da submissão a esta regra geral exceptua-se o caso de a lei nova ser acompanhada de normas de direito transitório ou de para ela valer uma norma especial, como é o caso da norma contida no n.º 2 do artigo 142º do CPC, que determina que a forma de processo aplicável se determina pela lei vigente à data em que a acção é proposta.

III — Por força dessa norma contida no n.º 2 do artigo 142.º do CPC, que é subsidiariamente aplicável ao contencioso tributário por força do artigo 2.º, alínea e) do CPPT, a nova lei não pode ser aplicada aos processos de verificação e graduação de créditos pendentes nos Tribunais Administrativos e Fiscais em 1 de Janeiro de 2011, os quais continuam a seguir a forma processual vigente à data da sua instauração.

IV — À mesma conclusão se chegaria pela aplicação da norma contida no n.º 3 do artigo 12.º da LGT, na medida em que a aplicação imediata da lei nova aos processos pendentes é susceptível de afectar os direitos e interesses legítimos anteriormente constituídos das partes.

Processo n.º 595/11-30.
Recorrente: Ministério Público.
Recorrido: Fazenda Pública e outra.
Relatora: Exmª. Srª. Consª. Drª. Dulce Neto.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1. O Excelentíssimo Magistrado do Ministério Público recorre para o Supremo Tribunal Administrativo da decisão que o Tribunal Administrativo e Fiscal de Castelo Branco proferiu neste processo de reclamação de créditos, no sentido de aplicar *«o artigo 64.º do Código de Processo Civil, ex vi artigo 2/e, do Código de Procedimento e de Processo Tributário»* e, por isso, determinar *«a baixa dos autos na distribuição e a remessa ao órgão de execução fiscal competente para a verificação e graduação dos créditos, art.º 245/2 do CPPT, na redacção da Lei 55-A/2010, de 31/12»*.

Rematou as alegações de recurso com as seguintes conclusões:

1. Sendo a reclamação de créditos de data anterior a 1.01.2011;
2. não altera a LOE 2011 a competência para a verificação e graduação de créditos;
3. que continua a ser do Tribunal Tributário.
4. Tal conclusão busca fundamento no artigo 5.º do ETAF.
5. e radica na concepção do preceito como norma de processo ou tramitação processual e não como norma de competência – o órgão não foi extinto, donde decorre que inexiste alteração de competência da nova lei para os casos pendentes; o processo continua a ser judicial (de execução) e há-de ser tramitado até final em tal sede judicial.
6. Pelo exposto, violou a decisão a quo o disposto nos artigos 245.º, n.º 2, do CPPT, na redacção da Lei n.º 55-A/2010, de 31.12, e 5.º do ETAF e 22º da LOFTJ.
7. Assim sendo, revogando tal decisão e determinando a sua substituição por outra que determine a prossecução dos autos neste Tribunal farão Vossas Excelências JUSTIÇA.

1.2. Não foram apresentadas contra-alegações.

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

2. O inconformismo do Recorrente, integrante do objecto do presente recurso jurisdicional, reconduz-se à única questão de saber se a decisão recorrida enferma de erro de interpretação e aplicação do direito ao ter julgado que, face às alterações introduzidas no Código de Procedimento e de Processo Tributário pela Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro, os Tribunais Administrativos e Fiscais deixaram de ter competência para a apreciação e decisão dos processos judiciais de verificação e graduação de créditos e que, por isso, se impunha a remessa de todos os processos pendentes ao órgão de execução para que este procedesse à sua posterior tramitação e decisão.

Fundamenta-se a decisão no entendimento, assumido pelo julgador, de que as alterações introduzidas por essa Lei envolvem a retirada dos processos de verificação e graduação de créditos do âmbito dos poderes de conhecimento judicial e que isso contende com regras relativas à competência do tribunal e com o próprio poder jurisdicional, na medida em que foi suprimido o poder jurisdicional quanto ao conhecimento da matéria de verificação e graduação de créditos, passando a sua apreciação e decisão a caber a uma entidade administrativa.

Como aí se deixou dito, *«(...) a jurisdição [o poder de solucionar os conflitos de interesses, individuais e concretos através do meio processual da verificação e graduação de créditos reclamados] art.º 202/2 da CRP, que compreende o poder de dirimir os conflitos de interesses públicos e privados*

pelos tribunais, em matéria de verificação e graduação de créditos, ou seja, o poder de proferir sentença de graduação de créditos, a partir de 1 de Janeiro de 2011, por aplicação da Lei 55-A/2010, de 31/12, LOE 2001, foi retirado dos tribunais fiscais, passando a competir ao órgão de execução fiscal, art.º 245/2 do CPPT. (...).

Sendo a competência judicial a medida da jurisdição [concreta, material] para uma determinada causa, a lei que fixa a medida concreta da jurisdição dos tribunais, a sua competência, embora não tendo natureza de uma lei orgânica, pois não suprime qualquer dos existentes TAF's, nem altera a sua composição ou área territorial, todavia, tem dimensão processual e material, pois atribui aos juízes o conhecimento de questões novas para as quais antes não eram os competentes, o conhecimento da reclamação da graduação de créditos pelo órgão de execução fiscal.

A LOE 2011, o que faz é retirar ao Tribunal tributário e ao juiz o poder de julgar aquela espécie processual judicial, 9ª espécie [cfr. deliberação 825/2005 do CSTAF] designada de verificação e graduação de créditos, que sai da ordem judicial, para ser erigida num novo meio judicial, o da reclamação da decisão de graduação. Assim, ao criar outra competência nova, para o conhecimento da "reclamação da graduação", sempre modifica a sua competência anterior, que por um lado suprime da sua jurisdição e por outro lado cria outra de que inicialmente carecia.».

O Recorrente discorda desta interpretação, advogando, essencialmente, que embora essas alterações legislativas contendam com a competência em razão da matéria dos tribunais, já que *«Antes era do tribunal tributário de 1ª instância a competência para a matéria, passando a sê-lo ora do Órgão de execução fiscal, àquele ficando cometido o tratamento da "reclamação da verificação e graduação de créditos"»*, a questão da sua aplicação no tempo devia ser analisada, não à luz do artigo 64.º do CPC, mas, sim, à luz da *«norma processual»* contida no artigo 5.º do ETAF (e do homólogo artigo 22.º da LOFTJ), segundo o qual *"A competência dos tribunais da jurisdição administrativa e fiscal fixa-se no momento da propositura da causa, sendo irrelevantes as modificações de facto e de direito que ocorram posteriormente"*, pelo que os tribunais tributários continuariam a deter competência para tramitar e decidir os processos de verificação e graduação de créditos instaurados antes de 1 de Janeiro de 2011.

Vejamos.

A questão que cumpre decidir resume-se a saber se perante as alterações legislativas decorrentes da Lei n.º 55-A/2010, com início de vigência em 1 de Janeiro de 2011, os Tribunais Administrativos e Fiscais devem continuar a tramitar e a proferir decisão nos processos judiciais de verificação e graduação de créditos pendentes nessa data, ou se, pelo contrário, esses processos devem ser remetidos ao órgão de execução fiscal para que seja este a proceder à sua posterior tramitação e decisão. Isto porque, face à ausência de norma transitória, têm surgido divergências no entendimento relativo à aplicabilidade imediata do novo regime aos processos de verificação e graduação de créditos pendentes nos Tribunais Administrativos e Fiscais.

Essa Lei alterou os artigos 97.º, alínea o), 151.º, n.º 1, 243.º, 245.º, 247.º e 278.º, todos do Código de Procedimento e de Processo Tributário, do seguinte modo:

− a alínea o) do artigo 97.º eliminou, como espécie processual, o processo judicial tributário de verificação e graduação de créditos, substituindo-o pelo processo judicial tributário de reclamação da decisão da verificação e graduação de créditos;

− o n.º 1 do artigo 151.º eliminou a referência à verificação e graduação de créditos como espécie processual da competência dos tribunais tributários;

− o artigo 243.º, que regulava o prazo para o Representante da Fazenda Pública reclamar os seus créditos no aludido processo judicial, foi revogado;

− os artigos 245.º e 247.º e 278.º vieram estabelecer e disciplinar a nova forma processual de proceder à verificação e graduação de créditos – determinando a sua tramitação dentro do processo executivo, presidida e decidida pelo órgão da execução fiscal, com possibilidade de utilização da reclamação para tribunal da verificação e graduação de créditos realizada por esse órgão.

Esta breve exposição revela as significativas alterações de regime produzidas com a Lei n.º 55-A/2010, e denuncia a vontade do legislador de fazer desaparecer da ordem judiciária a *espécie processual* "verificação e graduação de créditos", que detinha autonomia estrutural relativamente ao processo de execução fiscal (embora funcionalmente subordinado a ele) e que corria como *processo judicial* autónomo no Tribunal Tributário de 1ª instância, classificada na 9ª espécie pela deliberação do Conselho Superior dos Tribunais Administrativos e Fiscais de 30.05.2005 ([1]). E evidencia a opção legislativa de que os actos de verificação e graduação de créditos decorram no seio do processo executivo (que é já um processo de natureza judicial – artigo 103.º da LGT), como fase processual da instância executiva, sendo a sua tramitação realizada pelo órgão da execução, que fará, em primeira linha, a verificação e graduação de créditos, com possibilidade de ulterior reclamação para tribunal pelos interessados, nos termos dos artigos 276.º e 278.º do CPPT, passando, assim, esta reclamação judicial a constituir a via de conhecimento jurisdicional da matéria, isto é, a forma de exercer a tutela jurisdicional no que toca à verificação e graduação de créditos.

Trata-se, pois, de alteração de normas estritamente adjectivas, que dizem respeito à forma ou via processual de proceder à verificação e graduação de créditos no âmbito do processo judicial de execução

fiscal, e não de normas respeitantes à *competência* dos tribunais tributários ou de normas que contendam com o poder *jurisdicional* conferido aos magistrados destes tribunais de aplicar o direito aos litígios que surjam no âmbito de processos de execução fiscal, já que estes processos executivos continuam a estar na dependência do juiz do tribunal tributário, mesmo na fase em que correm perante as autoridades administrativas, e ele continua a deter poder jurisdicional para apreciar a matéria da verificação e graduação de créditos (agora através da forma processual da reclamação judicial), embora só após a pronúncia do órgão da execução, e, portanto, através de uma *forma processual* diversa – razão por que se pode continuar a afirmar que as execuções instauradas no serviço de finanças e os inerentes actos de verificação e graduação de créditos continuam a ser da competência do tribunal tributário.

Por esta razão, não podemos aceitar a tese sufragada na decisão recorrida, de que as questionadas alterações tenham retirado a competência aos Tribunais Tributários para apreciação da matéria relativa à verificação e graduação de créditos e que, por isso, tenha de ser convocada a regra constante do artigo 64º do Código de Processo Civil, segundo a qual *"Quando ocorra alteração da lei reguladora da lei da competência considerada relevante quanto aos processos pendentes, o juiz ordena oficiosamente a sua remessa para o tribunal que a nova lei considera competente"*. E, do mesmo modo, não podemos aceitar a aplicabilidade ao caso da regra constante do artigo 5.º do ETAF, que disciplina unicamente questões de competência dos tribunais da jurisdição administrativa e fiscal.

Os Tribunais Tributários continuam a deter *competência* para conhecer de todos os actos lesivos praticados pelo órgão administrativo que dirige a execução fiscal, nomeadamente dos que contendem com a matéria de verificação e graduação de créditos, tendo apenas ocorrido uma alteração da *forma processual* adequada para esse conhecimento, que deixou de ser efectuada através do *processo judicial* de verificação e graduação de créditos, para efectuada através do meio processual de reclamação da decisão proferida pelo órgão da execução sobre a matéria, previsto nos artigos 276.º do CPPT e 103.º, n.º 2 da LGT, e expressamente contemplado como *processo judicial* na nova redacção conferida à alínea o) do artigo 97.º do CPPT.

Desta forma, e tal como acontece em todas as situações em que os interessados se dirigem directamente ao tribunal para colocar uma questão que deve ser previamente colocada no seio do processo executivo e decidida pelo respectivo órgão, com posterior reclamação para tribunal (como acontece, com frequência, com a arguição da falta ou nulidade da citação), o que se verifica é uma situação de *erro na forma de processo* utilizada, e não uma situação de *incompetência* do tribunal ([2]).

Ora, se durante a pendência de um meio processual específico é legalmente instituído um meio processual diverso de exercer um direito (no caso, o direito à verificação e graduação dos créditos reclamados), coloca-se a questão de saber se fica impedido o prosseguimento dos meios processuais já instaurados e pendentes nos tribunais ou se é obrigatório a sua conversão no novo meio processual.

Como se sabe, em matéria de aplicação de lei processual no tempo rege o princípio de que, salvo disposição especial, a *lei processual* ou *adjectiva* é de aplicação imediata mas não retroactiva, princípio que embora não estabelecido no Código de Processe Civil, se extrai do critério geral de que a lei só dispõe para o futuro, contido no artigo 12.º Código Civil. E, nesse seguimento, também o artigo 12.º, n.º 3 da Lei Geral Tributária estabelece que *«As normas sobre procedimento e processo são de aplicação imediata, sem prejuízo das garantias, direitos e interesses legítimos anteriormente constituídos dos contribuintes»*.

O que significa que, quanto à aplicação no tempo da lei processual civil e tributária, a regra é a mesma que vale na teoria geral do direito: a lei nova é de aplicação imediata aos processos pendentes, mas não possui eficácia retroactiva. Ou, como afirmam ANTUNES VARELA, MIGUEL BEZERRA e SAMPAIO E NORA, *in* "*Manual de Processo Civil*", pág. 45, *«a nova lei processual deve aplicar-se imediatamente, não apenas às acções que venham a instaurar-se após a sua entrada em vigor, mas a todos os actos a realizar futuramente, mesmo que tais actos se integrem em acções pendentes, ou seja, em causas anteriormente postas em juízo».*

Porém, e como explica MIGUEL TEIXEIRA DE SOUSA, *in* "*Estudos Sobre o Novo Processo Civil*", pág. 14, da submissão a esta regra geral exceptua-se, evidentemente, o caso de a lei nova ser acompanhada de normas de direito transitório ou de para ela valer uma norma especial, como sucede, por exemplo, com a norma que determina que a forma dos actos processuais se rege pela lei que vigora no momento em que são praticados (princípio do ***"****tempus regit actum",* instituído no art.º 142º, n.º 1 do CPC), com a norma que determina que a *forma de processo* aplicável se determina pela lei vigente à data em que a acção é proposta (art.º 142.º, n.º 2 do CPC, após a redacção introduzida pelo DL n.º 329-A/95, de 12.12) ([3]), com a norma que estabelece o princípio da estabilização da competência e que determina que a competência se fixa no momento em que a acção se propõe (princípio da "*perpetuatio iurisdictionis*", previsto no art.º 22.º do LOFTJ e no art.º 5.º do ETAF), com a norma que determina que a admissibilidade dos recursos por efeito das alçadas é regulada pela lei em vigor ao tempo em que foi instaurada a acção (art.º 24.º do LOFTJ e art.º 6.º do ETAF) ou com a norma que determina a lei aplicável em matéria de alteração de prazos, contida no artigo 297.º do C.Civil e que a doutrina tem considerado extensível aos prazos processuais ([4]).

O n.º 2 do artigo 142.º do CPC, segundo o qual *"A forma de processo aplicável determina-se pela lei vigente à data em que a acção foi proposta*", é, pois, uma regra de direito especial, que não pode ser

confundida com a regra geral da aplicação da lei processual no tempo que vale na teoria geral do direito por força do artigo 12.º, n.º 1 do C.Civil e que obteve acolhimento no artigo 12.º, n.º 3 da LGT.

Como já explicava ALBERTO DOS REIS, *in* "*Comentário ao Código de Processo Civil*", vol. II, págs. 43 e 44, numa altura em que o artigo 142.º dispunha apenas sobre a lei aplicável à forma dos actos, «O artigo 142.º manda regular os actos processuais pela lei que vigorar no momento em que se praticarem. Tem-se dado a esta regra um sentido diferente do que ela comporta. Assim, quando se pretende justificar a aplicação imediata das leis de processo, invoca-se o texto do artigo 142.º. Tal foi, por exemplo, a interpretação dada ao artigo por um despacho do juiz de Espozende (...). Há aqui uma concepção errada do alcance do artigo. Se atentarmos na colocação do artigo 142.º, se o pusermos em correspondência com os textos que o precedem e o seguem, adquirimos a convicção de que ele nada têm que ver com o problema geral da aplicação das leis de processo quanto ao tempo; o que com a disposição se procurou resolver foi somente o problema *particular* da aplicação das leis de processo relativas à *forma* dos actos.

As normas dos artigos 138.º a 149.º são normas gerais e comuns sobre a forma dos actos processuais, ou mais precisamente, sobre a *realização* e *prática* dos actos de processo. No meio de textos desta índole é que aparece encaixado o artigo 142.º. Daí vem que, ao declarar – os actos processuais são regulados pela lei que vigorar no momento em que se praticarem – o artigo quer significar o seguinte: no tocante às *formalidades* que o acto há-de revestir e ao *modo de o praticar*, a lei a aplicar é a que estiver em vigor no momento da realização do acto.».

Deste modo, perante a regra especial contida no n.º 2 do artigo 142.º do CPC, que não colide, como vimos, com a regra geral contida no n.º 3 do artigo 12.º da LGT, e perante a sua aplicação ao processo judicial tributário por força do disposto no artigo 2.º, alínea e) do CPPT, não podem subsistir dúvidas quanto à sua aplicação ao caso vertente.

Com efeito, relativamente à aplicação no tempo, a Lei n.º 55-A/2010 não contém normativo algum que imponha que os processos judiciais de reclamação de créditos pendentes em 1 de Janeiro de 2011 devam abandonar essa forma de processo e ser convolados no novo meio processual instituído por esta Lei, nem se vislumbram quaisquer indícios de que tivesse sido essa a intenção do legislador. Pelo que os processos judiciais de "reclamação de créditos" têm de manter-se e ser levadas até ao fim, por ser essa a via ou forma de processo adequada de exercer o direito à verificação e graduação de créditos à data em que o processo foi instaurado, em conformidade com a regra contida no artigo do 142.º, n.º 2, CPC.

De todo o modo, já antes da introdução dessa regra vertida no n.º 2 do artigo 142.º, a doutrina vinha defendendo que, apesar do princípio geral da aplicação imediata da lei adjectiva, a lei reguladora da *forma de processo* deve ser a que vigora à data da propositura da acção. ANTUNES VARELA, MIGUEL BEZERRA e SAMPAIO E NORA explicavam, na obra citada, a pág. 56, que «No que respeita à forma de processo, atendendo à estrita interligação dos actos (quer das partes, quer do tribunal) que integram cada tipo ou esquema processual, deve entender-se que o processo iniciado sob determinada forma segue essa forma até decisão final. É a solução imposta, em nome da economia processual, pelo respeito devido aos actos praticados no pretérito – respeito substancial, não mero respeito farisaico das fórmulas observadas. E é a que melhor corresponde a uma leitura inteligente da regra basilar aceite no artigo 12.º, n.º 1, do Código Civil. Distinguir na aplicação da lei antiga e da nova lei consoante o grau de adiantamento de cada acção ou dos inconvenientes concretos da aplicação de cada um das leis em confronto é solução que não convém, pela grave incerteza e insegurança a que tal decisionismo se prestaria. A forma de processo deve consequentemente regular-se pela lei vigente à data da propositura da acção.».

Todo o exposto permite concluir que as alterações introduzidas pela Lei n.º 55-A/2010 consistem, essencialmente, numa modificação do *meio processual* de proceder à verificação e graduação de créditos (embora também impliquem uma ampliação da competência do órgão da execução, sem, contudo, abolir ou restringir a competência dos tribunais tributários para a apreciação dessa matéria, pois que esta se mantém através de uma forma processual diferente) e que as mesmas são inaplicáveis aos processos já pendentes nos tribunais tributários à data da sua entrada em vigor, atento o disposto no artigo 142.º, n.º 2 do CPC.

De todo o modo, e ainda que assim não fosse, sempre teria de considerar-se o disposto no n.º 3 do artigo 12.º da LGT, que regula a aplicação da lei processual tributária no tempo e que estipula que *«As normas sobre procedimento e processo são de aplicação imediata, sem prejuízo das garantias, direitos e interesses legítimos anteriormente constituídos dos contribuintes»*. O que significa que embora a lei processual tributária seja, em princípio, de aplicação imediata (aplicando-se a todos os processos que venham a instaurar-se após a sua entrada em vigor e, ainda, a todos os actos processuais a realizar futuramente nos processos já pendentes), ela nunca pode aplicar-se aos processos iniciados anteriormente à sua vigência quando essa aplicabilidade imediata possa afectar garantias, direitos e interesses legítimos anteriormente constituídos dos contribuintes, tendo, nesses casos, o desenvolvimento processual de continuar a ser regulamentado pela lei anterior.

Ora, tendo a lei nova abolido a *forma de processo judicial* de verificação e graduação dos créditos reclamados, substituindo-o pela *forma de processo judicial* de reclamação, é evidente a impossibilidade de aplicação da lei nova aos processos pendentes, na medida em que isso implicaria, em princípio, convolar aquele *meio judicial* para este outro *meio judicial*, o que não é legalmente viável, na medida

em que este processo de reclamação exige uma prévia decisão do órgão da execução sobre a matéria, que, no caso, não existe.

E ainda que se entendesse que a aplicação imediata da lei nova aos processos pendentes podia e devia ser feita através da remessa do processo de verificação e graduação de créditos para o Serviço de Finanças, para aí ser tramitado e decidido pelo órgão da execução, de forma a abrir o acesso à via judicial da reclamação, o certo é que isso não pode deixar de afectar os direitos e interesses legítimos anteriormente constituídos das partes, na medida em que implica o abandono forçado de um processo judicial em curso, a inutilização de alguns actos nele praticados (que não valem para a verificação e graduação de créditos como fase processual da instância executiva, como acontece com a taxa de justiça paga e com o parecer emitido pelo Ministério Público), a obrigatoriedade de as partes terem de ir submeter as suas reclamações de créditos à apreciação e decisão de um mero órgão administrativo, e a probabilidade de terem de encetar, depois disso, nova cruzada judicial para acederem à tutela jurisdicional efectiva no que toca à verificação e graduação dos seus créditos.

O que não pode deixar de frustrar as legítimas expectativas das partes de verem a situação resolvida judicialmente de forma imediata e definitiva, através de um órgão **jurisdicional**, dado que era esse o meio processual vigente à data da instauração do processo, vendo-se remetidas para uma processado que é dirigido e concluído por um mero órgão administrativo, com uma provável necessidade de terem de voltar a instaurar novo processo judicial junto do Tribunal. Além de que, a aplicação da lei nova aos processos pendentes é susceptível de provocar um grave atraso na prolação da decisão final sobre a matéria, sobretudo naquelas situações em que os processos pendentes já se encontram prontos para decisão e se torna necessário remetê-los para o Serviço de Finanças, aguardar pela decisão do órgão administrativo da execução e instaurar, posteriormente, no caso de decisão desfavorável, novo processo judicial, o que inevitavelmente prejudica a situação de todos os credores reclamantes.

De todo o exposto resulta, em síntese, que as alterações legislativas decorrentes da Lei n.º 55-A/2010 não são aplicáveis aos processos judiciais de verificação e graduação de créditos pendentes nos Tribunais Administrativos e Fiscais em 1 de Janeiro de 2011, os quais continuam a seguir a forma processual vigente à data da sua instauração.

4. Nestes termos, e com os expostos fundamentos, acordam os juízes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em conceder provimento ao recurso, revogar o despacho recorrido e determinar a baixa dos autos ao tribunal recorrido para prosseguimento dos autos, se a tal nada mais obstar.

Sem custas.

Lisboa, 13 de Julho de 2011. — *Dulce Manuel Neto* (relatora) — *Valente Torrão — António Calhau.*

([1]) *(Cfr. D.R. II Série, de 16 de Junho de 2005)*

([2]) *(Como se pode constatar pelas inúmeras decisões proferidas pelos tribunais nesse tipo de situações, e de que constituem exemplo as proferidas pela Secção de Contencioso Tributário do STA em 17.03.2004, recurso n.º 929/03, em 18.09.2008, recurso n.º 440/08, em 2.04.2008, recurso n.º 953/07, em 25.03.2009, recurso n.º 923/08, em 12/01/2011, recurso n.º 969/10.)*

([3]) *(O art. 142.º do CPC, na sua redacção anterior ao DL n.º 329-A/95, de 12-12, fixava apenas a lei reguladora da forma dos actos - actual n.º 1 - e não definia a lei reguladora da forma do processo – actual n.º 2.)*

([4]) *(Cfr. ANTUNES VARELA, MIGUEL BEZERRA e SAMPAIO E NORA, in obra citada, pág. 61.)*

Acórdão de 13 de Julho de 2011.

Assunto:

Verificação e graduação de créditos. Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro. Aplicação da lei no tempo.

Sumário:

I— Após as alterações introduzida no Código de Procedimento e de Processo Tributário pela Lei n.º 55-A/2010, de 31.12, os Tribunais Tributários continuam a ter competência para conhecer da matéria relativa à verificação e graduação de créditos, tendo ocorrido apenas uma alteração da via ou forma processual adequada ao seu conhecimento, que deixou de ser o processo judicial de verificação e graduação de créditos, para ser o processo judicial de reclamação da decisão proferida pelo órgão da execução sobre a matéria, passando, assim, esta reclamação a constituir a forma processual de exercer a tutela jurisdicional no que toca à verificação e graduação de créditos.

II— Quanto à aplicação no tempo da lei processual civil e tributária, a regra é a mesma que vale na teoria geral do direito: a lei nova é de aplicação imediata aos processos pendentes, mas não possui eficácia retroactiva — artigo 12.º, n.º do C.Civil e artigo 12.º, n.º 3 da LGT. Porém, da submissão a esta regra geral exceptua-se o caso de a lei nova ser acompanhada de normas de direito transitório ou de para ela valer uma norma especial, como é o caso da norma contida no n.º 2 do artigo 142º do CPC, que determina que a forma de processo aplicável se determina pela lei vigente à data em que a acção é proposta.

III— Por força dessa norma contida no n.º 2 do artigo 142.º do CPPT, que é subsidiariamente aplicável ao contencioso tributário por força do artigo 2.º, alínea e) do CPPT, a nova lei não pode ser aplicada aos processos de verificação e graduação de créditos pendentes nos Tribunais Administrativos e Fiscais em 1 de Janeiro de 2011, os quais continuam a seguir a forma processual vigente à data da sua instauração.

IV— À mesma conclusão se chegaria pela aplicação da norma contida no n.º 3 do artigo 12.º da LGT, na medida em que a aplicação imediata da lei nova aos processos pendentes é susceptível de afectar os direitos e interesses legítimos anteriormente constituídos das partes.

Processo nº: 597/11-30.

Recorrente: Ministério Público.

Recorrida: Banco Popular, S.A. /Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social de Viana do Castelo e outro.

Relatora: Exmª. Srª. Consª. Drª. Isabel Marques da Silva.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

- Relatório -

1 – O Ministério Público recorre para este Supremo Tribunal da decisão do Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga, de 10 de Fevereiro de 2011, proferida nos autos de verificação e graduação de créditos n.º 1191/10.8BEBRG, que, por aplicação do artigo 64 do Código de Processo Civil determinou que, após trânsito em julgado do despacho, deviam os autos ser remetidos ao órgão de execução fiscal para aí serem tramitados.

O recorrente termina as suas alegações de recurso apresentando as seguintes conclusões:

I. Os presentes autos foram instaurados a 25/6/2010, nele tendo sido ordenadas e realizadas diversas diligências com vista à prolação da decisão final, de acordo com a competência material atribuída pelo art.º 151.º, n.º 1, do CPPT;

II. A competência material dos tribunais administrativos e fiscais, tal como dos tribunais comuns, fixa-se no momento da propositura da acção, sendo irrelevantes as alterações de facto e de direito ocorridas posteriormente, conforme o disposto no art.º 5.º do ETAF;

III. Assim, o facto de a Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro, que entrou em vigor a 1/1/2011, ter alterado os artigos 97.º, 151, n.º 1, 245, n.º 2 do CPPT, de modo a atribuir competência aos órgãos de execução fiscal para decidir o incidente de verificação e graduação de créditos, não poderá produzir qualquer efeito no desenrolar dos presentes, continuando aquela competência a caber ao tribunal administrativo e fiscal;

IV. A decisão sobre o incidente de verificação e graduação de créditos tem natureza jurisdicional, pelo que a norma do art. 126.º, da Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro, na parte em que atribui essa competência a um órgão da administração fiscal é de duvidosa constitucionalidade, uma vez que faz perigar o princípio da igualdade de meios processuais, consagrado no art. 98.º da LGT e o princípio da equidade processual consagrado no artigo 20.º, n.º 4 da CRP. Daí que, havendo dúvidas legítimas sobre a constitucionalidade da citada norma legal, no caso dos autos, a interpretação mais sensata parece ser aquela que considera competente o tribunal tributário para decidir o presente incidente de verificação e graduação de créditos, uma vez que é no tribunal que reside o poder jurisdicional;

V. Por outro lado, não constando da citada Lei qualquer norma transitória sobre essa matéria e considerando o princípio basilar do nosso sistema jurídico de que a lei só rege para o futuro e que a competência material se fixa no momento da propositura da acção, nos termos dos artigos 12.º do C Civil e 5.º do ETAF, e tendo presente que, na fixação do sentido e alcance da lei, o intérprete presumirá que o legislador consagrou as soluções mais acertadas e soube exprimir o seu pensamento em termos adequados (art. 9.º, n.º 3 do C Civil), parece-nos que a competência do órgão de execução fiscal atribuída pelo n.º 2 do Art. 245.º, na redacção da Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro, se aplica apenas aos processos de reclamação de créditos entrados a partir de 1/1/2011;

VI. Decidindo como decidiu, o M.mo Juiz "a quo" não aplicou, como devia, o disposto no art. 5.º do ETAF, e fez errada interpretação dos artigos 9.º, n.º 3 e 12.º do C Civil, 151.º n.º 1, 245.º, n.º 2, do CPPT, 126 e 127.º, da Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro.

Pelo que, revogando o douto despacho recorrido e ordenando o prosseguimento dos autos neste Tribunal até final, Vossas Excelências farão, agora como sempre, a costumada JUSTIÇA

2 — Não foram apresentadas contra-alegações.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

- Fundamentação –

3. Questão a decidir

É a de saber se a decisão recorrida enferma de erro de interpretação e aplicação do direito ao ter julgado que, face às alterações introduzidas no Código de Procedimento e de Processo Tributário pela Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro, os Tribunais Administrativos e Fiscais deixaram de ter competência para a apreciação e decisão dos processos judiciais de verificação e graduação de créditos e que, por isso, se impunha a remessa de todos os processos pendentes ao órgão de execução para que este procedesse à sua posterior tramitação e decisão.

4. Apreciando.

4.1 Das alterações introduzidas pela Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro relativas aos processos judiciais de verificação e graduação de créditos

A decisão recorrida, a fls. 70 a 75 dos autos, aplicando o artigo 64 do Código de Processo Civil, determinou que, após trânsito em julgado do despacho, fossem os autos remetidos ao órgão de execução fiscal, para aí serem tramitados (cfr. decisão recorrida a fls. 75).

Discorda do decidido o recorrente Ministério Público, alegando que *o facto de a Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro, que entrou em vigor a 1/1/2011, ter alterado os artigos 97.º, 151, n.º 1, 245, n.º 2 do CPPT, de modo a atribuir competência aos órgãos de execução fiscal para decidir o incidente de verificação e graduação de créditos, não poderá produzir qualquer efeito no desenrolar dos presentes, continuando aquela competência a caber ao tribunal administrativo e fiscal*.

Vejamos.

Questão idêntica à que constitui objecto do presente recurso foi já decidida por Acórdãos deste Supremo tribunal do passado dia 6 de Julho, proferidos nos recursos números 362/11 e 384/11, para cuja profícua fundamentação se remete e cuja decisão – no sentido de que *as alterações legislativas decorrentes da Lei n.º 55-A/2010 não são aplicáveis aos processos judiciais de verificação e graduação de créditos pendentes nos Tribunais Administrativos e Fiscais em 1 de Janeiro de 2011, os quais continuam a seguir a forma processual vigente à data da sua instauração* -, também aqui se acolhe, pois que estamos integralmente convencidos quer dos argumentos, quer da decisão, o que conduz, inevitavelmente, à procedência do presente recurso.

Daí que, sem mais delongas, haverá que conceder provimento ao recurso, revogar o despacho recorrido, baixando os autos ao tribunal "a quo" para aí prosseguirem, se a tal nada mais obstar.

- Decisão -

5 — Termos em que, face ao exposto, acordam os juízes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em conceder provimento ao recurso, revogar o despacho recorrido e determinar a baixa dos autos ao tribunal recorrido para prosseguimento dos autos, se a tal nada mais obstar.

Sem custas.

Lisboa, 13 de Julho de 2011. — *Isabel Marques da Silva* (relatora) — *Brandão de Pinho* — *Dulce Neto.*

Acórdão de 13 de Julho de 2011.

Assunto:

Avaliação da matéria colectável por métodos indirectos. artigos 87.º n.º 1, alíneas d) e f) e 89.º-A da LGT. Aquisição de imóvel de valor de aquisição inferior a € 250.000.

Sumário:

No que diz respeito a imóveis, não existe qualquer incompatibilidade entre o disposto nas alíneas d) e f), ambas do artº 87º da LGT. Com efeito, sendo o valor de aquisição superior a 250.000,00 euros a Administração Tributária fica legitimada a realizar avaliação indirecta ao abrigo da citada alínea d) e do artº 89º-A da LGT; sendo o valor de aquisição inferior aquele montante e verificando-se a situação prevista na alínea f) citada, a Administração Tributária pode realizar a avaliação indirecta com fundamento nesta norma.

Processo n.º 614/11-30.
Recorrente: Director de Finanças do Porto.
Recorrido: Hilário Martins Soares Ferreira.
Relatora: Exmª. Srª. Consª. Dr. Isabel Marques da Silva.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

- Relatório -

1 – O Director de Finanças do Porto recorre para este Supremo Tribunal da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Penafiel, de 19 de Abril de 2011, que julgou procedente o recurso interposto por Hilário Martins Soares Ferreira, com os sinais dos autos, contra a decisão proferida em 13 de Janeiro de 2009 que fixou para o ano de 2006 o rendimento tributável (de IRS) com recurso a métodos indirectos no valor de 133.331,64 euros, para o que apresentou as seguintes conclusões:

A. Em causa está, no presente recurso, a interpretação feita pelo Tribunal Administrativo e Fiscal de Penafiel das normas legais aplicáveis aos factos e que são a alínea f) do art. 87.º e os números 1, 4 e 5 do art. 89.º-A, ambos da LGT.

B. A sentença recorrida não se limita a fazer uso impróprio do conceito de manifestação de fortuna – que é inaplicável aos factos – e mistura-o com a figura prevista no artigo 87.º, alínea f), a ponto de as confundir no recorte e na disciplina procedimental.

C. Porquanto, manifestação de fortuna é um conceito que tem um significado jurídico-tributário rigoroso que se esgota nos factos típicos previstos nos números 1 e 4 do artigo 89.º-A da LGT.

D. Com efeito, é incorrecto qualificar qualquer dos factos presentes nos autos como manifestação de fortuna, fazendo apelo, como faz a sentença recorrida, ao valor padrão da aquisição do imóvel estabelecido na tabela anexa ao art. 89.º-A da LGT para afastar liminarmente a aplicação da alínea f) do art. 87º.

E. É que diferentemente do entendimento plasmado na sentença recorrida, o rendimento padrão previsto no nº4 do art. 89º-A da LGT configura uma presunção típica de rendimento cujo montante é determinado sobre pressupostos típicos inscritos na lei, sendo que, no caso dos imóveis, o rendimento padrão corresponde a 20% dessa aquisição. A letra da lei é taxativa neste sentido.

F. Ora, a decisão recorrida está fundamentada no disposto no artigo 87.º, alínea f) e, portanto na verificação de divergência não justificada de, pelo menos, um terço entre os rendimentos declarados e o acréscimo de património evidenciados pelo sujeito passivo no mesmo período de tributação.

G. Os factos presentes a juízo atestam que o imóvel em causa foi adquirido em 2006 pelo recorrido pelo montante de € 240.000,00, com recurso a um empréstimo bancário com hipoteca no valor de € 100.000,00, o que revela um acréscimo patrimonial não justificado de € 140.000,00.

H. E que, por outro lado, no ano de 2006, o rendimento líquido anual declarado para efeitos de tributação em IRS foi de € 42.110,40.

I. Logo, existe a desproporção requerida na alínea f) do artigo 87º da LGT e, por isso, teria de ser iniciado um procedimento de avaliação indirecta.

J. A alínea f) do artigo 87.º manda abrir um procedimento de avaliação indirecta à vista da verificação de três pressupostos ou indícios, todos eles objectivos: um acréscimo patrimonial, um rendimento declarado e a divergência não justificada entre um e outro de, pelo menos, um terço.

K. Só no âmbito do procedimento de avaliação indirecta é que será apurado se essa desproporção corresponde ou não ao rendimento tributável não declarado, cabendo ao sujeito passivo o ónus de provar que os rendimentos declarados correspondem à realidade e que é outra a fonte do acréscimo patrimonial evidenciado, nos termos do disposto no n.º 3 do artigo 89.º-A da LGT.

L. Só no âmbito do procedimento de avaliação indirecta é que será apurado se essa desproporção corresponde ou não ao rendimento tributável não declarado, cabendo ao sujeito passivo o ónus de provar que os rendimentos declarados correspondem à realidade e que é outra a fonte do acréscimo patrimonial evidenciado, nos termos do disposto no n.º 3 do artigo 89.º-A da LGT.

M. Efectivamente, do que tratam os autos é de uma situação de divergência não justificada entre os rendimentos declarados em certo período e o acréscimo do património evidenciado relativamente ao mesmo período, que, conforme preceitua o n.º 5 do art. 89.º-A da LGT, na redacção dada pela Lei n.º 55-B/2004, de 30 de Dezembro, "No caso da alínea f) do artigo 87.º, considera-se como rendimento tributável em sede de IRS, a enquadrar na categoria G, quando não existam indícios fundados, de acordo com os critérios previstos no artigo 90.º. que permitam à administração tributária fixar rendimento superior, a diferença entre o acréscimo de património ou o consumo evidenciados e os rendimentos declarados pelo sujeito passinho no mesmo período de tributação".

N. E como se refere no Acórdão do STA, de 06/05/2009, proferido no processo n.º 097/09, "Assim, com a introdução da alínea f) do artigo 87º da Lei Geral Tributária, o legislador permitiu que a Administração Fiscal passasse a poder fixar indirectamente o rendimento colectável perante outros (não tipificados) "indícios fundados de riqueza" que não os previstos no artigo 89.º-A da Lei Geral Tributária. Por um lado, uma norma que procede a uma tipificação rigorosa do que são manifestações de fortuna e estabelece critérios rígidos de quantificação do rendimento tributável assim presumido: o

artigo 89.º-A da Lei Geral Tributária. Por outro lado, uma cláusula geral, atípica ou norma "aberta": a alínea f) do artigo 87º da Lei Geral Tributária".

O. E refira-se, tal interpretação e aplicação da alínea f) do artigo 87.º afigura-se como a que, do ponto de vista sistemático, se articula com a modalidade de avaliação prevista nos nºs 1 e 4 do art. 89.º-A da LGT, para além de que é a única que permite abranger um conjunto de situações que não estão incluídas nas manifestações de fortuna tipificadas nos nºs 1 e 4 do art. 89.º-A da LGT, mas que, objectivamente, se apresentam como sinais de riqueza ou de capacidade patrimonial em discrepância com os rendimentos declarados.

P. O que vai ao encontro do propósito do legislador com a Lei n.º 30-G/2000, de 29 de Dezembro, de reforçar a luta contra a fraude e evasão fiscais, perseguindo, através do método de tributação indirecto, indícios de capacidade contributiva independentemente do facto típico gerador dessa capacidade e da qualificação dos rendimentos quanto à fonte.

Q. Ao invés da interpretação propugnada na sentença recorrida e que se questiona no presente recurso, o que está em causa na alínea f) do art. 87.º é a capacidade patrimonial exibida pelos actos que configuram a manifestação de fortuna de acordo com os pressupostos consignados naquele preceito legal.

R. E tal capacidade não é revelada pelo valor de aquisição do imóvel, mas pela diferença não justificada de pelo menos um terço entre os rendimentos declarados e o acréscimo de património ou consumo evidenciados no mesmo período de tributação, nos termos que constam da decisão da Administração Tributária sob recurso.

Nestes termos e nos mais de Direito que V. Exas. Doutamente suprirão, deve ser revogada a sentença recorrida por incorrer em incorrecta interpretação e aplicação da alínea f) do art. 87º e do nºs 1, 4, e 5 do art. 89º-A, ambos da LGT, e por se verificarem todos os pressupostos da avaliação indirecta e ser legal o despacho recorrido.

2 – Contra-alegou o recorrido, concluindo nos termos seguintes:

1. Estando em causa, no presente recurso, a aquisição de um imóvel, no ano de 2006, pelo valor de €240.000,00 tal aquisição não configura manifestação de fortuna, porque

2. O respectivo valor é inferior ao tipificado para a aquisição dos imóveis, previsto no n.º 4 do artigo 89.º-A da LGT;

3. Ao caso concreto, aplica-se a alínea d) do n.º 1 do artigo 87º da LGT, sendo considerada uma norma de aplicação especial;

4. A alínea F9 do artigo 87.º da LGT é de aplicação aos casos não tipificados no n.º 4 do artigo 89.º-A da LGT;

5. Tendo, o Meritíssimo Juiz do Tribunal "a quo", decidido nesse sentido, interpretou correctamente a lei aplicável;

6. Devendo a douta sentença recorrida manter-se no universo jurídico, com todas as consequências legais;

7. Devendo improceder as alegações de recurso apresentadas pela Fazenda Pública;

Nestes termos e nos demais em Direito permitidos deverá improceder o presente recurso apresentado pela Fazenda Pública, mantendo-se a douta sentença recorrida, como é de inteira JUSTIÇA.

3 – O Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto junto deste Tribunal emitiu parecer, nos termos de fls. 181 a 184 dos autos, concluindo no sentido da improcedência do recurso.

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

- Fundamentação -

4 – Questão a decidir

É a de saber se, como alegado, tendo o recorrido adquirido em 2006 imóvel por € 240.000,00 com recurso a um empréstimo bancário com hipoteca no valor de €100.000,00 e tendo no ano de 2006 um rendimento líquido anual para efeitos de IRS de € 42.110,40, era lícito à Administração fiscal, ao abrigo da alínea f) do artigo 87.º e do n.º 5 do artigo 89.º-A da Lei Geral Tributária (LGT) proceder à avaliação indirecta da matéria, concluir verificar-se um acréscimo patrimonial não justificado de € 140.000,00 e tributá-lo em sede de categoria G de IRS ou se, como decidido, apenas dos casos de aquisição de imóveis de valor igual ou superior a € 250.000 era lícito proceder à Administração fiscal proceder à "avaliação indirecta", nos termos da alínea f) do artigo 87.º e 89.º-A da LGT.

5 – Matéria de facto

Na sentença do objecto do presente recurso foram dados como provados os seguintes factos:

1.º - Em 13 de Outubro de 2006 o recorrente adquiriu por 240.000,00 euros, o prédio urbano inscrito na matriz da freguesia de santo Tirso sob o art. 5281.º DH.

2.º - Nesse mesmo dia, o recorrente celebrou um contrato de mútuo com hipoteca sobre o referido prédio no valor de 100.000,00 euros.

3.º - A declaração de rendimentos Modelo 3 relativa ao ano de 2006, apresentada pelo Recorrente e pelo seu cônjuge, declarava o rendimento anual no valor de 42.110,40 euros.

4.º - Considerando como justificado o valor de 100.000,00 euros, resultante da celebração do contrato de mútuo, a administração tributária (AT) apurou um acréscimo patrimonial não justificado de 140.000,00 euros (240.000,00 – 100.000,00 euros).

5.º - Considerando a AT que o recorrente tinha declarado no mesmo período de tributação um rendimento anual de 42.110,40 euros, valor este que foi subtraído ao acréscimo patrimonial que foi apurado, resultou que o rendimento tributável fosse corrigido em 97.889,60 euros.

6.º - Assim, o rendimento tributável para o ano de 2006 foi fixado em 133.331,64 euros.

7.º - O ora Recorrente foi notificado em 15 de Janeiro de 2009 do despacho proferido pelo Director de Finanças do Porto que fixou aquele rendimento tributável.

8.º - O recurso daquele despacho foi apresentado em 26 de Janeiro de 2009.

6 – Apreciando.

6.1 Da aquisição em 2006 de imóvel no valor de € 240.000 e seu relevo para efeitos de "realização de avaliação indirecta"

A sentença recorrida, a fls. 120 a 129 dos autos, julgou procedente o recurso judicial interposto pelo ora recorrido, anulando o despacho recorrido que fixara ao sujeito passivo para o ano de 2006 o *rendimento tributável com recurso a métodos indirectos no valor de 133.331,64 euros, ex vi* da alínea f) do n.º 1 do artigo 87.º 89.º-A n.º 5 da LGT, por considerar, de acordo com o entendimento sufragado no acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte de 22 de Janeiro de 2009 (proc. n.º 01695/08.2BEPRT), que *apesar de existir efectivamente uma divergência superior a um terço entre os rendimentos declarados pela recorrente em 2006 e o acréscimo patrimonial não justificado*, importaria *ter em consideração a natureza e a proveniência desse acréscimo patrimonial, que resultou da compra de um imóvel*, para o qual a lei prevê regime especial – o da alínea d) do artigo 87.º da LGT conjugado com os n.ºs 1 e 4 do art.º 89.º-A da LGT -, derrogatório do geral, sendo que os pressupostos do regime especial não estavam*, in casu*, preenchidos, pois o imóvel adquirido foi de valor inferior a 250.000 euros e *não existia desproporção superior a metade, para menos, entre o rendimento declarado no ano e o rendimento padrão*, razão pela qual concluiu que *a administração tributária não podia ter corrigido o valor tributável nos termos em que o fez* (cfr. sentença recorrida, a fls. 127 a 129 dos autos).

Contra o assim decidido se insurge o Director de Finanças da Direcção de Finanças do Porto alegando que *é incorrecto qualificar qualquer dos factos presentes nos autos como manifestação de fortuna, fazendo apelo, como faz a sentença recorrida, ao valor padrão da aquisição do imóvel estabelecido na tabela anexa ao art. 89.º-A da LGT para afastar liminarmente a aplicação da alínea f) do art. 87º.*, pois que *a decisão recorrida está fundamentada no disposto no artigo 87.º, alínea f) e, portanto na verificação de divergência não justificada de, pelo menos, um terço entre os rendimentos declarados e o acréscimo de património evidenciados pelo sujeito passivo no mesmo período de tributação*, sendo que, com a introdução da referida alínea *o legislador permitiu que a Administração Fiscal passasse a poder fixar indirectamente o rendimento colectável perante outros (não tipificados) "indícios fundados de riqueza" que não os previstos no artigo 89.º-A da Lei Geral Tributária* (Acórdão do STA, de 06/05/2009, proferido no processo n.º 097/099), concluindo que *o que está em causa na alínea f) do art. 87.º é a capacidade patrimonial exibida pelos actos que configuram a manifestação de fortuna de acordo com os pressupostos consignados naquele preceito legal*, não sendo tal capacidade *revelada pelo valor de aquisição do imóvel, mas pela diferença não justificada de pelo menos um terço entre os rendimentos declarados e o acréscimo de património ou consumo evidenciados no mesmo período de tributação, nos termos que constam da decisão da Administração Tributária sob recurso.*

Vejamos.

Embora à questão da articulação das alíneas d) e f) do n.º 1 do artigo 87.º da LGT tenha entretanto o legislador dado resposta nos casos em que o "caso" caiba simultaneamente nas duas alíneas referidas – resposta esta que se contém no n.º 2 do mesmo artigo (aditado pela Lei n.º 64.º-A/2008, de 31/12) – como bem salienta o Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto no seu parecer junto aos autos, esta norma, entretanto aditada, é inaplicável ao caso dos autos, respeitante a IRS de 2006, como igualmente inaplicáveis são as alterações à redacção das normas pertinentes introduzidas em momento posterior ao da ocorrência do facto tributário (p ex. a nova redacção da alínea f) do artigo 87.º da LGT, introduzida pela Lei n.º 94/2009, de 1 de Setembro).

As normas convocáveis para resolução do litígio são, pois, aquelas que vigoravam em 2006, ano a que respeita o imposto.

Cumpre averiguar se, como alegado, a situação dos autos é subsumível à previsão da alínea f) do artigo 87.º e n.º 5 do artigo 89.º-A da LGT ou se, pelo contrário e como decidido, atento a que o acréscimo patrimonial em causa resultou da aquisição de um imóvel, o seria apenas, em abstracto, subsumível à alínea d) do artigo 87.º e 89.º-A n.º 1 da LGT (embora em concreto não preencha os requisitos de que depende esta forma de tributação, designadamente porque o valor do imóvel adquirido é inferior a 250.000 euros).

Visando a alínea f) do n.º 1 do artigo 87.º da LGT, introduzida pela Lei n.º 55-B/2004, de 30/12, contemplar situações antes não contempladas *nas manifestações de fortuna tipificadas nos nºs 1 e 4 do*

art. 89.º-A da LGT, mas que, objectivamente, se apresentam como sinais de riqueza ou de capacidade patrimonial em discrepância com os rendimentos declarados, a alínea f) do n.º 1 do artigo 87.º da LGT, conjugado com o n.º 5 do artigo 89.º-A da LGT, poderia ser aplicável, verificados que fossem os seus pressupostos específicos, também nos casos em que o valor das manifestações de fortuna tipificadas no n.º 4 do artigo 89.º-A da LGT não fosse atingido, como sucede, exemplarmente, no caso dos autos.

Este Supremo Tribunal, por Acórdão datado de 15 de Setembro de 2010 (rec. n.º 660/10), já decidiu, em situação semelhante à dos presentes autos, que o aditamento da alínea f) ao artigo 87.º da LGT, operado pelo artigo 40.º da Lei n.º 55-B/2004, visou *aumentar as situações de facto que legitimam a Administração Tributária a realizar avaliação indirecta do rendimento tributável, inserindo-se assim na intenção do legislador de uma luta cada vez maior contra a fraude e evasão fiscal*, pois que *a alínea d) só é aplicável desde que, para além dos restantes requisitos, o valor de aquisição seja superior a determinado montante. Sendo assim, poderiam ficar de fora muitas situações de fuga ao fisco relevantes e relativamente às quais a Administração Tributária nada poderia fazer. Daí que, para outros acréscimos patrimoniais e consumos não justificados, em face das declarações apresentadas pelos contribuintes, e não previstos na alínea d), o legislador tenha vindo a estabelecer a possibilidade de avaliação indirecta. E, não fazendo a norma qualquer distinção entre bens móveis e imóveis ou direitos, a alínea f) tem de aplicar-se a todas as situações nele previstas e não enquadráveis na alínea d).*

Mais se consignou no Acórdão que vimos citando, por nós subscrito e que aqui reiteramos, que *não existe aqui qualquer incompatibilidade entre as duas alíneas no que se refere a imóveis. Com efeito, se o valor de aquisição for de montante superior a 250.000,00 euros, verificados os restantes requisitos, aplica-se a alínea d); se for de valor inferior e verificando-se os demais requisitos da alínea f), aplica-se esta alínea*.

Não se escamoteia que ao admitir a solução propugnada pelo recorrente se aceita como legítima – porque contida dentro da "margem de livre decisão do legislador" -, a possibilidade de, por exemplo, enquanto um contribuinte, com um rendimento declarado de 10.000 euros, que nesse ano adquirisse um imóvel no valor de 250.000, sem nada justificar, ser tributado por um *rendimento padrão* de 50.000 euros (20% do rendimento padrão, nos termos da tabela a que se refere o n.º 4 do artigo 89.º-A da LGT), nesse ano e nos três anos seguintes (ou seja, totalizando nos quatro anos um valor de 200.000 €), enquanto um outro contribuinte, com idêntico rendimento declarado mas que adquiriu no ano um imóvel no valor de 240.000 euros sem igualmente nada justificar, ser tributado no ano em causa, nos termos do n.º 5 do artigo 89.º-A da LGT, pelo valor de 230.000 euros (correspondente ao valor de aquisição do imóvel subtraído do valor do rendimento declarado), ou seja, de forma significativamente mais gravosa perante um "acréscimo patrimonial" de valor inferior.

Esta é, contudo, uma incoerência do sistema a que apenas por via legislativa, se assim o entender, poderá pôr termo.

Procedem, deste modo, as alegações do recorrente, sendo de revogar a sentença recorrida que assim o não entendeu e mantendo na ordem jurídica o despacho do Director de Finanças do Porto a que se refere o n.º 7 do probatório fixado, pois que se mostra conforme à lei.

- Decisão -

7 - Termos em que, face ao exposto, acordam os juízes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em conceder provimento ao recurso, revogar a sentença recorrida e manter na ordem jurídica o despacho do Director de Finanças do Porto que fixou ao recorrido um rendimento tributável para o ano de 2006 de 133.331,64 euros.

Custas pelo recorrido, em primeira instância e neste Supremo Tribunal.

Lisboa, 13 de Julho de 2011. - *Isabel Marques da Silva* (relatora) - *Brandão de Pinho* - *Dulce Neto.*

Acórdão de 13 de Julho de 2011.

Assunto:

Verificação e graduação de créditos. Lei n.º 55-A/2010, de 31.12. Aplicação da lei no tempo.

Sumário:

I — Após as alterações introduzidas no Código de Procedimento e de Processo Tributário pela Lei n.º 55-A/2010, de 31.12, os Tribunais Tributários continuam a

ter competência para conhecer da matéria relativa à verificação e graduação de créditos, tendo ocorrido apenas uma alteração da via ou forma processual adequada ao seu conhecimento, que deixou de ser o processo judicial de verificação e graduação de créditos, para ser o processo judicial de reclamação da decisão proferida pelo órgão da execução sobre a matéria, passando, assim, esta reclamação a constituir a forma processual de exercer a tutela jurisdicional no que toca à verificação e graduação de créditos.

II — Quanto à aplicação no tempo da lei processual civil e tributária, a regra é a mesma que vale na teoria geral do direito: a lei nova é de aplicação imediata aos processos pendentes, mas não possui eficácia retroactiva - artigo 12.º, n.º do C.Civil e artigo 12.º, n.º 3 da LGT. Porém, da submissão a esta regra geral exceptua-se o caso de a lei nova ser acompanhada de normas de direito transitório ou de para ela valer uma norma especial, como é o caso da norma contida no n.º 2 do artigo 142º do CPC, que determina que a forma de processo aplicável se determina pela lei vigente à data em que a acção é proposta.

III — Por força dessa norma contida no n.º 2 do artigo 142.º do CPC, que é subsidiariamente aplicável ao contencioso tributário por força do artigo 2.º, alínea e) do CPPT, a nova lei não pode ser aplicada aos processos de verificação e graduação de créditos pendentes nos Tribunais Administrativos e Fiscais em 1 de Janeiro de 2011, os quais continuam a seguir a forma processual vigente à data da sua instauração.

IV — À mesma conclusão se chegaria pela aplicação da norma contida no n.º 3 do artigo 12.º da LGT, na medida em que a aplicação imediata da lei nova aos processos pendentes é susceptível de afectar os direitos e interesses legítimos anteriormente constituídos das partes.

Processo n.º 632/11-30.
Recorrente: Ministério Público.
Recorrido: Fazenda Pública.
Relatora: Exmª. Srª. Consª. Drª. Dulce Neto.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1. O Excelentíssimo Magistrado do Ministério Público recorre para o Supremo Tribunal Administrativo da decisão que o Tribunal Administrativo e Fiscal de Castelo Branco proferiu neste processo de reclamação de créditos, no sentido de aplicar *«o artigo 64.º do Código de Processo Civil, ex vi artigo 2/e, do Código de Procedimento e de Processo Tributário»* e, por isso, determinar *«a baixa dos autos na distribuição e a remessa ao órgão de execução fiscal competente para a verificação e graduação dos créditos, art.º 245/2 do CPPT, na redacção da Lei 55-A/2010, de 31/12»*.

Rematou as alegações de recurso com as seguintes conclusões:

1. Sendo a reclamação de créditos de data anterior a 1.01.2011;
2. não altera a LOE 2011 a competência para a verificação e graduação de créditos;
3. que continua a ser do Tribunal Tributário.
4. Tal conclusão busca fundamento no artigo 5.º do ETAF.
5. e radica na concepção do preceito como norma de processo ou tramitação processual e não como norma de competência – o órgão não foi extinto, donde decorre que inexiste alteração de competência da nova lei para os casos pendentes; o processo continua a ser judicial (de execução) e há-de ser tramitado até final em tal sede judicial.
6. Pelo exposto, violou a decisão a quo o disposto nos artigos 245.º, n.º 2, do CPPT, na redacção da Lei n.º 55-A/2010, de 31.12, e 5.º do ETAF e 22º da LOFTJ.
7. Assim sendo, revogando tal decisão e determinando a sua substituição por outra que determine a prossecução dos autos neste Tribunal farão Vossas Excelências JUSTIÇA.

1.2. Não foram apresentadas contra-alegações.

1.3. Com dispensa de vistos, dada a simplicidade da questão, que já foi jurisprudencialmente apreciada de modo uniforme e reiterado (art.º 707º, n.º 4 do CPC), cumpre decidir.

2. O inconformismo do Recorrente, integrante do objecto do presente recurso jurisdicional, reconduz-se à única questão de saber se a decisão recorrida enferma de erro de interpretação e aplicação do direito ao ter julgado que, face às alterações introduzidas no Código de Procedimento e de Processo Tributário pela Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro, os Tribunais Administrativos e Fiscais deixaram de ter competência para a apreciação e decisão dos processos judiciais de verificação e graduação de créditos e que, por isso, se impunha a remessa de todos os processos pendentes ao órgão de execução para que este procedesse à sua posterior tramitação e decisão.

Fundamenta-se a decisão no entendimento, assumido pelo julgador, de que as alterações introduzidas por essa Lei envolvem a retirada dos processos de verificação e graduação de créditos do âmbito dos poderes de conhecimento judicial e que isso contende com regras relativas à competência do tribunal e com o próprio poder jurisdicional, na medida em que foi suprimido o poder jurisdicional quanto ao conhecimento da matéria de verificação e graduação de créditos, passando a sua apreciação e decisão a caber a uma entidade administrativa.

Como aí se deixou dito, *«(...) a jurisdição [o poder de solucionar os conflitos de interesses, individuais e concretos através do meio processual da verificação e graduação de créditos reclamados] art.º 202/2 da CRP, que compreende o poder de dirimir os conflitos de interesses públicos e privados pelos tribunais, em matéria de verificação e graduação de créditos, ou seja, o poder de proferir sentença de graduação de créditos, a partir de 1 de Janeiro de 2011, por aplicação da Lei 55-A/2010, de 31/12, LOE 2001, foi retirado dos tribunais fiscais, passando a competir ao órgão de execução fiscal, art.º 245/2 do CPPT. (...).*

Sendo a competência judicial a medida da jurisdição [concreta, material] para uma determinada causa, a lei que fixa a medida concreta da jurisdição dos tribunais, a sua competência, embora não tendo natureza de uma lei orgânica, pois não suprime qualquer dos existentes TAF's, nem altera a sua composição ou área territorial, todavia, tem dimensão processual e material, pois atribui aos juízes o conhecimento de questões novas para as quais antes não eram os competentes, o conhecimento da reclamação da graduação de créditos pelo órgão de execução fiscal.

A LOE 2011, o que faz é retirar ao Tribunal tributário e ao juiz o poder de julgar aquela espécie processual judicial, 9ª espécie [cfr. deliberação 825/2005 do CSTAF] designada de verificação e graduação de créditos, que sai da ordem judicial, para ser erigida num novo meio judicial, o da reclamação da decisão de graduação. Assim, ao criar outra competência nova, para o conhecimento da "reclamação da graduação", sempre modifica a sua competência anterior, que por um lado suprime da sua jurisdição e por outro lado cria outra de que inicialmente carecia.».

O Recorrente discorda desta interpretação, advogando, essencialmente, que embora essas alterações legislativas contendam com a competência em razão da matéria dos tribunais, já que *«Antes era do tribunal tributário de 1ª instância a competência para a matéria, passando a sê-lo ora do Órgão de execução fiscal, àquele ficando cometido o tratamento da "reclamação da verificação e graduação de créditos"»*, a questão da sua aplicação no tempo devia ser analisada, não à luz do artigo 64.º do CPC, mas, sim, à luz da *«norma processual»* contida no artigo 5.º do ETAF (e do homólogo artigo 22.º da LOFTJ), segundo o qual *"A competência dos tribunais da jurisdição administrativa e fiscal fixa-se no momento da propositura da causa, sendo irrelevantes as modificações de facto e de direito que ocorram posteriormente"*, pelo que os tribunais tributários continuariam a deter competência para tramitar e decidir os processos de verificação e graduação de créditos instaurados antes de 1 de Janeiro de 2011.

Vejamos.

A questão que cumpre decidir resume-se a saber se perante as alterações legislativas decorrentes da Lei n.º 55-A/2010, com início de vigência em 1 de Janeiro de 2011, os Tribunais Administrativos e Fiscais devem continuar a tramitar e a proferir decisão nos processos judiciais de verificação e graduação de créditos pendentes nessa data, ou se, pelo contrário, esses processos devem ser remetidos ao órgão de execução fiscal para que seja este a proceder à sua posterior tramitação e decisão. Isto porque, face à ausência de norma transitória, têm surgido divergências no entendimento relativo à aplicabilidade imediata do novo regime aos processos de verificação e graduação de créditos pendentes nos Tribunais Administrativos e Fiscais.

Essa Lei alterou os artigos 97.º, alínea o), 151.º, n.º 1, 243.º, 245.º, 247.º e 278.º, todos do Código de Procedimento e de Processo Tributário, do seguinte modo:

− a alínea o) do artigo 97.º eliminou, como espécie processual, o processo judicial tributário de verificação e graduação de créditos, substituindo-o pelo processo judicial tributário de reclamação da decisão da verificação e graduação de créditos;

− o n.º 1 do artigo 151.º eliminou a referência à verificação e graduação de créditos como espécie processual da competência dos tribunais tributários;

− o artigo 243.º, que regulava o prazo para o Representante da Fazenda Pública reclamar os seus créditos no aludido processo judicial, foi revogado;

− os artigos 245.º e 247.º e 278.º vieram estabelecer e disciplinar a nova forma processual de proceder à verificação e graduação de créditos – determinando a sua tramitação dentro do processo executivo, presidida e decidida pelo órgão da execução fiscal, com possibilidade de utilização da reclamação para tribunal da verificação e graduação de créditos realizada por esse órgão.

Esta breve exposição revela as significativas alterações de regime produzidas com a Lei n.º 55-A/2010, e denuncia a vontade do legislador de fazer desaparecer da ordem judiciária a *espécie processual* "verificação e graduação de créditos", que detinha autonomia estrutural relativamente ao processo de execução fiscal (embora funcionalmente subordinado a ele) e que corria como *processo judicial* autónomo no Tribunal Tributário de 1ª instância, classificada na 9ª espécie pela deliberação

do Conselho Superior dos Tribunais Administrativos e Fiscais de 30.05.2005 ([1]). E evidencia a opção legislativa de que os actos de verificação e graduação de créditos decorram no seio do processo executivo (que é já um processo de natureza judicial – artigo 103.º da LGT), como fase processual da instância executiva, sendo a sua tramitação realizada pelo órgão da execução, que fará, em primeira linha, a verificação e graduação de créditos, com possibilidade de ulterior reclamação para tribunal pelos interessados, nos termos dos artigos 276.º e 278.º do CPPT, passando, assim, esta reclamação judicial a constituir a via de conhecimento jurisdicional da matéria, isto é, a forma de exercer a tutela jurisdicional no que toca à verificação e graduação de créditos.

Trata-se, pois, de alteração de normas estritamente adjectivas, que dizem respeito à forma ou via processual de proceder à verificação e graduação de créditos no âmbito do processo judicial de execução fiscal, e não de normas respeitantes à *competência* dos tribunais tributários ou de normas que contendam com o poder *jurisdicional* conferido aos magistrados destes tribunais de aplicar o direito aos litígios que surjam no âmbito de processos de execução fiscal, já que estes processos executivos continuam a estar na dependência do juiz do tribunal tributário, mesmo na fase em que correm perante as autoridades administrativas, e ele continua a deter poder jurisdicional para apreciar a matéria da verificação e graduação de créditos (agora através da forma processual da reclamação judicial), embora só após a pronúncia do órgão da execução, e, portanto, através de uma *forma processual* diversa – razão por que se pode continuar a afirmar que as execuções instauradas no serviço de finanças e os inerentes actos de verificação e graduação de créditos continuam a ser da competência do tribunal tributário.

Por esta razão, não podemos aceitar a tese sufragada na decisão recorrida, de que as questionadas alterações tenham retirado a competência aos Tribunais Tributários para apreciação da matéria relativa à verificação e graduação de créditos e que, por isso, tenha de ser convocada a regra constante do artigo 64º do Código de Processo Civil, segundo a qual *"Quando ocorra alteração da lei reguladora da lei da competência considerada relevante quanto aos processos pendentes, o juiz ordena oficiosamente a sua remessa para o tribunal que a nova lei considera competente"*. E, do mesmo modo, não podemos aceitar a aplicabilidade ao caso da regra constante do artigo 5.º do ETAF, que disciplina unicamente questões de competência dos tribunais da jurisdição administrativa e fiscal.

Os Tribunais Tributários continuam a deter *competência* para conhecer de todos os actos lesivos praticados pelo órgão administrativo que dirige a execução fiscal, nomeadamente dos que contendem com a matéria de verificação e graduação de créditos, tendo apenas ocorrido uma alteração da *forma processual* adequada para esse conhecimento, que deixou de ser efectuada através do *processo judicial* de verificação e graduação de créditos, para efectuada através do meio processual de reclamação da decisão proferida pelo órgão da execução sobre a matéria, previsto nos artigos 276.º do CPPT e 103.º, n.º 2 da LGT, e expressamente contemplado como *processo judicial* na nova redacção conferida à alínea o) do artigo 97.º do CPPT.

Desta forma, e tal como acontece em todas as situações em que os interessados se dirigem directamente ao tribunal para colocar uma questão que deve ser previamente colocada no seio do processo executivo e decidida pelo respectivo órgão, com posterior reclamação para tribunal (como acontece, com frequência, com a arguição da falta ou nulidade da citação), o que se verifica é uma situação de *erro na forma de processo* utilizada, e não uma situação de *incompetência* do tribunal ([2]).

Ora, se durante a pendência de um meio processual específico é legalmente instituído um meio processual diverso de exercer um direito (no caso, o direito à verificação e graduação dos créditos reclamados), coloca-se a questão de saber se fica impedido o prosseguimento dos meios processuais já instaurados e pendentes nos tribunais ou se é obrigatório a sua conversão no novo meio processual.

Como se sabe, em matéria de aplicação de lei processual no tempo rege o princípio de que, salvo disposição especial, a *lei processual* ou *adjectiva* é de aplicação imediata mas não retroactiva, princípio que embora não estabelecido no Código de Processe Civil, se extrai do critério geral de que a lei só dispõe para o futuro, contido no artigo 12.º Código Civil. E, nesse seguimento, também o artigo 12.º, n.º 3 da Lei Geral Tributária estabelece que *«As normas sobre procedimento e processo são de aplicação imediata, sem prejuízo das garantias, direitos e interesses legítimos anteriormente constituídos dos contribuintes»*.

O que significa que, quanto à aplicação no tempo da lei processual civil e tributária, a regra é a mesma que vale na teoria geral do direito: a lei nova é de aplicação imediata aos processos pendentes, mas não possui eficácia retroactiva. Ou, como afirmam ANTUNES VARELA, MIGUEL BEZERRA e SAMPAIO E NORA, *in* "*Manual de Processo Civil*", pág. 45, *«a nova lei processual deve aplicar-se imediatamente, não apenas às acções que venham a instaurar-se após a sua entrada em vigor, mas a todos os actos a realizar futuramente, mesmo que tais actos se integrem em acções pendentes, ou seja, em causas anteriormente postas em juízo»*.

Porém, e como explica MIGUEL TEIXEIRA DE SOUSA, *in* "*Estudos Sobre o Novo Processo Civil*", pág. 14, da submissão a esta regra geral exceptua-se, evidentemente, o caso de a lei nova ser acompanhada de normas de direito transitório ou de para ela valer uma norma especial, como sucede, por exemplo, com a norma que determina que a forma dos actos processuais se rege pela lei que vi-

gora no momento em que são praticados (princípio do **"***tempus regit actum",* instituído no art.º 142º, n.º 1 do CPC), com a norma que determina que a *forma de processo* aplicável se determina pela lei vigente à data em que a acção é proposta (art.º 142.º, n.º 2 do CPC, após a redacção introduzida pelo DL n.º 329-A/95, de 12.12) ([3]), com a norma que estabelece o princípio da estabilização da competência e que determina que a competência se fixa no momento em que a acção se propõe (princípio da "*perpetuatio iurisdictionis*", previsto no art.º 22.º do LOFTJ e no art.º 5.º do ETAF), com a norma que determina que a admissibilidade dos recursos por efeito das alçadas é regulada pela lei em vigor ao tempo em que foi instaurada a acção (art.º 24.º do LOFTJ e art.º 6.º do ETAF) ou com a norma que determina a lei aplicável em matéria de alteração de prazos, contida no artigo 297.º do C.Civil e que a doutrina tem considerado extensível aos prazos processuais ([4]).

O n.º 2 do artigo 142.º do CPC, segundo o qual *"A forma de processo aplicável determina-se pela lei vigente à data em que a acção foi proposta*", é, pois, uma regra de direito especial, que não pode ser confundida com a regra geral da aplicação da lei processual no tempo que vale na teoria geral do direito por força do artigo 12.º, n.º 1 do C.Civil e que obteve acolhimento no artigo 12.º, n.º 3 da LGT.

Como já explicava ALBERTO DOS REIS, *in* "*Comentário ao Código de Processo Civil*", vol. II, págs. 43 e 44, numa altura em que o artigo 142.º dispunha apenas sobre a lei aplicável à forma dos actos, «O artigo 142.º manda regular os actos processuais pela lei que vigorar no momento em que se praticarem. Tem-se dado a esta regra um sentido diferente do que ela comporta. Assim, quando se pretende justificar a aplicação imediata das leis de processo, invoca-se o texto do artigo 142.º. Tal foi, por exemplo, a interpretação dada ao artigo por um despacho do juiz de Espozende (...). Há aqui uma concepção errada do alcance do artigo. Se atentarmos na colocação do artigo 142.º, se o pusermos em correspondência com os textos que o precedem e o seguem, adquirimos a convicção de que ele nada têm que ver com o problema geral da aplicação das leis de processo quanto ao tempo; o que com a disposição se procurou resolver foi somente o problema *particular* da aplicação das leis de processo relativas à *forma* dos actos.

As normas dos artigos 138.º a 149.º são normas gerais e comuns sobre a forma dos actos processuais, ou mais precisamente, sobre a *realização* e *prática* dos actos de processo. No meio de textos desta índole é que aparece encaixado o artigo 142.º. Daí vem que, ao declarar – os actos processuais são regulados pela lei que vigorar no momento em que se praticarem – o artigo quer significar o seguinte: no tocante às *formalidades* que o acto há-de revestir e ao *modo de o praticar*, a lei a aplicar é a que estiver em vigor no momento da realização do acto.».

Deste modo, perante a regra especial contida no n.º 2 do artigo 142.º do CPC, que não colide, como vimos, com a regra geral contida no n.º 3 do artigo 12.º da LGT, e perante a sua aplicação ao processo judicial tributário por força do disposto no artigo 2.º, alínea e) do CPPT, não podem subsistir dúvidas quanto à sua aplicação ao caso vertente.

Com efeito, relativamente à aplicação no tempo, a Lei n.º 55-A/2010 não contém normativo algum que imponha que os processos judiciais de reclamação de créditos pendentes em 1 de Janeiro de 2011 devam abandonar essa forma de processo e ser convolados no novo meio processual instituído por esta Lei, nem se vislumbram quaisquer indícios de que tivesse sido essa a intenção do legislador. Pelo que os processos judiciais de "reclamação de créditos" têm de manter-se e ser levadas até ao fim, por ser essa a via ou forma de processo adequada de exercer o direito à verificação e graduação de créditos à data em que o processo foi instaurado, em conformidade com a regra contida no artigo do 142.º, n.º 2, CPC.

De todo o modo, já antes da introdução dessa regra vertida no n.º 2 do artigo 142.º, a doutrina vinha defendendo que, apesar do princípio geral da aplicação imediata da lei adjectiva, a lei reguladora da *forma de processo* deve ser a que vigora à data da propositura da acção. ANTUNES VARELA, MIGUEL BEZERRA e SAMPAIO E NORA explicavam, na obra citada, a pág. 56, que «No que respeita à forma de processo, atendendo à estrita interligação dos actos (quer das partes, quer do tribunal) que integram cada tipo ou esquema processual, deve entender-se que o processo iniciado sob determinada forma segue essa forma até decisão final. É a solução imposta, em nome da economia processual, pelo respeito devido aos actos praticados no pretérito – respeito substancial, não mero respeito farisaico das fórmulas observadas. E é a que melhor corresponde a uma leitura inteligente da regra basilar aceite no artigo 12.º, n.º 1, do Código Civil. Distinguir na aplicação da lei antiga e da nova lei consoante o grau de adiantamento de cada acção ou dos inconvenientes concretos da aplicação de cada um das leis em confronto é solução que não convém, pela grave incerteza e insegurança a que tal decisionismo se prestaria. A forma de processo deve consequentemente regular-se pela lei vigente à data da propositura da acção.».

Todo o exposto permite concluir que as alterações introduzidas pela Lei n.º 55-A/2010 consistem, essencialmente, numa modificação do *meio processual* de proceder à verificação e graduação de créditos (embora também impliquem uma ampliação da competência do órgão da execução, sem, contudo, abolir ou restringir a competência dos tribunais tributários para a apreciação dessa matéria, pois que esta se mantém através de uma forma processual diferente) e que as mesmas são inaplicáveis

aos processos já pendentes nos tribunais tributários à data da sua entrada em vigor, atento o disposto no artigo 142.º, n.º 2 do CPC.

De todo o modo, e ainda que assim não fosse, sempre teria de considerar-se o disposto no n.º 3 do artigo 12.º da LGT, que regula a aplicação da lei processual tributária no tempo e que estipula que *«As normas sobre procedimento e processo são de aplicação imediata, sem prejuízo das garantias, direitos e interesses legítimos anteriormente constituídos dos contribuintes»*. O que significa que embora a lei processual tributária seja, em princípio, de aplicação imediata (aplicando-se a todos os processos que venham a instaurar-se após a sua entrada em vigor e, ainda, a todos os actos processuais a realizar futuramente nos processos já pendentes), ela nunca pode aplicar-se aos processos iniciados anteriormente à sua vigência quando essa aplicabilidade imediata possa afectar garantias, direitos e interesses legítimos anteriormente constituídos dos contribuintes, tendo, nesses casos, o desenvolvimento processual de continuar a ser regulamentado pela lei anterior.

Ora, tendo a lei nova abolido a *forma de processo judicial* de verificação e graduação dos créditos reclamados, substituindo-o pela *forma de processo judicial* de reclamação, é evidente a impossibilidade de aplicação da lei nova aos processos pendentes, na medida em que isso implicaria, em princípio, convolar aquele *meio judicial* para este outro *meio judicial*, o que não é legalmente viável, na medida em que este processo de reclamação exige uma prévia decisão do órgão da execução sobre a matéria, que, no caso, não existe.

E ainda que se entendesse que a aplicação imediata da lei nova aos processos pendentes podia e devia ser feita através da remessa do processo de verificação e graduação de créditos para o Serviço de Finanças, para aí ser tramitado e decidido pelo órgão da execução, de forma a abrir o acesso à via judicial da reclamação, o certo é que isso não pode deixar de afectar os direitos e interesses legítimos anteriormente constituídos das partes, na medida em que implica o abandono forçado de um processo judicial em curso, a inutilização de alguns actos nele praticados (que não valem para a verificação e graduação de créditos como fase processual da instância executiva, como acontece com a taxa de justiça paga e com o parecer emitido pelo Ministério Público), a obrigatoriedade de as partes terem de ir submeter as suas reclamações de créditos à apreciação e decisão de um mero órgão administrativo, e a probabilidade de terem de encetar, depois disso, nova cruzada judicial para acederem à tutela jurisdicional efectiva no que toca à verificação e graduação dos seus créditos.

O que não pode deixar de frustrar as legítimas expectativas das partes de verem a situação resolvida judicialmente de forma imediata e definitiva, através de um órgão **jurisdicional**, dado que era esse o meio processual vigente à data da instauração do processo, vendo-se remetidas para uma processado que é dirigido e concluído por um mero órgão administrativo, com uma provável necessidade de terem de voltar a instaurar novo processo judicial junto do Tribunal. Além de que, a aplicação da lei nova aos processos pendentes é susceptível de provocar um grave atraso na prolação da decisão final sobre a matéria, sobretudo naquelas situações em que os processos pendentes já se encontram prontos para decisão e se torna necessário remetê-los para o Serviço de Finanças, aguardar pela decisão do órgão administrativo da execução e instaurar, posteriormente, no caso de decisão desfavorável, novo processo judicial, o que inevitavelmente prejudica a situação de todos os credores reclamantes.

De todo o exposto resulta, em síntese, que as alterações legislativas decorrentes da Lei n.º 55-A/2010 não são aplicáveis aos processos judiciais de verificação e graduação de créditos pendentes nos Tribunais Administrativos e Fiscais em 1 de Janeiro de 2011, os quais continuam a seguir a forma processual vigente à data da sua instauração.

4. Nestes termos, e com os expostos fundamentos, acordam os juízes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em conceder provimento ao recurso, revogar o despacho recorrido e determinar a baixa dos autos ao tribunal recorrido para prosseguimento dos autos, se a tal nada mais obstar.

Sem custas.

Lisboa, 13 de Julho de 2011. - *Dulce Manuel Neto* (relatora) - *Valente Torrão* - *António Calhau.*

([1]) *(Cfr. D.R. II Série, de 16 de Junho de 2005)*

([2]) *(Como se pode constatar pelas inúmeras decisões proferidas pelos tribunais nesse tipo de situações, e de que constituem exemplo as proferidas pela Secção de Contencioso Tributário do STA em 17.03.2004, recurso n.º 929/03, em 18.09.2008, recurso n.º 440/08, em 2.04.2008, recurso n.º 953/07, em 25.03.2009, recurso n.º 923/08, em 12/01/2011, recurso n.º 969/10.)*

([3]) *(O art. 142.º do CPC, na sua redacção anterior ao DL n.º 329-A/95, de 12-12, fixava apenas a lei reguladora da forma dos actos - actual n.º 1 - e não definia a lei reguladora da forma do processo – actual n.º 2.)*

([4]) *(Cfr. ANTUNES VARELA, MIGUEL BEZERRA e SAMPAIO E NORA, in obra citada, pág. 61.)*

Acórdão de 13 de Julho de 2011.

Assunto:

Prestação de garantia. Penhor. Despacho de indeferimento. Fundamentação. Omissão de pronúncia.

Sumário:

I — A sentença só será, de facto, nula, nos termos dos artigos 125.º, n.º 1 do CPPT e 668.º, n.º 1, alínea d) do CPC, se não se tiver pronunciado sobre questões que devesse apreciar, uma vez que o juiz deve resolver todas as questões que as partes tenham submetido à sua apreciação, exceptuadas aquelas cuja decisão esteja prejudicada pela solução dada a outras (n.º 2 do artigo 660.º do CPC).

II — Todavia, resolver todas as questões que as partes tenham submetido à sua apreciação não significa considerar todos os argumentos que as partes tenham deduzido.

III — Para apurar se um despacho está, ou não, fundamentado impõe-se, antes de mais, que se faça, desde logo, a distinção entre fundamentação formal e fundamentação material: uma coisa é saber se a Administração deu a conhecer os motivos que a determinaram a actuar como actuou, as razões em que fundou a sua actuação, questão que se situa no âmbito da validade formal do acto; outra, bem diversa e situada já no âmbito da validade substancial do acto, é saber se esses motivos correspondem à realidade e se, correspondendo, são suficientes para legitimar a concreta actuação administrativa.

IV — Se do despacho consta expressamente que o bem oferecido como garantia não foi aceite porque se tratava de um bem que não foi adquirido novo, em que o vendedor fora a empresa de que o executado era gerente, e, nestas condições, haveria, com toda a certeza, dificuldades na concretização da sua venda e na obtenção do produto necessário, o que configuraria a existência de um prejuízo para a Administração Tributária, não há dúvida que o órgão de execução fiscal deu a conhecer ao interessado os motivos que determinaram o indeferimento do pedido de suspensão processual requerida.

V— A inexactidão dos fundamentos não conduz ao vício de forma por falta de fundamentação, podendo revelar a existência de outros vícios, como o vício de violação de lei por erro de interpretação ou aplicação de norma, ou por erro nos pressupostos de facto.

Processo nº. 656/11-30.
Recorrente: Agostinho Abel Meireles Carreira.
Recorrido: Fazenda Pública.
Relator: Exmº. Sr. Consº. Dr. António Calhau.

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

I – Agostinho Abel Meireles Carreira, com os sinais dos autos, não se conformando com a decisão da Mma. Juíza do TAF de Leiria que julgou improcedente a reclamação por si apresentada, ao abrigo do artigo 276.º do CPPT, do despacho do Chefe do Serviço de Finanças de Santarém de 23/12/2010 que ao não aceitar como garantia o penhor de uma ceifeira debulhadora indeferiu a suspensão da execução fiscal n.º 2089200901065610, dela vem interpor recurso para este Tribunal, formulando as seguintes conclusões:

I. A douta sentença recorrida considerou que "*In casu, a fundamentação vertida no despacho em análise deu a conhecer ao interessado o "iter" cognoscitivo e valorativo seguido pelo autor do mesmo para decidir como decidiu, apesar da mesma consistir numa sucinta exposição dos fundamentos de facto e de direito que motivaram a decisão. (...)*

Ora, atento o exposto bem como os elementos constantes dos autos, não se vislumbra como pode o reclamante sustentar a alegada falta de fundamentação e que a garantia oferecida reúne todas as condições de idoneidade legal, tanto mais que o mesmo não faz qualquer prova do real valor comercial da ceifeira debulhadora, já que a factura por si apresentada é insuficiente para esse efeito".

II. Não pode o recorrente deixar de - respeitosamente - discordar, pois que a conclusão da douta sentença de que inexiste falta de fundamentação do despacho recorrido por o mesmo dar a conhecer

ao recorrente o "*iter*" cognoscitivo e valorativo da decisão ainda que por meio de "*sucinta exposição dos fundamentos de facto e de direito*" não deixa de merecer discordância.

III. Pois que um despacho que refere que "*Analisados os novos elementos trazidos aos autos e que se resumem à factura de compra com o n.º 1265 e com a data de 18/11/2010, constata-se tratar-se de um bem que não foi adquirido no estado de novo e que o vendedor foi uma empresa de que o executado é gerente.*

Nestas condições, somos de parecer que se mantém a falta de idoneidade da garantia oferecida, porquanto, em caso de necessidade de venda, subsistiriam, com toda a certeza, dificuldades na sua concretização e na obtenção do produto necessário, o que configuraria a existência de um prejuízo para a Administração Tributária" [vide alínea f) do probatório], salvo o devido respeito, não pode deixar de se considerar não fundamentado, ou pelo menos insuficientemente fundamentado.

IV. Da mesma forma, o facto de o recorrente ter reagido contra tal despacho não significa que os motivos concretos nele invocados tivessem sido suficientemente fundamentados para deles se aperceber o recorrente e justificar a decisão em causa.

V. Pelo contrário: o que há é uma completa omissão de motivos concretos na fundamentação do despacho em causa, com a consequente inexistência de fundamentação do mesmo.

VI. Foi, de resto, este o entendimento da sentença proferida e já transitada em julgado no Proc. 235/11.0BELRA, 4.ª UO, do Tribunal Administrativo e Fiscal de Leiria, na qual se diz que:

"*Compulsado o despacho reclamado constatamos que o mesmo refere apenas que:*

- O bem não foi adquirido no estado de novo;

- E em que o vendedor foi uma empresa de que o executado é gerente;

- Que se mantém a falta de idoneidade da garantia oferecida, porquanto, em caso de necessidade de recorrer à sua venda, subsistiriam, com toda a certeza, dificuldades de concretização e na obtenção do produto necessário.

Temos duas premissas – o bem foi comprado no estado de usado; a uma empresa da qual o executado é gerente – e uma conclusão: que se mantém a falta de idoneidade da garantia oferecida, justificada no sentido de que no caso de ser necessário proceder à sua venda surgirem dificuldades na sua concretização.

Ora, qual é o nexo de causalidade entre as duas premissas e a respectiva conclusão? Por que razão surgiriam dificuldades na concretização da venda e obtenção do produto necessário?

Nada se diz a este respeito, pelo que facilmente se conclui que é ***totalmente inexistente a fundamentação. Não é insuficiente, medíocre ou incongruente, mas sim inexistente****.* (negrito nosso)

Em suma, verifica-se a inexistência total de fundamentação do despacho reclamado, uma vez que a decisão não revela as razões de facto e o motivo da decisão, violando assim o disposto no art.º 77.º da LGT.

Impunha-se à AF, caso dúvidas tivesse sobre o valor comercial do bem, como aponta em sede de contestação, diligenciar no sentido de aferir desse real valor ou pelo menos traduzir em factos concretos a alegada idoneidade do bem.

Assiste, assim, razão ao reclamante, pois o despacho recorrido carece de fundamentação o que gera a sua anulação por vício de forma, impondo-se a sua fundamentação, quer através de elementos que a AF possua e omitiu ou pela realização de diligências de avaliação do bem em questão, devendo todos os factos constarem do respectivo despacho de modo a permitir compreender quais as razões que conduziram àquela decisão.". (negrito nosso)

VII. Ademais, a douta sentença recorrida, ainda que implicitamente, aponta fragilidades à fundamentação vertida no despacho em causa quando refere que aquela deu a conhecer ao recorrente o "*iter*" cognoscitivo e valorativo "***apesar* da mesma** *consistir numa sucinta exposição dos fundamentos de facto e de direito que motivaram a decisão*"; (negrito nosso) e ainda, quando afirma que "***Porém, o despacho em crise também não refere concretamente um valor****, mas encontra-se apoiado no facto de se tratar de um bem usado e na dificuldade de venda da ceifeira debulhadora."* (negrito nosso)

VIII. Também a não concordância da AF com a constituição do referido penhor, "*face à* ***inidoneidade aparente*** *do bem, concretamente oferecido*" (negrito nosso), não fundamenta a recusa do mesmo, pois que a inidoneidade alegada pela AF tem que ser concretamente fundamentada, tem que se basear em motivos concretos (como se refere na sentença citada do Proc.º 235/11.0BELRA), e não em aparências.

IX. De facto, o bem adquirido pelo recorrente não o foi em estado novo, porém, as máquinas da marca CLASS são de excelente qualidade, podendo fazer mais de 25 campanhas sem qualquer tipo de problema, pelo que a alegada antiguidade da mesma invocada pela RFP na sua contestação para justificar a falta de interesse na aquisição da mesma em caso de venda não tem qualquer fundamento.

X. Pelo que não se concorda com o teor da douta sentença quando refere que o recorrente não provou o valor de mercado da referida máquina.

XI. Porém, diga-se que em consequência da notificação para substituição do secador de milho anteriormente oferecido o recorrente veio oferecer em garantia a referida ceifeira, tendo depois a AF

notificado o então executado para apresentar prova documental da aquisição do bem oferecido em penhor, o que o recorrente cumpriu, juntando a cópia da factura n.º 1265 (vide als. b) e d) do probatório).

XII. Em cumprimento do princípio da colaboração previsto no art.º 59.º da LGT, o ora recorrente sempre esclareceu todas e quaisquer dúvidas da AF em face das declarações e/ou documentos por si apresentados, logo que notificado para tal.

XIII. Não lhe podendo vir agora ser imputadas alegadas faltas de comportamentos/actuações/prestações de informações por tal não lhe ter sido pedido pela AF, conforme também esta poderia ter feito, por força do princípio da colaboração, designadamente, o art.º 59.º, n.º 2, alínea d) e n.º 4, da LGT.

XIV. Pois a AF apenas notificou o recorrente para juntar prova documental da aquisição da referida máquina e não a junção de quaisquer outros documentos ou fornecimento de informações, que sempre o recorrente teria disponibilizado, desde que nesse sentido fosse a notificação.

XV. Quanto às questões suscitadas sobre o bem oferecido, alegadamente não constar do mapa do imobilizado da Soc. João Isidoro Carreira, Lda., enquanto vendedora da máquina à data de 15-09-2006 (vide alínea e) do probatório), e se à data da compra da ceifeira pelo ora recorrente se aquela já tinha sido dada para abate, sempre se dirá que não é verdade que a ceifeira tenha sido dada para abate, pois a mesma existe e constava do mapa do imobilizado da Soc. João Isidoro Carreira, Lda., desde a aquisição originária da máquina (15-09-1998) até à sua transmissão para o ora recorrente.

XVI. O que ocorreu foi um erro técnico na contabilidade daquela sociedade com uma outra máquina, também uma ceifeira, e que se traduziu numa informação errónea dada pela TOC à AF.

XVII. Caso assim não fosse, nunca poderia a Soc. João Isidoro Carreira, Lda., transmitir a ceifeira ao recorrente, sendo que a mesma constava do mapa do imobilizado daquela sociedade, e por força da venda ocorrida consta agora do mapa de imobilizado de Agostinho Carreira.

XVIII. Pelo que inexiste a alegada falta de evidenciação contabilística do bem em causa e, consequentemente, a sua alegada falta de idoneidade para efeitos de constituir garantia nos presentes autos.

XIX. Sem conceder, a douta sentença é nula por omissão de pronúncia sobre a questão da falta de notificação para prestar nova garantia, nos termos do disposto nos artigos 95.º, n.º 1 do CPTA, 660.º, n.º 2 e 668.º, n.º 1, alínea d) do CPC.

Termos em que deve a douta sentença ser declarada nula ou, caso assim se não entenda, revogada e substituída por outra que julgue procedente a reclamação e decrete a anulação do despacho de indeferimento da prestação de garantia e a sua substituição por outro que admita a garantia oferecida.

Assim se fazendo **JUSTIÇA**.

Foram violados os art.ºs 52.º, 55.º, 59.º, n.º 2, alínea d) e n.º 4, 77.º da LGT, 199.º, n.º 5 e 195.º do CPPT, 95.º, n.º 1 do CPTA e 660.º, n.º 2, 664.º e 668.º, n.º 1, alínea d) do CPC.

Não foram apresentadas contra-alegações.

A Mma. Juíza "*a quo*" sustentou a decisão recorrida, defendendo não ter ocorrido a alegada omissão de pronúncia.

O Exmo. Magistrado do MP junto deste STA emite parecer no sentido de que o recurso deve ser julgado totalmente procedente, determinando a nulidade da sentença proferida.

Com dispensa de vistos, vêm os autos à conferência.

II – Mostram-se provados os seguintes factos:

a) Em 18/07/2009 foi instaurada no Serviço de Finanças de Santarém contra o aqui reclamante a execução fiscal n.º 2089200901065610, por dívida de IRS do ano de 2007, no valor de € 4.566,89, a que acrescem juros de mora (fls. 3, 4 e 5).

b) Em 29/11/2010, na sequência de despacho que indeferiu a penhora efectuada nos autos como garantia idónea com vista à suspensão da execução fiscal, o reclamante requereu a substituição da garantia oferecida por penhor da "Ceifeira Debulhadora CLAAS MOD. LEXION420", a que atribuiu o valor de € 95.000,00 (cfr. fls. 18, 19 e 21).

c) O bem identificado na alínea anterior foi oferecido como penhor na execução fiscal a que respeita a presente reclamação e ainda nos PEFs n.ºs 2089200901073460, 2089201001015966 e 2089201001025970 (cfr. fls. 21).

d) Em 17/12/2010 o aqui reclamante, na sequência de notificação para apresentar prova documental da aquisição da Ceifeira Debulhadora oferecida em penhor, apresentou cópia da factura n.º 1265, datada de 18/11/2010, da "Sociedade Agropecuária João Isidoro Carreira, Lda.", relativa àquele bem, no valor de € 95.000,00 (fls. 24 e 25).

e) Do mapa de imobilizado da sociedade "Agropecuária João Isidoro Carreira, Lda.", datado de 15/09/2006, constante de fls. 121 a 127, não consta a referida ceifeira debulhadora.

f) Por despacho de 23/12/2010, foi indeferido o pedido de suspensão processual requerida, não tendo aceite o bem oferecido como garantia, com a seguinte fundamentação: «*Analisados os novos elementos trazidos aos autos e que se resumem à factura de compra com o n.º 1265 e com a data de 18/11/2010, constata-se tratar-se de um bem que não foi adquirido novo e em que o vendedor foi a empresa de que o executado é gerente. Nestas condições, somos de parecer que se mantém a falta de*

idoneidade da garantia oferecida, porquanto em caso de necessidade de recorrer à sua venda subsistem, com toda a certeza, dificuldades na sua concretização e na obtenção do produto necessário, o que configuraria a existência de um prejuízo para a Administração Tributária» (fls. 27).

g) Pelo ofício n.º 16850, datado de 29/12/2010, foi o reclamante notificado, na pessoa do seu mandatário, do despacho referido na alínea anterior (fls. 28 e 29).

h) Em 10/01/2011, o reclamante apresentou a presente reclamação (cfr. carimbo aposto a fls. 30).

III – 1. Importa, em primeiro lugar, verificar se a decisão recorrida é nula, por omissão de pronúncia, por se não ter pronunciado sobre a questão da falta de notificação para prestar nova garantia (artigos 95.º, n.º 1 do CPTA, 660.º, n.º 2 e 668.º, n.º 1, alínea d) do CPPT.

Alega o recorrente, a esse respeito, que não obstante a sentença recorrida se ter pronunciado, embora em sentido desfavorável ao recorrente, sobre as questões da fundamentação do despacho reclamado e da idoneidade do bem oferecido em garantia, a mesma é omissa quanto à questão da falta de notificação para prestar nova garantia, questão invocada pelo reclamante e cuja apreciação se imporia, pois não se mostra que a sua apreciação tenha ficado prejudicada pela decisão nas outras questões também invocadas.

Sustenta a Mma. Juíza *a quo* que na decisão recorrida não foi cometida qualquer nulidade.

Vejamos. A sentença só será, de facto, nula, nos termos dos artigos 125.º, n.º 1 do CPPT e 668.º, n.º 1, alínea d) do CPC, se não se tiver pronunciado sobre questões que devesse apreciar, uma vez que o juiz deve resolver todas as questões que as partes tenham submetido à sua apreciação, exceptuadas aquelas cuja decisão esteja prejudicada pela solução dada a outras (n.º 2 do artigo 660.º do CPC).

Todavia, resolver todas as questões que as partes tenham submetido à sua apreciação não significa considerar todos os argumentos que segundo as várias vias, à partida plausíveis, de solução do pleito (artigo 511.º, n.º 1 CPC), as partes tenham deduzido, nem, por outro lado, o juiz está sujeito às alegações das partes quanto à indagação, interpretação e aplicação das normas jurídicas (artigo 664.º CPC) – v. Alberto dos Reis, CPC Anotado, vol. V, pág. 143.

No caso em apreço, veio o ora recorrente questionar a legalidade do despacho do órgão de execução fiscal que não aceitou como garantia o penhor de uma ceifeira debulhadora, tendo concluído com o correspondente pedido de anulação daquele despacho de indeferimento da prestação de garantia e a sua substituição por outro que admita a garantia oferecida.

Alega a falta de fundamentação, ou pelo menos a sua insuficiência, do referido despacho atenta a idoneidade da garantia oferecida.

E sobre estas questões – fundamentação do despacho e idoneidade do bem – não há dúvida que a sentença recorrida se pronunciou.

É certo que na petição inicial o reclamante, aqui recorrente, referiu que a AF sempre poderia, e não o fez, em vez de se ter limitado a indeferir a garantia oferecida, tê-lo notificado para prestar nova garantia que substituísse a que fora apresentada e não aceite.

A omissão de tal facto, ainda que não conducente ao vício de forma por falta de fundamentação, pode, na verdade, revelar a existência de outros vícios do despacho reclamado, como o vício de violação de lei por erro de interpretação ou aplicação de norma, ou por erro nos pressupostos de facto, mas não se apresenta, contudo, como verdadeira questão autonomizada e submetida à apreciação do tribunal *a quo* a que este estivesse obrigado a conhecer, antes constituindo um argumento mais invocado a considerar na apreciação da legalidade do despacho reclamado.

Ainda que se possa estar perante eventual erro de julgamento, não se verifica, contudo, a alegada omissão de pronúncia.

2. Quanto ao mérito, vejamos, então. Tendo o reclamante alegado a falta de fundamentação do despacho que lhe indeferiu a prestação de garantia apresentada para suspensão da execução fiscal, considerou-se na sentença recorrida que a fundamentação vertida no despacho em análise deu a conhecer ao interessado o "*iter*" cognoscitivo e valorativo seguido pelo autor do mesmo para decidir como decidiu, apesar da mesma consistir numa sucinta exposição dos fundamentos de facto e de direito que motivaram a decisão.

Impõe-se, antes de mais, que se faça, desde logo, a distinção entre fundamentação formal e fundamentação material: uma coisa é saber se a Administração deu a conhecer os motivos que a determinaram a actuar como actuou, as razões em que fundou a sua actuação, questão que se situa no âmbito da validade formal do acto; outra, bem diversa e situada já no âmbito da validade substancial do acto, é saber se esses motivos correspondem à realidade e se, correspondendo, são suficientes para legitimar a concreta actuação administrativa.

Distinguindo a dimensão formal e a dimensão substancial do dever de fundamentação, Vieira de Andrade, *in* O dever de fundamentação expressa de actos administrativos, Almedina, 2003, pág. 231, diz que a diferença está «em que o dever formal se cumpre pela apresentação de pressupostos *possíveis* ou de motivos *coerentes e credíveis*; enquanto a fundamentação material exige a existência de pressupostos *reais* e de motivos *correctos* susceptíveis de suportarem uma decisão legítima quanto ao fundo».

Ora, do despacho em apreço consta expressamente que o bem oferecido como garantia não foi aceite porque se tratava de um bem que não foi adquirido novo, em que o vendedor fora a empresa de que o executado era gerente, e, nestas condições, haveria, com toda a certeza, dificuldades na concretização da sua venda e na obtenção do produto necessário, o que configuraria a existência de um prejuízo para a Administração Tributária (v. alínea f) do probatório).

Assim, não há dúvida que o órgão de execução fiscal deu a conhecer ao interessado os motivos que determinaram o indeferimento do pedido de suspensão processual requerida.

Afigura-se-nos, por isso, que foram observadas as exigências de fundamentação, que não são rígidas, antes variando de acordo com o tipo de acto e as circunstâncias concretas em que foi proferido, bastando-se com um discurso claro e racional que dê a conhecer a um destinatário normal (colocado na situação concreta do real destinatário e no contexto circunstancial que rodeou a prática do acto) as razões que levaram ao indeferimento do peticionado.

A questão situa-se, porém, num plano diferente, qual seja o da exactidão ou a validade substancial dos fundamentos invocados pelo órgão de execução fiscal para o indeferimento (cfr. Sérvulo Correia, *Noções de Direito Administrativo*, volume I, pág. 403, que diz «*a fundamentação pode ser inexacta e ser suficiente, por permitir entender quais os pressupostos de facto e de direito considerados pelo autor do acto. Deste modo, a inexactidão dos fundamentos não conduz ao vício de forma por falta de fundamentação. Ela pode sim revelar a existência de outros vícios, como o vício de violação de lei por erro de interpretação ou aplicação de norma, ou (...) por erro nos pressupostos de facto*»).

Ora, neste plano, como bem refere o recorrente, e considera o Exmo. PGA junto deste Tribunal, a Mma. Juíza "*a quo*" ao confirmar o despacho de indeferimento proferido pelo órgão de execução fiscal com a fundamentação dele constante não andou bem.

Na verdade, estando em causa nos autos de execução que se pretendiam suspender uma dívida de € 4.566,89, não se compreende a recusa de um bem a que é atribuído pelo executado o valor de € 95.000,00, sem que a AT indique ou apure qual o valor real de mercado do mesmo, limitando-se apenas a referir que se trata de um bem que não é novo e que será muito difícil de vender.

Por outro lado, também se não vislumbra por que motivo, sendo para a AT o bem apresentado insuficiente ou inidóneo para assegurar a garantia da dívida exequenda, se não notificou o executado para apresentar outro bem em substituição do apresentado ou para que reforçasse a garantia, nos termos do que dispõe o artigo 199.º do CPPT, com outros bens.

Além disso, constando do probatório [v. alínea c)] que este mesmo bem foi oferecido como penhor em três outros processos de execução fiscal, e sendo o despacho reclamado omisso quanto a esse facto, fica por explicar qual terá sido a influência ou repercussão do mesmo no actual indeferimento.

O órgão de execução fiscal no despacho reclamado incorreu, assim, em erro quanto aos pressupostos de facto, vício de violação de lei que determina a anulação da decisão recorrida.

A sentença recorrida que assim não entendeu não pode, por isso, ser confirmada.

IV – Termos em que, face ao exposto, acordam os Juízes da Secção de Contencioso Tributário do STA em conceder provimento ao recurso, revogando-se a sentença recorrida, e, julgando procedente a reclamação, anular o despacho reclamado, que deve ser substituído por outro que não seja de indeferimento da prestação de garantia com tal fundamentação.

Custas pela Fazenda Pública, apenas na 1.ª instância, fixando-se a taxa de justiça devida em 2 (duas) UCs.

Lisboa, 13 de Julho de 2011. – *António Calhau* (relator) – *Casimiro Gonçalves – Brandão de Pinho.*

Acórdão de 13 de Julho de 2011.

Assunto:

*Reclamação de decisão do órgão da execução fiscal. Encerramento do Serviço de Finanças. Tempestividade da reclamação***.**

Sumário:

I — De acordo com o disposto no artº 277º, nºs 1 e 2 do CPPT, a reclamação será apresentada no órgão da execução fiscal no prazo de 10 dias após a notificação da decisão.

II — Se, no último dia de prazo, os Serviços de Finanças se encontravam encerrados, por motivo das intempéries ocorridas na RAM, é tempestiva a apresentação da reclamação ocorrida no 1º dia útil após a reabertura daqueles serviços.

Processo n.º 661/11-30.
Recorrente: Maria Cristina Barreto Santana Jardim.
Recorrido: Fazenda Pública.
Relator: Exmº. Sr. Consº. Dr. Valente Torrão.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1. Maria Cristina Barreto Jardim, com os demais sinais nos autos, veio recorrer da decisão do Mmº Juiz do TAF do Funchal que julgou procedente a excepção da caducidade do direito de acção, julgando intempestiva a reclamação da decisão do órgão da execução fiscal que indeferiu o seu pedido de declaração de nulidade da citação no processo de execução fiscal contra si instaurado, apresentando, para o efeito, alegações nas quais conclui:

1ª) - O n.º 2 do artigo 277.º CPPT estabelece que a apresentação da reclamação é feita no órgão de execução fiscal;

2ª) - A referida apresentação, nos termos do artigo 26º do CPPT, é feita em suporte de papel, contra a entrega de recibo;

3ª) - A entrega da reclamação, a 01.03.2010, após o termo do prazo que ocorria 22.02.2010, foi motivada por caso fortuito e de força maior, tendo determinado o encerramento do Serviço de Finanças Funchal-2;

4ª) - O envio por correio de documentos, nos termos do artigo 26.º do CPTT, é uma faculdade, e não uma obrigação;

5ª) - O CPTT não contempla a entrega de documentos ou articulados, por fax ou mau;

6ª) - O despacho n.º 3833/2010, de 25.02, do Ministro do Estado e das Finanças, prorrogou os prazo para cumprimento de obrigações fiscais, cujo termo ocorria entre 22.02 e 04.03, abrangendo as obrigações processuais tributárias a serem cumpridas nos serviços da administração tributária, porquanto:

a) A finalidade subjacente à medida verifica-se igualmente no que respeita a estas obrigações;

b) O processo de execução fiscal, não obstante a natureza judicial conferida pelo artigo 103.º da LGT, ter especificidades próprias, nomeadamente ser a administração tributária que pratica os actos processuais;

7ª) - A existência de justo impedimento, nos termos do artigo 146.º do CPC, para apresentação da reclamação, o qual, mediante os factos notórios invocados pela ora recorrente na resposta à contestação devia ter sido conhecida pelo tribunal a quo, oficiosamente;

8ª) - A inexistência de qualquer negligência, culpa ou facto censurável da parte, no que respeita à apresentação da reclamação após o prazo de 10 dias fixado no artigo 277.º do CPPT;

9ª) - Com a decisão recorrida foram violadas as normas constantes dos artigos 26.º e n.º 2 do artigo 277.º do CPTT, e 146.º do CPC.

10ª) - A decisão ora recorrida viola igualmente o princípio constitucional de acesso ao direito e tutela jurisdicional consagrado no artigo 20.º da CRP.

Termos em que deve o presente recurso proceder, por provado, ordenando-se o prosseguimento dos autos, como é de inteira justiça.

2. O MºPº emitiu o parecer que consta de fls. 242, no qual se pronuncia pela procedência do recurso.

3. Com interesse para a decisão foram dados como provados em 1ª instância os seguintes factos:

A) Em 20 de Abril de 2001 João Aquino Morna Jardim e Maria Cristina Santana Jardim apresentaram no Serviço de Finanças do Funchal 2 a declaração 3 de IRS referente ao ano de 2000, com os anexos B, F e H, donde resultou imposto pagar de €15.651,74 (fls. 63 a 70, dos autos);

B) Em 26 de Julho de 2001 foi realizada a liquidação n.º 5112414664, no valor de 3.137.89300, com prazo de pagamento voluntário em 12-09-2001 (fls. 71, dos autos); Em 23 de Agosto de 2001 João Aquino Morna Jardim e Maria Cristina Barreto Santana Jardim apresentaram no Serviço de Finanças Funchal 2 declaração de substituição de IRS referente ao ano de 2000 (fls. 72 a 81, dos autos);

C) As declarações apresentadas foram assinadas também pela reclamante (63 a 81, dos autos); O imposto de IRS de 2000 não foi pago no prazo de pagamento voluntário e foi extraída a certidão de dívida de fls 82, dos autos com base na qual foi instaurado o processo de execução fiscal n.º 3450200101037790 (fls. 82, dos autos);

D) Foi enviada citação a João Aquino Morna Jardim que foi assinada pela ora reclamante em 11-01-2002 (fls 83 a 86, dos autos);

E) Em 28 de Abril de 2002 João Aquino Morna Jardim faleceu (facto aceite);

F) Depois do falecimento de João Aquino Morna Jardim foram feitos pagamentos por conta (fls. 90, dos autos);

G) Em 21 de Dezembro de 2009 foi notificada da penhora da sua pensão (fls. 38, dos autos);

H) Em 2 de Fevereiro de 2010 a ora reclamante apresentou requerimento junto do Chefe do Serviço de Finanças a requerer a nulidade do processo de execução fiscal n.º 3450200101037790, com fundamento na falta de citação (fls. 41 a 43, dos autos);

I) Em 8 de Fevereiro de 2010 foi proferido despacho de indeferimento, junto a fls. 59 a 62, dos autos, que se dá por reproduzido para todos os efeitos legais;

J) O despacho referido no ponto anterior foi notificado à reclamante em 10 de Fevereiro de 2010 (fls. 59 a 62, dos autos e aceite pela reclamante);

K) Entre 22 a 26 de Fevereiro de 2010 o Serviço de Finanças Funchal 2 encontrava-se encerrado por motivos relacionados com a intempérie que assolou a Madeira (fls. 168, dos autos);

L) Em 1 de Março de 2010 deu entrada a reclamação (carimbo aposto no rosto de fls. 3, dos autos);

M) Desde 1 de Janeiro de 2010 a 31 de Dezembro de 2010 a administração fiscal procedeu a compensações em execução da penhora da pensão da reclamante e por conta da dívida em cobrança na execução fiscal (fls. 148 a 154 e 75 a 196, dos autos).

4. Cumpre decidir.

A questão a conhecer no presente recurso é a de saber se, entregue a reclamação de decisão do órgão da execução fiscal para além do prazo previsto no n.º 2 do artº 277º do CPPT, em virtude de, no último dia do prazo, o serviço de finanças se encontrar encerrado, tal reclamação é ou não tempestiva.

4.1. A situação de facto que os autos nos oferece é a seguinte:

Em 2 de Fevereiro de 2010 a ora reclamante apresentou requerimento junto do órgão da execução fiscal invocando a nulidade do processo de execução fiscal n.º 3450200101037790, com fundamento na falta de citação.

Em 8 de Fevereiro de 2010 foi proferido despacho de indeferimento, o qual foi notificado à reclamante em 10 de Fevereiro de 2010.

Entre 22 e 26 de Fevereiro de 2010 o Serviço de Finanças Funchal 2 encontrava-se encerrado por motivos relacionados com a intempérie que assolou a Madeira.

Em 1 de Março de 2010 deu entrada a reclamação.

4.2. De acordo com o disposto no artº 277º, nºs 1 e 2 do CPPT, a reclamação será apresentada no órgão da execução fiscal no prazo de 10 dias após a notificação da decisão.

Sendo assim, o último dia de prazo seria o dia 20 de Fevereiro de 2010, mas, sendo este dia sábado, o prazo transferiu-se para o dia 22 seguinte (artº 144º, n.º 2 do CPC).

Entre 22 e 26 de Fevereiro, o Serviço de Finanças onde devia ser entregue a petição de reclamação, esteve encerrado, conforme se referiu, devido às intempéries que na altura assolaram a RAM.

O primeiro dia útil seguinte foi o dia 1 de Março, data em que foi entregue a reclamação.

Parece, portanto, que está verificado o justo impedimento para apresentação da reclamação até ao dia 22 de Fevereiro.

É certo que os actos processuais, de acordo com o artº 150º, nºs 1 e 2 do CPC, subsidiariamente aplicável em processo judicial tributário, podem ser apresentados a juízo preferencialmente por transmissão electrónica de dados, ou por uma das seguintes formas:

a) Entrega na secretaria judicial, valendo como data da prática do acto processual a da respectiva entrega;

b) Remessa pelo correio, sob registo, valendo como data da prática do acto processual a da efectivação do respectivo registo postal;

c) Envio através de telecópia, valendo como data da prática do acto processual a da expedição.

Porém, não impondo a lei o uso de qualquer forma, no caso concreto, a entrega da petição de reclamação em papel no Serviço de Finanças era legalmente admissível. E tendo sido feita essa entrega no 1º dia possível após o termo do prazo legal (data em que tal entrega não foi possível por estarem encerrados os respectivos Serviços), tem de considerar-se tempestiva tal apresentação.

Pelo que ficou dito, o recurso procede.

5. Nestes termos e pelo exposto concede-se provimento ao recurso, revogando-se a decisão recorrida e ordenando-se a baixa dos autos ao tribunal recorrido para que, nada mais obstando, os autos prossigam.

Sem custas.

Lisboa, 13 de Julho de 2011. – *Valente Torrão* (relator) – *Dulce Neto – Casimiro Gonçalves.*

Acórdão de 27 de Julho de 2011.

Assunto:

Reclamação de decisão do órgão da execução fiscal. Processo urgente. Requerimento de interposição de recurso jurisdicional desacompanhado das alegações. Consequências.

Sumário:

I — A reclamação de decisão do órgão de execução fiscal que indeferiu o pedido de prescrição da dívida exequenda tem natureza de processo urgente, por força do nºs 3 e 5 do artº 278º do CPPT, não havendo necessidade de declaração de urgência por parte do juiz do tribunal tributário, sendo certo, porém, que no caso concreto a mesma até foi declarada.

II — Sendo assim, tendo o juiz do tribunal tributário julgado improcedente a reclamação, o requerimento do recurso desta decisão deveria ter sido acompanhado das respectivas alegações por força do artº 283º do CPPT.

III — Não tendo esse requerimento sido acompanhado das alegações, nem tendo estas sido apresentadas dentro do prazo do recurso, o recurso tem de ser rejeitado.

Processo n.º 347/11-30.
Recorrente: Maria Manuela Pinto da Costa.
Recorrido: Fazenda Pública.
Relator: Exmº. Sr. Consº. Dr. Valente Torrão.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1. Maria Manuela Pinto da Costa, com os demais sinais nos autos, veio recorrer da decisão do Mmº Juiz do TAF de Braga que julgou deserto o recurso por si interposto da decisão do órgão da execução fiscal que lhe indeferiu o pedido de prescrição das dívidas exequendas, apresentando, para o efeito, alegações nas quais conclui:

1ª) - A Recorrente deduziu reclamação contra a penhora de 1/6 do seu vencimento.

2ª) - Recebida a contestação, foi a Reclamante notificada para responder à matéria de excepção ali vertida.

3ª) - Foi, entretanto, proferida douta decisão que julgou improcedente a reclamação.

4ª) - Desta decisão foi interposto recurso que viria a ser julgado deserto devido ao facto do mesmo não ter sido acompanhado das alegações.

5ª) - A sustentar esta douta decisão, invoca o Mmº. Juiz a quo o normativo previsto nos artºs 283º e 282º, nº. 4, ambos do CPPT. Simplesmente,

6ª) - Não está deferida e muito menos decidida se a reclamação deveria seguir as regras do processo urgente ou não.

7ª) - A Recorrente entende que o facto que foi objecto da reclamação inicial (penhora de 1/6 do seu vencimento) se enquadra no normativo previsto no nº. 1 do artº. 278º do CPPT e não no seu nº. 3.

8ª) - Mesmo que se enquadrasse neste nº. 3, sempre deveria ser proferida decisão prévia quanto à questão do processo ser urgente ou não.

9ª) - Tendo a Recorrente sido convidada a pronunciar-se sobre tal questão, ficou a aguardar-se que o Tribunal tomasse uma posição.

10ª) - Como nada ficou decidido quanto à questão em apreço - do prejuízo irreparável - e tendo em consideração que este já se encontra "consumado" por força da penhora de 1/6 do vencimento, a Recorrente entendeu que se estava em presença de um processo normal. Ora,

11ª) - Como refere o CPPT anotado, da autoria de Alfredo João de Sousa e José da Silva Paixão, os processos urgentes previstos no artº 283º são o arresto (artº. 136º), o arrolamento (artº. 140º), a impugnação dos actos de apreensão de bens (artº. 143º, nº. 2) e a impugnação das providências cautelares adoptadas pela Administração Tributária (artº. 144º, nº. 3).

Assim sendo - e salvo melhor opinião, a douta decisão que não admitiu o recurso viola, entre outros normativos, o previsto nos artºs 281º e 282º, não se inserindo no previsto no artº. 283º, todos do CPPT.

Por isso, admitindo-se o presente recurso farão V. Exªs Senhores Juízes Conselheiros a costumada Justiça.

2. O MºPº emitiu o parecer de fls. 192 no qual se pronuncia pela improcedência do recurso, com os seguintes fundamentos:

A reclamante sempre fundamentou o seu pedido no sentido de existir prejuízo irreparável, quer com base no enquadramento na alínea b) do n.º 3 do artº 278º do CPPT, quer em sede de alegações por lhe ter sido efectuada penhora de 1/6 do salário.

Apesar de não existir nenhuma decisão a classificar o processo como urgente, tal não é impeditivo da aplicação do disposto nos artºs 283º e 282º, n.º 4 do CPPT, pois o n.º 3 do artº 278º parece relevar no sentido em que se fundamenta a ilegalidade, sendo que do disposto no n.º 5 seguinte resulta expresso ter o processo natureza de urgente.

Sendo assim, bem se decidiu que as alegações deveriam ter sido apresentadas, nos termos do artº 283º do CPPT, isto é, juntamente com o requerimento de interposição do recurso.

3. Com interesse para a decisão resultam provados nos autos seguintes factos:

a) A ora recorrente reclamou para o tribunal tributário do despacho do órgão da execução fiscal, proferido a 24.06.2010, que não declarou prescritas as dívidas exequendas no processo de execução fiscal n.º 01775200001019686;

b) Por sentença de 20.09.2010 o Mmº Juiz do TAF de Braga julgou improcedente tal reclamação (v. fls. 131/136);

c) A recorrente foi notificada dessa decisão por carta registada de 21.09.2010 (v. fls. 94).

c) A recorrente interpôs recurso dessa sentença em 01.10.2010, tendo o Mrnº Juiz julgado deserto o recurso, por despacho de 06.10.10, ao abrigo do disposto nos artºs 283º e 282º, n.º 4 do CPPT, em virtude de as alegações não acompanharem o requerimento de interposição do recurso (v. fls. 97 e 98).

4. Cumpre agora decidir.

A única questão a conhecer no presente recurso é a de saber se as alegações deveriam acompanhar o requerimento de interposição do recurso, ao abrigo do disposto no artº 283º do CPPT, o que nos leva a apurar se estamos ou não em face de processo urgente.

4.1. Entende a recorrente que o facto que foi objecto de reclamação inicial - penhora de 1/6 do seu vencimento - se enquadra no n.º 1 do artº 278º do CPPT e não no seu nº3.

Mas, ainda que se enquadrasse no n.º 3, sempre deveria ser proferida decisão prévia quanto à questão de o processo ser urgente ou não.

Apesar de ter sido invocado prejuízo irreparável, nunca o tribunal se pronunciou sobre essa questão, pelo que a recorrente entendeu que se estava em presença de um processo normal, pelo que a decisão viola os artºs 281º e 282º do CPPT.

4.2. O MºPº, por sua vez, e como acima se referiu, entende que o que interessa é a ilegalidade invocada, não sendo relevante que o processo tenha sido expressamente declarado como urgente.

Vejamos então.

4.3. O artº 278º do CPPT estabelece o seguinte:

"1. O tribunal só conhecerá das reclamações quando, depois de realizadas a penhora e a venda, o processo lhe for remetido a final.

2. Antes do conhecimento das reclamações, será notificado o representante da Fazenda Pública para responder, no prazo de oito dias, ouvido o representante do Ministério Público, que se pronunciará no mesmo prazo.

3. O disposto no n.º 1 não se aplica quando a reclamação se fundamentar em prejuízo irreparável causado por qualquer das seguintes ilegalidades.

a) Inadmissibilidade da penhora dos bens concretamente apreendidos ou da extensão com que foi realizada;

b) Imediata penhora dos bens que só subsidiariamente respondam pela dívida exequenda;

c) Incidência sobre bens que, não respondendo, nos termos do direito substantivo, pela dívida exequenda, não deviam ter sido abrangidos pela diligência;

d) Determinação da prestação de garantia indevida ou superior à devida.

4. No caso previsto no número anterior, caso não se verificar a circunstância dos n 2 e 3 do artigo 277º, o órgão da execução fiscal fará subir a reclamação no prazo de oito dias.

5. A reclamação referida no presente artigo segue as regras dos processos urgentes, tendo a sua apreciação prioridade sobre quaisquer processos que devam ser apreciados no tribunal que não tenham esse carácter".

Em face deste último artigo temos então que as reclamações de decisões do órgão de execução fiscal podem ter subida diferida ou imediata.

Assim, de acordo com o n.º 1, se a decisão for proferida antes da penhora ou da venda, o processo só subirá após qualquer destes actos, uma vez que a reclamação deve processar-se na execução fiscal, de acordo com o artº 97º, n.º 1, alínea n) do CPPT. A subida imediata afectaria, por isso, a celeridade do processo de execução fiscal.

Porém, deverá subir imediatamente nos casos referidos no n.º 3 e noutros em que o diferimento da apreciação jurisdicional possa causar aos interessados um prejuízo irreparável, ou ainda nos casos

em que a subida diferida faça perder a utilidade à reclamação (Neste sentido, entre muitos outros, v. os Acórdãos deste Supremo Tribunal de 21.07.04 - Processo n.º 0819/04, de 22.09.04 - Processo n.º 0887/09, de 06.07.04 - Processo n.º 0177/07, de 23.05.07 - Processo n.º 0374/07, de 06.03.08 - Processo n.º 058/08, de 28.01.09 - Processo n.º 0986/08, de 20.01.10 - Processo n.º 01258/09 e de 06.07.2011 - Processo n.º 0459/11).

No caso dos autos, estava já realizada a penhora, mas o fundamento da reclamação foi o da desconsideração da prescrição que a reclamante entendia ter já ocorrido (v. fls 185 e 187 do processo de execução apenso e 5 e segs. da reclamação).

Ora, tal como se escreveu no Acórdão de 06.07.2011 - Processo n.º 0459/11 (Pleno), acima citado, *"Também no caso concreto, invocada a prescrição da dívida exequenda, não faz sentido nem é razoável conhecer só desta a final, prosseguindo com a execução para a cobrança desta, penhorando bens ou vendendo estes, sem qualquer utilidade se acaso a dívida estiver mesmo prescrita e podendo-se evitar a prática de eventuais actos lesivos e a verificação de prejuízos para a executada, ainda mais completamente desnecessários por a dívida exequenda se mostrar garantida (v. alínea d) do probatório).*

Aliás, a seguir-se o entendimento do acórdão recorrido, no sentido de que a penhora e venda dos bens da recorrente ou a execução da garantia prestada não obstam à possibilidade de esta obter o respectivo ressarcimento em caso de reconhecimento da prescrição, o artigo 278. n.º 3, do CPPT, que contempla a subida imediata da reclamação judicial, perderia qualquer efeito prático, pois, nessa óptica, o prejuízo seria sempre susceptível de ser ressarcido, na medida em que, por regra, no direito tributário, estarão sempre em causa valores pecuniários e/ou bens materiais.

Assim, sob pena de violação do direito à tutela judicial efectiva de direitos e interesses legítimos, constitucionalmente garantido, cujo alcance não se limita à possibilidade de reparação dos prejuízos provocados por uma actuação ilegal, comissiva ou omissiva, da Administração, exigindo antes que sejam evitados os próprios prejuízos, sempre que possível, impõe-se a subida imediata da reclamação judicial para apreciação da prescrição da dívida exequenda.

Doutro modo, seria desproporcional exigir à reclamante que suporte os prejuízos resultantes da prossecução duma execução que visa a cobrança de uma dívida que pode ser inexigível, por força da prescrição invocada, e que se mostra garantida.

Daí que deva, por isso, seguir-se a jurisprudência deste STA que, ainda que sem tomada de posição expressa sobre a questão, tem vindo a admitir pacificamente a subida imediata de reclamações de decisões de não reconhecimento da prescrição da dívida exequenda (v. acórdãos de 9/8/2006, 22/11/2011, 2/3/2001, 24/2/2011 e 9/2/2011, nos recursos n.ºs 229/06, 165/11, 125/11, 50/11 e 1054/10, respectivamente)".

Temos então que, no caso concreto, a natureza urgente do processo resultava "ex lege" dos nºs 3 e 5 do artº 278º do CPPT, não havendo necessidade de qualquer declaração do tribunal tributário nesse sentido.

De todo o modo, logo no seu despacho de fls. 43, o Mmº Juiz recorrido escreveu "*assumindo a reclamação carácter urgente face à invocada prescrição"*, seguindo a posição doutrinária deste Supremo Tribunal acima expressa.

É certo que este despacho não foi notificado à recorrente, mas nem tal era necessário já que esta invocou expressamente o prejuízo irreparável para a subida imediata da reclamação, ao abrigo do n.º 3 do artº 278º do CPPT (v. fls 9 dos autos de reclamação). Deste modo, só seria necessária despacho se essa sua pretensão fosse indeferida.

Posto isto, vejamos então se o recurso interposto pela recorrente deveria ou não ter sido aceite.

4.4. Dispõe o artº 283º do CPPT, o seguinte: "*Os recursos jurisdicionais nos processos urgentes serão apresentadas por meio de requerimento juntamente com as alegações no prazo de 10 dias"*.

Significa isto que o recurso não pode ser admitido se o requerimento de interposição não for acompanhado das alegações, uma vez que esta apresentação constitui um requisito formal da admissão do recurso.

No entanto, este Supremo Tribunal tem admitido que as alegações ainda poderão ser juntas até estar terminado o prazo de interposição do recurso (Neste sentido, entre outros, v. os Acórdãos de 23.02.1998 - Processo n.º 5108, de 12.04.1989 - Processo n.º 5503 e de 27.09.1989 - Processo n.º 10380).

Assim, estando ainda a decorrer o prazo de interposição, deverá o juiz aguardar o seu decurso, só se pronunciando sobre a sua admissibilidade decorrido tal prazo.

No caso concreto temos que o Mmº Juiz recorrido julgou logo deserto o recurso, por falta de alegações. Ora, só pode ser julgado deserto por falta de alegações um recurso que tenha sido anteriormente admitido.

Mas, uma vez que a notificação ocorreu por carta registada de 21.09.10 e a decisão recorrida foi proferida em 06.10 seguinte, nesta data estava já decorrido o prazo de interposição do recurso (10 dias) pelo que não era caso para aplicação da jurisprudência acima referida. Assim, impunha-se a rejeição do recurso.

Porém, dúvidas não restam, de que embora o despacho recorrido não esteja, em nosso entender, formalmente correcto, o recurso não poderia ser admitido, pelo que improcedem as conclusões das alegações acima transcritas.

5. Nestes termos e pelo exposto, nega-se provimento ao recurso, confirmando-se a decisão recorrida de rejeição do recurso, mas com a fundamentação exposta.

Custas pela recorrente.

Lisboa, 27 de Julho de 2011. — *Valente Torrão* (relator) — *Alberto Augusto Oliveira — António Bento São Pedro*.

Acórdão de 27 de Julho de 2011.

Assunto:

Prescrição da dívida exequenda. Sucessão de regimes legais de prescrição. Aplicação dos artºs 12º e 297º, ambos do Código Civil.

Sumário:

I — Sucedendo-se no tempo vários regimes legais de prescrição, estabelecendo prazos diferentes de prescrição, há que recorrer ao disposto no artº 297º do Código Civil para determinar qual o prazo aplicável.

II — Já quanto à sucessão no tempo das demais normas tributárias, designadamente daquelas que disciplinam os restantes aspectos do instituto da prescrição das obrigações tributárias, tem de ser resolvida pela aplicação da regra contida no artigo 12.º do C. Civil.

III — As normas da LGT que instituíram causas suspensivas e interruptivas do prazo de prescrição sem correspondência com as previstas na lei antiga (n.º 1 e 3 do art.º 49.º), não dispõem sobre as condições de validade formal ou substancial do facto tributário ou da respectiva obrigação, dispondo apenas sobre o conteúdo de situações jurídicas que, com base naqueles factos, se constituíram, pelo que nada obsta à aplicação dessas normas da LGT às situações tributárias que subsistam à data da sua entrada em vigor.

IV — Assim sendo, a LGT é competente para determinar e reger os eventos interruptivos e suspensivos que ocorram na sua vigência, ainda que atinentes a prazos prescricionais iniciados na vigência do CPT, sem que isso represente um efeito retroactivo da lei nova ou uma ofensa aos princípios da legalidade.

Processo n.º 710/11-30.
Recorrente: C.A. Construtora do Alva, S.A.
Recorrida: Fazenda Pública.
Relator: Exmº. Sr. Cons. Dr. Valente Torrão.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1. "CA Construtora do Alva, SA", com os demais sinais nos autos, veio recorrer da decisão do Mmº Juiz do TAF de Braga que julgou improcedente a reclamação por si deduzida contra o despacho do órgão da execução fiscal de 09.11.2010, que indeferiu o pedido de prescrição das dividas exequendas, apresentando, para o efeito, alegações nas quais conclui:

1ª). O artigo 5.º, n.º 5, do DL 124/96, foi in casu efectivamente aplicado no sentido de atribuir relevância constitutiva ao decurso do prazo de pagamento em prestações como causa de cessação da suspensão da prescrição.

2ª). Tal norma foi aplicada agora pelo Tribunal recorrido na parte em que decide "*temos de concluir que a contagem da prescrição se retomou [a] em partir de 28 de Agosto de 2009, em virtude da cessação daquela causa de suspensão",*

3ª). Tendo ocorrido posteriormente ao julgado anterior uma causa de cessação da suspensão do prazo de prescrição - qual seja, o termo do prazo das 150 prestações - tal implica que o Tribunal ora recorrido esteja a aplicar ex novo a norma do artigo 5.º, n.º 5, do Decreto-Lei n.º 124/96, no sentido de

que a suspensão do decurso do prazo de prescrição cessou, efectivamente, com o decurso do prazo de pagamento em prestações que havia sido estipulado para a dívida de IRC.

4ª). Por esse motivo, justifica-se a sindicância da bondade constitucional do disposto no artigo 5.º, n.º 5, do DL 124/96, como é constitucionalmente imposto pelo artigo 204.º da *norma normarum*, pelo facto da norma estar a novamente a ser aplicada pelo Tribunal, não ocorrendo caso julgado constitucional se a norma está novamente a ser aplicada pelos Tribunais.

5ª). Contrariamente ao que se deixou consignado na decisão recorrida, é manifesto que o artigo 49.º, n.º 3, da LGT, não pode ser aplicado ao caso concreto, onde o regime prescricional aplicável é o que resulta do CPT.

6ª). Não é admissível a aplicação das causas de suspensão ou interrupção previstas na LGT aos casos em que o cômputo do prazo é feito segundo critérios do CPT, como decorre do artigo 5.º do diploma preambular da LGT.

7ª) O que decorre deste regime é a definição da lei aplicável à aferição do prazo, aí se incluindo todas as normas com pertinência reguladora da prescrição, seja a que estabelece o prazo quantitativo, sejam as que estabelecem as causas de interrupção ou suspensão da prescrição, seja ainda as que regulem os efeitos da cessação dessas causas.

8ª). Logo, à luz do referido artigo 5.º e do regime para o qual ele remete, não é possível dividir a lei aplicável "em duas", regulando uma os prazos e a outra as demais vicissitudes que o possam afectar.

9ª) De facto, a disposição legal parece não deixar margem para dúvidas de que assim é: ou se aplica a lei nova, ou se aplica a lei antiga, razão pela qual carece de fundamento legal a aplicação repartida dos dois regimes legais que se têm referido.

10ª). E essa ausência de fundamento legal expresso que autorize a conclusão a que chegou o Tribunal recorrido - que bem viu, nas suas palavras, estar a aplicar ao prazo o regime do CPT e às causas interruptivas o da LGT - viola também o princípio da legalidade fiscal.

11ª). Por esse motivo, o artigo 5.º, n.º 1, do diploma preambular da LGT (DL 398/98), conjugado com o disposto no artigo 297.º, n.º 1, do CC é inconstitucional, por violação do princípio da proibição da retroactividade, da segurança e da tutela da confiança e do princípio da legalidade fiscal, quando interpretado no sentido de admitir simultaneamente a aplicação da lei antiga (CPT) relativamente ao prazo da prescrição e a aplicação da lei nova (LGT) relativamente à matéria das causas interruptivas do prazo prescricional.

12ª). Como seria igualmente inconstitucional aplicar o prazo de 8 anos estabelecido na LGT, quando, de acordo com os critérios da lei em vigor no momento em que se inicia a contagem do prazo prescricional (o CPT), ocorra a prescrição da dívida em momento anterior ao que resultaria da aplicação das regras da LGT.

13ª). O artigo 5º, n.º 1, do diploma preambular da LGT (DL 398/98), conjugado com o disposto no artigo 297º, n.º 1, do CC é inconstitucional, por violação do princípio da proibição da retroactividade, da segurança e da tutela da confiança, quando interpretado no sentido de que a lei nova reguladora da prescrição se aplica aos prazos iniciados antes da sua entrada em vigor quando daí resulte um alargamento em concreto do prazo prescricional.

14ª). Por fim, tal como se alegou, a norma do artigo 5.º, n.º 5, do DL n.º 124/96, padece de inconstitucionalidade orgânica por violação do disposto no artigo 103.º e 165.º da CRP.

Termos em que e nos mais de direito se requer que na procedência do recurso, seja revogada a douta sentença recorrida, julgando-se procedente a reclamação com todas as legais consequências.

2. O MºPº emitiu o parecer que consta de fls. 377 no qual defende a improcedência do recurso.

3. Cumpre decidir.

No probatório de fls. 288/299 ficou registada uma longa lista de factos.

Acontece, porém, que está em causa no presente recurso apenas a questão de saber se a dívida de IRC do ano de 1989 está ou não prescrita. A dívida de IRS de 1990 não está em causa nos autos já que, nesta parte, a recorrente conformou-se com a decisão de absolvição da instância (v. fls. 309 e 339, nº2).

Assim sendo, iremos transcrever do probatório referido apenas o relevante para o conhecimento da prescrição da dívida de IRC de 1989.

Deste modo, dão-se como provados os seguintes factos:

1º) O Processo de execução fiscal n.º 080919940100546.4 foi instaurado em 27 de Setembro de 1994, com base na certidão de dívida n.º 61951/1994, referente a IRC do período de 1989, na quantia exequenda de 152.143,53 euros (nº 7 do probatório da sentença - fls. 289)

2º) A liquidação que deu origem a esta execução foi parcialmente impugnada em 28.06.94. (nº 8 do probatório da sentença - fls. 289)

3º) No âmbito desse processo de impugnação foi proferida sentença julgando a mesma procedente (nº 9 do probatório da sentença - fls. 289)

4º) Interposto recurso dessa decisão para o TT de 2ª Instância, este concedeu provimento ao recurso, julgando improcedente a impugnação de IRC de 1989, decisão esta que viria a ser confirmada por acórdão do STA de 25.11.1998 (nº 10 do probatório da sentença - fls. 289)

5º) Em 30.01.1997 a reclamante - ora recorrente - apresentou no Serviço de Finanças de Oliveira do Hospital pedido de pagamento de dívidas em execução fiscal em 150 prestações mensais, nas quais estava incluída a dívida de 7.032.040$00 cobrada coercivamente no processo de execução fiscal n.º 080919940100546.4..(nº 21 do probatório da sentença - fls. 291)

6º) Esse pedido foi deferido por despacho do Srº Director de Finanças de 27.02.1997 (nº23 do probatório da sentença - fls. 291).

7º) A reclamante - ora recorrente - foi notificada dessa decisão por carta registada, com aviso de recepção, recebida em 13.03.1997 (nº 24 do do probatório da sentença - fls. 291)

8º) Por conta da dívida cobrada coercivamente no processo de execução fiscal n.º 080919940100546.4 foram pagas as importâncias referidas no n.º 26 do probatório da sentença (v. fls. 292).

9º) Em 3 de Fevereiro de 2003 e no âmbito da execução fiscal referida no número anterior, procedeu-se a liquidação dos valores em dívida, tendo a reclamante sido notificada por oficio n.º 080711, de 03.02.2003 para efectuar o pagamento de prestações em dívida (nºs 28 e 29 do probatório da sentença - fls. 293)

10º) Em 3 de Novembro de 2010, a reclamante apresentou no Serviço de Finanças de Oliveira do Hospital requerimento pedindo a declaração de prescrição das dívidas exequendas (nº 55 do probatório da sentença - fls. 298)

11º) Por despacho de 9 de Novembro de 2010, foi indeferido o referido requerimento (nº 56 do probatório da sentença - fls. 298).

4. Para concluir pela improcedência da reclamação por inverificação da prescrição da dívida de IRC de 1989, a sentença recorrida louvou-se na seguinte argumentação:

A questão suscitada nos autos prende-se com a relevância ou não da suspensão do prazo de prescrição em virtude do despacho de deferimento de adesão ao plano Mateus para pagamento da dívida em 150 prestações mensais.

O acórdão do STA de 02.04.2009 entendeu que a prescrição da dívida não tinha ocorrido em virtude da suspensão verificada desde 27.02.97 até ao termo do período de vigência do plano de pagamento em prestações ou até ao eventual proferimento de despacho de exclusão do plano por incumprimento.

Por outro lado, também o prazo de prescrição se suspenderia a partir da entrada em vigor da LGT, atento o disposto no n.º 3 do seu artº 49º.

Deste modo, o termo do prazo de pagamento das 150 prestações terminaria em 27.08.09. E, desde então e até à presente data não ocorreu o prazo legal de prescrição.

Por sua vez, a recorrente entende que o n.º 5 do artº 5º do DL n.º 124/96 é inconstitucional e que é inaplicável ao caso o n.º 3 do artº 49º da LGT.

Na verdade, e quanto a esta a esta última norma, não é admissível a aplicação das causas de suspensão ou interrupção previstas na LGT aos casos em que a contagem do prazo é feito segundo critérios do CPT.

Isto é, não é possível dividir em duas a lei aplicável, regulando uma os prazos e a outra as demais vicissitudes que o possam afectar. Ou se aplica a lei nova ou a lei anterior, não podendo, por isso, ter lugar a aplicação repartida dos dois regimes legais.

Assim, ao aplicar ao prazo o regime do CPT e às causas interruptivas o da LGT, a sentença violou o princípio da legalidade fiscal.

Deste modo, o artº 5º, n.º 1 do diploma preambular da LGT, conjugado com o artº 297º, n.º 1 do Código Civil, é inconstitucional por violação do princípio da proibição da retroactividade, da segurança e da tutela da confiança, quando interpretado no sentido de que a lei nova reguladora da prescrição se aplica aos prazos iniciados antes da sua entrada em vigor quando daí resulte um alargamento em concreto do prazo prescricional.

Vejamos então.

5. Conforme resulta da decisão recorrida, desde a data do facto tributário sucederam-se três regimes legais em matéria de prescrição:

- o do CPCI (artº 27º), que consagrava um prazo de prescrição de 20 anos;
- o do CPT (artº 34º), que consagrava um prazo de prescrição de 10 anos.
- o da LGT (artº 48º), que consagra um prazo de prescrição de 8 anos.

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

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

Efectuando então o cômputo desses prazos temos que:

- de acordo com o CPCI, o prazo de prescrição completar-se-ia em 01.01.2011.
- de acordo com o CPT, o prazo de prescrição completar-se-ia em 01.07.2001.

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

Sendo assim, é aplicável o prazo de dez anos do CPT, porque seria este o que se completaria primeiro.

Uma coisa, porém, é o prazo aplicável, outra as causas de interrupção ou suspensão da prescrição. Quanto a estas, e tal como se conclui, entre outros, do Acórdão deste Supremo Tribunal, de 24.03.2010 - Processo n.º 01187/09 *"a lei nova é competente para determinar os efeitos sobre o prazo de prescrição que têm os factos que ocorrem na sua vigência, ex vi do disposto no artº 12º do Código Civil"*.

O facto tributário ocorreu em 1989, pelo que o início do prazo de prescrição teve lugar em 01.01.1990.

Ora, em 28.06.1994 foi instaurada impugnação judicial relativamente à dívida exequenda.

Atento o disposto no artº 34º do CPT, então em vigor, a impugnação judicial deduzida antes do prazo de prescrição se completar interrompeu-o, inutilizando para a prescrição todo o tempo decorrido anteriormente (cfr. o n.º 1 do artigo 326.º do Código Civil) e não começando a correr novo prazo (igual ao primitivo - cfr. o n.º 2 do artigo 326.º do Código Civil) enquanto não passar em julgado a decisão que puser termo ao processo (cfr. o n.º 1 do artigo 327.º do Código Civil).

Uma vez que só em 25.11.98 transitou em julgado o Acórdão deste Supremo Tribunal proferido no âmbito daquela impugnação judicial, só a partir dessa data recomeçaria a correr o respectivo prazo de prescrição.

Em 27.02.1997 a recorrente viu deferido o pedido de pagamento da dívida em 150 prestações mensais.

Este deferimento é irrelevante em termos de suspensão da prescrição ao abrigo do DL n.º 124/96, na medida em que estando a correr a impugnação judicial, o prazo de prescrição só recomeçou a correr a partir de 26.11.98.

Assim, ainda que se considerasse o DL 124/96 inconstitucional, e se contasse o prazo a partir de 26.11.98, o mesmo logo ficaria suspenso por força do artº 49º, n.º 3 da LGT que passou a determinar que *"O prazo de prescrição legal suspende-se por motivo de paragem do processo de execução fiscal em virtude de pagamento de prestações legalmente autorizadas, ou de reclamação, impugnação ou recurso."*

Deste modo, sempre com a entrada em vigor da LGT - 01.01.1999 - o prazo da prescrição se suspenderia em virtude do pagamento em prestações legalmente autorizado e até ao termo do prazo desse pagamento ou até ao momento da revogação de tal regime.

Ora, não tendo sido revogado tal regime, o mesmo prolongou-se até 27 de Agosto de 2009.

Assim, apenas relevaria para efeitos de prescrição - e isto para o caso de se considerar inconstitucional o artº 5º, n.º 5 do DL n.º 124/96, - o período de 26.11.98 (data do trânsito em julgado da decisão proferida na impugnação judicial) até 01.01.1999 (data da entrada em vigor da LGT) e o período posterior a 27 de Agosto de 2009 - termo do período de pagamento em prestações, o que tudo somado não perfaz os dez anos legalmente previstos no CPT para a prescrição.

6. Conforme acima referido, a recorrente invocou nas conclusões das suas alegações:

- a inconstitucionalidade orgânica do artº 5º, n.º 5 do DL n.º 124/96;

- a inconstitucionalidade do artigo 5º, n.º 1, do diploma preambular da LGT (DL 398/98), conjugado com o disposto no artigo 297º, n.º 1, do CC, por violação do princípio da proibição da retroactividade, da segurança e da tutela da confiança, quando interpretado no sentido de que a lei nova reguladora da prescrição se aplica aos prazos iniciados antes da sua entrada em vigor quando daí resulte um alargamento em concreto do prazo prescricional.

Ora, relativamente à primeira questão, uma vez que, mesmo que se considerasse tal norma inconstitucional isso era irrelevante para a decisão, já que, como se referiu, sempre a aplicação do artº 49º, n.º 3 da LGT permitiria concluir pela não verificação da prescrição.

Deste modo, e porque aos tribunais cabe a apreciação dos casos concretos que lhe são submetidos e não debruçar-se sobre questões teóricas sem relevância para a decisão, não se conhecerá de tal matéria.

Quanto à segunda questão, também a mesma irreleva para a decisão, uma vez que não está em causa qualquer alargamento do prazo prescricional.

Como se referiu, o prazo de prescrição aplicável ao caso é o de dez anos previsto no CPT, por ser o que resulta do artº 297º do Código Civil.

E como também acima se referiu e a recorrente parece não aceitar é que uma coisa é o prazo de prescrição, sendo aplicável em caso de sucessão de regimes legais o disposto no artº 297º do Código Civil, e outra são os factos interruptivos ou suspensivos da prescrição, aos quais se aplica a lei em vigor à data da sua ocorrência, conforme resulta do artº 12º do Código Civil e este Supremo Tribunal tem afirmado repetidamente (para além do Acórdão acima citado v. os Acórdãos de 11.03.2009 - Processo n.º 01033/08 e 50/09 e de 06.11.2008 - Processo n.º 0828/08).

Deste modo, nada impede que se aplique o prazo de prescrição previsto no CPT e se possam aplicar factos suspensivos ou interruptivos da prescrição previstos noutros diplomas. Tudo depende do momento em que tais factos ocorram e da lei vigente nesse momento.

A este respeito é bem esclarecedor o que se escreveu no Acórdão deste Supremo Tribunal, de 13.01.2010, proferido no Processo n.º 01148/09, cujo sumário se transcreve parcialmente:

"III -Pelo que, quando se trata de saber qual a lei aplicável ao prazo de prescrição em curso à data da entrada em vigor da LGT, há que convocar, não a regra geral sobre a aplicação da lei no tempo prevista no artigo 12º do C. Civil, mas a regra plasmada no artigo 297.º do mesmo Código.

IV- Já a sucessão no tempo das demais normas tributárias, designadamente daquelas que disciplinam os restantes aspectos do instituto da prescrição das obrigações tributárias, tem de ser resolvida pela aplicação da regra contida no artigo 12.º da LGT e, subsidiariamente, pela regra geral de direito firmado no nosso sistema jurídico e constante do artigo 12.º do C. Civil, das quais resulta que a lei nova apresenta, em regra, eficácia prospectiva.

V - Pelo que a solução do problema da aplicação da lei no tempo dessas normas tributárias não depende da aplicabilidade do regime do CPT ou da LGT no que concerne à duração do prazo de prescrição, não existindo qualquer regra ou princípio que determine a aplicação em bloco de um ou outro desses regimes, até porque não vigora no âmbito do direito obrigacional tributário o princípio da aplicação da lei mais favorável ao arguido.

VI - Por força daquela regra da aplicação prospectiva da nova lei, as normas tributárias contidas na LGT não se aplicam a factos e efeitos consumados no domínio da lei anterior; mas se essas normas definirem o conteúdo (ou efeitos) de relações jurídico-tributárias duradouras, sem referência ao facto que lhes deu origem, elas vão aplicar-se não só às relações e situações jurídicas que se constituírem após a sua entrada em vigor, como, também, a todas aquelas que, constituídas antes, protelem a sua vida para além do momento da entrada em vigor da nova regra.

VII - As normas da LGT que instituíram causas suspensivas e interruptivas do prazo de prescrição sem correspondência com as previstas na lei antiga (n.º 1 e 3 do art.º 49.º), não dispõem sobre as condições de validade formal ou substancial do facto tributário ou da respectiva obrigação, dispondo apenas sobre o conteúdo de situações jurídicas que, com base naqueles factos, se constituíram. Isto é, essas normas conexionam-se com o direito, sem referência aos factos geradores da obrigação e da respectiva prescrição, pelo que nada obsta à aplicação dessas normas da LGT às situações tributárias que subsistam à data da sua entrada em vigor.

VIII - Assim sendo, a LGT é competente para determinar e reger os eventos interruptivos e suspensivos que ocorram na sua vigência, ainda que atinentes a prazos prescricionais iniciados na vigência do CPT, sem que isso represente um efeito retroactivo da lei nova ou uma ofensa aos princípios da legalidade e da separação de poderes".

Por tudo o que ficou dito improcedem as conclusões das alegações e, em com sequência, o recurso.

7. Nestes termos e pelo exposto, nega-se provimento ao recurso e confirma-se a decisão recorrida, com a consequente manutenção da decisão reclamada.

Custas pela recorrente.

Lisboa, 27 de Julho de 2011. – *Valente Torrão* (relator) – *Alberto Augusto Oliveira – António Bento São Pedro.*

Acórdão de 3 de Agosto de 2011.

Assunto:

Prescrição. Dívidas à Caixa Geral de Aposentações.

Sumário:

I — A existência de prazo especial de prescrição afasta a aplicabilidade às dívidas exequendas do prazo ordinário de prescrição (20 anos) previsto no artigo 309.º do Código Civil, pois que lex specialis derrogat lex generalis e o prazo previsto nesta disposição legal funciona como prazo supletivo, uma vez que só será aplicável se o caso concreto não for abrangido por um dos prazos especiais, consagrados pelo legislador.

II — Tendo a Lei n.º 17/2000, de 8 de Agosto, entrado em vigor no dia 4 de Fevereiro de 2001 (180 dias após a sua publicação - cfr. o seu artigo 119.º), é com referência a esta data que há-de determinar-se, relativamente a cada uma das dívidas, qual o prazo a aplicar, elegendo como aplicável o prazo novo, considerado em abstracto, ou seja, sem ponderar a interferência de causas de suspensão ou interrupção da prescrição que possam vir a ocorrer na vigência da lei nova, salvo se o estabelecido na lei antiga, concretamente considerado, primeiro se perfizer, em obediência ao disposto no n.º 1 do artigo 297.º do Código Civil.

III — As causas de interrupção ou suspensão da prescrição atendíveis para o cômputo em concreto do prazo de prescrição são as previstas na lei vigente à data da respectiva ocorrência, em conformidade com o disposto no n.º 2 do artigo 12.º do Código Civil, e não, as previstas na lei cujo prazo for aplicável, independentemente do momento em que tais factos se tenham efectivamente verificado.

IV — Ao pagamento em prestações a lei só atribuiu relevância para efeitos de suspensão do prazo de prescrição (fora dos casos abrangidos pelo Decreto-Lei n.º 124/96, de 10 de Agosto - cfr. o seu artigo 5.º - que não releva no caso dos autos) a partir da entrada em vigor da Lei Geral Tributária, ocorrida no dia 1 de Janeiro de 1999 (cfr. o artigo 6.º do Decreto-Lei n.º 398/98, de 17 de Dezembro), ex vi do disposto no n.º 3 (actual n.º 4) do artigo 49.º da LGT.

V — O alegado reconhecimento da dívida não constituía, ou constitui, per si, facto interruptivo da prescrição, pois que lei especial regulava quer os prazos de prescrição, quer as causas de interrupção da prescrição, afastando nesses domínios a aplicabilidade do regime comum previsto no Código Civil, designadamente o disposto no artigo 325.º do Código Civil.

Processo n.º 639/11-30.
Recorrente: Fazenda Pública.
Recorrida: A.S.A. – Associação do Socorro e Amparo.
Relatora: Exmª. Senhora Consª Drª. Isabel Marques da Silva.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

– Relatório –

1 – A Fazenda Pública recorre para este Supremo Tribunal da sentença do Tribunal Tributário de Lisboa, de 18 de Abril de 2011, que julgou procedente a reclamação deduzida por A.S.A. – Associação de Socorro e Amparo, com os sinais dos autos, da decisão do Chefe do Serviço de Finanças de Lisboa 5, de 20/09/2010, proferida no processo de execução fiscal n.º 3263200501046829, que indeferiu o requerimento no qual solicitara a declaração de prescrição da dívida exequenda com a consequente extinção da execução.

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

1.ª A Sentença recorrida não aplicou correctamente a lei nem a jurisprudência já definida pelo Supremo Tribunal Administrativo a propósito das regras a observar em matéria de interrupção dos prazos de prescrição, não sendo despiciendo referir que tal matéria reveste hoje especial relevância e actualidade, tendo em conta o contexto económico em que vivemos e em face do montante em causa (de € 64,778,13 que deviam entrar nos cofres do Estado em vez de ficarem retidos por uma entidade privada)..

2.ª Em 1996-10-08 a executada, reconheceu expressamente a dívida, assim como já o tinha feito sucessivamente em 1992-06-02, 1994-04-20 e 1996-01-11, através dos pedidos de pagamento da mesma em prestações (C, E, H e K dos Factos Assentes),

3.ª De acordo com o art. 325.º do Código Civil, "a prescrição é (...) interrompida pelo reconhecimento do direito, efectuado perante o respectivo titular por aquele contra quem o direito pode ser exercido", sendo certo que o art. 326.º do mesmo Código determina que "A interrupção inutiliza para a prescrição todo o tempo decorrido anteriormente, começando a correr novo prazo a partir do acto interruptivo ...", pelo que podemos afirmar que a partir de 1996-10-08 – data em que, pela última vez foi expressamente reconhecida a dívida pela executada – se iniciou um novo prazo de prescrição.

4.ª A dívida exequenda não pode ser declarada prescrita, porque ainda não haviam decorrido os 10 anos do prazo prescricional previsto na Lei n.º 28/84, de 14 de Agosto, aqui aplicável de harmonia com o decidido no acórdão do STA de 2009-11-25, tirado no processo n.º 01044/09 (Relator Conselheiro Pimenta do Vale disponível na base de dados do ITIJ em www.dgsi.pt), supra transcrito nas Alegações que antecedem as presentes conclusões.

5.ª Dado que o novo prazo de prescrição se iniciou, como vimos, em 1996-10-08 – data em que, pela última vez foi expressamente reconhecida a dívida pela executada -, a ora Exequente tinha até 2006-10-08 para exercer o seu direito, pois de acordo com a citada jurisprudência, "...a solução do

problema da aplicação no tempo depende do momento em que ocorrer o facto interruptivo …", sendo certo que, no caso, tal facto interruptivo ocorreu no domínio da Lei n.º 28/84, de 14 de Agosto, cujo prazo prescricional era de 10 anos.

6.ª Aquando da instauração da execução fiscal a CGA requereu expressamente a citação da Executada, sendo ao caso aplicável o efeito interruptivo previsto nos n.ºs 1 e 2 do art. 323.º do Código Civil, salientando-se, ainda, que, nos casos em que a interrupção resulte de citação, notificação ou acto equiparado, o novo prazo de prescrição não começa a correr enquanto não passar em julgado a decisão que puser termo ao processo – cfr. n.º 1 do art. 327.º do mesmo Código.

7.ª Em suma, como se espera ter demonstrado, não pode a dívida exequenda ser considerada prescrita, porque ainda não haviam decorrido os 10 anos do prazo prescricional previsto na Lei n.º 28/84, de 14 de Agosto, aqui aplicável de harmonia com o decidido no Acórdão do STA de 2009-11-25, tirado no processo n.º 01044/09 (relator Conselheiro Pimenta do Vale disponível na base de dados do ITIJ em www.dgsi.pt), nem havia decorrido, como é evidente, o prazo geral da prescrição previsto no art. 309.º do Código Civil, de 20 anos.

8.ª Termos em que a decisão recorrida deverá ser revogada e substituída por outra que julgue totalmente improcedente a reclamação deduzida pela executada A.S.A. – Associação do Socorro e Amparo, assim como o pedido de declaração da prescrição da dívida exequenda.

Nestes termos, e com o douto suprimento de V.ªs Excelências, deve ser concedido provimento ao presente recurso jurisdicional e revogada a douta decisão recorrida, com as legais consequências.

PORÉM V. EX.AS, DECIDINDO FARÃO A COSTUMADA JUSTIÇA.

2 – Contra-alegou a recorrida, concluindo nos termos seguintes:

I. A presente Execução foi instaurada em 01 de Fevereiro de 2005, para cobrança de uma dívida decorrente de factos tributários que ocorreram nos meses de Setembro de 1991 a Agosto de 1998.

II. Pasme-se: A Recorrente pretende ver aplicado um regime de interrupção da prescrição que não existia nem podia ser vigente, à data em que ocorreram os factos que pretensamente a conformam!..

III. Quando a presente execução foi instaurada, já a dívida se encontrava prescrita, à luz de uma lei em vigor há mais de quatro anos.

IV. Dos factos julgados provados pelo Tribunal "a quo", não decorre reconhecimento da concreta "dívida" em execução, porquanto, além de não se ter provado qualquer pagamento por conta "da dívida", apenas se provou que a Executada propôs à CGA (…)». Mas qual dívida? Que parte da dívida?

V. De qualquer forma, atenta a "paragem do processo por período superior a um ano por facto não imputável ao executado" (art. 34.º, n.º 3, do CPT; art. 49.º, n.º 2, da LGT), cessaram todos os efeitos da interrupção da prescrição, que em nada se aproveita, com a consequente prescrição das dívidas vencidas posteriormente a Dezembro de 2005; E assim também não aproveita à recorrente a tese invocada.

VI. De qualquer forma, a tese invocada pela recorrida, nunca poderia ser aplicada ao caso dos autos: sob pena de violação do art. 297.º do Código Civil, o regime prescricional estabelecido no artigo 63.º n.º 2, da Lei 17/2000, de 8 de Agosto, não pode aplicar-se à dívida exequenda, relativa a contribuições e quotizações referentes aos meses de Dezembro de 1996 a Fevereiro de 1999, por faltarem menos anos «segundo a lei antiga», para o prazo de 10 anos se completar.

Nestes termos e com o sempre douto suprimento de V. Ex.ªs, deverá o Recurso improceder, confirmando-se consequentemente a douta Sentença Recorrida, assim se fazendo sã e serena JUSTIÇA!

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

Objecto do recurso: saber se se verifica a prescrição da dívida de contribuições à Segurança Social, e qual o regime legal aplicável pata a determinar: se a Lei n.º 28/84 de 14 de Agosto se a Lei 17/2000, nomeadamente no que respeita às causas interruptivas ou suspensivas.

Alega a entidade recorrente que não pode a dívida exequenda ser considerada prescrita, porque ainda não haviam decorrido os 10 anos do prazo prescricional previsto na Lei n.º 28/84, de 14 de Agosto, aqui aplicável de acordo com o decidido no acórdão do STA de 2009-11-25, tirado no processo n.º 01044/09, nem havia decorrido, o prazo geral da prescrição previsto no art. 309.º do Código Civil, de 20 anos.

Afigura-se-nos que o recurso não merece provimento.

Com efeito a recorrente labora em erro quanto à determinação do regime de prescrição aplicável e quanto às disposições legais que regem os termos em que esse prazo se conta, nomeadamente quanto às circunstâncias interruptivas e seus efeitos.

Sobre a questão esclarece Jorge Lopes de Sousa, na sua obra "Sobre a prescrição da Obrigação Tributária", Notas práticas, Áreas Editora, 2008, p. 111 «a solução do problema da aplicação da lei no tempo depende do momento em que ocorrer o facto interruptivo e não a eventualidade de, face às regras do art.º 297.º do Código Civil, ser aplicável o regime do CPT ou da Lei Geral Tributária, no que concerne à duração do *prazo e prescrição».*

Em síntese, e como impressivamente se diz no Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 19.01.2011, recurso 629/09, in www.dgsi.pt. pode-se concluir que a aplicação de diferentes regimes no

tocante aos prazos prescricionais não determina a aplicação de um ou outro regime em bloco, porquanto o art.º 297.º só manda aplicar o prazo prescricional mais curto, e não as disposições legais que regem os termos em que esse prazo se conta e tudo o mais que releva para o seu curso.

No caso, ao tempo em que as dívidas exequendas se constituíram vigorava a Lei n.º 28/84, de 14 de Agosto que, no art. 53º, nº2, previa a prescrição das contribuições para a segurança social no prazo de 10 anos.

Por sua vez a Lei 17/2000, que revogou a Lei n.º 28/84, reduziu o prazo de prescrição das contribuições à Segurança Social para cinco anos (art. 63.º, n.º 2), prazo este que foi mantido pelo art. 49º da lei 32/2002, de 20.12, entrada em vigor, em 20.1.2003 (cf. art. 133 desta lei)

Este novo prazo de 5 anos só poderá contar-se a partir do momento da entrada em vigor da Lei 17/2000 de 08 de Agosto, ou seja 04.02.2001.

Assim, considerando que na aplicação da lei no tempo relativamente às normas que *regulam a prescrição haverá que ter em conta o disposto no art. 297.º do Código Civil, deverá aplicar-se o regime da Lei n.º 28/84, de 14 de Agosto, às dívidas referentes aos anos de 1991 a 1994, por faltar menos tempo para se completar o prazo de prescrição aí previsto do que os 5 anos previstos na Lei 17/2000, de 8 de Agosto.*

Do mesmo modo será de aplicar o regime da Lei 17/2000, de 8 de Agosto, às restantes dívidas respeitantes aos anos de 1995 a 1998.

Está, portanto, fora de questão a aplicação do prazo de prescrição a que se refere o artigo 309.º do Código Civil.

E quanto às circunstâncias interruptivas a solução do problema da aplicação na lei no tempo dependerá do momento em que ocorrer o facto interruptivo.

Nos termos do art. 34.º n.º 3 CPT a reclamação graciosa, o recurso hierárquico, a impugnação judicial e a instauração da execução interrompiam a prescrição.

No caso não ocorreu nenhuma daquelas circunstâncias interruptivas, sendo que a execução só foi instaurada em 2005.

Por outro lado, e de acordo com o n.º 3 do referido artigo 63.º da Lei n.º 17/2000 de 8 de Agosto, «a prescrição interrompe-se por qualquer diligência administrativa, realizada com conhecimento do responsável pelo pagamento, condicente à liquidação ou à cobrança da dívida».

No caso resulta do probatório que a CGA efectuou várias diligências administrativas junto da executada com vista à cobrança da dívida exequenda.

Porém a última dessas diligências foi efectuada em 15.05.1998 (cf. fls. 109), tendo a execução sido instaurada em 8 de Julho de 2005, ou seja mais de sete anos depois dessa interrupção.

Daí que se entenda que, tal como sustenta na decisão recorrida, se encontra prescrita a totalidade da dívida exequenda.

Termos em que somos de parecer que o presente recurso deve ser julgado improcedente, confirmando-se o julgado recorrido.

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

- Fundamentação -

4 – Questão a decidir

É a de saber se estão prescritas as dívidas exequendas.

5 – Matéria de facto

Na sentença objecto de recurso foram dados como provados os seguintes factos:

A) No Serviço de Finanças de Lisboa 12 foi, em 08-07-2005, instaurado processo de execução fiscal com o n.º 3263200501046829, para cobrança de dívida da ora Reclamante à Caixa Geral de Aposentações no montante de € 64 778,13 – fls. 1 do Processo de Execução Fiscal;

B) Da importância referida em A, €12 607,02 respeitam a quotas dos meses de Setembro de 1991 a Agosto de 1998, dos subscritores da CGA, trabalhadores do Externato Casa do Menino Jesus de que a Reclamante é proprietária, € 12 607,02 a contribuições da reclamante e € 39 564,09, a juros contados até Janeiro de 2005 – fls. 7 a 12 do Processo de Execução Fiscal;

C) Em 2-06-1992, o Presidente da Direcção da Reclamante requereu à Caixa Geral de Aposentações autorização para proceder ao pagamento da dívida exequenda em 24 prestações mensais – fls. 133 do PEF;

D) Em 19-02-1993, o Chefe da Secção de Contabilidade da Caixa Geral de Aposentações endereçou à Reclamante um ofício informando-a da autorização do pagamento em 24 prestações – fls. 134 do PEF;

E) Em 20 de Abril de 1994, a Presidente da Direcção da Reclamante, dirigiu novo requerimento à Caixa Geral de Aposentações relativo ao pagamento da dívida em prestações - fls. 135 do PEF;

F) Em 18-02-1994, o Chefe da Secção de Contabilidade da Caixa Geral de Aposentações endereçou à Reclamante um ofício solicitando o reinício do pagamento em prestações da dívida exequenda – fls. 137 do PEF;

G) Em 25-05-1994, o Chefe da Secção de Contabilidade da Caixa Geral de Aposentações endereçou à Reclamante um ofício informando-a da aceitação de novo plano de pagamento proposto relativamente à dívida exequenda – fls. 138 do PEF;

H) Em 11-01-1996, foi proposto à Caixa Geral de Aposentações, pela ora Reclamante, novo plano de pagamento da dívida exequenda – fls. 139 do PEF;

I) Em 22-01-1996, o Coordenador do Gabinete de Planeamento e Gestão Financeira da Caixa Geral de Aposentações endereçou à Reclamante um ofício informando-a da aceitação do plano de pagamento referido em J – fls. 140 do PEF;

J) Em 26-01-1996, o Coordenador do Gabinete de Planeamento e Gestão Financeira da Caixa Geral de Aposentações enviou à ora Reclamante, a título de exemplo, duas guias, já preenchidas, para pagamento das duas primeiras prestações, com a informação de que as subsequentes deveriam obedecer à mesma forma – fls. 144 do PEF;

K) Em 08-10-1996, a Presidente da ora Reclamante requereu ao Presidente da Caixa Geral de Aposentações o perdão dos juros de mora da dívida exequenda, alegando a impossibilidade de continuar a pagar as prestações mensais acordadas – fls. 145 do PEF;

L) Em 05-11-1996, o Director-Coordenador da Caixa Geral de Aposentações endereçou à Presidente da ora reclamante ofício pelo qual esclareceu da impossibilidade legal do perdão de juros, juntando novo plano de pagamento da dívida exequenda – fls. 147 do PEF;

M) Em 15-05-1998, o Coordenador do Gabinete de Planeamento e Gestão Financeira da Caixa Geral de Aposentações endereçou à ora Reclamante ofício sugerindo novo plano de pagamento da dívida exequenda, na ausência de cumprimento do anterior e informando-a de que foi dado conhecimento da situação à Direcção Regional de Educação de Lisboa e à Inspecção-Geral da Educação – fls. 148 do PEF.

6 – Apreciando

6.1 Da prescrição das dívidas exequendas

A sentença recorrida, a fls. 107 a 112 dos autos, julgou procedente a reclamação deduzida, declarando *a prescrição da dívida exequenda, na totalidade, com a consequente extinção da Execução*.

Fundamentou-se o decidido na aplicabilidade às dívidas dos anos de 1991 a 1994 do prazo de prescrição de 10 anos previsto na Lei n.º 28/84, de 14 de Agosto e às relativas aos anos de 1995 a 1998 do prazo de 5 anos previsto na Lei n.º 17/2000, de 8 de Agosto, *ex vi* do disposto no artigo 297.º do Código Civil, e bem assim na consideração de que, relativamente às mais antigas, *tendo a execução sido instaurada em 8 de Julho de 2005 (A dos factos provados), tendo decorrido nessa data mais de 10 anos sobre as datas em que as dívidas respeitantes aos anos de 1991 a 1994 se constituíram, estavam as mesmas prescritas à data da instauração da execução* e, relativamente às mais recentes, de que *só decorridos mais de oito anos* sobre a diligência referida em M dos factos provados, *foi a Executada, ora Reclamante, citada para a Execução Fiscal, ou seja, em data em que, tendo decorrido cinco anos sobre o último facto susceptível de, nos termos da lei, interromper o decurso do prazo de prescrição, tinha já ocorrido a prescrição da totalidade da dívida exequenda* (cfr. sentença recorrida, a fls. 110 a 112 dos autos).

Discorda a recorrente do decidido, concluindo nos termos *supra* reproduzidos, entendendo não estarem as dívidas prescritas, pois que entende serem-lhes aplicáveis o prazo de 10 anos previsto da Lei n.º 28/84, de 14 de Agosto e bem assim o respectivo regime de prescrição, alegando ainda que o reconhecimento da dívida, pela última vez, em 1996-10-08 teria interrompido a prescrição, ex vi do disposto no art. 325.º do Código Civil, começando a partir daí a contagem de novo prazo de 10 anos, que não se teria ainda completada aquando da instauração da execução.

O Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto junto deste Tribunal, no seu parecer junto aos autos e supra transcrito, sustenta estarem efectivamente prescritas as dividas exequendas, defendendo, pois, que o recurso não merece provimento.

Vejamos, pois.

As dívidas exequendas objecto dos presentes autos e em relação às quais importa determinar se ocorreu a prescrição, respeitam a contribuições e quotizações devidas à Caixa Geral de Aposentações e respectivos juros, respeitantes aos meses de Setembro de 1991 a Agosto de 1998 (cfr. a alínea B) do probatório fixado).

Ao tempo da constituição das referidas dívidas, o prazo de prescrição estabelecido para as contribuições à segurança social constava do Decreto-Lei n.º 103/80, de 9 de Maio, cujo artigo 14.º estabelecia que «as contribuições e respectivos juros de mora prescrevem no prazo de dez anos», o mesmo dispondo o n.º 2 do artigo 53.º da Lei n.º 28/84, de 14 de Agosto.

A existência de prazo especial de prescrição afasta, como é evidente, a aplicabilidade às dívidas exequendas *do prazo ordinário de prescrição* (20 anos) previsto no artigo 309.º do Código Civil, pois que *lex specialis derrogat lex generalis* e o prazo previsto nesta disposição legal *funciona como prazo supletivo, uma vez que só será aplicável se o caso concreto não for abrangido por um dos prazos especiais, consagrados pelo legislador* (cfr. ANA FILIPA MORAIS ANTUNES, *Prescrição e Caducidade: Anotação aos artigos 296.º a 333.º do Código Civil ("O tempo e a sua repercussão nas relações jurídicas")*, Coimbra, Coimbra Editora, 2008, p. 73 – nota 1 ao artigo 309.º do Código Civil).

O termo inicial do prazo de prescrição de 10 anos era *o início do ano seguinte àquele em que tiver ocorrido o facto tributário*, *ex vi* do disposto no n.º 2 do artigo 34.º do Código de Processo Tributário (CPT), subsidiariamente aplicável (assim, JORGE LOPES DE SOUSA, *Sobre a Prescrição da obrigação Tributária: Notas Práticas*, 2.ª ed., Lisboa, Áreas Editora, 2010, pp. 49/*50*).

Sucede, contudo, que a entrada a Lei n.º 17/2000, de 8 de Agosto veio encurtar de 10 para 5 anos o prazo de prescrição das cotizações e contribuições devidas à segurança social, sendo este novo prazo mais curto aplicável (ou não) às dívidas em causa de acordo com a regra do n.º 1 do artigo 297.º do Código Civil, ou seja, o novo prazo é aplicável, contado da data de entrada em vigor da lei nova, a não ser que, segundo a lei antiga, falte menos tempo para este se completar.

Ora, tendo a Lei n.º 17/2000, de 8 de Agosto entrado em vigor no dia 4 de Fevereiro de 2001 (180 dias após a sua publicação - cfr. o seu artigo 119.º), é com referência a esta data que há-de determinar-se relativamente a cada uma das dívidas qual o prazo a aplicar, elegendo como aplicável o prazo novo, considerado em abstracto, ou seja, *sem ponderar a interferência de causas de suspensão ou interrupção da prescrição que possam vir a ocorrer na vigência da lei nova* (cfr. JORGE LOPES DE SOUSA, *op. cit.*, pp. 94/95), salvo se o estabelecido na lei antiga, concretamente considerado, primeiro se perfizer, em obediência ao disposto no n.º 1 do artigo 297.º do Código Civil.

É seguro que a aplicação do novo prazo de 5 anos, contado desde a data da entrada em vigor da Lei 17/2000 – 4 de Fevereiro de 2001 – é aplicável às dívidas exequendas respeitantes aos anos de 1996, 1997 e 1998, pois que, para estas dívidas, a aplicação da lei nova traduz-se num encurtamento do prazo de prescrição (artigo 297.º n.º 1 do Código Civil), pois que naquela data faltava, segundo a lei antiga mais de cinco anos para o prazo de 10 anos se completar. Relativamente às dívidas exequendas respeitantes aos anos de 1991 a 1995, atendendo a que os respectivos prazos de prescrição, como se disse já, apenas começaram a correr no início do ano seguinte ao da ocorrência do facto tributário, *ex vi* do disposto no n.º 2 do artigo 34.º do CPT subsidiariamente aplicável, o prazo aplicável continua a ser o de 10 anos, pois que a 4 de Fevereiro de 2001 haviam decorrido já, à sombra da lei antiga, relativamente a todos eles mais de cinco anos do prazo de prescrição.

Isto porque, *in casu,* não há causas de interrupção ou suspensão da prescrição atendíveis que se tenham verificado até à data da entrada em vigor da Lei 17/2001, havendo que relevar como atendíveis as previstas na lei vigente à data da respectiva ocorrência, em conformidade com o disposto no n.º 2 do artigo 12.º do Código Civil, e não, como alegado, ao regime previsto na lei cujo prazo for aplicável, independentemente do momento em que tais factos se tenham efectivamente verificado.

Ora, nas datas em que ocorreram os factos elencados nas alíneas C) a M) do probatório fixado (ou seja, entre 2-06-1992, o mais antigo e 15-05-1998, o mais recente) as causas de interrupção da prescrição relevantes eram apenas as previstas no CPT, subsidiariamente aplicável (cfr. JORGE LOPES DE SOUSA, *op. cit*., p. 129), a saber, *a reclamação, o recurso hierárquico, a impugnação e a instauração da execução* (artigo 34.º, n.º 3 do CPT), pois que ao pagamento em prestações a lei só atribuiu relevância para efeitos de suspensão do prazo de prescrição (fora dos casos abrangidos pelo Decreto-Lei n.º 124/96, de 10 de Agosto - cfr. o seu artigo 5.º - que não releva no caso dos autos) a partir da entrada em vigor da Lei Geral Tributária, ocorrida no dia 1 de Janeiro de 1999 (cfr. o artigo 6.º do Decreto-Lei n.º 398/98, de 17 de Dezembro), *ex vi* do disposto no n.º 3 (actual n.º 4) do artigo 49.º da LGT e o alegado reconhecimento da dívida não constituía, ou constitui, *per si*, facto interruptivo da prescrição, pois que lei especial regulava quer os prazos de prescrição, quer as causas de interrupção da prescrição, afastando nesses domínios a aplicabilidade do regime comum previsto no Código Civil, designadamente o disposto no artigo 325.º do Código Civil.

Assim, verificando-se que, antes da entrada em vigor da Lei n.º 17/2000 nenhum facto interruptivo da prescrição se verificou, tem de concluir-se que os prazos de prescrição aplicáveis às dívidas exequendas compreendidas entre 1991 e 1995 são o de 10 anos previsto na Lei n.º 28/84, de 14 de Agosto, contado do início do ano civil seguinte àquele em que se verificou o facto tributário, sendo aplicável às dívidas exequendas relativas a 1996, 1997 e 1998 o prazo de 5 anos previsto na Lei n.º 17/2000, contado desde 4 de Fevereiro de 2001 (data da entrada em vigor daquela Lei).

Determinados os prazos de prescrição aplicáveis, vejamos agora se estão efectivamente prescritas as dívidas exequendas.

Atentos os factos fixados no probatório, pode concluir-se imediatamente estarem efectivamente prescritas as dívida exequendas respeitantes ao período de Setembro de 1991 até final de 1994, pois que nenhum facto interruptivo ou suspensivo da prescrição interferiu no respectivo prazo antes de este se completar (em 1 de Janeiro de 2002, para as dívidas respeitantes a 1991; em 1 de Janeiro de 2003, para as respeitantes a 1992; em 1 de Janeiro de 2004, para as respeitantes a 1993; em 1 de Janeiro de 2005, as respeitantes a 1994), pois que a instauração da execução apenas veio a ocorrer em 8/7/2005 (de acordo com a alínea A) do probatório), ou seja, já depois do prazo se completar (acrescendo que tal facto não tinha já ao tempo em que ocorreu efeitos interruptivos da prescrição, a não ser que dela fosse dado conhecimento ao devedor, caso em que seria subsumível no conceito de "diligências administrativas tendentes à cobrança da dívida" a que se referiam os artigos 63.º da Lei n.º 17/2000, de 8 de Agosto e, depois deste, os artigos 49.º n.º 2 da Lei n.º 32/2002, de 20 de Dezembro e 60.º n.º 4 da Lei 4/2007, de 16 de Janeiro).

Estão, pois, prescritas, as dívidas exequendas respeitantes ao período compreendido entre Setembro de 1991 e 1994, inclusive.

No que se refere às demais dívidas exequendas – referentes ao ano de 1995, a que é aplicável o prazo de dez anos previsto na Lei n.º 28/84, contado desde 1 de Janeiro de 1996, e aos anos de 1996, 1997 e 1998, a que é aplicável o prazo de 5 anos previsto na Lei n.º 17/2000, de 8 de Agosto, contado desde 4 de Fevereiro de 2001 –, há-de também concluir-se que estão igualmente prescritas, atento o que acima se consignou quanto à irrelevância da instauração da execução à data em que ocorreu e ainda a que a citação da executada (que constitui inequivocamente uma *diligência administrativa tendente à cobrança realizada com conhecimento do devedo*r) apenas veio a ocorrer em 3 de Julho de 2006 (cfr. certidão de citação de fls. 16 do processo executivo apenso), data na qual todos os prazos de prescrição, incluindo o mais recente, se tinham já completado.

Estão, pois, prescritas, as dívidas exequendas, improcedendo pelo exposto o recurso.

- Decisão -

7 - Termos em que, face ao exposto, acordam os juízes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, em negar provimento ao recurso, confirmando, com a presente fundamentação, a decisão recorrida.

Custas pela recorrente.

Lisboa, 3 de Agosto de 2011. — *Isabel Marques da Silva* (relatora) — *Adérito Santos* — *Lino Ribeiro.*

Acórdão de 24 de Agosto de 2011.

Assunto:

Prescrição da obrigação tributária. Interrupção e suspensão do prazo de prescrição. Interpretação da sentença. Omissão de pronúncia.

Sumário:

I — Verifica-se omissão de pronúncia sempre que o tribunal deixa por conhecer questão que lhe foi suscitada e não considerou prejudicada.

II — Como decorre do art. 49.º, n.ºs 1 e 2, da LGT, na redacção da Lei n.º 100/99, de 26 de Junho (que é a aplicável), a instauração da impugnação judicial interrompe a prescrição das obrigações tributárias, mas o efeito interruptivo derivado desse facto cessa, convertendo-se em suspensivo, com a paragem do processo por mais de um ano por facto não imputável ao contribuinte.

III — Porém, este efeito suspensivo não tem aplicação no caso de a paragem do processo de impugnação ter lugar quando o processo de execução fiscal já se encontrava suspenso por motivo de prestação de garantia pelos interessados, pois neste caso, por aplicação do n.º 1 do art. 169.º do CPPT e do n.º 3 do art. 49.º da LGT, na referida redacção da Lei n.º 100/99, o prazo de prescrição legal suspendia-se também em virtude da paragem do processo de execução fiscal.

IV — Na interpretação da sentença, que é um verdadeiro acto jurídico, devem observar-se os princípios comuns à interpretação das leis e interpretação das declarações negociais, valendo, por isso, aquele sentido que, segundo o disposto nos arts. 9.º e 236.º do CC, o declaratário normal ou razoável deva retirar das declarações escritas, tendo em conta não só a parte decisória como toda a sua fundamentação.

Processo n.º 446/11-30.
Recorrente: Frilamego — Equipamentos Hoteleiros, Lda.
Recorrida: Fazenda Pública.
Relator: Exmº. Srº. Drº. Francisco Rothes.

Reclamação para a conferência e arguição de nulidade da decisão do relator que negou provimento ao recurso jurisdicional da sentença proferida no processo de reclamação de acto do órgão da execução fiscal com o n.º 553/10.5 BEVIS.

1. RELATÓRIO

1.1 A sociedade denominada "Frilamego - Equipamentos Hoteleiros, Lda." (adiante Executada, Reclamante ou Recorrente) reclamou judicialmente ao abrigo do disposto no art. 276.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT) do despacho do Chefe do Serviço de Finanças de Lamego

que lhe indeferiu o pedido de que fosse declarada extinta a execução com fundamento na prescrição das dívidas exequendas provenientes de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (IRC) dos anos de 1996 e 1997.

1.2 O Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Viseu julgou a reclamação improcedente.

1.3 Inconformada com essa sentença, a Executada dela interpôs recurso para este Supremo Tribunal Administrativo, apresentando com o requerimento de interposição do recurso as respectivas alegações, que resumiu nas seguintes conclusões:

«

1 - A sentença recorrida errou o julgamento ao considerar que as dívidas exequendas de IRC dos anos de 1996 e de 1997 não estavam prescritas, violando o disposto nos artigos 48º/1 e 49º/1 e 2 da LGT na redacção anterior à Lei 53-A/2006, de 29-12.

2 - A instauração do processo de impugnação em 15-02-2001 interrompeu o prazo de prescrição de oito anos (artigo 48º/1 da LGT).

3 - Tendo o processo estado parado por mais de um ano por facto não imputável ao contribuinte (entre 15-02-2001 e, pelo menos, 27-06-2002) a interrupção converteu-se em suspensão.

4 - E, contando-se o prazo de prescrição de oito anos desde a entrada em vigor da LGT (artigo 297º do CC), soma-se ao prazo que decorreu desde 01-01-1999 até ao facto interruptivo (15-02-2001), aquele que decorreu após um ano de paragem do processo (16-02-2001) até agora, e conclui-se que se esgotou já aquele prazo.

5 - A paragem do processo executivo por virtude da prestação de garantia é inócua na contagem do prazo de prescrição, ao contrário do que decidiu a sentença recorrida, porque quando ela aconteceu o prazo de prescrição encontrava-se interrompido.

6 - A sentença recorrida erra a final quando determina a remessa dos autos ao órgão de execução fiscal para "prosseguir seus termos", quando o processo executivo está suspenso em virtude da prestação da garantia, violando o disposto no artigo 169º do CPPT.

7 - Ocorreu incorrecta interpretação e aplicação dos comandos legais preditos.

TERMOS EM QUE DEVE SER REVOGADA A SENTENÇA RECORRIDA EM ORDEM A DECLARAR A PRESCRIÇÃO DOS TRIBUTOS E/OU DOS ACTOS PROCEDIMENTAIS INCORRECTAMENTE JULGADOS.

Mas, como sempre, MELHOR JUSTIÇA V. EXAS. FARÃO!» ([1]).

1.5 O recurso foi admitido, com subida imediata nos próprios autos e efeito devolutivo.

1.6 A Fazenda Pública não apresentou contra-alegações.

1.7 Recebidos neste Supremo Tribunal Administrativo, os autos foram com vista ao Ministério Público e o Procurador-Geral Adjunto emitiu parecer no sentido de que seja declarada a incompetência do tribunal em razão da hierarquia e se declare competente o Tribunal Central Administrativo Norte para conhecer do recurso. Isto porque considerou que o recurso não tem por exclusivo fundamento matéria de direito pois a Recorrente pretende retirar consequência jurídica de facto não constante do probatório, qual seja o de que a impugnação judicial esteve parada por facto que lhe não é imputável por mais de um ano.

1.8 O Juiz relator, após ouvir as partes sobre a invocada incompetência do tribunal, que julgou improcedente ([2]), considerando que a questão da prescrição suscitada pela Recorrente era simples e objecto de jurisprudência consolidada neste Supremo Tribunal Administrativo, conheceu do recurso ao abrigo do disposto nos arts. 700.º, n.º 1, alínea *c)* e 705.º, do Código de Processo Civil (CPC), e negou-lhe provimento.

1.9 Inconformada com essa decisão, veio a Recorrente dela reclamar para a conferência, sustentando que, contrariamente ao decidido, as dívidas exequendas estão prescritas e que, mesmo que assim não fosse, sempre haveria de considerar-se que a mesma padece de nulidade por omissão de pronúncia quanto à questão colocada na conclusão *6* do recurso, pelo que pediu que «o despacho reclamado seja substituído por outro que julgue a prescrição das dívidas, ou, caso assim não se entenda, por hipótese académica, por outro que revogue a sentença recorrida na parte que determina o prosseguimento do processo executivo».

1.10 A Fazenda Pública, através da sua Representante junto deste Supremo Tribunal Administrativo, considerou que a reclamação deve ser julgada improcedente pois a decisão reclamada respeita o melhor entendimento da jurisprudência sobre a questão. Mais considerou que não se verifica a invocada nulidade por omissão de pronúncia da decisão ora reclamada, uma vez que, «ao determinar que não se verificou a prescrição invocada, ficou desde logo prejudicada a pronúncia sobre a questão suscitada na cláusula 6ª do Recurso Jurisdicional» e que a Recorrente, por um lado, pretende que a decisão não podia extrair qualquer efeito da suspensão do processo executivo para efeitos da contagem do prazo da prescrição e, por outro lado e contraditoriamente, pretende que a decisão errou ao não conceder efeito a essa suspensão.

1.11 Foram dispensados os vistos dos Juízes adjuntos, atento o carácter urgente do processo.

1.12 As questões a apreciar e decidir são as de saber se a decisão proferida pelo Juiz relator e ora submetida à conferência

• enferma de nulidade por omissão de pronúncia por não ter conhecido do erro de julgamento assacado à sentença na parte em que nesta se ordenou o "prosseguimento do processo executivo";

• fez correcto julgamento quando julgou não estarem prescritas as obrigações que correspondem às dívidas exequendas provenientes de IRC dos anos de 1996 e 1997, o que, como procuraremos demonstrar, impõe a averiguação dos efeitos da combinação de causa de interrupção com causa de suspensão da prescrição, tudo tendo em conta as regras de aplicação da lei no tempo;

Caso essas duas questões sejam respondidas afirmativamente (ou seja, no caso de virmos a considerar que a decisão do Juiz relator fez correcto julgamento da questão da prescrição mas omitiu pronúncia quanto à questão do "prosseguimento" da execução), haverá ainda que verificar

• se a sentença recorrida, quando, a final, determinou a remessa dos autos ao órgão da execução fiscal «com vista ao prosseguimento dos mesmos», incorreu em erro de julgamento por violação do disposto no art. 169.º do CPPT.

***

2. FUNDAMENTAÇÃO

2.1 DE FACTO

O Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Viseu deu como provada a seguinte factualidade:

«Em face dos documentos juntos aos autos, melhor pormenorizados em cada alínea que se segue, com interesse para a decisão a proferir considero assentes os seguintes factos:

A) Contra a Reclamante foi instaurada, em 16-03-2001, execução fiscal com o n.º 2542200101001167, no Serviço de Finanças de Lamego, com vista à cobrança coerciva de IRC de 1996 e 1997, no montante global de € 31 417,46, cfr. fls. 38 e segs. dos presentes autos;

B) Relativamente à divida exequenda a Reclamante deduziu, em 15-02-2001, impugnação judicial, que neste Tribunal pende com o n.º 1622 04 e onde foi proferida decisão em 25-08-2010, decisão que foi objecto de recurso tendo os autos subido ao TCA Norte em 10-12-2010, vide fls. 16 e segs., e o demais resulta de conhecimento oficioso por ser o subscritor o titular da referida impugnação; por outro lado os factos atinentes à impugnação são das Partes conhecidos por neles também serem Partes;

C) No âmbito da execução identificada em A) a Reclamante, em 4 de Maio de 2001, aludindo à instauração da Impugnação judicial vinda de referir requereu a suspensão da execução através da prestação de garantia bancária, tendo sido proferido despacho de suspensão da execução, em 06-09-2001, cfr. fls. 42 a 50;

D) Garantia cuja caducidade foi declarada em 18-10-2006, "*sem perda do feito suspensivo da execução*", vide fls. 52 a 55;

E) A Executada solicitou ao Exm.º Chefe do Serviço de Finanças de Lamego, através de requerimento apresentado em 30-11-2010, "…que declare a prescrição da dívida exequenda...", cfr. requerimento de fls. 56 a 60 dos autos de execução fiscal n.º 3441-92/101078.6;

F) O Impetrado, através de ofício n.º 3316 de 06-12-2010, respondeu ao Exm.º Mandatário da Requerente: "*Em referência ao requerido por V. Exa, relativa à prescrição dos processos supra referidos cumpre-me informar que tendo este Serviço de Finanças procedido à análise da prescrição, verificou que a mesma apenas virá a ocorrer em 2015, 2016, 2017 e 2018, consoante o ano das certidões*", vide fls. 82;

G) A reclamação que deu origem aos presentes autos foi apresentada em 20-12-2010, cfr. fls. 3 e segs.».

2.2 DE DIREITO

2.2.1 DA NULIDADE POR OMISSÃO DE PRONÚNCIA

A Recorrente invoca a nulidade da decisão por omissão de pronúncia; alega que o Juiz relator não conheceu da questão por ela suscitada no recurso, de que, mesmo a considerar-se que as obrigações tributárias que estão a ser cobradas coercivamente não estão prescritas, não podia o Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Viseu ter ordenado, como ordenou na parte decisória da sentença, «a remessa dos autos ao órgão de execução fiscal para "prosseguir seus termos", quando o processo executivo está suspenso em virtude da prestação da garantia, violando o disposto no artigo 169º do CPPT» (cfr. conclusão *6* do recurso).

Como é sabido, a omissão de pronúncia verifica-se quando o juiz deixa por conhecer alguma questão que as partes tenham submetido à sua apreciação e cuja apreciação não tenha ficado prejudicada (cfr. art. 125.º, n.º 1, do CPPT, e arts. 660.º, n.º 2, e 668, n.º 1, alínea *d)*, do CPC).

No caso, a Recorrente suscitou, a título subsidiário (ou seja, para a eventualidade de o recurso não ser provido com fundamento em erro de julgamento quanto à questão da prescrição das obrigações tributárias correspondentes às dívidas exequendas), a questão do erro no julgamento ocorrido na sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Viseu, na medida em que neste se ordenou o "prosseguimento" da execução.

Ora, na decisão ora sujeita à conferência, o Juiz relator, tendo considerado que a sentença recorrida fez correcto julgamento ao considerar como não verificada a prescrição, não se pronunciou sobre aquela questão.

Assim, a nosso ver, a Recorrente tem razão quando afirma que a decisão ora sujeita à apreciação da conferência enferma de nulidade por omissão de pronúncia. Não podemos acompanhar a Fazenda Pública, que considerou que a questão estava prejudicada, na medida em que o Juiz relator considerou não verificada a prescrição; bem pelo contrário, o conhecimento daquela questão, porque invocada a título subsidiário, impunha-se precisamente porque se considerou não verificada a prescrição.

Verificada a omissão de pronúncia, cumpre supri-la, o que apenas não fazemos de imediato porque, caso a reclamação seja atendida quanto à questão da prescrição, ficará prejudicado o conhecimento do invocado erro de julgamento quanto ao prosseguimento da execução fiscal.

2.2.2 DA PRESCRIÇÃO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA

2.2.2.1 Para concluir que as obrigações tributárias não estavam prescritas, o Juiz relator expendeu os seguintes considerandos:

«3.3 Uma vez que os factos tributários ocorreram em 1996 e 1997 (v. alínea A) do probatório), data em que estava em vigor o CPT que consagrava um prazo de prescrição de dez anos, e dado que em 01.01.1999 entrou em vigor a LGT que consagra um prazo de prescrição de oito anos, há que apurar, em face do disposto no artº 297º, n.º 1 do CC qual o prazo a aplicar.

O artº 34º, n.º 1 do CPT determinava que o prazo de prescrição se contava nos impostos periódicos a partir do início do ano seguinte àquele em que tiver ocorrido o facto tributário.

Sendo assim, o prazo de dez anos completar-se-ia em 01.01.2007 e 01.01.2008, respectivamente quanto aos impostos de 1996 e de 1997.

Contando o prazo de acordo com a LGT, e considerando que o mesmo tem se ser contado a partir da sua entrada em vigor, temos que tal prazo terminaria para ambos os impostos em 01.01.2007.

Temos então que o prazo aplicável é o da LGT, por força do citado artº 297º, n.º 1 do CC (apesar de os prazos coincidirem quanto ao imposto de 1996, é aplicável a lei nova, pois a antiga só será aplicável se faltar menos tempo para o prazo se completar).

3.4. Aqui chegados, vamos então aos factos e à aplicação das leis reguladoras da prescrição (artºs 48º e 49º da LGT).

A recorrente deduziu em 15.02.2001 impugnação judicial.

Ora, a impugnação constitui facto interruptivo da prescrição (nº 1 do artº 49º citado). Daqui resultam dois efeitos:

a) inutilização para a prescrição todo o tempo decorrido anteriormente (efeito instantâneo);

b) início de novo prazo de prescrição a partir do acto interruptivo (artº 326º, n.º 1 do Código Civil).- efeito duradouro.

Significa isto, que o tempo decorrido até à instauração da impugnação deixou de relevar para efeitos de prescrição. E só relevaria, eventualmente, se o processo de execução fiscal ou a impugnação viessem a estar parados por mais de um ano, por motivo não imputável à recorrente (artº 49º, n.º 2 citado na redacção então em vigor).

Porém, resulta da alínea C) do probatório que no âmbito da execução contra si instaurada, em 4 de Maio de 2001, aludindo à instauração da Impugnação judicial a recorrente requereu a suspensão da execução através da prestação de garantia bancária, tendo sido proferido despacho de suspensão da execução, em 06-09-2001.

Quer isto dizer que, requerida a suspensão do processo de execução fiscal, para efeitos de aguardar o termo do processo de impugnação, ficou também suspenso o prazo de prescrição (v. artº 49º, n.º 3 citado na redacção dada pela Lei n.º 100/99, de 26 de Julho em conjugação com o no 1 do artº 169º do CPPT).

E assim, este prazo tem de ser considerado suspenso, sob pena de violação da própria natureza do instituto da prescrição, até ao trânsito em julgado da decisão proferida na impugnação.

Na verdade, o prazo de prescrição é estabelecido em benefício do devedor e pune, de certo modo, o credor que deixa passar o prazo sem proceder à cobrança da sua dívida. Porém, se o credor foi diligente na cobrança da sua dívida, ele não pode ser prejudicado se não puder exercer o seu direito.

No caso dos autos, a Fazenda Pública iniciou a cobrança da dívida dentro do prazo de prescrição. Porém, viu-se impedida de prosseguir a cobrança em virtude da dedução de impugnação judicial e prestação de garantia por parte da recorrente. Então, o prazo de prescrição só voltará a correr quando o seu direito de cobrança puder ser exercido, ou seja após o trânsito em julgado da decisão proferida na impugnação.

O entendimento que vem sendo exposto está bem expresso no Acórdão deste Supremo Tribunal de 26/01/2011, proferido no Processo n.º 01/11, no qual se estabeleceu a seguinte doutrina:

"I - As causas de interrupção da prescrição ocorridas antes da alteração do n.º 3 do artigo 49.º da LGT, introduzida pela Lei 53-A/2006, produzem os efeitos que a lei vigente no momento em que elas ocorreram associava à sua ocorrência: eliminação do período de tempo anterior à sua ocorrência e

suspensão do decurso do prazo de prescrição, enquanto o respectivo processo estiver pendente ou não estiver parado por mais de um ano por facto não imputável ao contribuinte.

II - A paragem da execução fiscal por motivo de suspensão requerida pela executada é-lhe imputável, pois a sua actuação impede o órgão da execução fiscal de prosseguir com ela.

III - Assim sendo, nos termos do disposto nos artigos 49.º n.º 3 da LGT e 169.º do CPPT, suspenso o processo de execução, na sequência da interposição de impugnação judicial e da prestação de garantia bancária, o prazo de prescrição manter-se-á suspenso enquanto durar aquela suspensão".

Esta doutrina consta também de outros arestos deste Supremo Tribunal, nomeadamente dos Acórdãos de 05.05.2010, proferido no Processo n.º 140/10, de 04.03.2009, proferido no Processo n.º 160/09 e de 01.07.2009, proferido no Processo n.º 307/09.

Em face do que ficou dito, verifica-se agora que, ainda que a impugnação tivesse estado parada por motivo não imputável à recorrente, entre 15.02.2001 e 27.06.2002, isso seria irrelevante para efeitos do n.º 3 do artº 49º da LGT, uma vez que quando esse ano se completou já o prazo legal de prescrição estava suspenso, não produzindo, por isso, quaisquer efeitos a referida paragem da impugnação.

Concluindo, podemos então dizer que não ocorreu a prescrição, porquanto:

- Deduzida a impugnação judicial em 15.02.2001, interrompeu-se a prescrição (artº 49º, n.º 1 da LGT);

- Com o pedido de suspensão da execução em 04.05.2001 e a prestação da garantia bancária em 06.09.2001, para efeitos de se aguardar o termo da impugnação, ficou suspenso o prazo de prescrição (artº 49º, n.º 3 citado).

- É irrelevante para o caso que tivesse sido declarada a caducidade da garantia, já que a mesma não afectou o efeito suspensivo da execução (v. alínea D) do probatório).

- Por força do efeito duradouro da prescrição este mantém-se até ao trânsito em julgado da decisão de impugnação (artº 327º, n.º 1 do CC — o novo prazo de prescrição não começa a correr enquanto não passar em julgado a decisão que puser termo ao processo).

- Não funciona no caso concreto a suspensão da prescrição por força da paragem do processo de impugnação por mais de um ano, uma vez que quando essa paragem se completou — mesmo dando por assente a alegação da recorrente — o prazo de prescrição já estava suspenso (artº 49º, n.º 3 da LGT)».

A Recorrente discorda da fundamentação aduzida pelo Juiz relator na decisão sumária ora sujeita à conferência quanto a um segmento da mesma, que delimitou perfeitamente. Alegou a Recorrente:

«Foi entendido que o prazo de prescrição ficou suspenso com a suspensão do processo executivo na sequência da prestação de garantia bancária.

Salvo o devido respeito, tal suspensão não podia ter lugar porquanto, ao tempo da prestação da garantia (em 06-09-2001 foi declarada a suspensão do processo executivo), o prazo estava interrompido com a instauração do processo de impugnação judicial em 15-02-2001.

Ora, como é jurisprudência deste Venerando Tribunal, não se pode suspender o que está interrompido. — Acórdãos de 26-01-2011, recurso n.º 1027/10 e de 30-03-2011, recurso n.º 0235/11.

Só factores interruptivos ou suspensivos ocorridos depois da cessação daquele efeito interruptivo produziriam os seus efeitos — Acórdão do STA de 13-02-2010, recurso n.º 1148/09 [3].

Ora, o efeito interruptivo cessou em virtude da paragem do processo por mais de um ano por causa não imputável ao contribuinte em 16-02-2002, isto é depois da prestação da garantia no processo executivo.

Logo, só factores interruptivos ou suspensivos ocorridos depois de 16-02-2002 teriam a potencialidade de actuar sobre o prazo de prescrição.

O despacho reclamado que assim não entendeu não pode manter-se».

Ou seja, na tese da Recorrente (que chamou à colação diversos acórdãos deste Supremo Tribunal Administrativo ([4])), a decisão ora sujeita à conferência fez errado julgamento quando considerou que as obrigações tributárias não estavam prescritas porque concedeu relevância ao facto suspensivo da prescrição decorrente da suspensão da execução fiscal e, a seu ver, não o devia ter feito uma vez que na data em que a execução fiscal foi suspensa (por força da instauração da impugnação judicial conjugada com a prestação de garantia) o prazo de prescrição se encontrava interrompido por força da instauração da impugnação judicial e "não pode suspender-se o que se encontra interrompido".

2.2.2.2 Salvo o devido respeito, a Recorrente não tem razão e a decisão ora trazida à conferência fez a melhor interpretação da lei e respeita integralmente a jurisprudência deste Supremo Tribunal Administrativo.

Vejamos:

Dando como certo que às obrigações tributárias em causa é aplicável o prazo de prescrição de oito anos da LGT, contado desde o início da entrada em vigor dessa Lei, temos que o prazo da prescrição se completaria em 1 de Janeiro de 2007.

Há, no entanto, que ter em conta que em 15 de Janeiro de 2001, a Recorrente instaurou impugnação judicial, facto que interrompeu a prescrição, nos termos do disposto no art. 49.º, n.º 1, da LGT, na redacção aplicável, que é a da Lei n.º 100/99, de 26 de Julho.

A Recorrente alega que esse efeito interruptivo da prescrição se degradou em suspensivo, nos termos do disposto no n.º 2 do art. 49.º da LGT, sempre na referida redacção da Lei n.º 100/99, em virtude de em 15 de Fevereiro de 2002 se ter completado um ano de paragem da impugnação judicial por motivo que não lhe é imputável.

Na decisão reclamada, apesar de se referir que tal facto (paragem da impugnação judicial por motivo não imputável à Impugnante) não se encontra provado, entendeu-se que o mesmo é irrelevante para apreciar a questão da prescrição. Isto porque há que ponderar que, em 6 de Setembro de 2001, tal como requerido pela ora Recorrente em 4 de Maio do mesmo ano, foi proferido despacho a suspender a execução fiscal instaurada para cobrança das dívidas correspondentes àquelas obrigações tributárias, na sequência da impugnação judicial conjugada com a prestação da garantia, o que tem como efeito a suspensão do prazo da prescrição, tudo nos termos do disposto no n.º 3 do art. 49.º da LGT, na redacção aplicável ao caso, que é a da já referida Lei n.º 100/99, de 26 de Julho ([5]), em vigor à data, conjugado com o art. 169.º, n.º 1, do CPPT.

Pretende a Recorrente que não se pode relevar a paragem da execução fiscal motivada pela prestação da garantia, aliada à pendência da impugnação judicial, como motivo de suspensão do prazo de prescrição, porque nessa data o prazo da prescrição estava interrompido e, por isso, não podia suspender-se.

A questão que vem colocada pela Recorrente prende-se, pois, com a compatibilização do regime de cessação do efeito interruptivo que se transforma em suspensivo com a paragem do processo por mais de um ano, previsto nos n.ºs 1 e 2 do art. 49.º da LGT, com o efeito suspensivo atribuído no n.º 3 do mesmo artigo, sempre na redacção da Lei n.º 100/99, designadamente à paragem do processo executivo por força da impugnação judicial conjugada com a prestação da garantia.

A esse propósito, cumpre ter presentes os ensinamentos de JORGE LOPES DE SOUSA ([6]) que, após admitir que não é clara a compatibilização desse regime, vem defender o seguinte:

«Parece, no entanto, que a interpretação mais adequada e coerente é a de que esta norma geral sobre causas de suspensão tem precisamente os mesmos efeitos, relativamente aos factos que indica, que tinham as causas de suspensão previstas em diplomas especiais no domínio do CPT, que se referiram no ponto anterior: elas obstarão ao decurso da prescrição durante o período em que se mantiverem, produzindo os seus efeitos independentemente dos efeitos dos actos interruptivos.

Isso é particularmente evidente em relação ao pagamento em prestações, pois está-se perante uma situação substancialmente idêntica à gerada com o citado DL n.º 124/96, que se analisou. Se, por exemplo o processo de impugnação judicial parou por mais de um ano, mas, quando se completou esse ano ou posteriormente decorre período de pagamento em prestações, o decurso do prazo de prescrição suspender-se-á durante este período de pagamento em prestações, em que a administração tributária está impedida de cobrar coercivamente a dívida. Com efeito, compreende-se perfeitamente que, durante o período de pagamento em prestações, estando o credor impossibilitado de cobrar a dívida, não corra o prazo de prescrição, que tem o seu fundamento na negligência do credor em proceder à cobrança.

Mas, não tem de ser diferente em relação à reclamação, ao recurso hierárquico e à impugnação judicial.

Na verdade, embora se possa entrever aparente incoerência em, no n.º 2 desse art. 49.º, se fazer decorrer da paragem desses processos por mais de um ano por facto não imputável ao contribuinte a cessação do efeito do facto interruptivo, inclusivamente a suspensão do decurso da prescrição (n.º 2) e, no caso de estar suspensa a execução fiscal, assegurar, no n.º 3 do mesmo artigo, o prolongamento do efeito suspensivo enquanto esta suspensão persistir, o certo é que a suspensão da prescrição nesta última situação não deixa de ter uma razão de ser consistente, que é a mesma que justifica a suspensão durante o período de pagamento em prestações, que é a impossibilidade legal de a administração tributária fazer prosseguir a execução suspensa.

Isto é, compreende-se que o efeito interruptivo cesse por paragem do processo por mais de um ano por facto não imputável ao contribuinte, pois essa paragem será imputável aos serviços estaduais que devem fazer tramitar atempadamente os processos administrações e judiciais. Mas, também se compreende que, sendo o fundamento da prescrição das obrigações a negligência do credor em cobrar a divida, não se deixe correr o prazo de prescrição enquanto este credor está legalmente impossibilitado de providenciar no sentido de a cobrança seja efectuada.

O que significa, assim, que o problema, mais do que incoerência, é de técnica legislativa, pois, se se pretendia restringir os efeitos da cessação do efeito interruptivo nos casos em que estivesse suspensa execução fiscal por força da pendência de reclamação, recurso hierárquico ou impugnação judicial seria mais adequado esclarecer-se no n.º 2 que o aí estatuído não prejudicava o regime do n.º 3.

Sendo assim, o regime de interrupção da prescrição previsto na redacção inicial da LGT nem será essencialmente diferente do que se previa no CPT (para além das diferenças de factos a que é atribuído efeito suspensivo e interruptivo): também na LGT, os efeitos dos factos interruptivos (o instantâneo e o duradouro) cessam com a paragem do processo por mais de um ano por facto não imputável ao contribuinte*, sem prejuízo da relevância autónoma que têm os factos a que é atribuído efeito suspensivo da prescrição*» (itálico nosso).

Ou seja, contrariamente ao que sustenta a Recorrente, em face da redacção dada ao art. 49.º da LGT pela Lei n.º 100/99, nada obstava a que se concedesse relevo às causas suspensivas autónomas em relação ao facto com efeito interruptivo.

Como salienta JORGE LOPES DE SOUSA, «Existindo uma causa de suspensão autónoma em relação ao facto com efeito interruptivo, ela produzirá os seus próprios efeitos independentemente dos produzidos pelo facto interruptivo, pelo que poderá obstar ao decurso do prazo de prescrição em situações em que não é produzido esse efeito pelo facto interruptivo. Se tanto este facto como o facto interruptivo eliminarem a relevância do mesmo período de tempo para a prescrição, será irrelevante a existência de causa de suspensão, pois esse período já não será contado para a prescrição por força do facto interruptivo. Mas, se houver algum período do prazo que não é eliminado pelo facto interruptivo e é pelo facto suspensivo, cumular-se-ão os efeitos dos dois factos»([7]).

É este o entendimento que adoptamos e é também o que vem sendo seguido no Supremo Tribunal Administrativo ([8]).

2.2.2.3 Voltando ao caso *sub judice*, o processo executivo foi suspenso em 6 de Setembro de 2001 em virtude da instauração da impugnação judicial e da quantia exequenda estar garantida pelo que sempre seria irrelevante a eventual (e não comprovada) paragem do processo de impugnação desde 15 de Fevereiro de 2001 a 27 de Junho de 2002 por motivo alheio à Impugnante.

É que, em face do entendimento que perfilhamos, a cessação do efeito interruptivo decorrente da aludida paragem da impugnação por mais de um ano por motivo alheio à impugnante, mesmo a verificar-se (o que aconteceria em 15 de Fevereiro de 2002), nunca seria operante na prática, uma vez que é sobrelevada pela relevância autónoma dos factos a que é atribuído efeito suspensivo da prescrição, ou seja, pela paragem da execução fiscal em 6 de Setembro de 2001, motivada pela impugnação judicial conjugada com a prestação de garantia. Essa paragem tem como consequência a suspensão do prazo da prescrição. Ora, como decorre do preceituado nos arts. 318.º e 320.º do CC, a suspensão da prescrição tem como efeito que esta não comece a correr enquanto se verificar o facto, de natureza duradoura, a que é atribuído o efeito suspensivo, ou seja, a prescrição não correrá enquanto a execução fiscal se mantiver parada por aquele motivo, ou seja, até que a impugnação judicial esteja finda por decisão transitada em julgado.

Concluímos, pois, que a decisão reclamada fez correcto julgamento da questão da prescrição, motivo por que a reclamação não pode ser atendida.

2.2.3 DO ERRO DE JULGAMENTO QUANTO À ORDENADA PROSSECUÇÃO DA EXECUÇÃO FISCAL

Cumpre, finalmente, e face à resposta que nos mereceram as duas questões anteriores, conhecer do invocado erro de julgamento que a Recorrente assaca à sentença por nesta, a final, na parte decisória, se ter determinado: «remeta os presentes autos ao Órgão de Execução fiscal com vista ao prosseguimento dos mesmos».

Segundo a Recorrente, «a remessa dos autos ao órgão de execução fiscal para "prosseguir seus termos", quando o processo executivo está suspenso em virtude da prestação da garantia, viola [...] o disposto no artigo 169º do CPPT» (cfr. conclusão *6*). Ou seja, a Recorrente considera que a sentença recorrida determinou a cessação da suspensão do processo executivo.

A nosso ver, a Recorrente não faz a melhor interpretação da sentença, sendo que esta, como todos os textos, carece de ser sujeita a actividade com vista a dela ser extraído um determinado sentido ou conteúdo de pensamento.

Na interpretação da sentença, que constitui um verdadeiro acto jurídico, devem observar-se os princípios comuns à interpretação das leis e interpretação das declarações negociais, valendo, por isso, aquele sentido que, segundo o disposto nos arts. 9.º e 236.º do CC, o declaratário normal ou razoável deva retirar das declarações escritas, tendo em conta não só a parte decisória como toda a sua fundamentação ([9]).

Ora, lida a sentença na sua totalidade, dela não pode retirar-se o sentido (*rectius*, um dos sentidos) que a Recorrente dela pretende extrair, qual seja o de que o Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Viseu determinou a cessação da suspensão da execução fiscal. Na verdade, na sentença não se ordenou expressamente tal cessação nem se ordenou a prática de acto algum na execução fiscal do qual possa inferir-se que se pôs cobro à situação de suspensão; ordenou-se apenas, decidida que ficou a reclamação — cujo conhecimento é da competência do tribunal (cfr. art. 151.º, n.º 1, do CPPT) —, que os autos fossem devolvidos ao órgão da execução fiscal, a quem compete tramitá-la (cfr. art. 10.º, n.º 1, alínea *f)*, do CPPT). Recorde-se que, apesar da natureza judicial da execução fiscal (cfr. art. 103.º da LGT), os órgãos da Administração tributária nele praticam actos de natureza não jurisdicional, sem prejuízo da possibilidade de recurso — denominado reclamação — para os tribunais tributários (cfr. art. 103.º, n.ºs 1 e 2, da LGT e art. 276.º do CPPT).

É certo que se disse na sentença que a devolução dos autos era feita «com vista ao prosseguimento dos mesmos». Mas, como resulta da sentença, nela não se ordenou esse "prosseguimento" de imediato, pelo que a referida expressão não tem o significado que a Recorrente lhe pretende atribuir, de que o Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Viseu teria posto fim à suspensão do processo de execução fiscal determinada pela impugnação judicial conjugada com a prestação de garantia (cfr. art. 169.º do CPPT).

Aquela expressão, como aliás resulta do seu teor literal ([10]), não tem outro significado senão o de que o processo deve ser remetido ao Serviço de Finanças de Lamego, a quem compete a tramitar a execução fiscal, a fim de aí prosseguir *se e quando for caso disso*.

Aliás, o Juiz do Tribunal *a quo* ponderou o efeito da suspensão da execução fiscal em virtude da instauração da impugnação judicial e da prestação de garantia, quando apreciou a prescrição das obrigações tributárias correspondentes às dívidas exequendas, e afirmou expressamente: «Efeito suspensivo que ainda não cessou porque a impugnação ainda pende». Assim, nenhum sentido faria que, a final e contraditoriamente, ordenasse a prossecução do processo executivo.

Por tudo o que ficou dito, o recurso não pode ser provido com fundamento no invocado erro de julgamento, pois, contrariamente ao que pretende a Recorrente, na sentença não foi determinado que cessasse a suspensão e o consequente prosseguimento da execução fiscal.

2.2.4 CONCLUSÕES

Preparando a decisão, formulamos as seguintes conclusões:

I - Verifica-se omissão de pronúncia sempre que o tribunal deixa por conhecer questão que lhe foi suscitada e não considerou prejudicada.

II - Como decorre do art. 49º, n.ºs 1 e 2, da LGT, na redacção da Lei n.º 100/99, de 26 de Junho (que é a aplicável), a instauração da impugnação judicial interrompe a prescrição das obrigações tributárias, mas o efeito interruptivo derivado desse facto cessa, convertendo-se em suspensivo, com a paragem do processo por mais de um ano por facto não imputável ao contribuinte.

III - Porém, este efeito suspensivo não tem aplicação no caso de a paragem do processo de impugnação ter lugar quando o processo de execução fiscal já se encontrava suspenso por motivo de prestação de garantia pelos interessados, pois neste caso, por aplicação do n.º 1 do art. 169.º do CPPT e do n.º 3 do art. 49.º da LGT, na referida redacção da Lei n.º 100/99, o prazo de prescrição legal suspendia-se também em virtude da paragem do processo de execução fiscal.

IV - Na interpretação da sentença, que é um verdadeiro acto jurídico, devem observar-se os princípios comuns à interpretação das leis e interpretação das declarações negociais, valendo, por isso, aquele sentido que, segundo o disposto nos arts. 9.º e 236.º do CC, o declaratário normal ou razoável deva retirar das declarações escritas, tendo em conta não só a parte decisória como toda a sua fundamentação.

***

3. DECISÃO

Face ao exposto, os juízes deste Supremo Tribunal Administrativo acordam, em conferência, atender parcialmente a reclamação, conhecer da nulidade invocada e confirmar a decisão de fls. 301 a 307 pelas razões indicadas.

*

Custas pela Recorrente.

*

Lisboa, 24 de Agosto de 2011. — *Francisco Rothes* (relator) — *Madeira dos Santos* — *Políbio Henriques.*

([1]) As partes entre aspas e com um tipo de letra diferente, aqui e adiante, constituem transcrições.

([2]) Apesar de ter admitido que no n.º 3 das conclusões do recurso é invocada a paragem do processo executivo por mais de um ano por facto não imputável à Executada, factualidade que a sentença recorrida, não só não deu como estabelecida, como até considerou que o não podia ser face aos elementos constantes dos autos, o Juiz relator entendeu que a eventual paragem processo é «irrelevante para apreciação da prescrição», pelo que passou a conhecer desta questão.

Nessa parte, a decisão do Juiz relator transitou em julgado.

([3]) Há manifesto lapso de escrita na indicação da data do acórdão, que é de 13 de Janeiro de 2010.

([4]) A saber, os seguintes acórdãos da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

— de 13 de Janeiro de 2010, proferido no processo 1148/09, publicado no Apêndice ao *Diário da República* de 24 de Março de 2011 (http://www.dre.pt/pdfgratisac/2010/32210.pdf), págs. 45 a 56, também disponível em http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22elbb1e680256f8e003ea931/3130dbb82ed3ac33802576af00409bc9?OpenDocument

— de 26 de Janeiro de 2011, proferido no processo 1027/10, publicado no Apêndice ao Diário da República de 11 de Agosto de 2011 (http://www.dre.pt/pdfgratisac/2011/32210.pdf), págs. 155 a 159, também disponível em http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22elbb1e680256f8e003ea931/229e1242851a32b48025782b005cbbbb?OpenDocument;

— de 30 de Março de 2011, proferido no processo 235/11, publicado no Apêndice ao *Diário da República* de 11 de Agosto de 2011 (http://www.dre.pt/pdfgratisac/2011/32210.pdf), págs. 516 a 522, também disponível em http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/e42ecf7cddfd911980257869002d52af?OpenDocument.

([5]) Após a entrada em vigor da Lei n.º 100/99, de 26 de Julho, o n.º 3 do art. 49.º da LGT tinha a seguinte redacção:

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

A Lei n.º 53-A/2006 alterou aquele preceito, sendo que hoje a disposição paralela àquele n.º 3 encontra-se no n.º 4 do mesmo artigo, com a seguinte redacção:

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

([6]) Sobre a Prescrição da Obrigação Tributária, Notas Práticas, Áreas Editora, 2ª edição, págs. 67 a 69.

([7]) Ob. cit., págs. 64/65.

([8]) Para além dos indicados na decisão reclamada, vide, por mais recentes, os seguintes acórdãos da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, ainda não publicados no jornal oficial:

— de 25 de Maio de 2011, proferido no processo com o n.º 298/11, disponível em http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22elbble680256fe003ea931/f330c822768af0a6802578a200303f79?OpenDocument;

— de 9 de Junho de 2011, proferido no processo como n.º 301/11, disponível em http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22elbble680256fe003ea931/8d25dee3cdeec196802578b1005375ff?OpenDocument;

— de 29 de Junho de 2011, proferido no processo com o n.º 233/11, disponível em http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22elbble680256f8e003ea93l/58f7bb01cb729806802578c60034tbdc?OpenDocument;

— de 29 de Junho de 2011, proferido no processo com o n.º 563/11, disponível em http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22elbble680256f8e003ea931/9e972f7d52df89de802578c6004b32ca?OpenDocument;

— de 13 de Julho de 2011, proferido no processo com o n.º 263/11, disponível em http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22elbble680256f8e003ea931/fell78d04cd52665802578d9004d0160?OpenDocument;

([9]) Neste sentido, os seguintes acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo:

— de 26 de Junho de 2002, da Secção do Contencioso Tributário, proferido no processo n.º 502/02, publicado no Apêndice ao *Diário da República* de 8 de Março de 2004 (http://www.dre.pt/pdfgratisac/2002/32220.pdf), págs. 1811 a 1821, também disponível em http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22elbble680256f8e003ea931/be740f83340c6a9580256bfl0032c080?OpenDocument

— de 11 de Outubro de 2006, do Pleno da Secção do Contencioso Administrativo, proferido no processo com o n.º 35319A, publicado no Apêndice ao *Diário da República* de 19 de Setembro de 2007 (http://www.dre.pt/pdfgratisac/2006/32040.pdf), págs. 1223 a 1232, também disponível em http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22elbb1e680256f8e003ea931/1b067a06d15e45b68025720b004ec435?OpenDocument

— de 24 de Fevereiro de 2011, da Secção do Contencioso Tributário, proferido no processo n.º 1053/10, publicado no Apêndice ao Diário da República de 11 de Agosto de 2011 (http://www.dre.pt/pdfgratisac/20 11/32210.pdf), págs. 308 a 312, também disponível em httt://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/f730a5f7bcf14c3c8025784800549ad6?OpenDocument.

([10]) Na verdade, se a intenção do Juiz da 1ª instância fosse, como parece ter entendido a Recorrente, a de pôr termo à suspensão da execução fiscal, por certo a teria expressado de forma inequívoca (v.g., "julgo cessada" ou "julgo insubsistente a suspensão" e, "em consequência, ordeno a remessa dos autos ao órgão da execução fiscal para que prossiga a execução") e não através de uma fórmula anódina, como é aquela que utilizou: «com vista ao prosseguimento» dos autos.

Acórdão de 24 de Agosto de 2011.

Assunto:

Providência cautelar. Caducidade da providência. Inutilidade superveniente da lide.

Sumário:

I — O procedimento cautelar é sempre dependência de uma causa que tenha por fundamento o direito ou interesses que o requerente visa assegurar (cfr. artigo 113.º, n.º 1, do CPTA), sendo que dessa instrumentalidade da providência decorre que a sua subsistência fica dependente de vicissitudes relativas ao processo principal, das quais pode resultar a caducidade da providência, como resulta do disposto no artigo 123.º do CPTA.

II — A providência caduca, designadamente, nos casos em que «o requerente não fizer uso, no respectivo prazo, do meio contencioso adequado à tutela dos interesses a que o pedido de adopção de providência cautelar se destinou» (cfr. artigo 123.º, n.º 1, alínea a*), do CPTA).*

III — Não se justifica a apreciação do processo cautelar pela qual o requerente, com o fundamento de que o prédio vendido na execução fiscal já não pertence ao executado, porque lhe foi vendido anteriormente em execução judicial, pretende impedir a entrega do prédio, se está já excedido o prazo para o exercício do direito de acção relativo ao pedido de anulação de venda (cfr. art. 257.º do CPPT) e o requerente, apesar de notificado, não comprova que usou meio contencioso adequado a esse pedido.

IV — Nestas circunstâncias, ocorre a inutilidade superveniente do processo cautelar pois, mesmo que viesse a ser decretada a providência requerida, de imediato teria de se declarar a caducidade da mesma por não ter sido intentada dentro do prazo legal a anulação de venda de que aquela providência depende.

Processo n.º 646/11-30.
Recorrente: Francelina Maria Carvalho Silveira.
Recorrida: Fazenda Pública.
Relator: Exmº. Sr. Consº. Dr. Francisco Rothes.

Recurso jurisdicional do despacho de indeferimento liminar proferido no processo de providência cautelar com o n.º 2034/10.8BEBRG

1. RELATÓRIO

1.1 Francelina Maria Carvalho Silveira (adiante Requerente ou Recorrente) pediu ao Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga que obste à entrega do imóvel penhorado e vendido no processo de execução fiscal com o n.º 1775200501017861, com vista a «acautelar o seu legítimo direito de propriedade sobre o imóvel penhorado e consequente anulação da venda realizada nestes autos de execução».

A Requerente sustenta que esta providência cautelar é intentada ao abrigo do disposto no n.º 6 do art. 147.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), face ao seu fundado receio de uma lesão irreparável a causar pela Administração tributária (AT), na medida em que procedeu, na citada execução fiscal, à venda de um imóvel que ela já havia adquirido no âmbito de um processo de execução ordinária, isto é, alega que a AT procedeu a uma venda nula por incidir sobre bem alheio e pretende agora proceder à entrega desse imóvel ao adquirente na venda efectuada na execução fiscal, entrega que a Requerente pretende impedir com a presente providência cautelar.

1.2 O Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga indeferiu liminarmente a providência cautelar com um duplo fundamento:

— no contencioso tributário apenas são admissíveis os meios processuais elencados no art. 97.º do CPPT e o art. 147.º, n.º 6, do mesmo Código, apenas prevê providências cautelares a favor do contribuinte ou demais obrigados tributários, sendo que a Requerente «não se apresenta nem com uma nem com outra qualidade» ([1]);

— a pretensão da requerente não tem natureza tributária, mas cível, pois a Requerente apresenta-se em juízo a defender o seu alegado direito de propriedade «contra a possível agressão decorrente de igual pretensão possessória» da compradora no processo de execução fiscal, motivo por que «o meio adequado à tutela da pretensão cautelar da requerente é o previsto no artigo 395º do Código de Processo Civil, e não qualquer meio processual do contencioso tributário».

1.3 A Requerente não se conformou com essa decisão e dela interpôs recurso para o Tribunal Central Administrativo Norte, apresentando com o requerimento de interposição do recurso as respectivas alegações, que resumiu em conclusões do seguinte teor:

«

PRIMEIRA: A recorrente intentou a presente Providência Cautelar nos termos do disposto no n.º 6 do artigo 147º do C.P.P.T., tendo invocado o fundado receio de uma lesão irreparável a causar pela actuação da administração tributária.

SEGUNDA: Fundamentou o seu pedido no facto do imóvel lhe ter sido primeiramente adjudicado no âmbito de processo de execução judicial e só mais tarde ter sido adjudicado à requerida Trade Concept no âmbito do processo de execução fiscal.

TERCEIRA: O que lhe confere o direito de beneficiar da prioridade da sua aquisição, para além de a seu favor beneficiar ainda, no caso, de prioridade do registo de penhoras, sendo que, para além disso, a venda supostamente feita à requerida Trade Concept é **nula por se estar na presença de venda de bens alheios**, nos termos do disposto no artigo 892º do Código Civil.

QUARTA: A requerente invocou ainda a ocorrência de **litispendência** — sic. artigo 497º do C.P.C. — por a Fazenda Pública ter reclamado créditos nesse processo de execução judicial e ter ordenado a instauração de processo de execução fiscal para cobrança desse mesmo crédito.

QUINTA: Na medida em que a venda em causa nos autos de execução fiscal é nula, ineficaz e inexistente, **veio a requerente PEDIR, através desta providência cautelar, que o requerido SERVIÇO DE FINANÇAS DE FELGUEIRAS não proceda à entrega efectiva do imóvel à requerida Trade Concept**, como assim foi devidamente entendido pelo Tribunal de 1ª Instância.

SEXTA: Surpreendentemente, decidiu, porém, o Tribunal de 1ª Instância rejeitar liminarmente a presente providência, com fundamento no disposto no artigo 97º do Código de Procedimento e Processo Tributário, na consideração feita de que a requerente não se apresenta na qualidade de contribuinte nem de obrigada tributária e ainda de que a sua pretensão não tem natureza tributária, mas cível, sendo o meio adequado à tutela da sua pretensão cautelar o previsto no artigo 395º do Código de Processo Civil.

SÉTIMA: Não, pode, porém, a aqui recorrente conformar-se, nem aceitar, os argumentos defendidos pelo Tribunal de 1ª Instância para rejeitar a presente providência cautelar, desde logo porque é

evidente que a pretensão da requerente não tem cobertura no artigo 395º do C.P.C., dado que tal providência visa proteger os direitos de posse do requerente, o que manifestamente não ocorre nos presentes autos, na medida em que a requerente não se mostra ainda investida na posse do imóvel em causa nos autos, razão pela qual, não foi alegada a sua qualidade de possuidora do bem.

OITAVA: No que concerne ao argumento expendido na sentença de que a pretensão da requerente não tem natureza tributária, mas cível, parece evidente não assistir razão ao Mm. Juiz do tribunal de 1ª Instância, dado que a pretensão da requerente tem um destinatário devidamente identificado, que é a **ADMINISTRAÇÃO FISCAL, NO CASO, O SERVIÇO DE FINANÇAS DE FELGUEIRAS**, a quem se pede **que SE ABSTENHA DE PROCEDER À ENTREGA DO IMÓVEL EM CAUSA NOS AUTOS À REQUERIDA TRADE CONCEPT**.

NONA: E sendo assim parece evidente que a pretensão da requerente não tem natureza cível, mas tributária, como, aliás, decorre do artigo 4º do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais, onde o Tribunal de 1ª Instância se deveria ter recorrido para aferir se a pretensão da requerente se inseria em matéria do foro cível ou tributário.

DÉCIMA: Por outro lado, o argumento utilizado na sentença recorrida de que a pretensão da requerente não se enquadra na previsão do artigo 97º do Código de Procedimento e Processo Tributário e de que a requerente não se apresenta na qualidade de contribuinte nem de obrigada tributária é, afastada, pela simples leitura do n.º 6 do artigo 147º do C.P.P.T., invocado pela requerente, que estatui, de forma expressa e clara, que ***o disposto no presente artigo aplica-se, com as adaptações necessárias, às providências cautelares a favor do contribuinte ou demais obrigados tributários...***

DÉCIMA PRIMEIRA: Donde não restam dúvidas da admissibilidade no âmbito da jurisdição administrativa e fiscal de providências cautelares inominadas, do tipo da que se discute nestes autos, a favor do contribuinte (como é o caso da requerente) contra a actuação da administração tributária (no caso a prática de um acto administrativo que consiste na entrega do imóvel à requerida Trade Concept), desde que, obviamente, seja invocado, como foi, o fundado receio de uma lesão irreparável da requerente a causar pela actuação da administração tributária e a providência requerida.

DÉCIMA SEGUNDA: E assim sendo, não pode a recorrente conformar-se com o entendimento perfilhado pelo Tribunal de que o artigo 97º do C.P.P.T. não prevê providências do tipo da que se discute neste recurso, desde logo porque tal normativo faz referência expressa a ***providências cautelares de natureza judicial (i) e ainda a outros incidentes (o).***

DÉCIMA TERCEIRA: Mas ainda que assim não fosse nem por isso se admitiria a inadmissibilidade legal do procedimento cautelar em causa em sede de contencioso tributário, porque tal entendimento violaria, como assim foi violado pelo Tribunal de 1ª Instância, o disposto no n.º 6 do artigo 147º do C.P.P.T. (que prevê a existência de procedimentos cautelares a favor do contribuinte contra actos da administração tributária) e ainda o consignado no artigo 4º do E.T.A.F. (que prevê a competência do Tribunal Administrativo e Fiscal para apreciar e decidir a providência intentada pela recorrente), o que se requer venha a ser reconhecido por este Venerando Tribunal.

TERMOS EM QUE, POR VIOLAÇÃO DO DISPOSTO NO Nº6 DO artigo 147º DO C.P.P.T. E AINDA NO artigo 4º DO E.T.A.F., E NOUTROS QUE V/ EXAS DOUTAMENTE SUPRIRÃO, DEVERÁ A SENTENÇA RECORRIDA SER REVOGADA POR OUTRA QUE ADMITA A PROVIDÉNCIA CAUTELAR INTENTADA PELA RECORRENTE».

1.4 O recurso foi admitido a subir imediatamente, nos próprios autos e com efeito meramente devolutivo.

1.5 O Tribunal Central Administrativo Norte julgou-se incompetente em razão da hierarquia para conhecer do presente recurso, declarando que a competência para o efeito cabia ao Supremo Tribunal Administrativo, ao qual os autos foram remetidos a pedido da Requerente.

1.7 Recebidos os autos neste Supremo Tribunal Administrativo, foi dada vista ao Ministério Público e o Procurador-Geral Adjunto emitiu parecer no sentido de que seja concedido provimento ao recurso.

1.8 Por despacho da Juíza relatora, a Recorrente foi notificada para vir aos autos esclarecer, como forma de averiguar da eventual caducidade da providência, se intentou alguma acção ou incidente com vista à anulação da venda efectuada no processo de execução fiscal ou ao reconhecimento do direito de propriedade que se arroga sobre o referido prédio.

1.9 Na sequência daquele despacho, a Recorrente apresentou nos autos documentos comprovativos de que «apresentou Termo de Protesto junto da Repartição de Finanças de Felgueiras» e de que interpôs recurso do despacho do Juiz do Tribunal Judicial da comarca Felgueiras que deu sem efeito a venda realizada no processo de execução que corre termos por aquele tribunal e pela qual a Recorrente alega ter adquirido o direito de propriedade sobre o imóvel cuja entrega pretende impedir.

1.10 Dispensaram-se os vistos dos Juízes adjuntos, atento o carácter urgente do processo.

1.11 As questões suscitadas pelas alegações de recurso são as de saber se o despacho recorrido fez correcto julgamento quanto aos dois fundamentos em que alicerçou o indeferimento liminar da pretensão de tutela cautelar deduzida pela Requerente, ora Recorrente.

Prévia e oficiosamente, há que verificar se ocorre causa de inutilidade superveniente da lide, designadamente por verificação dos pressupostos que determinariam a caducidade da providência (cfr. art. 123.º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos (CPTA)), questão sobre a qual foi dada oportunidade à Recorrente de se pronunciar.

2. FUNDAMENTAÇÃO

2.1 DE FACTO

Com interesse para a decisão, importa ter presente a seguinte tramitação processual, resultante da consulta dos autos:

a) Em 15 de Novembro de 2010, Francelina Maria Carvalho Silveira fez dar entrada no Serviço de Finanças de Felgueiras a petição que deu origem ao presente processo, dirigida ao Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga, e na qual, invocando o disposto no art. 147.º, n.º 6, do CPPT, pediu, para além do mais, que se ordene àquele órgão da AT que não proceda à entrega do prédio penhorado e vendido na execução fiscal com o n.º 1775200501017861, alegando que o mesmo lhe foi vendido previamente no processo de execução com o n.º 160/1999, que corre termos sob pelo Tribunal Judicial de Vieira do Minho (cfr. fls. 3 a 8);

b) Por despacho de 20 de Janeiro de 2011, o Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga indeferiu liminarmente a providência requerida (cfr. fls. 51 a 53);

c) A Recorrente interpôs recurso desse despacho, recurso ora sujeito à apreciação deste Supremo Tribunal Administrativo (cfr. 64 e segs.);

d) Em 13 de Julho de 2011, a Juíza relatora proferiu despacho no qual, após tecer diversos considerandos em torno da caducidade das providências cautelares, ordenou a notificação da Requerente para, em dez dias, esclarecer se intentou acção ou incidente com vista à anulação da venda do imóvel efectuada no referido processo de execução fiscal (cfr. despacho a fls. 136);

e) Notificada desse despacho, a Requerente veio apresentar os documentos de fls. 141 a 147 (cfr. o processado de fls. 137 e segs.).

2.2 DE DIREITO

2.2.1 DO CONHECIMENTO DA CADUCIDADE DA PROVIDÊNCIA CAUTELAR

O procedimento cautelar é sempre dependência de uma causa que tenha por fundamento o direito acautelado (cfr. art. 113.º, n.º 1, do CPTA) e dessa instrumentalidade decorre que a sua subsistência fica dependente de vicissitudes relativas ao processo principal, das quais pode resultar a caducidade da providência, como resulta inequivocamente do disposto no art. 123.º, n.º 1, do CPTA, preceito que dispõe:

«1 — As providências cautelares caducam nos seguintes casos:

a) Se o requerente não fizer uso, no respectivo prazo, do meio contencioso adequado à tutela dos interesses a que o pedido de adopção de providência cautelar se destinou;

b) Se, tendo o requerente feito uso desses meios, o correspondente processo estiver parado durante mais de três meses por negligência sua em promover os respectivos termos ou de algum incidente de que dependa o andamento do processo;

c) Se, no processo utilizado nos termos da alínea *a*), for proferida decisão desfavorável à pretensão do requerente que não seja impugnada dentro do prazo legal ou não seja susceptível de impugnação;

d) Se esse processo findar por extinção da instância e o requerente não intentar novo processo, nos casos em que a lei o permita, dentro do prazo fixado para o efeito;

e) Se se extinguir o direito ou interesse a cuja tutela a providência se destina;

f) Quando se verifique o trânsito em julgado da decisão que ponha termo ao processo principal, no caso de ser desfavorável ao requerente;

g) Se for executada decisão que ponha termo ao processo principal, em sentido favorável ao requerente».

Da alínea *a)* do n.º 1 do referido preceito legal decorre que a providência cautelar caduca se «Se o requerente não fizer uso, no respectivo prazo, do meio contencioso adequado à tutela dos interesses a que o pedido de adopção de providência cautelar se destinou».

Ou seja, para obstar à declaração de caducidade da providência cautelar ao abrigo do disposto nessa norma, mister é que o Recorrente demonstre ter usado, dentro do prazo legal, meio contencioso adequado à tutela do interesse que pretendeu acautelar com a providência.

Poderá dizer-se que estes considerandos são despiciendos no caso *sub judice* pois não foi decretada qualquer providência cautelar, motivo por que não pode colocar-se a questão da caducidade da mesma. Concedemos que o campo de aplicação do art. 123.º do CPTA se restringe às providências já decretadas, ou seja, não pode declarar-se a caducidade de uma providência que ainda não foi decretada.

Mas nada obsta e, pelo contrário, impõe-se que o tribunal, quando da apreciação do processo cautelar, verifique se caducou já o direito de acção relativamente ao pedido a formular na acção principal. Na verdade, verificada que esteja a falta do «uso, no respectivo prazo, do meio contencioso adequado à tutela dos interesses a que o pedido de adopção de providência cautelar se destinou», a apreciação do processo cautelar deixará de revestir qualquer utilidade pois, mesmo que eventualmente viesse a ser

decretada a providência, de imediato teria que se declarar a sua caducidade nos termos da alínea *a*) do n.º 1 do art. 123.º do CPTA.

Nessa situação, o procedimento cautelar extingue-se, a nosso ver, por inutilidade superveniente da lide (cfr. art. 287.º, alínea e), do CPC, aplicável *ex vi* do art. 1.º do CPTA) ([2])

Assim, sempre haverá o tribunal que averiguar da verificação dos pressupostos que determinariam a caducidade da providência cautelar cujo decretamento é pedido, designadamente os da citada alínea *a)* do n.º 1 do art. 123.º do CPTA.

2.2.2 DA CADUCIDADE DA PROVIDÊNCIA REQUERIDA

No caso *sub judice*, a Requerente pediu ao Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga que obvie à entrega do imóvel penhorado e vendido no processo de execução fiscal com o n.º 1775200501017861, com o fundamento de que adquiriu esse imóvel no âmbito de um processo de execução ordinária, isto é, alega que a AT procedeu a uma venda nula por incidir sobre bem alheio e pretende agora proceder à entrega desse imóvel ao adquirente na venda efectuada na execução fiscal, entrega que a Requerente pretende obstar.

No recurso interposto do despacho que indeferiu liminarmente aquela providência, a Juíza relatora ordenou a notificação da Recorrente para comprovar que tinha intentado acção ou incidente com vista à anulação da venda efectuada na execução fiscal, dando conta de que essa comprovação era decisiva no julgamento sobre a caducidade da providência.

A Recorrente não veio demonstrar que tenha instaurado meio contencioso adequado ao pedido de anulação da venda efectuada na execução fiscal, pelo que se tem de concluir pela sua inexistência.

Na verdade, na sequência daquela notificação, a Recorrente limitou-se a juntar aos autos cópias de um requerimento pelo qual deu a conhecer ao Serviço de Finanças de Felgueiras que o prédio vendido na execução fiscal «tinha sido já vendido e adjudicado a si própria no Tribunal Judicial de Vieira do Minho, pelo processo 160/99», de um despacho proferido pelo Juiz do Tribunal Judicial de Vieira do Minho no referido processo de execução ordinária n.º 160/99 a dar sem efeito a venda realizada nesses autos e de um requerimento pelo qual a ora Recorrente interpôs recurso desse despacho para o Tribunal da Relação de Guimarães.

Ora, nenhum desses documentos comprova o uso «do meio contencioso adequado à tutela dos interesses a que o pedido de adopção de providência cautelar se destinou»: o primeiro, porque é um mero requerimento endereçado ao órgão da execução fiscal, insusceptível de dar origem a qualquer meio contencioso; os demais, porque se referem à venda que foi efectuada pelo Tribunal Judicial de Vieira do Minho, quando a venda que está em causa nos presentes autos é a que foi efectuada pelo Serviço de Finanças de Felgueiras.

Por outro lado, há muito está findo o prazo que a lei estabelece para o exercício do direito de acção com vista à anulação da venda, como resulta inequivocamente do disposto no art. 257.º do CPPT ([3]).

Assim, a providência cautelar requerida, caso viesse a ser decretada, de imediato teria que se declarar a caducidade ([4]) da mesma nos termos do disposto no art. 121º, n.º 1, alínea *a*), do CPTA, por não ter sido intentada a anulação de venda de que aquela providência depende e estar já excedido o prazo para o efeito.

Do que vimos de dizer resulta que ocorre a inutilidade superveniente do processo cautelar, devendo as respectivas custas serem suportadas pela Recorrente, atenta a regra do art. 450.º, n.º 3, do CPC, aplicável subsidiariamente.

Declarada a extinção da instância cautelar por inutilidade superveniente da lide, fica prejudicado o conhecimento do objecto do recurso, tudo como decidiremos a final.

2.2.3 CONCLUSÕES

Preparando a decisão, formulamos as seguintes conclusões:

I - O procedimento cautelar é sempre dependência de uma causa que tenha por fundamento o direito ou interesses que o requerente visa assegurar (cfr. art. 113.º, n.º 1, do CPTA), sendo que dessa instrumentalidade da providência decorre que a sua subsistência fica dependente de vicissitudes relativas ao processo principal, das quais pode resultar a caducidade da providência, como resulta do disposto no art. 123.º do CPTA.

II - A providência caduca, designadamente, nos casos em que «o requerente não fizer uso, no respectivo prazo, do meio contencioso adequado à tutela dos interesses a que o pedido de adopção de providência cautelar se destinou» (cfr. art. 123.º, n.º 1, alínea *a)*, do CPTA).

III - Não se justifica a apreciação do processo cautelar pela qual o requerente, com o fundamento de que o prédio vendido na execução fiscal já não pertence ao executado, porque lhe foi vendido anteriormente em execução judicial, pretende impedir a entrega do prédio, se está já excedido o prazo para o exercício do direito de acção relativo ao pedido de anulação de venda (cfr. art. 257.º do CPPT) e o requerente, apesar de notificado, não comprova que usou meio contencioso adequado a esse pedido.

IV - Nestas circunstâncias, ocorre a inutilidade superveniente do processo cautelar pois, mesmo que viesse a ser decretada a providência requerida, de imediato teria de se declarar a caducidade da mesma por não ter sido intentada dentro do prazo legal a anulação de venda de que aquela providência depende.

3. DECISÃO

Face ao exposto, os juízes da Secção do Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo acordam, em conferência, julgar extinto o presente processo cautelar por inutilidade superveniente da lide e, em consequência, não tomar conhecimento do objecto do presente recurso jurisdicional.

Custas pela Recorrente.

Lisboa, 24 de Agosto de 2011. — *Francisco Rothes* (relator) — *Madeira dos Santos — Políbio Henriques.*

([1]) As partes entre aspas e com um tipo de letra diferente, aqui como adiante, constituem transcrições.

([2]) É certo que no art. 123.º, n.º 1, do CPTA («As providências cautelares caducam»), contrariamente ao que sucede no n.º 1 do art. 387.º do CPC («O procedimento cautelar extingue-se e, quando decretada, a providência caduca»), não se alude à extinção do procedimento cautelar, mas apenas à caducidade da providência. A nosso ver, não pode retirar-se dessa diferença de redacções qualquer argumento no sentido de que o processo cautelar regulado pelo CPTA não haja de se extinguir nos casos em que, verificadas as circunstâncias previstas no n.º 1 do art. 123.º do CPTA, a providência não tenha ainda sido decretada. Essa diferença justifica-se porque no CPTA o legislador terá entendido que não era exigível referência expressa à extinção do processo para as situações em que a providência não tinha sido ainda decretada porque essa extinção resulta já das regras gerais da extinção da instância por inutilidade superveniente.

([3]) Diz o art. 257.º, n.ºs 1 e 2 do CPPT:

«1 - A anulação da venda só poderá ser requerida dentro dos prazos seguintes:

a) De 90 dias, no caso de a anulação se fundar na existência de algum ónus real que não tenha sido tomado em consideração e não haja caducado ou em erro sobre o objecto transmitido ou sobre as qualidades por falta de conformidade com o que foi anunciado;

b) De 30 dias, quando for invocado fundamento de oposição à execução que o executado não tenha podido apresentar no prazo da alínea a) do n.º 1 do artigo 203º;

c) De 15 dias, nos restantes casos previstos no Código de Processo Civil.

2 - O prazo contar-se-á da data da venda ou da que o requerente tome conhecimento do facto que servir de fundamento à anulação, competindo-lhe provar a data desse conhecimento, ou do trânsito em julgado da acção referida no n.º 3.

3 - Se o motivo da anulação da venda couber nos fundamentos da oposição à execução, a anulação depende do reconhecimento do respectivo direito nos termos do presente Código, suspendendo-se o prazo referido na alínea c) do n.º 1 no período entre a acção e a decisão.

4 - A anulação da venda não prejudica os direitos que possam assistir ao adquirente em virtude da aplicação das normas sobre enriquecimento sem causa».

([4]) Caducidade que pode e deve ser oficiosamente conhecida e declarada pelo tribunal (cfr. n.º 3 do art. 123º do CPTA)

Acórdão de 31 de Agosto de 2011.

Assunto:

Petição inicial. Local de apresentação. Artigos 89.º-A da LGT e 146.º-B do CPPT.

Sumário:

I — O recurso judicial previsto no artigo 89.º-A, n.os 7 e 8 da Lei Geral Tributária constitui um meio processual sujeito à tramitação prevista no artigo 146.º-B do Código de Procedimento e de Processo Tributário, devendo, por isso, o respectivo requerimento inicial ser apresentado no tribunal tributário de 1.ª instância da área do domicílio fiscal dos recorrentes e não no serviço de finanças.

II — É extemporânea a petição de recurso que, entregue nos serviços de finanças, foi por estes remetida a tribunal onde deu entrada já depois de esgotado o prazo legal de 10 dias previsto para a sua interposição.

Processo: 737/11-30.
Recorrente: António José de Almeida Matos e Outra.
Recorrido: Fazenda Pública.
Relatora: Ex.ma Sr.ª Cons.ª Dr.ª Dulce Neto.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1. António José de Almeida Matos e esposa Maria da Conceição Sousa Oliveira Matos, com os demais sinais dos autos, recorrem para o Supremo Tribunal Administrativo da decisão do Tribunal Administrativo e Fiscal de Penafiel, proferida em 3 de Junho de 2011, de rejeição, por extemporaneidade, do recurso judicial que interpuseram, ao abrigo do disposto nos artigos 89.º-A, nºs 7 e 8 da Lei

Geral Tributária e 146.º-B do Código de Procedimento e de Processo Tributário, da decisão do Exm.º Senhor Director de Finanças do Porto que fixou o seu rendimento colectável, por métodos indirectos, para efeitos de IRS do ano de 2008, no montante de 53.177,87.

1.1. Terminaram a sua alegação enunciando as seguintes conclusões:

1. Os Recorrentes entregaram a petição inicial de recurso no Serviço de Finanças de Santo Tirso em 26/05/2011, dentro do prazo de 10 dias previsto no artigo 146°-B, n° 2, do CPPT.

2. Tal recurso foi dirigido ao órgão competente, o Tribunal Administrativo e Fiscal de Penafiel.

3. O Serviço de Finanças de Santo Tirso recebeu sem reparo tal recurso e remeteu-o ao Tribunal Administrativo e Fiscal de Penafiel.

4. No processo de impugnação judicial, que é a matriz de todos os processos tributários, a petição inicial pode ser apresentada quer no serviço de finanças quer no tribunal tributário competente.

5. De acordo com a alínea e) do n° 1 do artigo 10.° do CPPT, cabe aos serviços da administração tributária receber e enviar ao tribunal tributário competente as petições iniciais que neles sejam entregues.

6. Atendendo a que nem todas as comarcas apresentam tribunais tributários, por razões de comodidade e proximidade, é permitido ao contribuinte a entrega das petições nos serviços de finanças.

7. Nos termos do disposto no artigo 77.° do C.P.A, aplicável, no caso, por força da alínea d) do n° 2 do artigo 2° do CPPT, sempre deveria julgar-se válida a entrega pelos Recorrentes da petição de recurso no Serviço de Finanças de Santo Tirso.

8. Ainda que assim não se entenda, ocorreu erro na interpretação do disposto no n° 1 do artigo 146.°-B do CPTT.

9. Os Recorrentes pensaram poder entregar a petição inicial de recurso no referido serviço local, como sucede com a generalidade dos processos relacionados com matéria fiscal.

10. Ocorrendo erro desculpável dos Recorrentes na interpretação da referida norma, há lugar à aplicação analógica do disposto no artigo 34.°do CPA.

11. Na interpretação das normas processuais deve-se privilegiar aquela que melhor garanta a tutela efectiva do direito e concretização da justiça material.

12. Devem, pois, afastar-se as interpretações meramente formalistas que dificultam o exercício do direito fundamental à tutela jurisdicional efectiva.

13. Dado que o disposto no artigo 34.° do CPA contribui para a consagração do princípio antiformalista e pro actione e, apesar de inserido num código que regulamenta a actividade administrativa, nada na lei impede que o mesmo possa ao caso ser aplicado.

14. Considerando-se, por isso, atempada a apresentação do recurso pelos Recorrentes.

15. O despacho recorrido viola, pois, o disposto nos artigos 77.° e 34.° do CPA e 146.°-B do CPPT.

Termos em que, revogando a decisão recorrida e considerando-se que o recurso foi atempadamente apresentado, se fará JUSTIÇA.

1.2. A Fazenda Pública (Recorrida) não apresentou contra-alegações.

1.3. O Exmo. Procurador-Geral-Adjunto emitiu douto parecer no sentido de ser negado provimento ao recurso, por considerar, em síntese, que a decisão recorrida não merece censura.

1.4. Com dispensa dos vistos dos Exmºs Juízes Conselheiros Adjuntos, atenta a natureza urgente do processo, cumpre decidir em conferência.

2. Na sentença recorrida constam como provados os seguintes factos:

a). Os recorrentes foram notificados em 16/5/2011 de que foi apurado por métodos indirectos o conjunto de rendimentos líquidos relativamente ao IRS do ano de 2008, no montante de 53.177,87 € (fls. 44 e 55);

b). Os recorrentes remeteram a petição inicial do recurso ao Serviço de Finanças de Santo Tirso, por carta registada em 26/5/2011 (fls. 44 e 85);

c). Em 26/5/20011 os recorrentes remeteram ainda a petição inicial do recurso ao Serviço de Finanças de Santo Tirso, por fax (fls. 3 a 43);

d). A petição inicial do recurso deu entrada neste tribunal no dia 1/6/2011, remetida pelo Serviço de Finanças de Santo Tirso por ofício de 31/5/2011 (fls. 2).

3. A única questão em apreciação no presente recurso é a de saber se a decisão recorrida incorreu em erro de direito, por desacertada interpretação das normas contidas no artigo 146.°-B do CPPT e nos artigos 77.° e 34.° do CPA, ao julgar que o requerimento de interposição de recurso judicial apresentado no Serviço de Finanças dentro do prazo de 10 dias previsto no artigo 146.º-B do CPPT, e remetido por esse serviço ao Tribunal Tributário de 1ª Instância já depois de esgotado esse prazo legal, deve ser considerado como intempestivamente apresentado.

Na decisão recorrida, depois de se ter constatado que na data da entrada do requerimento de interposição do recurso no Tribunal (1/06/2011) se encontrava já excedido o prazo de 10 dias previsto no artigo 146.º-B do CPPT – que terminara em 26/05/2011 face à data da notificação aos recorrentes da decisão que lhes fixou por métodos indirectos o rendimento colectável (16/05/2011) – julgou-se que esse requerimento foram intempestivamente apresentado e que a tal não obstava o facto de ter sido apresentado

no serviço de finanças dentro do citado prazo legal, pois que a *«apresentação da petição inicial a uma entidade administrativa incompetente não vale como data da apresentação da petição inicial».*

Os Recorrentes insistem, porém, na tese da faculdade legal de apresentação deste meio processual no serviço de finanças, já que endereçado ao TAF de Penafiel e recebido no serviço de finanças sem qualquer reparo, invocando que no processo de impugnação judicial, que é a matriz de todos os processos tributários, a petição inicial pode ser apresentada quer no serviço de finanças quer no tribunal tributário competente, cabendo a esses serviços receber e enviar ao tribunal competente as petições que neles sejam entregues, em conformidade com o disposto na alínea e) do n.º 1 do artigo 10.° do CPPT. Por outro lado, sustentam que é válida a entrega da petição no serviço de finanças à luz do disposto no artigo 77.° do CPA, e, para o caso de assim não se entender, invocam a ocorrência de erro desculpável na interpretação do artigo 146.º-B do CPPT, na medida em que pensaram poder entregar essa petição no serviço local, como sucede com a generalidade dos processos tributários, solicitando, assim, a aplicação analógica do disposto no artigo 34.°do CPA, por se tratar de norma que garante a tutela efectiva do direito e a concretização da justiça material, contribuindo para a consagração do princípio antiformalista e *pro actione*.

Vejamos, então.

Não é objecto de controvérsia que o recurso em questão constitui um meio processual com expressa previsão no artigo 89.º-A, nºs 7 e 8 da LGT, sujeito à tramitação prevista no artigo 146.º-B do CPPT por expressa remissão do n.º 8 daquele artigo 89.º-A. E é inquestionável que o requerimento inicial desse recurso, ainda que dirigido ao *«Exm.º Senhor Juiz de Direito no Tribunal Administrativo e Fiscal de Penafiel»,* foi remetido, por fax expedido em 26/05/2011 e carta registada nesse mesmo dia, ao serviço de finanças da área do domicilio fiscal dos recorrentes, serviço que procedeu ao reenvio desse requerimento para o TAF de Penafiel em 31/05/2011, onde deu entrada no dia 1/06/2011, isto é, para além do prazo de 10 dias contado da data da notificação da decisão recorrida.

O artigo 146.º-B do CPPT dispõe do seguinte modo:

Artigo 146.º-B

Tramitação do recurso interposto pelo contribuinte

1 — O contribuinte que pretenda recorrer da decisão da administração tributária que determina o acesso directo à informação bancária que lhe diga respeito deve justificar sumariamente as razões da sua discordância em requerimento apresentado no tribunal tributário de 1.ª instância da área do seu domicílio fiscal.

2 — A petição referida no número anterior deve ser apresentada no prazo de 10 dias a contar da data em que foi notificado da decisão, independentemente da lei atribuir à mesma efeito suspensivo ou devolutivo.

3 — A petição referida no número anterior não obedece a formalidade especial, não tem de ser subscrita por advogado e deve ser acompanhada dos respectivos elementos de prova (...)

4 — O director-geral dos Impostos ou o director-geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo são notificados para, querendo, deduzirem oposição (...)

5 — As regras dos números precedentes aplicam-se, com as necessárias adaptações, ao recurso previsto no artigo 89.º-A da Lei Geral Tributária.

Donde resulta, claramente, que se trata de um processo com uma tramitação específica, diferente da tramitação do processo de impugnação judicial, cuja petição inicial reveste a forma de simples requerimento onde se devem justificar sumariamente as razões da discordância com o acto recorrido, que não tem que ser subscrito por advogado mas que está sujeito a algumas regras sob pena de rejeição. E uma dessas regras é a de que a petição inicial seja apresentada no Tribunal Tributário de 1ª Instância da área do domicílio fiscal dos recorrentes, como decorre à evidência do disposto no n.º 1 do citado preceito legal. O que se compreende, dada a natureza urgente do processo (n.º 7 do artigo 89.º-A da LGT), assim se visando impedir a demora na remessa da petição de recurso ao tribunal caso ela pudesse ser apresentada nos serviços periféricos locais.

Sendo assim, por se tratar de um processo especial e urgente, que tem regras próprias de tramitação, não se podem aplicar as disposições do processo de impugnação judicial, previstas nos artigos 102.º e seguintes do CPPT, nomeadamente as regras constantes do artigo 103º, segundo as quais *«a petição é apresentada no tribunal tributário competente ou no serviço periférico local onde haja sido ou deva legalmente considerar-se praticado o acto»* (n.º 1), *«no caso de a petição ser apresentada em serviço periférico local, este procederá ao seu envio ao tribunal tributário competente no prazo de cinco dias após o pagamento da taxa de justiça inicial»* (n.º 3) e *«a petição inicial pode ser remetida a qualquer das entidades referidas no n.º 1 pelo correio, sob registo, valendo, nesse caso, como data do acto processual a da efectivação do respectivo registo postal»* (n.º 6).

Esta é, aliás, a posição firmada pela jurisprudência deste Supremo Tribunal, como se pode ver pela leitura dos acórdãos proferidos em 25/05/2005, em 20/12/2006, em 12/07/2007 e em 16/01/2008, nos processos nºs 0310/05, 0473/06, 0525/07 e 01/08, respectivamente, e que ora se reitera.

Por outro lado, não assiste razão aos Recorrentes quando defendem a aplicabilidade da norma constante do artigo 77.º do CPA, pois que se trata de norma de aplicação supletiva, que só pode ser chamada perante casos omissos (artigo 2.º do CPPT), e que, por isso, não é aplicável a este processo judicial tributário com tramitação própria e específica sobre o local de apresentação da respectiva petição inicial.

Como se deixou explicado nos acórdãos acima citados, designadamente naquele que foi proferido no recurso n.º 01/08, o artigo 146.º-B do CPPT *«patenteia que não estamos perante caso omisso, ao impor que a petição de recurso "da decisão da administração tributária que determina o acesso directo à informação bancária que lhe diga respeito" seja formalizada "em requerimento apresentado no tribunal tributário de 1ª instância da área do seu domicílio fiscal". Ao assim estabelecer o legislador afastou-se do regime que consagrou para o processo de impugnação judicial, cuja petição tanto pode ser apresentada «no tribunal tributário competente» como «no serviço periférico local onde haja sido ou deva legalmente considerar-se praticado o acto» (cfr. o artigo 103º nº 2 do CPPT).*

Entre as razões para esta diferenciação avulta a natureza de urgente que o mesmo legislador atribui a estes recursos -vd. o artigo 146º-D do mesmo diploma. A urgência implica, naturalmente, a aceleração dos trâmites do processo, com redução dos prazos para os actos a praticar pelas partes, pela secretaria, pelo Ministério Público e pelo juiz, e a tramitação em férias. Mas também aconselha que se adoptem todas as práticas que possam contribuir para apressar, não só a marcha do processo, como a própria introdução em juízo.

Daí que o artigo 146º-B do CPPT determine várias medidas tendentes a evitar delongas: a petição é, logo, apresentada no tribunal, em dez dias a partir da notificação da decisão recorrida, sem exigência de formalidade especial, sem necessidade de ser subscrita por advogado, devendo a prova, que só pode ser documental, acompanhá-la, e a oposição é oferecida em dez dias com os elementos de prova.

Ao que se sucede a tramitação em férias, e com prazos reduzidos. (...)

De resto, o regime a que o recorrente apela e está consagrado no artigo 77º do CPA integra-se no capítulo respeitante à «marcha do procedimento» (administrativo), não tratando do lugar de apresentação de petições dirigidas aos tribunais, mas daquele em que devem entregar-se os requerimentos dirigidos aos órgãos da Administração.

Acresce que a regra geral contida no seu nº 1 não deixa de ser a da apresentação «nos serviços dos órgãos aos quais são dirigidos», regulando os nºs 2 e 3 as situações em que se trate de órgãos centrais com (nº 2) ou sem «serviços locais desconcentrados» na área de residência do requerente (nº 3). Conceitos estes – os de "órgãos centrais" e de "serviços locais desconcentrados" – que não têm aplicação aos órgãos jurisdicionais.».

Por outro lado, atenta a natureza do meio processual em causa, que deve ser considerado uma acção administrativa especial (cfr. Jorge de Sousa, CPPT anotado e comentado, a fls. 1071), ainda que estivéssemos perante um caso omisso, sempre se imporia a aplicação subsidiária do CPTA e não do CPA, sendo que, nos termos do artigo 78.º CPTA, a instância se constitui com a propositura da acção e esta só se considera proposta com a recepção da petição inicial na secretaria do tribunal ao qual é dirigida ou com a remessa da mesma, nos termos em que esta é admitida na lei processual civil.»

Por último, sustentam os Recorrentes que se tratou de um erro desculpável e que, por isso, se deve aplicar o disposto no artigo 34.º do CPA e, consequentemente, considerar que o recurso deu entrada na data da sua apresentação no serviço de finanças; o que significaria considerar que o recurso foi atempadamente interposto.

Também aqui carecem de razão.

A clareza do preceito que impõe a apresentação do requerimento no tribunal competente, e não em qualquer serviço da administração, afasta, desde logo, a desculpabilidade do erro. Por outro lado, como se deixou dito no acórdão proferido no processo n.º 0473/06, o Código do Procedimento Administrativo *«aplica-se ao processamento dos processos ou petições que corram nos serviços da Administração e, consequentemente, o disposto no citado normativo — que se destina a regulamentar as situações em que a petição é, por erro, apresentada num órgão administrativo incompetente para a sua apreciação – não tem aplicação in casu, pois que o que ora ocorreu foi que a petição foi apresentada num serviço administrativo quando devia ter sido apresentada no Tribunal. Sendo assim, e sendo diferentes e incomparáveis a situação retratada nos autos e aquela que se encontra regulamentada no art.º 34.º do CPA não é possível a aplicação subsidiária deste ao processamento do presente processo»*.

O que se acaba de dizer não contraria os princípios *pro actione* e do acesso ao direito, com consagração no artigo 20.º n. 1 da Constituição, pois que o facto de a lei processual dever ser interpretada no sentido de promover a emissão de pronúncia sobre o mérito das pretensões formuladas não implica a dispensa de os interessados as dirigirem, em tempo, a quem a lei designa como competente para a sua apreciação.

Nesta conformidade, não merece reparo a decisão recorrida, improcedendo todas as conclusões da alegação do recurso.

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

Custas pelos Recorrentes.

Lisboa, 31 de Agosto de 2011. — *Dulce Neto* (relatora) — *Pais Borges* — *Jorge de Sousa.*

Acórdão de 31 de Agosto de 2011.

Assunto:

Arresto. Bens a apreender. Indicação complementar de bens.

Sumário:

I — Apesar de a lei impor, no procedimento cautelar de arresto, a indicação, logo no requerimento inicial, dos concretos bens a apreender, tal não impedirá, mesmo após ter sido decretado o arresto por sentença transitada em julgado, a indicação de outros bens no caso de se constatar a falta ou insuficiência dos anteriormente designados, não sendo legítimo invocar o princípio do esgotamento do poder jurisdicional para impedir o conhecimento do requerimento de indicação complementar de bens a arrestar.

Processo n.º 765/11-30.
Recorrente: Fazenda Pública.
Recorrido: Newtime, Empresa de Trabalho Temporário, S.A.
Relatora: Ex.ma Sr.ª Cons.ª Dr.ª Dulce Neto.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1. A FAZENDA PÚBLICA recorre para o Supremo Tribunal Administrativo da decisão do Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra, proferida em 5 de Julho de 2011, a fls. 611, de indeferimento do pedido de arresto complementar de bens formulado na providência cautelar de arresto instaurado contra a sociedade NEWTIME, EMPRESA DE TRABALHO TEMPORÁRIO, S.A., indeferimento alicerçado no facto de o pedido ter sido formulado após ter sido decretado o arresto dos bens indicados na petição inicial e se encontrar, assim, extinto o poder jurisdicional do juiz.

1.1. Terminou a alegação de recurso enunciando as seguintes conclusões:

A- Os requisitos estabelecidos no artigo 136.º, n.º 1 do CPPT foram considerados preenchidos pelo Tribunal a quo, que decretou o arresto de bens do devedor para garantir créditos da Fazenda Pública de valor muito elevado, em risco de cobrança;

B- Na execução do arresto verificou-se, no entanto, ser manifestamente insuficiente a garantia constituída, pelo que a Fazenda Pública, com informações mais seguras, veio propor novos créditos para assegurar a garantia aqui em causa.

C- O tribunal considerou, no despacho aqui em causa, precludido o direito da Fazenda Pública de pedir o arresto de novos bens para assegurar a garantia dos seus créditos por já se ter pronunciado em sentença anterior.

D- Salvo o devido respeito, não nos podemos conformar com a decisão, e daí o presente recurso, pois o que está aqui em causa é a garantia de créditos da AT de montante muito elevado, com os riscos de incumprimento já estabelecidos, cuja garantia, se não for assegurada imediatamente, será, com toda a probabilidade, impossível de concretizar no futuro.

E- E, sendo a garantia dos créditos o cerne da questão, e aplicando-se ao arresto o regime da penhora, é perfeitamente admissível uma segunda tentativa de assegurar a garantia aqui em causa, através do arresto de novos bens, conforme a doutrina e a jurisprudência já estabeleceram por várias vezes, conforme se demonstrou.

F- E, na nossa opinião, também ficou demonstrado que caso se aceite a posição adoptada pelo Tribunal a quo, deixando como única hipótese à AT para prosseguir o fim em vista a interposição de um novo arresto, se põe, com toda a verosimilhança, a possibilidade de se dar como verificada a

excepção dilatória de caso julgado, o que tornaria impossível a constituição de qualquer garantia da divida muito avultada aqui em causa.

G- Em suma: em sede de arresto não é legítimo invocar o princípio da preclusão para impedir indicações de arresto de outros bens, depois de constatar a falta ou insuficiência dos anteriormente indicados, aplicando-se, como manda a lei, as disposições da penhora, onde está perfeitamente estabelecida a possibilidade de penhoras subsequentes por insuficiência da primeira.

Nestes termos, em face da motivação e das conclusões atrás enunciadas, deve ser dado provimento ao presente recurso, assim se fazendo por VOSSAS EXCELÊNCIAS, serena, sã e objectiva, JUSTIÇA.

1.2. A Recorrida não apresentou contra-alegações.

1.3. O Exmo. Procurador-Geral-Adjunto emitiu douto parecer no sentido de ser concedido provimento ao recurso e *«revogado o despacho recorrido pelo qual não foi admitido o pedido de arresto complementar de bens, com base no disposto no art.º 684.º n.º 3 do CPC, sem prejuízo do mesmo dever ser apreciado face aos requisitos de que depende, não só os especificamente previstos no art.º 834.º n.º 3 alínea b) do CPC, como os referidos nas ditas normas do RCPIT.».*

1.4. Com dispensa dos vistos dos Exmºs Juízes Conselheiros Adjuntos, atenta a natureza urgente do processo, cumpre decidir em conferência.

2. A decisão recorrida tem o seguinte teor:

«Requerimento a fls. 429 apresentado pela ERFP: Pretende a ERFP que seja decretado o arresto complementar de créditos da requerida, com vista a salvaguardar os interesses da Fazenda Pública ainda em sério risco.

Nos termos do n.º 1 do artigo 666º do CPC ex vi artigo 2º do CPTT, "Proferida a sentença, fica imediatamente esgotado o poder jurisdicional do juiz quanto à matéria da causa".

Compulsados os autos, constata-se que, em 4 de Maio de 2011, foi proferida sentença, a qual se encontra a fls. 413.

Vale isto por dizer que o poder jurisdicional se extinguiu logo que a decisão foi exarada no processo, pelo que não poderá ser apreciado o requerimento supra identificado.

Desentranhe e devolva ao ERFP o requerimento apresentado a fls. 429 e documentação com o mesmo junto, ficando cópia nos autos.».

3. A única questão em apreciação no presente recurso é a de saber se a decisão recorrida incorreu em erro ao julgar que depois de proferida sentença a decretar o arresto, o requerente desse procedimento cautelar não pode indicar outros bens para serem arrestados, por se encontrar esgotado o poder jurisdicional do juiz quanto à matéria da causa, estando, assim, inviabilizado o conhecimento dessa pretensão complementar de arresto.

Segundo o disposto no n.º 1 do artigo 136.º do CPPT, *«O representante da Fazenda Pública pode requerer arresto de bens do devedor de tributos ou do responsável solidário ou subsidiário quando ocorram, simultaneamente, as circunstâncias seguintes: a) Haver fundado receio da diminuição de garantia de cobrança de créditos tributáveis; b) O tributo estar liquidado ou em fase de liquidação.»*. E segundo o seu n.º 4, *«O representante da Fazenda Pública alegará os factos que demonstrem o tributo ou a sua provável existência e os fundamentos do receio de diminuição de garantias de cobrança de créditos tributários, relacionando, também, os bens que devem ser arrestados, com as menções necessárias ao arresto.»*.

Por outro lado, sabido que segundo o disposto no artigo 139.º do CPPT *«ao regime do arresto se aplica o disposto no Código de Processo Civil»*, convirá recordar que por força do preceituado no artigo 406.º, n.º 2, do CPC, «*o arresto consiste na apreensão judicial de bens, à qual são aplicáveis as disposições relativas à penhora, em tudo quanto não contrariar o preceituado nesta secção»* e que o artigo 834.º, n.º 3, alínea b), do CPC dispõe que a penhora pode ser reforçada ou substituída quando seja ou se torne manifesta a insuficiência dos bens penhorados.

Por fim, o artigo 622.º, n.º 2, do Código Civil dispõe que «*ao arresto são extensivos, na parte aplicável, os demais efeitos da penhora».*

Da conjugação destas normas resulta, pois, de forma inequívoca, que embora a lei imponha, logo no requerimento inicial, a indicação dos bens concretos a apreender no procedimento cautelar de arresto (art.º 136.º, n.º 4, do CPPT e análogo art.º 407.º, n.º 1, do CPC), essa apreensão está sujeita ao regime processual da penhora, aplicando-se ao arresto, com as devidas adaptações, as disposições referentes à penhorabilidade dos bens, à sua nomeação e aos procedimentos de apreensão.

Neste contexto legal, e sabido que por força do disposto no n.º 3 do artigo 834.º do CPC a penhora pode ser reforçada ou substituída, designadamente quando seja ou se torne manifesta a insuficiência dos bens penhorados, somos levados a concluir que também ao requerente do arresto será permitida a indicação de outros bens quando se verifique a aludida situação de insuficiência dos bens arrestados, pois que tal normativo não é contrariado por qualquer preceito do CPC ou do CPPT disciplinador deste processo cautelar, nem descortinamos razões para afastar a sua aplicação. Tal como na situação em que se venha a verificar que o arresto foi requerido em mais bens do que os suficientes para a segurança do

crédito, em que o tribunal deve reduzir a garantia aos justos limites, em conformidade com o disposto no n.º 2 do artigo 408.º do CPC, também naquele outro caso deve determinar, a pedido do requerente, que a diligência se concretize sobre mais bens que para o efeito indique em requerimento complementar.

É perfeitamente natural que o requerente tenha julgado adequados e ajustados certos bens para assegurar o seu crédito, e se venha a verificar, no momento da apreensão, que o seu valor excede ou é insuficiente para tal fim, tornando-se necessário corrigir o inicialmente solicitado. Impedir essa correcção, nomeadamente através da indicação complementar de bens suficientes para a garantia do crédito quando se venha a verificar que os inicialmente indicados são manifestamente insuficientes, representaria não só uma vantagem despropositada para o devedor, como poria em causa um dos requisitos fundamentais da figura, o chamado *periculum in mora*, cujo efeito perverso para a ordem jurídica se pretende evitar e que está na génese do instituto do arresto.

Note-se que o instituto do arresto visa travar um processo de diminuição de garantias desenvolvido pelo devedor com vista ao cumprimento das suas obrigações, enquanto o credor pretende ver satisfeitos os créditos a que tem direito, razão por que, na impossibilidade de se recorrer aos procedimentos normais devido à urgência da situação, a lei permite que os tribunais exerçam uma tutela provisória, através de uma apreensão judicial de bens, de natureza urgente, de forma a assegurar que a solução que vier a ser alcançada através das vias normais de resolução do litígio não perca utilidade. Ora, sabido que na interpretação da lei há que tentar conciliar o sentido que melhor corresponda ao fim para que a lei foi criada, não seria lógico nem racional uma interpretação da lei no sentido de que o poder conferido ao requerente de indicar bens suficientes para a garantia do seu crédito ficava imediatamente esgotado com a nomeação feita no requerimento inicial, sem hipóteses de qualquer correcção posterior, designadamente através do arresto de novos bens, quando se venha a verificar que aqueles que foram indicados já não existem ou são manifestamente insuficientes para assegurar a garantia patrimonial do seu crédito.

Deste modo, somos levados a concluir que a imposição legal de indicação dos bens a apreender logo no requerimento inicial constitui um mero corolário da natureza urgente desta providência cautelar, visando, além do mais, impedir a admissão de pedidos genéricos e infundados de apreensão de bens, evitando a instauração massiva de pedidos de arresto sem que os credores tenham procedido à prévia e necessária indagação sobre a existência de bens pelo devedor, situação que conduziria a uma actividade processual inútil e/ou à entrega ao tribunal de uma morosa tarefa de pesquisa de bens. E, assim sendo, essa imposição legal não preclude o direito de o requerente indicar outros bens para apreensão caso se venha a constatar a falta ou a insuficiência dos anteriormente relacionados, sob pena de se frustrar por completo a finalidade desta providência cautelar.

Esta é, também, a posição sufragada por ANTÓNIO ABRANTES GERALDES([1]), segundo o qual, *«Apesar de recair sobre o requerente o ónus de identificar, logo no requerimento inicial, os bens a arrestar, não é legítimo invocar o princípio da preclusão para impedir indicações complementares quanto à identificação dos bens ou à sua localização ou mesmo quanto ao arresto de outros bens, depois de constatar a falta ou insuficiência dos anteriores referenciados. Tal como sucede relativamente à penhora, em que a apresentação de um requerimento não impede a posterior indicação de outros bens, também no arresto, que segue de perto o regime daquela (art. 406.º, n.º 2) deve ser consentida uma larga margem de liberdade no que concerne à correcção da identificação, à alteração dos bens, à retirada de alguns ou ao aditamento de outros».*

No mesmo sentido se tem pronunciado a jurisprudência conhecida sobre a matéria, como se pode ver pela leitura dos acórdãos do Tribunal da Relação de Lisboa, proferidos em 24/02/2011, 4/03/2010 e 8/07/2004, nos Processos n.º 5737/09.6TVLSB, n.º 5071/03.5TBOER e n.º 1572/2004, respectivamente, e os acórdãos do Tribunal da Relação do Porto proferidos em 14/12/2006, 9/05/2005, 8/04/1997 e 5/12/1989, nos Processos n.º 0631475, n.º 0552208, n.º 9720304 e n.º 841, respectivamente.

Como se deixou dito no acórdão da Relação de Lisboa proferido no Proc. n.º 1572/2004 *«A obrigatória indicação dos bens a apreender no requerimento de arresto tem apenas por razão de ser o princípio dispositivo, deixando às partes a iniciativa da indicação dos bens que em seu entender servem o desiderato proposto com o pedido de arresto, bem como de celeridade processual, uma vez que, doutro modo, teria de ser o tribunal a indagar quais os bens a apreender o que se tornaria certamente mais moroso, não sendo, aliás, vocação deste órgão de soberania. Numa situação como a de arresto não é naturalmente configurável como adequado deixar ao devedor a faculdade de indicar os bens a arrestar, como está bem de ver. Daí que caiba ao requerente da providência a indicação dos bens a arrestar... Nesta linha de pensamento, o pedido relevante é o da apreensão de bens, não necessariamente apenas e só os indicados no requerimento inicial pelo credor, mas os que se mostrem suficientes para assegurar o valor do crédito em causa… Por outro lado, importa ter presente que não é facilmente determinável o valor dos bens que se indicam como bens a apreender, ao menos em certos casos. Por isso, bem pode acontecer que se julgue adequado certos bens para assegurar o crédito, e se venha a verificar, no momento da apreensão, que o seu valor excede ou é insuficiente para tal fim, sendo, por isso, necessário corrigir o inicialmente solicitado…»*

Nesta conformidade, conclui-se que é admissível uma segunda e complementar nomeação de bens a arrestar, no mesmo processo em que foi deferido o pedido de arresto de bens do devedor, caso a apreensão dos inicialmente indicados se frustre ou venha a revelar-se manifestamente insuficiente, pois não se tem por esgotado o poder jurisdicional do Juiz quanto a essa matéria.

4. Pelo exposto, acordam, em conferência, os juízes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em conceder provimento ao recurso e revogar a decisão recorrida, baixando os autos à 1ª instância para que aí seja apreciado o requerimento de arresto complementar de bens.

Sem custas.

Lisboa, 31 de Agosto de 2011. — *Dulce Neto* (relatora) — *Pais Borges* — *Jorge de Sousa*.

([1]) In "Reforma do Processo Civil", vol. IV, págs. 205/206.

Acórdão de 7 de Setembro de 2011.

Assunto:

Nulidade da sentença, por omissão de pronúncia. Ordem do conhecimento dos vícios imputados ao acto tributário.

Sumário:

I — Há omissão de pronúncia quando o tribunal deixa de apreciar e decidir uma questão que haja sido chamado a resolver, a menos que o seu conhecimento tenha ficado prejudicado em face da solução dada ao litígio.

II — Por força do disposto no n.º 2 do artigo 124º do CPPT deve conhecer-se, em primeiro lugar, dos vícios de violação de lei stricto sensu (salvo nos casos em que não possa apreender-se o conteúdo do acto, nomeadamente no caso de falta de fundamentação), assim se assegurando uma tutela mais eficaz dos direitos do contribuinte.

Processo n.º 23/11-30.
Recorrente: Ministério Público.
Recorrido: José Francisco Silva Martinho e Fazenda Pública.
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. Casimiro Gonçalves.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

RELATÓRIO

1.1. O Magistrado do Ministério Público junto do Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra interpõe recurso da sentença que julgou parcialmente procedente a impugnação judicial deduzida por José Francisco Silva Martinho contra o indeferimento da reclamação graciosa apresentada contra a liquidação adicional de IRS, referente ao ano de 1996.

1.2. O recorrente termina as alegações formulando as conclusões seguintes:

I – O Ministério Público recorre da aliás douta sentença proferida na data de 28.09.2010, de fls. 127 a 137 dos autos, e mediante a qual a Mma. Juiz *a quo* julgou parcialmente procedente a impugnação judicial apresentada por José Francisco Silva Martinho relativamente ao acto de indeferimento de reclamação graciosa que antes o mesmo apresentara da liquidação adicional de IRS, referente ao ano de 1996, e da liquidação de juros compensatórios.

II – Na sentença foi julgado procedente o vício de falta de fundamentação, que fora invocado pelo Impugnante, e no segmento da mesma relativo à apreciação do pedido de pagamento, ao Impugnante, de juros indemnizatórios foi o mesmo julgado improcedente, por se ter entendido que os mesmos não são devidos quando a anulação das liquidações se funda em vício de falta de fundamentação, como era o caso.

III – Porém, a sentença é nula na parte em que omitiu a devida pronúncia sobre uma outra das questões invocadas na petição da acção, pelo Impugnante, o vício de violação de lei, um dos fundamentos da impugnação judicial, de acordo com o disposto no artigo 99º, alínea a), do CPPT, que o mesmo igualmente imputava ao acto tributário de liquidação do imposto e dos juros compensatórios.

IV – Com efeito, a Mma. Juiz *a quo* estava obrigada a pronunciar-se sobre tal questão, para mais tratando-se de um vício de fundo, o que significa que até se lhe impunha o seu conhecimento prioritário face ao disposto no artigo 124º, n.º 1 e 2, alínea a), do CPPT, por ser ele que, a verificar-se, determina uma mais estável e eficaz tutela dos interesses do Impugnante.

V – E tal apreciação não é despicienda na medida em que a verificar-se tal vício, sempre será diferente a decisão a tomar quanto ao pedido de pagamento de juros indemnizatórios, que fora formulado pelo Impugnante, e que foi justamente julgado improcedente por se ter entendido não serem eles devidos quando a anulação da liquidação se funda em mero vício de falta de fundamentação.

VI – A decisão recorrida infringiu pois as disposições dos artigos 124º, n.º 1 e 2, alínea a), e 125º, ambos do CPPT, e ainda as normas dos artigos 660º, n.º 2, e 668º, n.º 1, alínea d), ambos do CPC, traduzindo nulidade de sentença, por omissão de pronúncia.

VII – Assim sendo, deve ser julgado procedente o presente recurso, por se verificar a invocada nulidade da sentença, e, em consequência, determinado que os autos voltem à primeira instância para reforma da mesma na parte referida, de acordo com o disposto no artigo 731º, n.º 2, do CPC.

1.3. Não foram apresentadas contra-alegações.

1.4. A Mma. Juíza do Tribunal "a quo" proferiu despacho (fls. 159 e 160) sustentando que inexiste a invocada nulidade da sentença.

1.5. Sendo recorrente, o MP não emitiu Parecer.

1.6. Corridos os vistos legais, cabe decidir.

FUNDAMENTOS

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

A) O Impugnante é trabalhador da empresa EPOS – Empresa Portuguesa de Obras Subterrâneas, Lda., desde 01/07/1991, exercendo no ano de 1996, as funções de Técnico de Gestão Administrativa – cfr. artigo 1º da petição inicial, a fls. 2;

B) Na sequência de acção de inspecção efectuada à EPOS – Empresa Portuguesa de Obras Subterrâneas, Lda., os Serviços de Inspecção Tributária da 1ª Direcção de Finanças de Lisboa alteraram a declaração anual de IRS, do Impugnante, referente ao exercício de 1996, do montante declarado de 4.004.021$00 para o montante corrigido de 6.158.911$00 porque: "…*verificou-se que a EPOS procedia ao pagamento a diversos trabalhadores de determinadas importâncias a título de «Ajudas de Custo» e «Subsídios de Alimentação*».

Contudo, apurou-se que tais valores eram na realidade complementos de vencimento enquadráveis na categoria A, nos termos do n.º 2 do art. 2º do CIRS, porque em todos os locais foram criados refeitórios, dormitórios e pagos os custos para a manutenção dos mesmos (compra de comida, bebidas, lençóis, camas, higiene e limpeza), como também o aluguer de apartamentos, sua manutenção e pagamento de refeições a pessoal mais especializado.

Nestes termos, em face dos dados disponíveis neste serviço, constatou-se que o sujeito passivo José Francisco Silva Martinho, NIF ……, omitiu aos rendimentos declarados dos anos de 1996..., os valores de 2.154.890$00…" – cfr. relatório de fls. 34 a 37, especialmente informação de fls. 36;

C) Em 31/07/2001, o Chefe de Divisão, por Delegação do Director de Finanças emitiu despacho de alteração dos valores declarados pelo Impugnante, em sede de IRS, referente ao ano de 1996, no montante de 4.004.021$00 para 6.158.911$00 – cfr. fls. 33 a 37;

D) Em resultado da correcção, referida em B e C, foi efectuada a liquidação adicional de IRS n.º 5323802819, de 08/11/2001, relativa ao ano de 1996, em nome do Impugnante, no valor a pagar de 910.141$00 (€ 4.539,76), com data limite de pagamento: 26/12/2001 – cfr. fls. 47;

E) Em 07/01/2002, o Impugnante apresentou reclamação graciosa contra a liquidação adicional referida em D – cfr. carimbo, a fls. 2 e fls. 2 a 45 do processo administrativo tributário apenso;

F) Em 05/02/2002, o Impugnante foi notificado por carta registada com aviso de recepção do despacho de indeferimento da reclamação graciosa, referida em E – cfr. fls. 61 e 62 do processo administrativo tributário apenso;

G) Em 19/02/2002, foram apresentados os presentes autos de impugnação – cfr. carimbo, a fls. 2;

H) O Impugnante juntou aos autos boletins de itinerários relativos aos meses de Janeiro a Dezembro de 1996, emitidos pela EPOS, em nome do Impugnante, com indicação dos dias, local de deslocação: Madeira, Costa do Estoril; natureza do serviço: serviços administrativos; montante de ajuda custo/dia e horas partida e chegada cujo teor integral dou aqui por reproduzido – cfr. fls. 48 a 71;

I) O Impugnante efectuou o pagamento da liquidação referida em D – cfr. fls. 102.

3.1. Considerando que está em causa uma liquidação adicional de IRS (relativa a rendimentos de 1996) a que a AT procedeu por ter considerado como rendimentos tributáveis quantias pagas a título de ajudas de custo, e enunciando como questões a decidir as que se prendem com a legalidade dessa liquidação adicional, com a legalidade da liquidação de juros compensatórios e com a legalidade do pedido de juros indemnizatórios pretendidos pelo impugnante, a sentença recorrida:

- julgou procedente a impugnação, anulando a liquidação adicional do imposto, bem como a liquidação dos juros compensatórios com ela liquidados (nº 8 do art. 35º da LGT), dado que a AT,

titular do ónus da prova, não alegou factos concretos susceptíveis de demonstrar que as importâncias recebidas pelo impugnante constituem remuneração do trabalho e que integram os rendimentos do trabalho dependente, tributáveis na Categoria A, nos termos do art. 2º do CIRS.

- julgou-a improcedente na parte respeitante ao pedido de pagamento de juros indemnizatórios, por adesão à jurisprudência do STA no sentido de não serem devidos juros indemnizatórios quando as liquidações são anuladas por vício de falta de fundamentação, como no caso presente sucede.

3.2. Discordando do assim decidido, o MP recorre, alegando que a sentença é nula por ter omitido pronúncia sobre uma outra das questões invocadas pelo impugnante (o também alegado vício de violação de lei imputado à liquidação), sendo que o Tribunal *a quo* estava obrigada a pronunciar-se sobre tal questão, para mais tratando-se de um vício de fundo, o que significa que até se lhe impunha o seu conhecimento prioritário face ao disposto no art. 124º, nºs. 1 e 2, alínea a), do CPPT, por ser ele que, a verificar-se, determina uma mais estável e eficaz tutela dos interesses do Impugnante e sendo que tal apreciação não é despicienda na medida em que a verificar-se tal vício, sempre será diferente a decisão a tomar quanto ao pedido de pagamento de juros indemnizatórios, também formulado pelo impugnante e que foi julgado improcedente por se ter entendido não serem eles devidos quando a anulação da liquidação se funda em mero vício de falta de fundamentação.

A questão a apreciar no presente recurso é, assim, a de saber se a sentença enferma da alegada nulidade por omissão de pronúncia.

Vejamos.

4.1. Prevista no art. 125º do CPPT e na alínea d) do n.º 1 do art. 668º do CPC, a nulidade da sentença por omissão de pronúncia está directamente relacionada com o comando constante do n.º 2 do art. 660º deste último diploma: o juiz deve resolver todas as questões que as partes tenham submetido à sua apreciação, exceptuadas aquelas cuja decisão esteja prejudicada pela solução dada a outras, sendo que o conceito de «questões» não se confunde com o de «argumentos» ou «razões» aduzidos pelas partes em prol da pretendida procedência das questões a apreciar («*Para se estar perante uma questão é necessário que haja a formulação do pedido de decisão relativo a matéria de facto ou de direito sobre uma concreta situação de facto ou jurídica sobre que existem divergências, formulado com base em alegadas razões de facto ou de direito.*» cfr. Jorge Lopes de Sousa, Código de Procedimento e de Processo Tributário, Anotado e Comentado, volume I, 5ª ed., Lisboa, Áreas Editora, 2007, p. 913 - anotação 10 ao art. 125º). Ou seja, o juiz deve, sob pena de nulidade da sentença (por omissão de pronúncia), conhecer de todos os pedidos deduzidos, todas as causas de pedir e excepções invocadas e todas as excepções de que oficiosamente lhe cabe conhecer e cujo conhecimento não esteja prejudicado pelo anterior conhecimento de outra questão (e sem prejuízo de a lei impor ou permitir o conhecimento oficioso de outras - n.º 2 do art. 660º do CPC), mas já não constituindo nulidade a omissão de considerar linhas de fundamentação jurídica, diferentes das da sentença, que as partes hajam invocado (cfr. Lebre de Freitas, Montalvão Machado e Rui Pinto, Código de Processo Civil Anotado, Vol. 2º, Coimbra Editora, 2001, pag. 670).

No caso, o impugnante alegara na petição inicial, quer a errónea qualificação e quantificação dos rendimentos sujeitos a imposto, quer a falta de fundamentação, quer, ainda, a violação dos princípios da igualdade, da proporcionalidade, da justiça, da imparcialidade, da boa fé, do inquisitório e da participação.

E posteriormente (requerimento de fls. 97 e sgts.) ampliou o pedido formulando, ao abrigo do disposto no n.º 4 do art. 61º do CPPT, pedido de juros indemnizatórios.

O impugnante fez, pois, assentar o pedido de anulação da liquidação de IRS (e dos respectivos juros compensatórios) em várias causas de pedir que erigiu como fundamentos da impugnação, nomeadamente, vício de violação de lei (por errónea qualificação e quantificação dos rendimentos sujeitos a tal imposto) para além do vício de falta de fundamentação do acto.

Por sua vez, a sentença,

- julgou procedente a impugnação (anulou a liquidação - de IRS e dos respectivos juros compensatórios - aqui em causa) por considerar que o acto tributário enferma de vício de forma (falta de fundamentação) uma vez que a AT, titular do ónus da prova, não alegou factos concretos susceptíveis de demonstrar que as importâncias recebidas pelo impugnante constituem remuneração do trabalho e que integram os rendimentos do trabalho dependente, tributáveis na Categoria A, nos termos do art. 2º do CIRS;

- julgou improcedente o pedido de juros indemnizatórios, por considerar que não são devidos juros indemnizatórios quando as liquidações são anuladas por vício de falta de fundamentação, como é o caso.

A sentença não se pronunciou, portanto, quanto à ilegalidade (resultante do alegado vício de violação de lei, por não sujeição a IRS dos rendimentos em causa) também imputada à liquidação pelo impugnante.

4.2. É certo que, como se referiu, não há omissão de pronúncia quando a sentença não se pronuncia sobre questões cuja decisão esteja prejudicada pela solução dada a outras (nº 2 do art. 660º do CPC): se o tribunal entender que o conhecimento de uma questão está prejudicado e o declara expressamente,

poderá haver erro de julgamento, se for errado o entendimento em que se baseia esse não conhecimento, mas não nulidade por omissão de pronúncia.

No caso, não explicitando a sentença o eventual juízo de prejudicialidade da questão decidida (atinente ao invocado vício de forma) em relação às demais questões (nomeadamente à questão que se reporta ao assinalado vício de violação de lei - por errónea qualificação e quantificação dos rendimentos sujeitos - que o recorrente igualmente imputa à liquidação), então só implicitamente se poderia inferir tal prejudicialidade.

Porém, como salienta o Cons. Jorge de Sousa, a omissão de pronúncia verifica-se «*nos casos em que o tribunal, pura e simplesmente, não tome posição sobre qualquer questão sobre a qual devesse tomar posição, inclusivamente não decidindo explicitamente que não pode dela tomar conhecimento.*» E «*mesmo que entenda não dever conhecer de determinada questão, o tribunal deve indicar as razões por que não conhece dela, pois, tratando-se de uma questão suscitada, haverá omissão de pronúncia se nada disser sobre ela.*» (cfr. ob. cit. p. 912, bem como a numerosa jurisprudência do STA, ali referenciada).

Acresce que, como alega o recorrente, a sentença estava obrigada, nos termos do art. 124º do CPPT, a pronunciar-se expressa e prioritariamente sobre o invocado vício de violação de lei, pronúncia essa que nem sequer é despicienda na medida em que, a verificar-se tal vício, pode ser diferente a decisão quanto ao pedido de pagamento de juros indemnizatórios (também formulado pelo impugnante e que foi julgado improcedente por se ter entendido não serem eles devidos quando a anulação da liquidação se funda em mero vício de falta de fundamentação).

Com efeito, este art. 124º do CPPT determina o seguinte:

«1. Na sentença, o tribunal apreciará prioritariamente os vícios que conduzam à declaração de inexistência ou nulidade do acto impugnado e, depois, os vícios arguidos que conduzam à sua anulação.

2. Nos referidos grupos a apreciação dos vícios é feita pela ordem seguinte:

a) No primeiro grupo, o dos vícios cuja procedência determine, segundo o prudente critério do julgador, mais estável ou eficaz tutela dos interesses ofendidos.

b) No segundo grupo, a indicada pelo impugnante sempre que este estabeleça entre eles uma relação de subsidiariedade e não sejam arguidos outros vícios pelo Ministério Público ou, nos demais casos, a fixada na alínea anterior.»

Ora, como se viu, embora o impugnante tenha alegado na petição inicial da impugnação, vícios de violação de lei - erro quanto aos pressupostos de facto e de direito da tributação - e de forma – falta de fundamentação, a sentença conheceu apenas deste último vício, sem justificar a ordem e a razão de tal conhecimento e apesar de a eventual procedência do vício de violação de lei propiciar ao interessado tutela mais estável e eficaz, uma vez que, em geral, impede a renovação do acto. Sendo que, como também se referiu, tal apreciação não é despicienda na medida em que, a verificar-se aquela ilegalidade, poderá ser diferente a decisão quanto ao pedido de pagamento de juros indemnizatórios, julgado improcedente por a sentença ter entendido que os mesmos não são devidos quando a anulação da liquidação se funda em mero vício de falta de fundamentação [neste sentido, a jurisprudência desta Secção do STA tem acentuado que deve conhecer-se em primeiro lugar dos vícios de violação de lei (stricto sensu), salvo nos casos em que não possa apreender-se o conteúdo do acto, nomeadamente no caso de falta de fundamentação - cfr., entre outros, os acs. desta Secção do STA, de 22/9/1994, proc. n.º 32.702; de 7/2/1996, proc. n.º 15.887; de 23/4/1997, proc. n.º 35.367; de 22/3/2006, proc. n.º 0916/04; de 24/1/2007, proc. n.º 0939/06; de 18/9/2008, proc. n.º 0437/2008; de 7/12/2010, proc. n.º 0569/10; e de 6/7/2011, proc. n.º 355/2011.]

Aliás, como igualmente refere o Cons. Jorge de Sousa (ob. cit., anotações 17 a 19 ao artigo 124º, pp. 892 a 894) o entendimento de que o reconhecimento da existência de um vício leva a considerar prejudicado o conhecimento dos restantes «*só se pode justificar quando o reconhecimento da existência de um vício impeça definitivamente a renovação do acto, pois, se esta for possível em face do vício reconhecido, será necessário apreciar os restantes, uma vez que o conhecimento destes poderá levar à anulação com base num vício que impeça tal renovação.*» Por isso e com o «*objectivo de assegurar a melhor protecção para o impugnante, se estabelece que, em cada um dos grupos de vícios referidos (inexistência e nulidade, por um lado, e anulabilidade, por outro) o julgador deve conhecer prioritariamente dos vícios cuja procedência determine mais estável ou eficaz tutela dos interesses ofendidos (...)*

No que concerne aos vícios que constituam anulabilidade, estabelece-se o mesmo critério, excepcionando apenas os casos em que o impugnante tenha estabelecido uma relação de subsidiariedade entre os vícios imputados ao acto (como é permitido pelo art. 101º deste Código), em que é dada primazia à sua vontade, se for ele o único impugnante ou, sendo mais que um, todos tenham estabelecido a mesma relação de subsidiariedade.

Esta solução é adequada, neste último caso de ser um único impugnante a arguir vícios do acto numa relação de subsidiariedade, pois, trata-se de situações de anulabilidade, em que o interesse público de assegurar a legalidade da actuação da administração tributária se subordina ao interesse dos particulares em manter a estabilidade do acto.

Porém, o que não parece justificar-se em todos os casos é que se dê prioridade aos vícios geradores de inexistência e nulidade com simultâneo não conhecimento dos restantes vícios geradores de mera anulabilidade, no caso de procedência dos primeiros.

Com efeito, pode acontecer que, embora os vícios geradores de mera anulabilidade sejam de menor gravidade, seja a anulação com base nestes que fornece mais estável e eficaz tutela dos interesses ofendidos.

Será o caso, por exemplo, de um vício de coacção, que gera nulidade [art. 133º, n.º 2, alínea e), do CPA] e de um vício de violação de lei por violação de uma norma de incidência tributária, gerador de mera anulabilidade. A declaração de nulidade com base na existência do vício de coacção, não impede a renovação do acto que, praticado sem tal vício, até pode ser idêntico ou mais lesivo para o particular que o acto declarado nulo. Por seu turno, a anulação do acto por violação de uma norma de incidência, implicará a impossibilidade de renovação do acto anulado.

Assim, se é certo que se justifica que não se deixe de conhecer dos casos de inexistência ou nulidade, atento o interesse público em fazê-los desaparecer da ordem jurídica que subjaz à possibilidade de serem conhecidos oficiosamente, também parece certo que o respeito pela regra de assegurar a mais estável ou eficaz tutela dos interesses ofendidos, que inspira o estabelecimento de uma ordem de conhecimento de vícios, impõe que, nos casos em que a declaração de inexistência ou nulidade não impedir a renovação do acto, não se deixe de conhecer de pelo menos um vício susceptível de constituir anulabilidade que a impeça.»

Conclui-se, assim, que ocorre a alegada nulidade da sentença, por omissão de pronúncia, na medida em que, em violação do disposto no n.º 2 do art. 124º do CPPT, conheceu apenas do vício de forma sem qualquer justificação e sem que, por não ocorrer prejudicialidade, pudesse validamente invocar-se o disposto no n.º 2 do art. 660º do CPC para desconsiderar a apreciação e decisão judicial relativamente à questão do vício de violação de lei também invocado (o qual, a proceder, tutela os interesses em litígio de forma mais eficaz, na economia da impugnação e decisão judiciais).

E tanto basta para se decretar a anulação da sentença recorrida e a baixa do processo à 1ª instância a fim de julgar novamente a causa (fazer a reforma da decisão anulada), nos termos do n.º 2 do art. 731º do CPC, sendo que não pode este Tribunal julgá-la, em substituição, uma vez que o processo não contém os elementos factuais necessários para tanto.

DECISÃO

Nestes termos, acorda-se em, dando provimento ao recurso, decretar a anulação da sentença recorrida e a baixa do processo à 1ª instância para apreciação dos restantes vícios imputados ao acto impugnado, se a tal nada mais obstar.

Sem custas.

Lisboa, 7 de Setembro de 2011. — *Casimiro Gonçalves* (relator) — *António Calhau — Isabel Marques da Silva*.

Acórdão de 7 de Setembro de 2011.

Assunto:

Execução fiscal. Citação. Artigo 37.º CPPT. Prazo para deduzir oposição.

Sumário:

I — O artigo 37.º do CPPT destina-se aos casos em que a notificação diz respeito a actos em matéria tributária que possam ser objecto de meio judicial de reacção contra a sua validade/existência, e não a suprir as deficiências de comunicação de outro tipo de actos, designadamente de actos processuais, cujas regras de cumprimento e validade estão, primordialmente, previstas no Código de Processo Civil (artigos 193.º e seguintes).

II — Tal como em qualquer processo judicial, o meio próprio para invocar a deficiência do acto de citação praticado no processo de execução fiscal, mormente por não ter sido acompanhado de todos os elementos que a lei impõe, e de obter a sua perfeição com as consequências daí advenientes em termos de contagem dos prazos processuais de defesa, só pode ser obtida através do reconhecimento judicial da nulidade desse acto por inobservância de formalidades prescritas na lei (artigo 198.º do CPC).

III — Pelo que o regime previsto no n.º 2 do artigo 37.º do CPPT não alberga, em princípio, o diferimento do início do prazo para deduzir oposição à execução fiscal, salvo naqueles casos em que possa discutir-se nesse meio processual a legalidade do acto de liquidação de onde provém a dívida exequenda.

Processo n.º 154/11-30.
Recorrente: António Manuel Baptista de Campos Cristino.
Recorrido: Fazenda Pública.
Relator: Ex.mo Sr. Cons.º Dr. António Calhau.

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

I – António Manuel Baptista de Campos Cristino, com os sinais dos autos, não se conformando com a decisão do Mmo. Juiz do TAF de Viseu que, na oposição por si deduzida, enquanto responsável subsidiário, à execução instaurada contra a sociedade José da Costa Cristino, Lda., julgou procedente a excepção da caducidade do direito de deduzir oposição e, consequentemente, absolveu a Fazenda Pública da instância, dela vem interpor recurso para este Tribunal, formulando as seguintes conclusões:

1. O recorrente foi citado em 29 de Junho de 2005 e, no uso da faculdade prevista no n.º 2 do art.º 37.º do CPPT, veio apresentar um requerimento dirigido ao sr. Chefe de Finanças alegando que a citação deve "conter os elementos essenciais da liquidação, incluindo a fundamentação nos termos legais".

2. Mais dizia nesse requerimento que não tivera acesso "nem aos elementos em que foi fundada a liquidação dos impostos em causa, nem aos actos que fundaram os pressupostos da reversão" e, nomeadamente, a existência de bens penhoráveis da obrigada principal e respectivas diligências.

3. O Sr. Chefe de Finanças depois de considerar o pedido legal, indeferiu o requerido, conforme despacho de que o recorrente foi notificado em 1 de Agosto de 2005.

4. O recorrente contou, então, o prazo de 30 dias para deduzir oposição a partir da notificação desta decisão, sendo que este, suspendendo-se durante o período das férias judiciais, terminava em 14 de Outubro de 2005, data em que foi apresentada a oposição.

5. O Mmo. Juiz "*a quo*" na douta sentença recorrida considerou que o recorrente apresentou a oposição fora do prazo e daí o presente recurso.

6. O Mmo. Juiz na douta sentença de que se recorre serve-se de factos, para fundamentar a sua decisão, que o recorrente alegou na oposição, e que foi considerada intempestiva.

7. Por isso, afigura-se ao recorrente que se a oposição foi apresentada fora do prazo estava vedado ao Mmo. Juiz servir-se do que nela se alegava.

8. Mas, independentemente disto, o certo é que não vale dizer-se, como se faz na douta sentença (e no próprio despacho do Sr. Chefe de Finanças), que ao recorrente foram fornecidos todos os elementos, porque não foram.

9. Os elementos solicitados, ao contrário do que disse o Sr. Chefe de Finanças e depois a douta sentença recorrida, nunca foram notificados ao recorrente.

10. É que o recorrente nunca – e este era (é) um dos fundamentos invocados na oposição – nunca exerceu de facto a gerência nem lhe foi permitido pelos restantes gerentes que o fizesse.

11. O recorrente nunca passou de um simples empregado com a categoria e remuneração de escriturário, que foi nomeado formalmente gerente apenas e só para assinar cheques, em substituição de um dos gerentes que estava inibido de o fazer.

12. Por isso, o recorrente não sabia rigorosamente nada acerca da liquidação do imposto em causa, nunca tinha preenchido nem visto qualquer declaração periódica do IVA, ao contrário do que resulta da douta sentença e do despacho do Sr. Chefe de Finanças.

13. O recorrente gozava da legítima expectativa de que o que requereu ao abrigo do art.º 37.º, n.º 2 do CPPT lhe ia ser fornecido e de que o prazo para apresentar a oposição só se contava, nos termos do mesmo normativo, a partir do despacho do Sr. Chefe de Finanças.

14. É certo que, mesmo sem terem sido fornecidos os elementos requeridos, o recorrente apresentou oposição, mas fê-lo com prejuízo da sua defesa por não poder dispor deles.

15. Não vem a propósito dizer-se, como se faz na sentença, que o recorrente podia ainda socorrer-se de outros meios, pois se o tivesse feito a oposição – se é que assim se pode dizer – ainda iria ser considerada mais intempestiva.

16. A oposição é o meio ou sede própria para um executado revertido invocar factos que o possam "desresponsabilizar", nomeadamente para alegar que nunca exerceu, nem lhe foi permitido exercer a gerência.

17. Um executado revertido que não exerceu de facto a gerência – como é o recorrente – tem direito a que lhe sejam notificados os elementos que requereu (porque nunca antes os conheceu) sem ter que arguir a nulidade da citação ou lançar mão da "intimação para a passagem de certidão", como vem dito na sentença recorrida.

18. Deve, assim, a douta sentença ser revogada, decidindo-se pela tempestividade da apresentação da oposição, e seguindo-se os ulteriores termos.

19. Foi violado o disposto no art.º 37.º, n.º 2 do CPPT que diz que a contagem do prazo se inicia a partir da notificação do que tiver sido decidido sobre o requerimento.

Não foram apresentadas contra-alegações.

O Exmo. Magistrado do MP junto deste Tribunal, tendo vista, não emitiu qualquer parecer.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

II – Mostram-se provados os seguintes factos:

1. O oponente foi citado, em 29/6/2005, na qualidade de executado por reversão, mediante ofício n.º 5733, remetido pelo Serviço de Finanças de Viseu-2, por carta registada com AR, datada de 21/6/2005, conforme documento de fls. 11 que se dá por integralmente reproduzido.

2. O oponente, em 19/7/2005, apresentou, no Serviço de Finanças de Viseu, o requerimento que consta de fls. 13 dos autos, ao abrigo do disposto no artigo 37.º, n.º 2 do Código de Procedimento e de Processo Tributário, no qual pediu a notificação "*de todos os elementos omitidos, quer respeitantes ao apuramento dos impostos, quer das correspondentes liquidações, ou seja, todos os elementos essenciais, relevantes e necessários para poder exercer o seu direito de impugnação (...)*", conforme documento de fls. 13 que se dá por integralmente reproduzido.

3. Em 26/7/2005, foi proferido o despacho de fls. 16/17, que se dá por reproduzido, que indeferiu o pedido aludido em 2, por estar em causa IVA apurado pelo contribuinte e constante da declaração periódica, desacompanhado do meio de pagamento e a citação ir acompanhada do despacho que ordenou a reversão e do título executivo correspondente.

4. A petição inicial de oposição foi apresentada em 14/10/2005.

III – Vem o presente recurso interposto da decisão do Mmo. Juiz do TAF de Viseu que julgou intempestiva a oposição apresentada pelo ora recorrente em 14/10/2005, tendo o mesmo sido citado em 29/06/2005.

Alega fundamentalmente o recorrente que, aquando da citação, tendo requerido, ao abrigo do artigo 37.º do CPPT, lhe fossem notificados determinados elementos que, em sua opinião, tinham sido omitidos, pretensão essa que viria a ser indeferida por despacho de 26/7/2005 do CRF de Viseu, que lhe foi notificado em 1/8/2005, sempre a oposição apresentada em 14/10/2005 seria tempestiva, porquanto o prazo de 30 dias para deduzir oposição só pode contar-se a partir da notificação daquele despacho, sendo que o mesmo também se suspende durante o período das férias judiciais.

Vejamos. A única questão em apreciação no presente recurso é, assim, a de saber se a decisão recorrida incorreu em erro ao julgar que se verificava a caducidade do direito de deduzir oposição à execução fiscal revertida contra o responsável subsidiário pelo pagamento da dívida exequenda, por terem decorrido mais de 30 dias entre a data da citação e a data da apresentação da petição de oposição e por se ter entendido que o mecanismo previsto no artigo 37.º, n.º 1 do CPPT não tem a virtualidade de diferir esse prazo.

Com efeito, na decisão recorrida, depois de se ter constatado que se encontrava largamente excedido o prazo de 30 dias previsto no n.º 1 do artigo 203.º do CPPT para a dedução de oposição – face à data em que ocorreu a citação (29 de Junho de 2005) e a data da apresentação da oposição (14 de Outubro de 2005) – julgou-se que o pedido de passagem de certidão dos elementos pretensamente em falta, relacionados com a fundamentação dos actos de liquidação das dívidas exequendas e com a fundamentação do despacho de reversão, formulado pelo citado, ora recorrente, não tinha a virtualidade de suspender ou diferir o prazo para o citado deduzir oposição à execução, não obstando, assim, à julgada caducidade.

Pelo contrário, o recorrente insiste na tese da aplicabilidade do mecanismo previsto no artigo 37.º do CPPT ao processo de oposição, invocando que a citação efectuada não continha todos os elementos necessários para apresentar a sua defesa e que, tendo requerido a entrega dos mesmos, gozava da legítima expectativa de que o que requerera lhe iria ser fornecido, sob pena da sua defesa ser prejudicada por não dispor de tais elementos.

Não tem, porém, razão o recorrente.

Com efeito, como já se disse no acórdão deste STA de 13/10/2010, proferido no recurso n.º 493/10, e citado na decisão recorrida, não há dúvida que «os actos administrativos, de que os *actos em matéria tributária* são uma espécie, estão sujeitos a notificação em harmonia com as exigências axiológicas contidas no n.º 3 do artigo 268.º da Constituição, o qual impõe à Administração o dever de dar conhecimento aos interessados dos actos administrativos que lesem os seus direitos ou interesses legalmente protegidos, proporcionando-lhes o conhecimento de todos os elementos do acto, mormente da sua fundamentação, de forma a habilitá-los a conformar-se ou reagir pelas vias legais admissíveis».

E daí que dos artigos 36.º e 37.º do CPPT decorra necessariamente que «as decisões em matéria *tributária* devem ser notificadas com inclusão da fundamentação legalmente exigida, da indicação dos meios de reacção e dos outros requisitos exigidos pelas leis tributárias. Se o interessado for incompletamente notificado, pode requerer a notificação dos requisitos omitidos ou a passagem de certidão que os contenha dentro do prazo ali fixado. Usando dessa faculdade, o prazo para reagir (graciosa ou contenciosamente) contra o acto tributário conta-se a partir da notificação dos requisitos que haviam

sido omitidos ou da passagem de certidão que os contenha. Se nada requerer, a aludida insuficiência perde relevância para afastar os efeitos normais da notificação já efectuada.

Tudo isto para dizermos que da conjugação destes preceitos resulta, com meridiana clareza, que o artigo 37.º se destina apenas aos casos em que a notificação diz respeito a ***actos tributários*** que possam ser objecto de meio legal de reacção contra a sua validade/existência, não se destinando a suprir as deficiências de comunicação de outro tipo de actos, designadamente de ***actos processuais***, praticados no âmbito de processos judiciais, cujas regras de cumprimento e validade estão, primordialmente, previstas no Código de Processo Civil (artigos 193.º e seguintes)».

Todavia, como se diz no citado aresto, «a reversão da execução contra o responsável subsidiário concretiza-se, não através de um acto tributário, mas através do acto processual de citação para o processo judicial de execução fiscal (artigos 103.º, n.º 1, e 23.º, n.º 1, da LGT), acto que deve ser acompanhado de cópia do título executivo, da indicação dos meios de defesa ao dispor do citado, da declaração fundamentada dos pressupostos e extensão da reversão, e da indicação dos elementos essenciais referentes ao acto de liquidação da dívida exequenda, incluindo a sua fundamentação.

Caso esse acto de citação não seja acompanhado de algum desses elementos, ocorre uma irregularidade processual, mais precisamente a ***nulidade do acto de citação*** por inobservância de formalidades prescritas na lei (artigo 198.º do CPC), que deve ser arguida no prazo de contestação (no caso, no prazo de oposição à execução) e conhecida no próprio processo executivo, com eventual reclamação para Tribunal da respectiva decisão (artigo 276º do CPPT).

Por outras palavras, tal como em qualquer processo judicial, o meio próprio para invocar a deficiência do acto de citação e obter a sua perfeição, com as consequências daí advenientes em termos de contagem dos prazos processuais de defesa para a acção em que essa citação ocorreu, só pode ser obtida através do reconhecimento judicial da invalidade desse acto.

Neste contexto, é de concluir que o regime previsto no artigo 37.º do CPPT é inaplicável às situações em que a citação do responsável subsidiário padece de deficiências/irregularidades, designadamente por não conter os elementos respeitantes à fundamentação do despacho de reversão, pois que esse mecanismo não constitui o meio adequado para obter o aperfeiçoamento e/ou renovação do acto de citação e para deferir o termo inicial de um prazo processual de defesa (oposição) que nasce com a sua realização.

Pelo que sempre que o executado careça, para organizar a sua defesa, de elementos que devem acompanhar a citação, designadamente dos fundamentos e a extensão do despacho de reversão, deve suscitar a questão no próprio processo executivo, arguindo a nulidade da citação por preterição das formalidades previstas na lei, sendo a questão apreciada pelo órgão que dirige o processo, com reclamação para o tribunal tributário de 1.ª instância da decisão de indeferimento (276.º do CPPT e 103.º, n.º 2 da LGT).

Todavia, porque as pessoas solidária ou subsidiariamente responsáveis podem também impugnar (graciosa e contenciosamente) o acto tributário de liquidação de imposto que suporta as dívidas exequendas, o qual lhes deve ser comunicado no momento da citação, elas poderão usar a faculdade prevista no n.º 1 do artigo 37.º para obter os elementos em falta referentes a esse acto tributário e obter, desse modo, o deferimento do termo inicial do prazo para sindicar a sua legalidade na acção impugnatória adequada.

Por essa razão, se o acto de citação não for acompanhado dos elementos em falta relativos ao acto de liquidação, incluindo a respectiva fundamentação, há que reconhecer-lhes a faculdade de utilizar esse mecanismo para obter a sua notificação ou a passagem de certidão que os contenha, com o necessário diferimento do termo inicial do prazo para atacar ou sindicar a legalidade desse acto de liquidação.

E porque no âmbito do processo de oposição à execução só é admitido atacar a legalidade concreta do acto de liquidação quando a lei não assegure meio judicial de *impugnação* ou de *recurso* contra esse acto (artigo 204.º, n.º 1, alínea *h*), do CPPT), podemos concluir que o interessado só poderá utilizar o mecanismo previsto no artigo 37.º para obter a notificação dos elementos omitidos e alcançar, dessa forma, o deferimento do termo inicial do prazo relativamente à própria à oposição, quando esta constitua o meio adequado para sindicar a legalidade do acto de liquidação das dívidas exequendas».

Daí que, como se conclui no acórdão que aqui se vem acompanhando, «o regime previsto no n.º 2 do artigo 37.º do CPPT não alberga, em princípio, o diferimento do início do prazo para deduzir oposição à execução, salvo naqueles casos em que nesta possa discutir-se a legalidade do acto de liquidação por a lei não assegurar outro meio judicial de impugnação ou recurso contra esse acto».

Neste contexto, e visto que na presente oposição não vem (nem podia vir) invocada a ilegalidade concreta do acto de liquidação dos tributos que constituem a dívida exequenda, não pode proceder a argumentação do recorrente.

IV – Termos em que, face ao exposto, acordam os Juízes da Secção de Contencioso Tributário do STA em negar provimento ao recurso.

Custas pelo recorrente, com procuradoria que se fixa em 1/6.

Lisboa, 7 de Setembro de 2011. — *António Calhau* (relator) — *Casimiro Gonçalves — Francisco Rothes.*

Acórdão de 7 de Setembro de 2011.

Assunto:

Falta de fundamentação. IMI. Avaliação. Terreno para construção. Coeficiente de localização. Percentagem da área de implantação.

Sumário:

1 — O artigo 684º-A do CPC aplica-se nas situações em que a parte, tendo apoiado a acção ou a defesa em vários fundamentos, venha a decair em um ou mais desses fundamentos e não em outros.

2 — O dever legal de fundamentação deve responder às necessidades de esclarecimento do destinatário, informando-o do itinerário cognoscitivo e valorativo do respectivo acto e permitindo-lhe conhecer as razões, de facto e de direito que determinaram a sua prática.

3.1 — O coeficiente de localização previsto no artigo 42º do CIMI é um valor aprovado por Portaria do Ministro das Finanças sob proposta da CNAPU na fixação do qual se têm em consideração, nomeadamente, as características referidas no n.º 3 desse normativo legal.

3.2 — O zonamento (determinação das zonas homogéneas a que se aplicam os diferentes coeficientes de localização em cada município, bem como as percentagens a que se refere o n.º 2 do artigo 45º do CIMI) são, igualmente, aprovados por Portaria do Ministro das Finanças sob proposta da CNAPU.

3.3 — Tratando-se de parâmetros legais fixados e previstos na lei [determinados de acordo com os critérios constantes dos n.os 2 e 3 do artigo 45º e n.º 3 do artigo 42º, ambos do CIMI, e fixados anualmente por Portaria do Ministro das Finanças, sob proposta da CNAPU (artigos 60º, n.º 1, alínea d*) e n.º 3, do CIMI)], a fundamentação exigível para a aplicação destes valores apenas se pode circunscrever à identificação geográfica/física dos prédios no concelho e freguesia respectivos, à especificação dos coeficientes de localização e dos restantes valores referidos e à invocação do quadro legal que lhes é aplicável.*

Processo n.º 157/11-30.
Recorrente: Fazenda Pública.
Recorrido: Antoine Christian do Rosário.
Relator. Ex.mo Sr. Cons. Dr. Casimiro Gonçalves.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

RELATÓRIO

1.1. A Fazenda Pública recorre da sentença que, proferida pelo Tribunal Administrativo e Fiscal de Leiria, julgou procedente a impugnação judicial deduzida por Antoine Christian do Rosário contra os actos de segunda avaliação de prédios urbanos.

1.2. A recorrente termina as alegações formulando as conclusões seguintes:

A) Entendeu a sentença sob recurso julgar procedentes as alegações efectuadas pelo impugnante quanto ao valor da área de implantação fixado em segunda avaliação dos terrenos para construção inscritos na matriz predial urbana da freguesia e concelho de Leiria sob os artigos 4095 e 4096, considerando que, não estando fixadas as percentagens das áreas de implantação na Portaria n.º 1426/2004 e variando estas entre 15% e 45%, os avaliadores ao fixarem no caso em análise a percentagem de 25,00, tiveram de ponderar os diversos factores elencados no art. 42º/3 do Código do Imposto Municipal sobre Imóveis (CIMI), sem que as fichas de avaliação reconstituam o *iter* cognoscitivo e valorativo por si percorrido.

B) Dando por verificada a falta de fundamentação alegada pelo impugnante, determinou a anulação dos actos impugnados.

C) Por conseguinte, o inconformismo com a sentença sob recurso reside na extensão da fundamentação exigida para a aplicação do valor da área de implantação a que se refere o art. 45º/2 do CIMI, não aceitando a RFP a configuração que da mesma faz a sentença recorrida.

D) Desde logo, porque as percentagens correspondentes à área de implantação para apuramento do VPT dos terrenos urbanos para construção, bem como as respectivas áreas de aplicação foram aprovadas pela Portaria n.º 982/2004, de 4 de Agosto (art. 3º), constituindo valores de consulta facilitada através do site www.e-financas.gov.pt ou junto de qualquer Serviço de Finanças. (3. Portaria n.º 982/2004, de 4 de Agosto.)

E) Depois porque, por remissão do n.º 3 do art. 45º do CIMI, na fixação da percentagem do valor do terreno de implantação tem-se em consideração as características referidas no n.º 3 do art. 42º do CIMI, ou seja, as mesmas características que determinaram a fixação do coeficiente de localização (acessibilidades, proximidade de equipamentos sociais, serviços de transportes públicos e valor de mercado imobiliário).

F) Ora, o coeficiente de localização (Cl) é um valor, igualmente, aprovado por Portaria do Ministro das Finanças sob proposta da CNAPU (com a composição e competências atribuídas pelos artigos 60º, 61º e 62º/1 a) e b) do CIMI) e o zonamento consiste na determinação das zonas homogéneas a que se aplicam os diferentes coeficientes de localização do município, os quais, aquando da sua fixação pelos próprios municípios, atendem a diversas características da zona em que o prédio se situa, nomeadamente, as acessibilidades, a proximidade de equipamentos sociais, os serviços de transportes públicos e, mesmo, o elevado valor de mercado imobiliário (cf. artigos 42º e 45º/2 e 3 do CIMI).

G) Num caso e noutro, tratam-se de coeficientes e zonas pré-definidos, indisponíveis portanto para qualquer ponderação ou alteração por parte dos peritos intervenientes no procedimento de avaliação.

H) A estes restará, em termos de fundamentação, apenas a precisa identificação geográfica/física dos prédios no concelho e freguesia em causa, o estabelecimento do Cl aplicável e a invocação do quadro legal que lhe é aplicável.

I) Assim recuperando o que se deixa dito quanto às matérias de coeficiente de localização e de zonamento, importa concluir que na fixação da percentagem correspondente à área de implantação do n.º 2 do art. 45º do CIMI, igualmente, estamos no domínio de valores pré-estabelecidos, indisponíveis para qualquer ponderação ou alteração por parte dos peritos intervenientes no procedimento de avaliação, aos quais apenas restará, em termos de fundamentação, a precisa identificação e localização geográfica/física dos terrenos para construção no concelho e freguesia em causa, o estabelecimento da percentagem aplicável àquela área e a invocação do quadro legal que lhe é aplicável.

J) Tal como a prova documental demonstra ter sido feito.

K) E assim sendo, não se verifica a alegada falta de fundamentação na aplicação da percentagem de 25%.

L) Ao decidir diferentemente, a sentença sob recurso não pode manter-se por errada interpretação e aplicação dos artigos 42º e 45º do CIMI e do n.º 3 da Portaria n.º 982/2004, de 4 de Agosto.

1.3. Contra-alegou o recorrido, terminando com a formulação das seguintes conclusões:

A) - O recorrido entende que a doutra sentença proferida pelo tribunal "a quo" deve ser mantida no ordenamento jurídico, isto porque:

B) - Quer o artigo 124º do CPA quer o artigo 77º da LGT estabelecem o dever de fundamentação dos actos administrativos, dever que se concretiza através exposição, ainda que sucinta das razões de facto e de direito.

C) - Fundamentação que no caso concreto não existiu, pois um destinatário normal, colocado na posição de destinatário do acto das segundas avaliações, não entende as razões que levaram os peritos regionais nomeados pela Administração Fiscal, a fixar a percentagem da área de implantação do terreno em 25%.

D) - Nas segundas avaliações não estão descritos nem explicados de forma clara e precisa as razões que levaram à fixação da percentagem de 25%, pelo que a sentença recorrida fez uma correcta interpretação e aplicação da lei, ao considerar a falta de fundamentação da fixação daquela percentagem.

E) - Nos termos do n.º 1 do artigo 684º-A do CPC, e caso venha a proceder o presente recurso, o recorrido pretende que seja apreciada a questão da insuficiente fundamentação do coeficiente de localização de 1,30 aplicado aos prédios objecto de avaliação, bem como quanto à fixação do valor da acção, assim;

F) - A fórmula de determinação do valor patrimonial tributário prevista no artigo 38º do CIMI, em 2007, tinha a seguinte expressão: Vt=Vc x [A x % + (Ac + Ad)] x Cl x Ca x Cq.

G) - O coeficiente de afectação previsto no artigo 41º do CIMI é uniforme e único a nível nacional, apenas alterando em função do fim, conforme assim se encontra descrito na tabela anexa à citada norma.

H) - O que acaba de se referir quanto ao coeficiente de afectação, aplica-se "ipsis verbis" aos coeficientes de qualidade, vetustez e à determinação da área.

I) - Relativamente aos coeficientes de afectação, de qualidade, de vetustez e cálculo de área, nem os peritos das primeiras nem das segundas avaliações têm qualquer poder discricionário.

J) - Aliás, relativamente aos supra indicados coeficientes, nem a própria Comissão Nacional de Avaliação da Propriedade Urbana (CNAPU) tem qualquer poder de decisão ou de alteração.

L) - O mesmo não se verifica com o coeficiente de localização.

M) - Assim, o n.º 1 do artigo 42º do CIMI prevê uma amplitude dos coeficientes de localização que pode variar entre 0,35 e 3.

N) - Por sua vez, os anexos das Portarias 982/04 e 1246/04 prevêem que para o concelho de Leiria e mais precisamente para a área pertencente ao Serviço de Finanças de Leiria – 1 o coeficiente de localização para habitação pode variar entre 0,60 e 1,80.

O) - Ou seja, não se encontra concretamente determinado na lei nem na portaria que o coeficiente de localização seja de 1,30 para o local onde se encontram os prédios do recorrido.

P) - Da matéria provada da douta sentença recorrida também não consta a concreta fundamentação para o recurso ao coeficiente de localização de 1,30.

Q) - Caso na segunda avaliação tivesse sido aplicado o coeficiente de localização de 0,70 previsto nas Portarias 982/04 e 1246/04 o valor patrimonial teria sido bastante inferior. R) - No site da DGCI (http://www.portaldasfinancasqov.pt), (aplicação SIGIMI) não consta qualquer explicação nem justificação para ter sido fixado no zonamento dos prédios avaliados o coeficiente de 1,30, quando também teria sido possível o Cl de 0,70.

S) - Sendo possível para o zonamento onde ficam situam os prédios avaliadas os coeficientes de localização variáveis entre 0,60 e 1,80, não se poderá considerar fundamentada uma avaliação com a explicação de que o zonamento consta de Portaria e está publicada no site oficial do Ministério das Finanças.

T) - O entendimento em sentido diferente é retirar do controlo judicial uma componente essencial da fórmula de avaliação, sendo que a CNAPU não tem poderes discricionários para fixar os coeficientes de localização.

U) - O entendimento segundo o qual a CNAPU funciona como entidade que na fixação dos zonamentos é insindicável não tem suporte nem no artigo 42º do CIMI nem no anexo das Portarias 982/04 e 1246/04.

V) - O valor patrimonial tributário dos prédios não configura a utilidade económica directa, concreta e determinável no processo de impugnação da fixação do valor patrimonial.

X) - A utilidade económica da impugnação das segundas avaliações apenas pode ser aferida em sede de IMI, IRS e IRC.

Z) - Contudo, em sede de IMI, de IRS e de IRC, a utilidade económica do valor patrimonial tributário depende de diferentes factores e pressupostos, não sendo por isso, determinável, a referida utilidade económica.

AA) - Do exposto resulta que a utilidade económica do presente processo não é de valor certo, pelo que a indicação do valor de € 20.000,00 é legal.

Termos em que deve o presente recurso ser julgado improcedente, mantendo-se a douta sentença recorrida, ou caso assim não se entenda, deve este tribunal, ao abrigo do disposto no nº1 do artigo 684º-Aº do CPC, conhecer e apreciar a questão da insuficiente fundamentação do coeficiente de localização aplicado aos prédios objecto de avaliação, bem como quanto à fixação do valor da acção (impugnação) e consequentemente julgar procedente a impugnação, anulando as segundas avaliações e atribuindo ao processo o valor de € 20.000,00.

1.4. O MP não emitiu Parecer (cfr. fls. 95 verso).

1.5. Corridos os vistos legais, cabe decidir.

FUNDAMENTOS

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

A) Em 18/03/2005, o impugnante apresentou as declarações modelo 1 de IMI, de fls... do p.a., que se dá por integralmente reproduzida, motivada pela 1.ª transmissão na vigência do CIMI dos terrenos para construção inscritos na matriz da freguesia de Leiria sob os artigos 4095 e 4096 - fls. 1 e 1 do apenso.

B) Inconformado com os valores atribuídos aos terrenos em 1.ª avaliação, o impugnante requereu 2.ªs avaliações - fls.... do p.a.

C) Reunidos os peritos, foram elaborados os Termos de avaliação de fls... do p.a., que também se dão por integralmente reproduzidos, para todos os efeitos legais.

D) O impugnante foi notificado dos actos de avaliação referidos na alínea antecedente, a coberto dos ofícios de fls. 10 e 11, datados de 13/02/2007, que também se dão por integralmente reproduzidos.

E) Em 27/02/2007, nos termos do art. 37.º do CPPT, o impugnante requereu certidão dos fundamentos de facto e de direito «*pelos quais foi fixado a % de 25%, o Cl em 1,30 (...)*», – fls. 12.

F) Em resposta, o Serviço de Finanças de Alcobaça emitiu a certidão de fls. 22, que se dá por integralmente reproduzida, da qual se destaca o seguinte:

«(...)

Quanto à percentagem, consta do artigo 45.º, n.º 2, do Código do Imposto Municipal sobre Imóveis.

Quanto ao Coeficiente de Localização, foi publicado pela Portaria n.º 1426/2004, de 25 de Novembro.

(...)»

3. Enunciando como questões a decidir as de saber se ocorre vício de forma quer por falta de fundamentação, quer por preterição do direito de audiência prévia, a sentença veio a concluir pela procedência da impugnação por os actos de avaliação enfermarem de vício de forma substanciado na respectiva falta de fundamentação, e considerando, assim, também prejudicado o conhecimento das demais questões suscitadas.

3.1. A recorrente (Fazenda Pública) questiona o decidido, sustentando, em síntese, que a sentença sofre de erro de julgamento por fazer errada interpretação e aplicação dos arts. 42º e 45º do CIMI e do n.º 3 da Portaria n.º 982/2004, de 4/8.

3.2. Mas, por outro lado, também o recorrido pretende (cfr. segmento final das contra-alegações) a ampliação do recurso nos termos do disposto no art. 684º-A do CPC, pedindo que, caso o recurso venha a ser julgado procedente, este Tribunal, conheça e aprecie, ao abrigo do disposto no n.º 1 do art. 684º-Aº do CPC, a questão da insuficiente fundamentação do coeficiente de localização aplicado aos prédios objecto de avaliação, bem como a questão atinente à fixação do valor da acção (impugnação).

3.2.1. Ora, este art. 684º-A do CPC, tem aplicação nas situações em que a parte, tendo apoiado a acção ou a defesa em vários fundamentos, decaia em um ou mais desses fundamentos e não em outros. Nesse caso, sendo interposto recurso pela parte vencida, a lei confere ao recorrido (parte vencedora que não recorreu por, afinal, ter tido ganho da causa) a possibilidade de, precavendo-se da eventualidade de o recorrente lograr procedência do recurso, requerer ao tribunal ad quem, o conhecimento do fundamento ou dos fundamentos em que decaiu (cfr., entre outros, o ac. do STJ, de 20/3/02, rec. n.º 2649/01).

Ou seja, o referido normativo permite ao recorrido ampliar o âmbito do recurso quando, no caso de pluralidade de fundamentos da acção, haja decaimento da parte vencedora nalgum deles (bem como no caso de arguição de nulidade ou no caso de impugnação da decisão recorrida sobre pontos determinados da matéria de facto não impugnados pelo recorrente), prevenindo a hipótese de procedência das questões por estes suscitadas.

No caso dos autos, o impugnante, imputara aos actos de avaliação impugnados os vícios decorrentes de vício de forma, por falta de fundamentação e por preterição de formalidade legal (falta de audiência prévia), sendo que, quanto ao primeiro, alegou a falta de fundamentação na parte relativa ao coeficiente de localização (de 1,60) aplicado e na parte relativa à percentagem da área de implantação, que foi fixada em 25%.

E a sentença (distinguindo e individualizando — dentro do vício de forma por alegada falta de fundamentação — quer a fundamentação relativa ao coeficiente de localização, quer a fundamentação relativa à percentagem da área de implantação), acabou por concluir que, embora não se verifique falta de fundamentação quanto ao coeficiente de localização, ela se verifica, contudo, na parte em que foi aplicada a percentagem de 25% relativamente à área de implantação. Daí que tenha julgado procedente a impugnação com esse fundamento e considerado prejudicada a apreciação do fundamento relativo à preterição de formalidade legal por falta de audiência prévia.

Entende-se, assim, que, face à apontada distinção (fundamentação quanto ao coeficiente de localização e fundamentação quanto à percentagem da área de implantação) e face à decisão de procedência da impugnação apenas no que a esta última diz respeito, estamos perante caso em que é aplicável o disposto no invocado art. 684º-A do CPC.

3.2.2. Porém, como acima se disse, o recorrido pretende a ampliação do recurso (nos termos do disposto no art. 684º-A do CPC) também no que respeita à questão relativa à fixação do valor da acção (impugnação).

E, na verdade, a sentença apreciou previamente a questão do valor da acção, fazendo-o nos termos seguintes:

O impugnante atribuiu à presente impugnação o valor de 20.000,00 Euros, mas, nela, contesta o valor global de 653.980,00 Euros, atribuído aos imóveis.

Contudo, o valor indicado pelo impugnante não corresponde à utilidade económica do pedido, tal como esta vem definida pelo art. 306º, n.º 1, 2ª parte, do CPC (se, pela acção se pretende obter benefício diverso de uma quantia em dinheiro, o valor da causa é a quantia em dinheiro equivalente a esse beneficio).

E assim, uma vez que a toda a causa deve ser atribuído um valor certo (art. 305º, n.º 1 do CPC), é adequado fixar à causa o valor correspondente ao valor da avaliação contestada, em conformidade com a regra do art. 97º-A, n.º 1, alínea c) do CPPT que, por força do disposto no art. 27º, n.º 1 do DL n.º 34/2008, de 26/2, não é aplicável a este processo.

Ora, a ampliação do recurso não pode nesta parte ser admitida.

Com efeito, trata-se de matéria sobre a qual, pelas razões acima expostas, o recorrido não pode lançar mão da faculdade de ampliação do recurso, sendo que a recorrente Fazenda Pública não questiona, sequer, a decisão nesta parte. Para fazer reapreciar essa questão, necessário se tornava que o recorrido, nessa parte vencido, interpusesse, ele próprio, o pertinente recurso. Mas, não o tendo feito, não pode, por via da ampliação do recurso regulada no dito art. 684º-A do CPC, obter tal desiderato.

3.3. Em suma, as questões a decidir são, portanto, as de saber se os questionados actos de avaliação se encontram fundamentados nos termos legais:

- quer quanto à percentagem da área de implantação, que foi fixada em 25% (objecto do recurso da Fazenda Pública);

- quer (em caso de procedência do recurso interposto pela Fazenda Pública), quanto ao coeficiente de localização (de 1,60) também aplicado (questão relativamente à qual o recorrido pede a reapreciação nos termos do disposto no art. 684º-A do CPC).

Vejamo-las, pois.

4.1. O direito à fundamentação, relativamente aos actos que afectem direitos ou interesses legalmente protegidos, decorria já do art. 1º, n.º 1, als. a) e c) do DL n.º 256-A/77, de 17/6 e tem hoje con-

sagração constitucional de natureza análoga aos direitos, liberdades e garantias consagrados no Título II da parte 1ª da CRP (art. 268º) - vejam-se a abundante jurisprudência do STA atinente a esta matéria, bem como Gomes Canotilho e Vital Moreira, «Constituição da República Portuguesa Anotada», 1993, pp. 936 e Vieira de Andrade, «O Dever de Fundamentação Expressa dos Actos Administrativos», 1990, pp. 53 e ss., tendo o respectivo princípio constitucional sido densificado nos arts. 124º e 125º do CPA e no art. 77º nºs. 1 e 2 da LGT (acto administrativo tributário).

E dado que este dever legal de fundamentação tem, «a par de uma função exógena - dar conhecimento ao administrado das razões da decisão, permitindo-lhe optar pela aceitação do acto ou pela sua impugnação -, uma função endógena consistente na própria ponderação do ente administrador, de forma cuidada, séria e isenta.» (ac. deste STA, de 2/2/06, rec. n.º 1114/05), então, essa fundamentação deve ser contextual e integrada no próprio acto (ainda que o possa ser de forma remissiva), expressa e acessível (através de sucinta exposição dos fundamentos de facto e de direito da decisão), clara (de modo a permitir que, através dos seus termos, se apreendam com precisão os factos e o direito com base nos quais se decide), suficiente (permitindo ao destinatário do acto um conhecimento concreto da motivação deste) e congruente (a decisão deverá constituir a conclusão lógica e necessária dos motivos invocados como sua justificação), equivalendo à falta de fundamentação a adopção de fundamentos que, por obscuridade, contradição ou insuficiência, não esclareçam concretamente a motivação do acto.

E caso a fundamentação seja feita por forma remissiva (por adesão ou remissão para anterior parecer, informação ou proposta), estes constituirão parte integrante do respectivo acto administrativo: este acto integra, então, nele próprio, o parecer, informação ou proposta para os quais se remete e estes terão, assim, em termos de legalidade, que satisfazer os mesmos requisitos da fundamentação autónoma.

Assim, utilizando a linguagem da jurisprudência, o acto só está fundamentado se um destinatário normalmente diligente ou razoável - uma pessoa normal - colocado na situação concreta expressada pela declaração fundamentadora e perante o concreto acto administrativo (que determinará consoante a sua diversa natureza ou tipo uma maior ou menor exigência da densidade dos elementos de fundamentação) fica em condições de conhecer o itinerário funcional (não psicológico) cognoscitivo e valorativo do autor do acto, sendo, portanto, essencial que o discurso contextual lhe dê a conhecer todo o percurso da apreensão e valoração dos pressupostos de facto e de direito que suportam a decisão ou os motivos por que se decidiu num determinado sentido e não em qualquer outro. Ela visa «esclarecer concretamente as razões que determinaram a decisão tomada e não encontrar a base substancial que porventura a legitime, já que o dever formal de fundamentação se cumpre "pela apresentação de pressupostos possíveis ou de motivos coerentes e credíveis, enquanto a fundamentação substancial exige a existência de pressupostos reais e de motivos correctos susceptíveis de suportarem uma decisão legítima quanto ao fundo". O discurso fundamentador tem de ser capaz de esclarecer as razões determinantes do acto, para o que há-de ser um discurso claro e racional; mas, na medida em que a sua falta ou insuficiência acarreta um vício formal, não está em causa, para avaliar da correcção formal do acto, a valia substancial dos fundamentos aduzidos, mas só a sua existência, suficiência e coerência, em termos de dar a conhecer as razões da decisão.» (cfr. Vieira de Andrade – ob. cit. pag. 239, na citação do ac. do STA, de 11/12/2002, rec. 01486/02).

4.2. Especificamente, também a decisão em matéria de procedimento tributário exige sucinta exposição das razões de facto e de direito que a motivaram, podendo essa fundamentação consistir em mera declaração de concordância com os fundamentos de anteriores pareceres, informações ou propostas, incluindo os integrantes do relatório da fiscalização tributária, e devendo sempre conter as disposições legais aplicáveis, a qualificação e quantificação dos factos tributários e as operações de apuramento da matéria tributável e do tributo (cfr. o art. 77º da LGT). Ou seja, o dever legal de fundamentação deve, em suma, cumprindo as referidas funções endógena e exógena, responder às necessidades de esclarecimento do destinatário (do contribuinte, no presente caso), informando-o do itinerário cognoscitivo e valorativo do respectivo acto e permitindo-lhe conhecer as razões, de facto e de direito, que determinaram a sua prática. E a violação destes requisitos da decisão implica a respectiva ilegalidade, fundamento de subsequente anulação, em sede de impugnação judicial da correspondente liquidação (ou do acto de fixação do valor patrimonial tributário dos prédios em questão - 2ª avaliação -, como sucede no caso dos autos) - cfr. os arts. 99º e 134º do CPPT e cfr., ainda, entre outros, o ac. desta Secção do STA, de 30/11/2010, rec. n.º 0600/10, bem como os demais aí referenciados).

4.3. No presente caso, tendo o recorrido deduzido impugnação dos actos de 2ª avaliação dos prédios questionados (inscritos na matriz da freguesia de Leiria sob os artigos 4095º e 4096º), invocando, além do mais, a falta de fundamentação desses actos (quer na vertente do coeficiente de localização aplicado, quer na da percentagem relativa à área de implantação) a sentença decidiu que, embora aquele vício não se verifique na parte que respeita ao coeficiente de localização, o mesmo se verifica, contudo, na parte referente à fundamentação da percentagem (25%) aplicada relativamente à área de implantação referida nos nºs. 2 e 3 do art. 45º do CIMI, pois que nem nas fichas de avaliação, nem na certidão de fls. 22, se encontram especificados quaisquer dos elementos mencionados no n.º 3 do art. 42º do mesmo

Código (para o qual remetem aqueles outros artigos), não sendo possível reconstituir o *iter* cognoscitivo e valorativo percorrido pelos peritos na determinação do valor dos terrenos em causa.

E na verdade, a sentença considera, em síntese, o seguinte:

a) No que respeita ao coeficiente de localização previsto no art. 42º do CIMI, não ocorre falta de fundamentação, dado que, tratando-se, por um lado, de um valor aprovado por Portaria do Ministro das Finanças sob proposta da CNAPU, na fixação do qual se têm em consideração, nomeadamente, as características relativas a acessibilidades, proximidade de equipamentos sociais, serviços de transportes públicos e localização em zonas de elevado valor de mercado imobiliário, e prevendo-se, por outro lado, no n.º 4 do mesmo preceito legal, o zonamento (que consiste na determinação das zonas homogéneas a que se aplicam os diferentes coeficientes de localização em cada município e as percentagens a que se refere o n.º 2 do art. 45º do CIMI), então, a fundamentação exigível para a aplicação deste coeficiente de localização, apenas se podia circunscrever à identificação geográfica/física dos prédios, ao estabelecimento do coeficiente de localização aplicável e à invocação do quadro legal que lhe era aplicável, sendo que das fichas de avaliação respectiva e da certidão de fls. 22 constam todos os mencionados elementos, pelo que não se verifica o alegado vício em análise.

b) Porém, no que respeita à percentagem respeitante à área de implantação, verifica-se a invocada falta de fundamentação, pois:

1 - De acordo com o n.º 1 do art. 45º do CIMI o valor patrimonial dos terrenos para construção resulta da soma de dois outros valores: do valor da área de implantação do edifício a construir e do valor do terreno adjacente à construção.

- O valor da área de implantação varia entre 15% e 45% do valor das edificações autorizadas ou previstas, devendo, na fixação da respectiva percentagem, ter-se em consideração as regras constantes do n.º 3 do art. 42º.

- Já o valor da área adjacente à construção é calculado nos termos do n.º 4 do art. 40º.

2 - Ora, o que o n.º 3 do art. 42º define são as características a atender na fixação do coeficiente de localização acima especificadas (a Portaria n.º 1426/2004 fixou os coeficientes de localização mínimo e máximo a aplicar em cada município, por tipo de afectação – mas nada menciona quanto às percentagens das áreas de implantação), pelo que na fixação do valor da área de implantação entre 15% e 45%, os avaliadores devem atender às acessibilidades (considerando-se como tais a qualidade e variedade das vias rodoviárias, ferroviárias, fluviais e marítimas), à proximidade de equipamentos públicos (designadamente escolas, serviços públicos e comércio), aos serviços de transportes públicos e à localização em zonas de elevado valor de mercado imobiliário. Só ponderando estes factores, é possível alcançar um determinado valor compreendido entre 15% e 45% do valor das edificações autorizadas ou previstas.

3 - Mas, antes disso, ainda era preciso determinar qual o valor das edificações autorizadas ou previstas.

4 - E, no caso, nem nas fichas de avaliação, nem na certidão de fls. 22, se encontram especificados quaisquer destes elementos, não sendo possível reconstituir o *iter* cognoscitivo e valorativo percorrido pelos senhores peritos na determinação do valor dos terrenos em causa.

4.4. A recorrente Fazenda Pública sustenta, todavia, que a decisão faz errada interpretação e aplicação dos arts. 42º e 45º do CIMI e do n.º 3 da Portaria n.º 982/2004, de 4/8, pois que a percentagem da área de implantação fixada nas avaliações questionadas se encontra devidamente justificada.

Vejamos.

4.4.1. O art. 38º do CIMI estabelece a fórmula (Vt = Vc x A x Ca x Cl x Cq x Cv) de determinação do valor patrimonial tributário dos prédios urbanos para habitação, comércio, indústria e serviços, em que Vt equivale ao valor patrimonial tributário, Vc ao valor base dos prédios edificados, A à área bruta de construção mais a área excedente à área de implantação, Ca ao coeficiente de afectação, Cl ao coeficiente de localização, Cq ao coeficiente de qualidade e conforto e Cv ao coeficiente de vetustez.

Estes índices que integram a referida fórmula são explicitados nos arts. 39º e sgts. do mesmo CIMI.

Nomeadamente, no que interessa ao caso dos autos, em que se está em causa a avaliação de terrenos para construção, o respectivo valor patrimonial tributário (Vt) é calculado de acordo com as regras constantes do art. 45º do CIMI, que estabelece o seguinte:

«Artigo 45º

Valor patrimonial tributário dos terrenos para construção

1 - O valor patrimonial tributário dos terrenos para construção é o somatório do valor da área de implantação do edifício a construir, que é a situada dentro do perímetro de fixação do edifício ao solo, medida pela parte exterior, adicionado do valor do terreno adjacente à implantação.

2 - O valor da área de implantação varia entre 15% e 45% do valor das edificações autorizadas ou previstas.

3 - Na fixação da percentagem do valor do terreno de implantação têm-se em consideração as características referidas no n.º 3 do artigo 42º.

4 - O valor da área adjacente à construção é calculado nos termos do n.º 4 do artigo 40º.»

Ou seja o valor patrimonial destes prédios, resulta da soma de dois outros valores: do valor da área de implantação do edifício a construir e do valor do terreno adjacente à implantação.

E cada um destes valores é assim encontrado:

- O valor da área de implantação (sendo que a área de implantação do edifício a construir é a que se situa dentro do perímetro de fixação do edifício ao solo) varia entre 15% e 45% do valor das edificações autorizadas ou previstas, tendo-se em conta, na fixação dessa percentagem, as características referidas no n.º 3 do art. 42º do CIMI, ou seja, as características atendíveis para a fixação do coeficiente de localização aplicável na determinação do valor patrimonial tributário dos prédios urbanos destinados a habitação, comércio, indústria e serviços, nomeadamente acessibilidades, proximidade de equipamentos sociais, serviços de transportes públicos e localização em zonas de elevado valor de mercado imobiliário (arts. 42º, n.º 3 e 45º, n.º 3, do CIMI).

- O valor do terreno adjacente à área de construção é calculado nos termos do n.º 4 do art. 40º do CIMI (cfr. n.º 4 do art. 45º do CIMI).

E é, precisamente, em relação ao valor da percentagem necessária para calcular a área de implantação que a sentença recorrida conclui que ocorre falta de fundamentação do acto avaliativo, por considerar que, definindo o n.º 3 do art. 42º apenas as características a atender na fixação do coeficiente de localização, mas nada mencionando quanto às percentagens das áreas de implantação, então, na fixação do valor da área de implantação entre 15% e 45%, os avaliadores devem atender às acessibilidades, à proximidade de equipamentos públicos, aos serviços de transportes públicos e à localização em zonas de elevado valor de mercado imobiliário e, só ponderando estes factores, é possível alcançar aquele valor compreendido entre 15% e 45% do valor das edificações autorizadas ou previstas. Ou seja, antes disso, ainda era preciso determinar qual o valor das edificações autorizadas ou previstas e, no caso, nem nas fichas de avaliação, nem na certidão de fls. 22, se encontram especificados quaisquer destes elementos, não sendo possível reconstituir o *iter* cognoscitivo e valorativo percorrido pelos senhores peritos na determinação do valor dos terrenos em causa.

4.4.2. Não subscrevemos, porém, este entendimento.

Com efeito, de acordo com o disposto no n.º 4 do art. 42º do CIMI, a fixação da percentagem da área de implantação é feita por meio do «zonamento», que «consiste na determinação das zonas homogéneas a que se aplicam os diferentes coeficientes de localização do município e as percentagens a que se refere o n.º 2 do artigo 45º».

E, como vimos, de acordo com o disposto nos nºs. 2 e 3 deste mesmo art. 45º do CIMI, nessa fixação da percentagem do valor do terreno de implantação também se têm em consideração as características referidas no n.º 3 do art. 42º.

Na verdade, o citado art. 42º do CIMI estabelece o seguinte:

«1 - O coeficiente de localização (Cl) varia entre 0,4 e 2, podendo, em situações de habitação dispersa em meio rural, ser reduzido para 0,35 e em zonas de elevado valor de mercado imobiliário ser elevado até 3.

2 - Os coeficientes a aplicar em cada zona homogénea do município podem variar conforme se trate de edifícios destinados a habitação, comércio, indústria ou serviços.

3 - Na fixação do coeficiente de localização têm-se em consideração, nomeadamente, as seguintes características:

a) Acessibilidades, considerando-se como tais a qualidade e variedade das vias rodoviárias, ferroviárias, fluviais e marítimas;

b) Proximidade de equipamentos sociais, designadamente escolas, serviços públicos e comércio;

c) Serviços de transportes públicos;

d) Localização em zonas de elevado valor de mercado imobiliário.

4 - O zonamento consiste na determinação das zonas homogéneas a que se aplicam os diferentes coeficientes de localização do município e as percentagens a que se refere o n.º 2 do artigo 45º.»

4.4.3. Já no art. 62º do CIMI dispõe-se:

«1 - Compete à CNAPU:

a) Propor trienalmente, até 31 de Outubro, os coeficientes de localização mínimos e máximos a aplicar em cada município, com base designadamente em elementos fornecidos pelos peritos locais e regionais e pelas entidades representadas na CNAPU, para vigorarem nos três anos seguintes;

b) Propor trienalmente, até 31 de Outubro, o zonamento e respectivos coeficientes de localização, as percentagens a que se refere o n.º 2 do artigo 45º e as áreas da sua aplicação, bem como os coeficientes majorativos aplicáveis às moradias unifamiliares, com base em propostas dos peritos locais e regionais, para vigorarem nos três anos seguintes em cada município;

c) Propor as directrizes relativas à apreciação da qualidade construtiva, da localização excepcional, do estado deficiente de conservação e da localização e operacionalidade relativas;

d) Propor anualmente, até 30 de Novembro, para vigorar no ano seguinte, o valor médio de construção por metro quadrado, ouvidas as entidades oficiais e as associações privadas do sector imobiliário urbano;

e) Propor à Direcção-Geral dos Impostos as medidas que entender convenientes no sentido do aperfeiçoamento das operações de avaliação.

2 - Tratando-se de conjuntos ou empreendimentos urbanísticos implantados em áreas cujo zonamento não tenha ainda sido aprovado ou, tendo-o sido, se encontre desactualizado, as propostas referidas nas alíneas a) e b) do n.º 1 são apresentadas anualmente.

3 - As propostas a que se referem as alíneas a) a d) do n.º 1 e o número anterior são aprovadas por portaria do Ministro das Finanças.»

4.4.4. Por sua vez, a Portaria n.º 982/2004, de 4/8, aprovou e deu publicidade aos coeficientes a fixar dentro dos limites estabelecidos no citado CIMI, estabelecendo-se no seu n.º 7 que «o zonamento, os coeficientes de localização, as percentagens e os coeficientes majorativos referidos, respectivamente, nos nºs. 2º, 3º e 4º da presente portaria são publicados no sítio www.e-financas.gov.pt, podendo ser consultados por qualquer interessado, e estão ainda disponíveis em qualquer serviço de finanças».

Posteriormente, a Portaria n.º 1426/2004, de 25/11, revogou o n.º 1º da Portaria n.º 982/2004 e aprovou novos coeficientes de localização mínimos e máximos a aplicar em cada município.

E também posteriormente, a Portaria n.º 1022/2006, de 20/9, procedeu à primeira revisão do zonamento e dos coeficientes de localização, seguindo-se a Portaria n.º 1119/2009, de 30/9 (cfr. os seus nºs. 1 e 3).

Todas elas tendo, porém, sido editadas nos termos do referido n.º 3 do art. 62º do CIMI.

4.4.5. Assim sendo, a percentagem relativa à área de implantação, prevista no n.º 2 do art. 45º do CIMI (na fixação da qual se têm em consideração, por força do disposto no seu n.º 3, as características referidas no n.º 3 do art. 42º do mesmo Código), é valor aprovado por Portaria do Ministro das Finanças sob proposta da CNAPU, sendo parte integrante dos conteúdos do SIGIMI. Ou seja, estamos perante valores predefinidos por lei e, portanto, indisponíveis para qualquer ponderação ou alteração por parte dos peritos intervenientes no procedimento de avaliação.

Ora, no caso dos autos, e relativamente à percentagem encontrada e fixada (25%) de área de implantação, é a que para o local foi proposta pela CNAPU.

5.1. Considerando este quadro legal, e relembrando que, como se disse, o grau de fundamentação há-de ser o adequado ao tipo concreto do acto e das circunstâncias em que o mesmo foi praticado (cfr. ac. deste STA, de 11/12/2007, rec n.º 615/04), vemos que, no caso presente, a fundamentação das avaliações impugnadas é a que resulta da fórmula e do critério legal, sendo que os peritos não poderiam ter alterado a percentagem para cálculo da área de implantação, legalmente fixada, pois que se trata de elemento preciso, objectivo e pré-determinado por lei, em função dos diversos parâmetros nela constantes, designadamente da localização e do destino dos prédios em causa e, por isso, indisponíveis para as partes no procedimento de avaliação.

5.2. Sobre a questão da fundamentação relativamente ao coeficiente de localização e às percentagens a que se refere o citado n.º 2 do art. 45º do CIMI, se debruçou já, aliás, em vários acórdãos recentes, a jurisprudência desta Secção do STA. E se no acórdão proferido em 10/3/2011, no rec. n.º 862/10, o Tribunal concluiu pela inexistência de falta de fundamentação do acto de 2ª avaliação, já nos acórdãos proferidos em 1/7/2009, rec. n.º 239/09; 18/11/2009, rec. n.º 765/09; 14/7/2010, rec. n.º 377/10; 6/10/2010, rec. n.º 510/10; 17/3/2011, rec. n.º 964/2010; 25/5/2011, rec. n.º 239/11; 22/6/2011, rec. n.º 382/11); e 6/7/2011, rec. n.º 307/11, o Tribunal concluiu pela suficiência da fundamentação, em termos com os quais concordamos inteiramente (sendo que relatámos o acórdão no citado rec. n.º 307/11 e subscrevemos, na qualidade de 1º adjunto, os acórdãos nos recs. nºs. 239/11 e 382/11, e), exarando-se ali o seguinte:

«*Como se pode ler no preâmbulo do CIMI, aprovado pelo DL 287/2003, de 12 de Novembro, com a reforma da tributação do património levada a cabo por este diploma, operou-se "uma profunda reforma do sistema de avaliação da propriedade, em especial da propriedade urbana. (...) o sistema fiscal passa a ser dotado de um quadro legal de avaliações totalmente assente em factores objectivos, de grande simplicidade e coerência interna, e sem espaço para a subjectividade e discricionariedade do avaliador.".*

O procedimento de avaliação, configurado nos artigos 38º e seguintes do CIMI, caracteriza-se, assim, agora por uma elevada objectividade, com uma curtíssima margem de ponderação ou valoração por parte dos peritos intervenientes, pretendendo-se que a avaliação assente no máximo de dados objectivos.

Desde logo, o coeficiente de localização previsto no artigo 42º do CIMI é um valor aprovado por Portaria do Ministro das Finanças sob proposta da CNAPU na fixação do qual se têm em consideração, nomeadamente, as seguintes características: acessibilidades, proximidade de equipamentos sociais, serviços de transportes públicos e localização em zonas de elevado valor de mercado imobiliário.

Por outro lado, o n.º 4 do mesmo preceito legal prevê ainda o zonamento que consiste na determinação das zonas homogéneas a que se aplicam os diferentes coeficientes de localização em cada município e as percentagens a que se refere o n.º 2 do artigo 45º do CIMI.

Trata-se, pois, de parâmetros legais de fixação do valor patrimonial com base em critérios objectivos e claros e, por isso, facilmente sindicáveis, bastando a indicação da localização dos prédios e a referência do quadro legal aplicável para que se compreenda como foi determinado o referido coeficiente.

Ou seja, encontramo-nos no domínio de zonas e coeficientes predefinidos e, portanto, indisponíveis para qualquer ponderação ou alteração por parte dos peritos intervenientes no procedimento de avaliação, e isto independentemente de se tratar de primeira ou segunda avaliação, pois não é o facto de se realizar uma inspecção directa ao imóvel a avaliar que pode levar ao desrespeito dos coeficientes predefinidos, mas antes serve essa inspecção para comprovar a justeza dos coeficientes a aplicar.

Neste contexto, a fundamentação exigível para a aplicação do coeficiente de localização apenas se podia circunscrever à identificação geográfica/física dos prédios no concelho e freguesia de Pombal, ao estabelecimento do coeficiente de localização aplicável e à invocação do quadro legal que lhe era aplicável.

Por outro lado, é a própria lei que manda ter em consideração na fixação da percentagem do valor do terreno de implantação as mesmas características que se têm em consideração na fixação do coeficiente de localização (v. n.º 3 do artigo 45º do CIMI).».

Ou seja, neste novo sistema de avaliações, assente em factores objectivos, não há espaço para a subjectividade e discricionariedade do avaliador, sendo coordenado por uma comissão cuja composição garante a representatividade dos agentes económicos e das entidades públicas ligadas ao sector.

«*O coeficiente de localização é, assim, fixado de acordo com regras predefinidas, que têm a ver com o exacto local onde se encontra o imóvel a avaliar e têm em conta os elementos a que se refere o artigo 42º do CIMI.*

Também o mesmo se passa com o zonamento que consiste na determinação das zonas homogéneas a que se aplicam os diferentes coeficientes de localização em cada município e as percentagens a que se refere o n.º 2 do artigo 45º do CIMI e é aprovado por portaria do Ministro das Finanças sob proposta da CNAPU.

A determinação dos valores de zonamento é efectuada em cada município em assembleia camarária cuja materialização corresponde aos mapas informáticos de valor, por zona.

Assim, não é correcto alegar-se que a lei fixa um mínimo e um máximo e que dentro dessa moldura o avaliador tinha que fundamentar a razão por que atendeu ao coeficiente máximo e não ao mínimo.»

Deste modo, aderindo a esta jurisprudência (que, como supra referimos, já subscrevemos nos apontados arestos de 25/5/2011, 22/6/2011 e 6/7/2011), temos de concluir que a fundamentação no caso exigível, mesmo para a fixação da percentagem da área de implantação, apenas se podia circunscrever à identificação geográfica/física do prédio no concelho e na freguesia aqui em causa, ao estabelecimento da percentagem do valor da área de implantação que seja aplicável na respectiva localização e à invocação do quadro legal aplicável.

5.3. Ora, aqueles elementos constam das respectivas fichas de avaliação (cfr. fls. 10 a 22 e o apenso administrativo junto aos autos, bem como as als. E) e F) do Probatório).

E como igualmente se refere no citado aresto do STA, «… *a intenção do legislador foi subtrair da subjectividade e da relatividade apreciativa do avaliador os critérios relevantes da avaliação dos prédios urbanos, para efeitos de incidência real tributária, e fê-lo para efeitos de combater a fraude e a evasão fiscal, através de avaliações subjectivas, sujeitas a pressões de especuladores e a outros interesses de subvalorização da propriedade urbana, sendo que foi todo esse circunstancialismo que levou o legislador a estabelecer critérios objectivos fixados por lei.*

Além de que a existência de erros ou anomalias sempre poderá ser corrigida na medida em que os valores dos coeficientes de localização e zonamento são propostos pela CNAPU trienalmente.»

Em suma, tendo, no caso, sido aplicada a percentagem de 25% para cálculo da área de implantação aplicada, e sendo essa a que, efectivamente, resulta dos ditos parâmetros acima mencionados, tais elementos, constantes dos termos das impugnadas avaliações, são bastantes para os actos se considerarem fundamentados, nos termos exigidos pela lei para o caso (art. 77º da LGT), pois que, como se disse, a fundamentação no caso exigível apenas se podia circunscrever à identificação geográfica/física do prédio no concelho e na freguesia aqui em causa, ao estabelecimento da percentagem do valor da área de implantação aplicável na respectiva localização e à invocação do quadro legal aplicável.

E sendo isso que, no caso, se verifica e não invocando o impugnante/recorrido, por outro lado, qualquer erro na identificação geográfica, não pode concluir-se, relativamente aos actos de avaliação impugnados, pela falta absoluta de fundamentação na adopção da contestada percentagem, pelo que a impugnação teria de improceder, mantendo-se o valor patrimonial fixado.

Assim, sentença recorrida, ao julgar procedente a impugnação por considerar verificado o vício de forma decorrente da falta de fundamentação das avaliações, na vertente da percentagem relativa à área de implantação, enferma do erro de julgamento que a recorrente Fazenda Pública lhe imputa, substanciado na inadequada aplicação dos arts. 42º e 45º do CIMI e do n.º 3 da Portaria n.º 982/2004, de 4/8.

Procedem, assim, as conclusões do recurso da Fazenda Pública.

6. E face à procedência deste recurso interposto pela Fazenda Pública, importa, então, apreciar a questão suscitada pelo recorrido por via da admitida ampliação do objecto do recurso.

E, fazendo-o, dir-se-á que é totalmente aplicável, também quanto a esta suscitada questão (falta de fundamentação do coeficiente de localização – Cl), a argumentação supra e que, aliás, já consta expressa na sentença.

Com efeito, também a fixação dos coeficientes de localização é feita por meio do «zonamento» (previsto no n.º 4 do art. 42º do CIMI e que consiste na determinação das zonas homogéneas a que se aplicam os diferentes coeficientes de localização em cada município), pelo que tendo, no caso, sido aplicado o Cl (coeficiente de localização) de 1,30 e sendo esse o coeficiente que resulta da fórmula e do critério legal, os peritos não poderiam senão aplicá-lo, pois que estamos perante parâmetros precisos, objectivos e pré-determinados por lei, em função dos diversos elementos nela constantes, designadamente da localização e do destino dos prédios em causa e, por isso, indisponíveis para as partes no procedimento de avaliação.

A sentença decidiu, pois, nesta parte, de acordo com a lei aplicável, improcedendo, por conseguinte, as Conclusões das contra-alegações do recorrido.

DECISÃO

Nestes termos, acorda-se em:

a) Não admitir a ampliação do recurso, pretendida pelo recorrido à luz do disposto no art. 684º-A do CPC, no que à questão relativa à fixação do valor da acção respeita.

b) Dar provimento ao recurso interposto pela Fazenda Pública e, consequentemente, revogar a sentença recorrida e julgar totalmente improcedente a impugnação, mantendo-se os valores patrimoniais fixados nas avaliações impugnadas.

c) Apreciando a questão (da insuficiente fundamentação do coeficiente de localização aplicado aos prédios objecto de avaliação) suscitada pelo recorrido por via da admitida ampliação do objecto do recurso (nos termos do n.º 1 do art. 684º-Aº do CPC) negar-lhe provimento e confirmar, nesta parte, a sentença recorrida.

Custas pelo recorrido, fixando-se a procuradoria em 1/6.

Lisboa, 7 de Setembro de 2011. — *Casimiro Gonçalves* (relator) — *António Calhau — Isabel Marques da Silva.*

Acórdão de 7 de Setembro de 2011.

Assunto:

Valor patrimonial tributário. Prédios urbanos destinados à habitação. Coeficiente de qualidade e conforto (Cq). "Sistema central de climatização". Artigo 43.º do Código do IMI.

Sumário:

O elemento de qualidade e conforto "sistema central de climatização" referido na Tabela I do artigo 43.º do CIMI, a que é aplicável o coeficiente majorativo de 0,03, refere-se aos sistemas centrais de climatização com existência actual, e não meramente potencial e futura, não incluindo a mera pré-instalação de tais sistemas.

Processo n.º 170/11-30.
Recorrente: Fazenda Pública.
Recorrido: Henrique e Gameiro — Construção Civil, L.da
Relatora: Ex.ma Sr.ª Cons.ª Dr.ª Isabel Marques da Silva.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

- Relatório-

1 – A Fazenda Pública recorre para este Supremo Tribunal da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Leiria, de 27 de Outubro de 2010, que julgou procedente a impugnação deduzida por HENRIQUE E GAMEIRO – CONSTRUÇÃO CIVIL, LDA, com os sinais dos autos, contra os actos de 2.ª avaliação das fracções autónomas designadas pelas letras "D", "E", "F", "G", "H", "I", "J" e "K" do prédio urbano inscrito na matriz da freguesia de Marrazes sob o artigo 8481, apresentando as seguintes conclusões:

A) Entendeu a sentença sob recurso que quando o CIMI refere como critério de majoração a existência de sistema central de climatização, importa verificar se este existe ou não existe (total ou

parcialmente), já que só no primeiro dos casos pode a AF servir-se do mesmo como critério majorativo do coeficiente de qualidade e conforto, uma vez que se o legislador pretendesse constituir como elemento majorativo a pré-instalação de sistema central de climatização, certamente, o teria dito.

B) Ora, na senda desta interpretação literal do artigo 43.º do CIMI, um prédio urbano destinado a habitação com a pré-instalação de sistema central de climatização teria exactamente o mesmo valor que outro que não a tivesse de todo.

C) Ora tal conclusão não se compagina com o espírito da reforma do património, em geral, e da avaliação dos imóveis, em particular.

D) Pois que o legislador não terá dito tudo o que pretendia, terá mesmo dito menos do que aquilo que pretendia dizer.

E) Porque o caso em análise, não estando directamente mencionado na letra da lei, está indubitavelmente abrangido pelo espírito da lei.

F) A interpretação extensiva ocorre quando o intérprete conclui que a letra da lei fica aquém do espírito da lei, ou seja, que a forma verbal adoptada peca por defeito, dizendo menos do que aquilo que se pretendia dizer, importando alargar a letra da lei de modo a dar ao texto um significado concordante com o pensamento do legislador, ou seja, fazendo corresponder a letra da lei ao espírito da lei.

G) E assim atendendo ao espírito da reforma do património operada em 2003 e ao novo sistema de avaliação do CIMI, é possível interpretar o art. 43.º do CIMI no sentido de que o legislador ao adoptar a formulação "sistema central de climatização" como elemento majorativo do coeficiente de qualidade e conforto pretendia também incluir a pré-instalação desse mesmo sistema, distinguindo, deste modo, estes prédios urbanos destinados à habitação assim beneficiados dos demais que não beneficiam sequer de tal potencialidade e obrigam o seu adquirente a obras e despesas extras se o pretenderam instalar.

H) A douta sentença recorrida fez errada interpretação e aplicação dos artigos 43.º do CIMI, 11º da LGT e 9º do Código Civil, pelo que não deve manter-se.

Termos em que, com o sempre mui douto suprimento de Vossas Ex.as, deverá ser concedido provimento ao presente, com a consequente manutenção do VPT fixado em relação às fracções D, E, F, G, H, I, J e K do U-8481/Marrazes, com o que se fará como sempre JUSTIÇA

2 - Contra-alegou a recorrida, concluindo nos seguintes termos:

A) - A recorrida entende, que a douta sentença proferida pelo tribunal "a quo" deve ser mantida no ordenamento jurídico, isto porque:

B) - Às fracções D, E, F, G, H, I, J e K objecto de avaliação não pode ser aplicado o elemento majorativo de 0,003 ao coeficiente de qualidade e conforto.

C) - Uma vez que as referidas fracções apenas dispõem da pré-instalação de sistema central de climatização (cfr. documento um).

D) - Ou seja, as referidas fracções apenas têm instaladas as tubagens e as "esperas" para os radiadores, não dispondo dos radiadores, caldeiras e demais material essencial ao funcionamento do sistema de climatização.

E) - O valor das fracções que se encontram apenas equipadas com a pré-instalação do sistema central de climatização é inferior ao das fracções que têm o sistema instalado na sua totalidade a pré-instalação não permite que se concretize o objectivo do sistema de climatização, ou seja, o aquecimento, facto que tem influência no preço das fracções.

G) (sic) - *A lei apenas prevê a majoração do coeficiente de qualidade e conforto quando o sistema esteja totalmente instalado e apto a cumprir o seu objectivo, pelo que a sentença recorrida fez uma correcta interpretação e aplicação da lei, ao não considerar como elemento majorativo a pré-instalação do sistema de climatização.*

H) - Nos termos do n.º 1 do artigo 684ª-A do CPC, e caso venha a proceder o presente recurso, a recorrida pretende que seja apreciada a questão da insuficiente fundamentação do coeficiente de localização de 1,50 aplicado às fracções objecto de avaliação, bem como quanto à fixação do valor da acção, assim;

I) - A fórmula de determinação do valor patrimonial tributário prevista no artigo 38º do CIMI, em 2006, tinha a seguinte expressão: Vt = Vc x A x Ca x Cl x Cq x Cv.

J) - O coeficiente de afectação previsto no artigo 41º do CIMI é uniforme e único a nível nacional, apenas alterando em função do fim, conforme assim se encontra descrito na tabela anexa à citada norma.

K) - O que acaba de se referir quanto ao coeficiente de afectação, aplica-se "ipsis verbis" aos coeficientes de qualidade, vetustez e à determinação da área.

L) - Relativamente aos coeficientes de afectação, de qualidade, de vetustez e cálculo da área, nem os peritos das primeiras nem das segundas avaliações têm qualquer poder discricionário.

M) - Aliás, relativamente aos supra indicados coeficientes, nem a própria Comissão Nacional de Avaliação da Propriedade Urbana (CNAPU) tem qualquer poder de decisão ou de alteração.

N) - O mesmo não se verifica com o coeficiente de localização.

O) - Assim, o n.º 1 do artigo 42º do CIMI prevê uma amplitude dos coeficientes de localização que pode variar entre 0,35 e 3.

P) - Por sua vez, o anexo I da Portaria 982/04 prevê que para o concelho de Leiria e mais precisamente para a área pertencente ao Serviço de Finanças de Leiria — 2, o coeficiente de localização para habitação pode variar entre 0,50 e 1,80.

Q) - Ou seja, não se encontra concretamente determinado na lei nem na portaria que o coeficiente de localização seja de 1,50 para o local onde se encontra o prédio da recorrida e respectivas fracções.

R) - Da matéria provada da douta sentença também não consta a concreta fundamentação para o recurso ao coeficiente de localização de 1,50.

S) - Caso na segunda avaliação tivesse sido aplicado o coeficiente de localização de 1,20 previsto na Portaria 982/04, o valor patrimonial teria sido bastante inferior.

T) - No site da DGCI (http://portaldasfinanças.gov.pt), (aplicação SIGIMI) não consta qualquer explicação nem justificação para ter sido fixado no zonamento do prédio avaliado (fracções) o coeficiente de 1,50 quando também teria sido possível aplicar o CL 1,2.

U) - Sendo possível para o zonamento onde se situa o prédio e as respectivas fracções avaliadas os coeficientes de localização variáveis entre 0,50 e 1,80, não se poderá considerar fundamentada uma avaliação com a explicação que o zonamento consta de portaria e publicada no sítio das Finanças.

V) - O entendimento em sentido diferente é retirar do controlo judicial uma componente essencial da fórmula de avaliação, sendo que a CNAPU não tem poderes discricionários para fixar os coeficientes de localização.

X) - O entendimento segundo o qual a CNAPU funciona como entidade que na fixação dos zonamentos é insindicável não tem suporte nem no artigo 42.º do CIMI nem no anexo da Portaria 982/04.

Z) - O valor patrimonial tributário das fracções não configura a utilidade económica directa, concreta e determinável no processo de impugnação da fixação do valor patrimonial.

AA) - A utilidade económica da impugnação das segundas avaliações apenas pode ser aferida em sede de IMI, IRS e IRC.

AB) - Contudo, em sede de IMI, de IRS e de IRC, a utilidade económica do valor patrimonial tributário depende de diferentes factores e pressupostos, não sendo por isso, determinável, a referida utilidade económica.

AC) Do exposto resulta que a utilidade económica do presente processo não é de valor certo, pelo que a indicação do valor de € 20.000,00 é legal.

Termos em que deve o presente recurso ser julgado improcedente, mantendo-se a douta sentença recorrida, ou caso assim não se entenda, deve este tribunal, ao abrigo do disposto no n.º 1 do art. 684º-A do CPC, conhecer e apreciar a questão da insuficiente fundamentação do coeficiente de 1,50 aplicado às fracções objecto de avaliação, bem como a fixação do valor da acção (impugnação) e consequentemente julgar procedente a impugnação anulando as segundas avaliações e atribuindo ao processo o valor de € 20.000,00.

3 - O Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto junto deste Tribunal não emitiu parecer.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

- Fundamentação -

4 - Questões a decidir

É a de saber se o *elemento de qualidade e conforto* dos prédios urbanos destinados a habitação "sistema central de climatização", previsto na Tabela I do artigo 43.º do Código do Imposto Municipal sobre Imóveis (CIMI) e a que corresponde um *coeficiente majorativo* de 0,03, deve ser interpretado no sentido de abranger também a pré-instalação de sistemas centrais de climatização, como alegado pela recorrente Fazenda Pública, ou, como julgado, apenas os sistemas já instalados.

Julgando-se procedente o recurso da Fazenda Pública, haverá que apreciar se, como contra-alegado, a sentença recorrida padece de erro de julgamento ao ter considerado fundamentado o coeficiente de localização de 1,50 utilizado na avaliação das fracções e bem assim ao ter atribuído à impugnação o valor de 1.074.080,00 €, e não o valor que lhe atribuiu a impugnante (20.000,00 €).

5 - Matéria de facto

Na sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Leiria objecto do presente recurso foram dados como provados os seguintes factos:

A) Em 29/08/2005, a impugnante requereu 2.ª avaliação das fracções autónomas designadas pelas letras "D", "E", "F", "G", "H", "I", "J", "K" do prédio inscrito na freguesia de Marrazes sob o artigo 8481 - fls. … do p.a.

B) Reunidos os peritos, foram elaborados os Termos de avaliação de fls. 35 a 38, 40 a 43, 45 a 48, 50 a 53, 55 a 58, 60 a 63, 65 a 98 e 69 a 73, que se dão por integralmente reproduzidos para todos os efeitos legais.

C) A impugnante foi notificada dos actos de avaliação referidos na alínea antecedente, a coberto dos ofícios de fls. 15 a 22, datados de 19/09/2006, que também se dão por integralmente reproduzidos.

D) Em 6/10/2006, a impugnante requereu, ao abrigo do disposto no art. 37.º do CPPT, certidão dos fundamentos de facto e de direito pelos quais foi fixado o Cl em 1,5 e o elemento de qualidade e conforto de sistema central de climatização de 0,03 — fls. 23.

E) Em resposta, o serviço de finanças emitiu a certidão de fls. 19, que se dá por integralmente reproduzida.

6 - Apreciando.

6.1. Do elemento de qualidade e conforto "sistema central de climatização"

A sentença recorrida, a fls. 106 a 112 dos autos, julgou procedente a impugnação judicial deduzida, anulando os actos de segunda avaliação sindicados, por ter entendido verificar-se o vício de *errónea quantificação dos valores patrimoniais,* mercê da ponderação nas avaliações do coeficiente majorativo de 0,03 correspondente à existência do elemento de qualidade e conforto "sistema central de climatização" quando nos prédios em causa existia apenas a respectiva pré-instalação.

Fundamentou-se o decidido na consideração de que *se a lei refere como critério de majoração a existência de sistema central de climatização, ou ele já existe e tem de ser valorizado nos termos legais, ou não existe, no todo ou em parte, caso em que não pode servir como elemento majorativo*, pois que *se o legislador pretendesse constituir como elemento majorativo a pré-instalação de sistema de climatização, certamente o teria dito.* E conclui a sentença que *uma coisa é certa, o valor de um imóvel com pré-instalação de sistema central de climatização não pode ser idêntico a outro em que esse sistema já esteja totalmente instalado, daí que não possa ser admitido o elemento majorativo aqui em causa* (cfr. sentença recorrida, a fls. 112 dos autos).

Discorda do assim decidido a Fazenda Pública, censurando à sentença recorrida esta *interpretação literal do artigo 43.º do CIMI,* que conduz a que *um prédio urbano destinado a habitação com a pré-instalação de sistema central de climatização teria exactamente o mesmo valor que outro que não a tivesse de todo,* alegando que *tal conclusão não se compagina com o espírito da reforma do património, em geral, e da avaliação dos imóveis, em particular,* e propugnando uma interpretação extensiva do preceito *atendendo ao espírito da reforma do património operada em 2003 e ao novo sistema de avaliação do CIMI,* através da qual seria *possível interpretar o art. 43.º do CIMI no sentido de que o legislador ao adoptar a formulação "sistema central de climatização" como elemento majorativo do coeficiente de qualidade e conforto pretendia também incluir a pré-instalação desse mesmo sistema, distinguindo, deste modo, estes prédios urbanos destinados à habitação assim beneficiados dos demais que não beneficiam sequer de tal potencialidade e obrigam o seu adquirente a obras e despesas extras se o pretenderam instalar* (cfr. as conclusões das suas alegações de recurso *supra* transcritas).

Vejamos.

A alegação da recorrente não logra convencer minimamente este Supremo Tribunal que o legislador, na Tabela I do artigo 43.º do CIMI, quando se refere ao elemento de qualidade e conforto "sistema central de climatização", a que manda aplicar o coeficiente majorativo 0,03, "minus dixit quan voluit", impondo-se proceder à interpretação extensiva da letra da lei de modo a adequá-la ao seu espírito.

É que não se vê como o "espírito da reforma" do património empreendida em 2003 e o sistema de avaliação da propriedade nela introduzido, pelo facto de pretender assentar totalmente *em factores objectivos, de grande simplicidade e coerência interna, e sem espaço para a subjectividade e discricionariedade do avaliador* (cfr. do preâmbulo do Código do IMI), possa constituir sequer indício de que o legislador, quando se referiu a "sistema central de climatização" queria abranger também a pré-instalação de tais sistemas, pois que a pretendida objectividade dos factores a ponderar, quando muito, pode é aconselhar a interpretação literal do preceito, mais conforme aos cânones da segurança jurídica e da objectividade.

O facto de um imóvel dispondo de pré-instalação de sistema central de climatização ser mais valioso que um outro que não disponha de tal pré-instalação não é, aqui, argumento decisivo, pois que exactamente o mesmo se pode afirmar relativamente a um imóvel que disponha de sistema central de climatização relativamente a um outro que apenas disponha da pré-instalação do sistema.

Aliás, o que torna a habitação mais confortável é a existência do sistema central de climatização apto a funcionar, e não a mera pré-instalação de tal sistema, pois que esta, por si mesma, não permitindo, antes da instalação, a climatização da habitação, em nada contribui para o aumento do conforto desta.

Não há, pois, qualquer razão, para entender que o legislador quando se refere a "sistema central de climatização" quer igualmente abranger a pré-instalação de tais sistemas.

Se assim fosse, não teria, aliás, deixado de o dizer, pois que a interpretação mais idónea da expressão que utilizou restringe a majoração à existência actual, e não meramente potencial e futura, de sistemas centrais de climatização.

A sentença recorrida que assim o julgou não merece, pois, qualquer censura, estando o recurso da Fazenda Pública votado ao insucesso.

Prejudicado fica o conhecimento das questões suscitadas pela recorrida, pois que o foram apenas para o caso de improcedência do recurso.

- Decisão -

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

Custas pela recorrente.

Lisboa, 7 de Setembro de 2011. — *Isabel Marques da Silva* (relatora) — *Francisco Rothes — Dulce Neto*.

Acórdão de 7 de Setembro de 2011.

Assunto:

Prescrição. Aplicação da lei no tempo. Actos interruptivos e suspensivos.

Sumário:

I — Em face da previsão normativa contida no artigo 297.º do Código Civil, a aplicação de diferentes regimes no tocante aos prazos de prescrição de obrigações tributárias não determina a aplicação de um ou outro regime em bloco, pois o preceito só se refere à lei que altere o prazo, e não a tudo o mais que releva para o seu curso. Por conseguinte, não há que comparar os regimes de suspensão e interrupção do prazo de prescrição adoptados pela lei antiga e pela lei nova para determinar qual é o mais favorável e escolher a lei aplicável segundo o juízo assim atingido.

II — Para determinar se o prazo de prescrição aplicável é o do CPT ou o da LGT apenas há que verificar se, no caso concreto, faltava em 1 de Janeiro de 1999 menos tempo para se completar o prazo de prescrição de 10 anos previsto na lei antiga do que o de 8 anos previsto na lei nova – única situação em que se deixará de aplicar o novo e encurtado prazo contido na LGT.

III — Definido que o prazo de prescrição aplicável é de 8 anos previsto na LGT, contado a partir da entrada em vigor desta Lei, há que apurar se ele já decorreu perante a ocorrência de factos com efeito interruptivo ou suspensivo previstos na lei vigente à data da respectiva ocorrência, em conformidade com a regra contida no artigo 12.º do Código Civil.

IV — No domínio da LGT a instauração da execução deixou de constituir facto interruptivo da prescrição (artigo 49.º), passando a relevar, como acto interruptivo, a citação dos executados — devedora originária e/ou subsidiária.

V — Embora a instauração da impugnação judicial, em 28/05/2004, constitua um acto interruptivo da prescrição à luz do n.º 1 do artigo 49.º da LGT, e de esse efeito interruptivo ter cessado com a paragem do processo por período superior a um ano por facto não imputável à impugnante, fazendo recomeçar a contagem do prazo de prescrição nos termos previstos no n.º 2 do artigo 49.º, há que ter em conta que a prestação de garantia ou a realização de penhora de bens suficientes para garantia do pagamento da dívida e acrescido, aliada à pendência da impugnação, suspende a execução fiscal até à decisão do pleito e que esta suspensão determina a suspensão do próprio prazo de prescrição (artigo 169.º n.º 1 do CPPT e artigo 49.º n.º 3 da LGT).

VI — Se do probatório da sentença não constam, e os autos também não revelam, quaisquer elementos quanto à data da citação dos executados e quanto à prestação de garantia ou à penhora de bens suficientes para garantia o pagamento da dívida e acrescido, fica impedido qualquer juízo sobre o decurso do prazo de prescrição, o que importa a anulação da decisão recorrida em conformidade com o disposto nos artigos 729.º n.º 3 e 730.º do CPC.

Processo n.º 246/11-30.
Recorrente**:** Fazenda Pública.
Recorrido**:** Maria Salete da Costa Figueiredo Almeida.
Relatora: Exmª. Srª. Consª. Drª Dulce Neto.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1. A FAZENDA PÚBLICA recorre para o Supremo Tribunal Administrativo da decisão que o Tribunal Administrativo de Viseu proferiu na impugnação judicial que MARIA SALETE DA COSTA FIGUEIREDO ALMEIDA deduziu contra actos de liquidação de IVA e de juros compensatórios referentes aos anos de 1994 a 1997, no montante global de € 21.371,33, julgando extinta a instância, por inutilidade superveniente da lide, por ter considerado prescritas todas as dívidas que emergem dos actos de liquidação impugnados.

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

A- Vem a presente impugnação interposta contra (entre outras que não são objecto do presente recurso) as liquidações adicionais de IVA dos exercícios de 1996 e 1997 e respectivos juros compensatórios;

B- Tendo o Douto Tribunal a quo, conhecendo da prescrição, julgado extinta a instância por inutilidade superveniente da lide;

C- O que só ocorreu, relativamente às liquidações relativas aos anos de 1996 e 1997, por errónea interpretação e aplicação do art.º 297º do Código Civil, no sentido que o mesmo integra uma regra de aplicação global do regime mais favorável ao devedor;

D- Quando o mesmo visa, apenas, as leis que alteram prazos, não estando abrangidas na sua previsão as leis que alteram causas de suspensão ou de interrupção da prescrição;

E- Pois que será no momento da entrada em vigor da lei nova (1 de Janeiro de 1999) que se determinará se é de aplicar o prazo da lei nova ou da lei antiga, sem interferência de causas de suspensão ou interrupção da suspensão que possam vir a ocorrer na sua vigência.

F- Ao aplicar o prazo de prescrição previsto no CPT, como aplicou, não faz o Mmº. Juiz a quo correcta aplicação do art.º 297º do Código Civil.

Termos em que deve ser dado provimento ao presente recurso, ordenando-se, em consequência, a substituição da douta sentença recorrida por outra em que, após análise de mérito, julgue parcialmente improcedente, por não provada, a presente impugnação relativamente às liquidações de IVA e respectivos juros compensatórios dos anos de 1996 e 1997, com as legais consequências.

1.2. A recorrida não apresentou contra-alegações.

1.3. O Exm.º Procurador-Geral Adjunto emitiu parecer no sentido de que devia ser concedido provimento ao recurso com a seguinte fundamentação:

«Afigura-se-nos que o recurso merece provimento.

Resulta com efeito dos autos que o processo de execução destinado à cobrança coerciva das quantias originadas nas liquidações em causa nestes autos (processo 37002000010 12193 e apensos) foi instaurado em 2000-04-26, e parou desde 27-04-2000 até 2001-09-15, neles não se tendo verificado qualquer pagamento ou adesão ao "Plano Mateus", encontrando-se suspenso por impugnação;

Por sua vez o processo de impugnação foi instaurado em 27-05-2004 e parou, por razões estranhas à Impugnante, entre a instauração e Outubro de 2006.

Ora, como vem decidindo este Supremo Tribunal Administrativo, as causas de interrupção da prescrição que ocorreram antes da alteração ao n.º 3 do artigo 49º da LGT, introduzida pela Lei 53-A/2006, produzem os efeitos que a lei vigente no momento em que elas ocorreram associava à sua ocorrência: eliminação do período de tempo anterior à sua ocorrência e suspensão do decurso do prazo de prescrição, enquanto o respectivo processo estiver pendente ou não estiver parado por mais de um ano por facto não imputável ao contribuinte.

Sobre a questão esclareçe Jorge Lopes de Sousa, na sua obra Sobre a Prescrição da Obrigação Tributária, Notas Práticas, Áreas Editora, 2008, p. 111 «a solução do problema da aplicação da lei no tempo depende do momento em que ocorrer o facto interruptivo e não eventualidade de, face às regras do art. 297º do Código Civil, ser aplicável o regime do CPT ou da Lei Geral Tributária no que concerne à duração do prazo e prescrição».

Em síntese, e como impressivamente se diz no Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 19.01.2011, recurso 629/09, in www.dgsi, pode-se concluir que a aplicação de diferentes regimes no tocante aos prazos prescricionais não determina a aplicação de um ou outro regime em bloco, porquanto o art. 297º só manda aplicar o prazo prescricional mais curto, e não as disposições legais que regem os termos em que esse prazo se conta e tudo o mais que releva para o seu curso.

Daí que se entenda que, tal como sustenta a entidade recorrente, não ocorreu a prescrição da obrigação tributária relativamente às dívidas de IRC dos exercícios de 1996 e 1997.».

1.4. Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

2. – Na decisão recorrida consta como provada a seguinte matéria de facto:

A. Nestes autos impugnam-se as liquidações adicionais de IVA dos anos de 1994 a 1997 e juros compensatórios, cfr. cabeçalho da PI e docs. de fls. 38 a 44 do Processo Administrativo, uns e outros aqui dados por reproduzidos, o mesmo se dizendo dos demais infra referidos;

B. O processo de execução destinado à cobrança coerciva das quantias originadas nas liquidações em causa nestes autos, processo 3700200001012193 e apensos, foi instaurado em 2000-04-26, e parou

desde 27-04-2000 até 2001-09-15, neles não se tendo verificado qualquer pagamento ou adesão ao "Plano Mateus", encontrando-se suspenso por impugnação, vide fls. 37;

C. Os presentes autos foram instaurados em 28-05-2004 e pararam, por razões estranhas à Impugnante, entre a instauração e Outubro de 2006 - cfr. fls. 1 a 25.

3. A questão colocada no presente recurso consiste em saber se a sentença recorrida incorreu em erro de direito ao julgar prescritas todas as obrigações tributárias que emergem dos actos de liquidação impugnados (IVA referente aos anos de 1994 a 1997), dado que a Fazenda Pública, ora Recorrente, considera que a prescrição só ocorreu relativamente às dívidas dos anos de 1994 e 1995, o mesmo já não sucedendo quanto às dívidas dos anos de 1996 e 1997.

Na verdade, segundo a Recorrente, o Meritíssimo Juiz do Tribunal *"a quo"* incorreu numa errónea interpretação e aplicação do artigo 297.º do Código Civil ao ter considerado que este preceito obriga à aplicação global do regime mais favorável ao devedor, o que o levou a aplicar, de forma desacertada, o regime constante do Código de Processo Tributário a todas as dívidas, quando deveria ter aplicado a Lei Geral Tributária às dívidas de 1996 e 1997 – seja no que toca ao prazo de prescrição, seja no que toca às causas interruptivas e suspensivas ocorridas na sua vigência – daí decorrendo, em consequência, que a prescrição não terá ocorrido quanto a estas ultimas por força da suspensão da prescrição em consequência da instauração da impugnação.

Vejamos.

O Código de Processo Tributário (CPT) previa, no seu artigo 34.º, um prazo prescricional de dez anos (nº 1), cujo termo inicial se desencadeava no início do ano seguinte àquele em que os factos tributários tivessem ocorrido (nº 2). Porém, com a entrada em vigor da Lei Geral Tributária (LGT), em 1 de Janeiro de 1999, esse preceito do CPT foi expressamente revogado e a matéria da prescrição passou a estar regulada na LGT, sofrendo um encurtamento para oito anos (art.º 48.º). E o diploma que aprovou a LGT (Dec.Lei n.º 398/98, de 17.12) estabeleceu, no artigo 5.º, que, com excepção dos impostos abolidos, se aplicava ao novo prazo de prescrição o disposto no artigo 297.º do Código Civil, o qual, por sua vez, determina, quanto à aplicação no tempo de leis que estabeleçam prazos mais curtos, que o novo prazo é também aplicável aos prazos que já estiverem em curso, mas o prazo só se conta a partir da entrada em vigor da nova lei, a não ser que, segundo a lei antiga, falte menos tempo para o prazo se completar.

O que significa que, embora o regime da prescrição positivado na lei nova (LGT) seja o aplicável a partir da vigência desse diploma, o *prazo* aí previsto pode não o ser, pois que havendo concorrência temporal de dois prazos com a virtualidade de se aplicarem, há que aplicar aquele que em primeiro lugar se completar, embora a aplicação de diferentes regimes no tocante aos *prazos prescricionais* não determine a aplicação de um ou outro regime em bloco.

Com efeito, e como tem sido reiteradamente explicado pela jurisprudência desta Secção do STA([1]), a aplicação de diferentes regimes no tocante a prazos, em face da previsão normativa do artigo 297.º do CC, não determina a aplicação de um ou outro regime em bloco, pois só se refere à lei que altere o prazo, à sua medida, e não aos termos em que se conta e a tudo o mais que releva para o seu curso. Por conseguinte, não há que comparar os regimes de suspensão e interrupção do prazo de prescrição adoptados pela lei antiga e pela lei nova, para determinar qual é o mais favorável e escolher a lei aplicável segundo o juízo assim atingido, já que o princípio da aplicação da lei mais favorável ao arguido só tem emprego no âmbito do direito sancionatório, não sendo aplicável ao direito obrigacional de natureza tributária.

Deste modo, há que verificar se, no caso concreto, faltava em 1 de Janeiro de 1999 menos tempo para se completar o prazo de prescrição de 10 anos previsto na lei antiga do que o de 8 anos previsto na lei nova – única situação em que se deixará de aplicar este novo prazo contido na LGT.

Respeitando as obrigações tributárias a IVA dos anos de 1996 e 1997, o prazo prescricional iniciou-se em 1/01/97 e 1/01/98, respectivamente, e decorreu sem detenção até à data da entrada em vigor da LGT, em 1/01/99, dada a inexistência de qualquer acto interruptivo ou suspensivo até essa altura.

Por conseguinte, em 1/1/99 faltavam 8 anos para se completar o prazo de prescrição da dívida de IVA do ano de 1997 e 9 anos para se completar o prazo de prescrição da dívida de IVA do ano de 1998. Ou seja, não faltava menos tempo para se completar o prazo de prescrição previsto no CPT do que o novo prazo previsto na LGT, pelo que o prazo de prescrição aplicável é o fixado nesta nova lei.

Pelo que assiste razão à Recorrente quanto ao erro de interpretação do artigo 297.º do Código Civil e quanto à aplicabilidade do prazo de prescrição previsto no CPT ao caso vertente.

Definido que o prazo de prescrição aplicável é de oito anos previsto na LGT, contado a partir da entrada em vigor desta Lei, vejamos, então, se ele já decorreu perante a ocorrência de factos com efeito interruptivo ou suspensivo previstos na lei vigente à data da respectiva ocorrência, em conformidade com a regra contida no artigo 12º do Código Civil, sabido que a solução do problema da aplicação da lei no tempo nesta matéria depende do momento em que o facto interruptivo ou suspensivo ocorreu e não da eventualidade de, à face das regras do artigo 297.º do Código Civil, ser aplicável o regime do CPT ou da LGT no que concerne ao prazo da prescrição.

Ora, porque no domínio da LGT a instauração da execução deixou de constituir facto interruptivo da prescrição (artigo 49.º da LGT), conclui-se que, no caso vertente, a instauração do processo

executivo em 26/04/2000 não assume, ao contrário do que foi julgado na sentença, qualquer relevância. O que relevaria, como acto interruptivo, era a citação dos executados (devedora originária e devedora subsidiária), mas nem a sentença fixou essa factualidade nem os autos fornecem elementos para a fixar.

Por outro lado, embora a instauração da impugnação judicial, em 28/05/2004, constitua uma acto interruptivo da prescrição à luz do n.º 1 do artigo 49.º da LGT, e de esse efeito interruptivo ter cessado com a paragem desse processo por período superior a um ano por facto não imputável à impugnante [*alínea C) do probatório*], fazendo recomeçar a contagem do prazo de prescrição, acrescido do tempo decorrido até à data da autuação do processo (nº 2 do artigo 49.º), há que ter em atenção o disposto no n.º 1 do artigo 169.º do CPPT e no n.º 3 do artigo 49.º da LGT, que estabelecem, respectivamente, o seguinte: *"A execução fica suspensa até à decisão do pleito em caso de (...) impugnação judicial ou recurso judicial que tenham por objecto a legalidade da dívida exequenda (...) desde que tenha sido constituída garantia nos termos do artigo 195.º ou prestada nos termos do artigo 199.º ou a penhora garanta a totalidade da quantia exequenda e do acrescido (...)" e "O prazo de prescrição legal suspende-se por motivo de paragem do processo de execução fiscal em virtude de (...) impugnação ou recurso"*.

O que significa que uma vez prestada garantia ou realizada penhora de bens suficientes para garantia do pagamento da dívida e acrescido, fica legalmente suspensa a execução fiscal, e que esta suspensão determina, por sua vez, a suspensão do prazo de prescrição que houvesse de reiniciar-se por virtude de ter cessado o aludido efeito interruptivo. Isto é, tal como tem sido repetidamente afirmado por esta Secção do STA([2]), a prestação de garantia ou a realização de penhora de bens suficientes para garantia do pagamento da dívida e acrescido, aliada à pendência da impugnação, suspende a execução até à decisão do pleito e determina, igualmente, a suspensão do prazo de prescrição da respectiva dívida tributária.

Ora, os autos não fornecem quaisquer elementos quanto à prestação de garantia ou à penhora de bens suficientes para garantia o pagamento da dívida e acrescido, isto é, sobre a suspensão da execução fiscal, o que impede qualquer juízo sobre o decurso do prazo de prescrição.

Deste modo, impõe-se diligenciar no sentido de averiguar esses factos, levando ao probatório a data da citação dos executados (devedores originários e subsidiários) e os elementos relativos à prestação de garantia ou à penhora de bens suficientes para garantia o pagamento da dívida e acrescido.

Há, pois, necessidade de ampliar a matéria de facto com vista a obter todos os elementos que suportem a decisão de direito, o que importa a anulação da decisão recorrida em conformidade com o disposto nos artigos 729.º n.º 3 e 730.º do CPC.

4. Face ao exposto, acordam os juízes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em anular a decisão recorrida, ordenando-se a baixa dos autos ao tribunal recorrido para ampliação da matéria de facto e aplicação do direito nos termos acima enunciados.

Sem custas.

Lisboa, 07 de Setembro de 2011. — *Dulce Manuel Neto* (relatora) — *Valente Torrão António Calhau.*

([1]) (Cfr., entre outros, os acórdãos proferidos por este Tribunal em 6/02/2002, no recurso n.º 26296, em 28/05/2008, no recurso n.º 154/08, e em 21/05/2008, no recurso n.º 7/08.)

([2]) (Cfr., entre outros, os acórdãos proferidos por este Tribunal em 4/03/2009, em 26/1/2011 e em 25/05/2011, nos recursos n.os 160/09, 1/11 e 465/11, respectivamente.)

Acórdão de 7 de Setembro de 2011.

Assunto:

Oposição. Insolvência da sociedade executada. artigo 180.º do CPPT.

Sumário:

I — A declaração de insolvência da sociedade executada não obsta à instauração da execução por créditos vencidos antes da declaração de insolvência, havendo, contudo, que, logo após a instauração, proceder à respectiva sustação em conformidade com o disposto no n.º 1 do artigo 180.º do CPPT.

II — A instauração da execução fiscal por créditos vencidos posteriormente à declaração de falência, como são os créditos exequendos, encontra expresso apoio legal no disposto no n.º 6 do artigo 180.º do CPPT, preceito que há-de ser, contudo, interpretado razoavelmente, atenta a unidade do sistema jurídico, no sentido de

que só será viável o prosseguimento dos processos de execução fiscal por créditos vencidos após a declaração de falência se forem penhorados bens não apreendidos naquele processo.

Processo nº. 326/11-30.
Recorrente: Massa Insolvente João Ruano, Lda.
Recorrido: Fazenda Pública.
Relatora: Exmª. Srª. Consª. Drª. Isabel Marques da Silva.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:
- Relatório -

1 – MASSA INSOLVENTE JOÃO RUANO, LDA, com os sinais dos autos, recorre para este Supremo Tribunal da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Leiria, de 25 de Novembro de 2010, que julgou improcedente a oposição por si deduzida à execução fiscal instaurada pela Fazenda Pública para cobrança coerciva de dívidas por IRS, IVA e coimas fiscais, no montante total de € 47.768,06, para o que apresentou as conclusões seguintes*:*

1. A recorrente opõe-se à execução alegando que o processo executivo foi instaurado muito para além do prazo de um ano previsto no art. 146 do CIRE.

2. Sendo que os valores das reclamações diziam respeito a liquidações de IRS anteriores à declaração de insolvência mas não reclamados no processo de insolvência.

3. E também as liquidações de IVA e coimas aplicadas após a declaração de insolvência que todavia não foram reclamados nem no prazo de um ano após a data do trânsito em julgado da sentença nem no prazo de 3 meses após a constituição de tais créditos.

4. Acresce que a Fazenda pública nem sequer podia beneficiar dos prazos previstos no n.º 2 do artigo 146.º do CIRE porque tinha sido avisada nos termos do art. 129 do mesmo Código.

5. Assim os créditos da Fazenda nacional estariam extintos por ter caducado o direito daquela a exigi-los.

6. Para além disso, a verificação ulterior de créditos após a declaração de insolvência só pode verificar-se após instauração de um processo declarativo contra o devedor, a massa insolvente e os credores.

7. O que nunca se verificou no caso dos autos.

8. Embora estes factos tenham sido alegados na oposição, o certo é que o Tribunal Administrativo e fiscal de Leiria não se pronunciou sobre os mesmos o que constitui omissão de pronúncia -4 n.º 1 alínea d) do CPC (Art. 125 do CPPT).

9. Por outro lado, o mto. Juiz entende que há que compatibilizar o disposto no art. 180 do CPPT com as normas do CIRE.

10. Ora, tal não corresponde à intenção do legislador que é clara ao dispor de maneira completamente diferente no CIRE ao limitar temporalmente e de forma clara o direito à reclamação de créditos.

11. Assim, e pelo exposto carecia a Fazenda Nacional de legitimidade para instaurar qualquer processo executivo contra a recorrente.

Termos em que deve ao presente recurso ser concedido provimento, declarando-se nula a sentença por omissão de pronúncia e violação do art. 668 do C.P.C. (Art. 125 CPPT) ou caso assim se não entenda, ser revogada a sentença substituindo-a por outra que declare a oposição procedente por provada com todas as consequências legais, assim se fazendo JUSTIÇA

2 – Não foram apresentadas contra-alegações.

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

São as seguintes as questões objecto do presente recurso:

a) Nulidade da decisão por omissão de pronúncia nos termos do art. 668º, n.º1, d), do CPC e art. 125º do CPOT;

b) Errada aplicação do direito, designadamente do art. 146º do CIRE.

1. Vamos em primeiro lugar pronunciar-nos sobre a arguida nulidade da sentença recorrida, questão que logicamente precede o conhecimento do mérito da decisão e que, a proceder, obsta ao conhecimento das demais questões suscitadas.

Quanto à nulidade da sentença por falta de pronúncia, alega a recorrente que a sentença recorrida não se pronuncia sobre factos por si alegados na oposição, nomeadamente que a verificação ulterior de créditos após a declaração de insolvência só pode verificar-se após a instauração de um processo declarativo contra o devedor, a massa insolvente e os credores, o que não se verificou nos presentes autos.

E que não obstante tal alegação, em sede de oposição, o tribunal recorrido nunca se pronunciou sobre tal questão.

Afigura-se-nos que não lhe assiste razão.

Resulta do artigo 125.º n.º 1 do Código de Procedimento e de Processo Tributário que constituem causas de nulidade da sentença a falta de assinatura do juiz, a não especificação dos fundamentos de facto e de direito da decisão, a oposição dos fundamentos com a decisão, a falta de pronúncia sobre questões que o juiz deva apreciar ou a pronúncia sobre questões que não deva conhecer.

Dispõe, por sua vez, o art. 66.º n.º 2 do Código de Processo Civil que o juiz deve resolver todas as questões que as partes tenham submetido à sua apreciação, exceptuadas aquelas cuja decisão esteja prejudicada pela solução dada a outras.

Como refere o Consº Jorge Lopes de Sousa, no seu Código de Procedimento e Processo Tributário, 4.ª edição, pag. 565, esta omissão de pronúncia ocorrerá «nos casos em que o tribunal, pura e simplesmente, não tome posição sobre qualquer questão que devesse conhecer, inclusivamente não decidindo explicitamente que não pode dela tomar conhecimento».

Ora como se constata de fls. 153 a sentença pronuncia-se no sentido de que será viável o prosseguimento dos processos de execução por créditos vencidos após a declaração da falência ou de insolvência ou do despacho de prosseguimento da acção de recuperação da empresa se forem penhorados bens não apreendidos naqueles processos de falência ou de recuperação de empresa, concluindo que tal entendimento resulta da norma especial do n.º 6 do art. 180.º do Código de Procedimento e Processo Tributário e da melhor interpretação daquele preceito de acordo com a unidade do sistema jurídico e tendo em conta a consonância das normas do CPEREF com as normas do CIRE.

Este entendimento e a solução dada a esta questão prejudica, desde logo, a questão suscitada pela recorrente no sentido de que a verificação ulterior de créditos após a declaração de insolvência só pode verificar-se após a instauração de um processo declarativo contra o devedor, a massa insolvente e os credores.

Por isso se entende que não ocorreu qualquer omissão de pronúncia, como aliás bem se sustenta no despacho de fls. 180.

2. Quanto à errada aplicação do direito, designadamente do artigo 146.º do CIRE, alega a recorrente que após a declaração de insolvência, quaisquer créditos só podem ser reconhecidos por meio de acção proposta contra a massa insolvente os credores e o devedor, sendo que tal resulta do art.º 146.º n.º 1 do CIRE, não restando dúvidas que aquele código pretendeu afastar o estatuído no artigo 180.º do Código de Procedimento e Processo Tributário.

A nosso ver não lhe assiste razão, sendo que a decisão recorrida está em consonância com a jurisprudência firmada deste Supremo Tribunal Administrativo no sentido de que «a instauração da execução por créditos vencidos posteriormente à declaração de falência, como são os créditos exequendos, encontra expresso apoio legal no disposto no n.º 6 do artigo 180.º do CPPT, preceito que há-de ser, contudo, interpretado razoavelmente, atenta a unidade do sistema jurídico, no sentido de que só será viável o prosseguimento dos processos de execução por créditos vencidos após a declaração de insolvência se forem penhorados bens não apreendidos naquele processo» - cf. Acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo de 06.04.2011, rec. 981/10, de 24/10/2001, rec. n.º 26.344, de 15/11/2006, rec. n.º 625/06, de 12 de Novembro de 2009, rec. n.º 102/09, e de 14/4/2010, rec. n.º 51/10, todos em www.dgsi.pt.

No caso subjudice, entendemos ser correcta a instauração da execução e subsequente citação relativamente às dívidas objecto da execução fiscal que se venceram após a declaração de falência, pelo que apenas existirão restrições no que toca à penhora dos bens, só podendo ser apreendidos bens não apreendidos no processo de falência.

Daí que se entenda que não merece censura a decisão recorrida, a qual deve ser confirmada, negando-se provimento ao recurso.

Notificadas as partes do parecer do Ministério Público (fls. 188 a 190 dos autos), nada vieram dizer.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

- Fundamentação -

4 – Questões a decidir

Importa em primeiro lugar averiguar da verificação da alegada nulidade da sentença recorrida por omissão de pronúncia (cfr. conclusões 1 a 8 das alegações de recurso), pois que se trata de questão que logicamente precede o conhecimento do mérito da decisão e que, se procedente, obsta ao conhecimento das demais.

Improcedendo a arguida nulidade, haverá que conhecer do mérito do recurso, decidindo sobre se a sentença recorrida incorreu em erro de julgamento ao julgar improcedente a oposição deduzida.

5 – Matéria de facto

Na sentença objecto do presente recurso foram dados como provados os seguintes factos:

a) A sociedade "João Ruano, Lda." Foi declarada insolvente por sentença transitada em julgado em 26/12/2007, proferida no processo n.º 5968/07.3TBLRA, do 3.º Juízo Cível do tribunal Judicial de Leiria (fls. 14 a 22);

b) Em 10/04/2008 foi instaurado contra João Ruano, Lda. em liquidação, o processo de execução fiscal n.º 1384200801018426, a correr termos no serviço de Finanças de Leiria-1, a que lhe foram apensadas as execuções fiscais nºs 1384200801019104, 1384200801019368, 1384200801020641, 1384200801029150, 1384200801030728, 1384200801046497, 1384200801049429, 1384200801049542, 1384200801049950, 1384200801061941, 1384200801066730 e 1384200801089218, para cobrança coerciva de IRS dos anos de 2005, 2006 e 2008, IVA do ano de 2008 e coimas do ano de 2008 no montante total de € 47.768,06 (fls. 33 a 80);

c) O PEF n.º 1384200801089218, referido na alínea anterior, foi instaurado em 20/12/2008 para cobrança de IRS dos anos de 2005 e 2006, no valor total de € 2.766,88, tributos cujo termo do prazo de pagamento voluntário ocorreu em, respectivamente, 20/12/2005 e 20/12/2006 (cfr. fls. 41 a 44)

d) A João Ruano, Lda., em liquidação, foi citada na pessoa do seu liquidatário judicial, Américo Vieira Fernandes Grego, para execução fiscal, identificada na alínea anterior, por carta registada com aviso de recepção em 06/01/2009 (fls. 35 a 37);

e) No âmbito do processo de execução fiscal id. na alínea b) e apensos não foi efectuada a penhora de qualquer bem (cfr. fls. 145);

f) A presente oposição foi deduzida em 05/02/2006 (cfr. fls. 5 do articulado inicial).

6 – Apreciando.

6.1 <u>*Da alegada omissão de pronúncia da sentença recorrida*</u>

Alega a recorrente ser a sentença recorrida nula por omissão de pronúncia, pois que não se pronunciou sobre *factos alegados na oposição,* a saber a alegação de que *o processo executivo foi instaurado muito para além do prazo de um ano previsto no art. 146 do CIRE,* razão pela qual alegadamente *os créditos da Fazenda Nacional estariam extintos por ter caducado o direito daquela a exigi-los,* para além de que *a verificação ulterior de créditos após a declaração de insolvência só pode verificar-se após instauração de um processo declarativo contra o devedor, a massa insolvente e os credores,* o que não se teria verificado no caso dos autos (cfr. conclusões 1 a 8 das suas alegações de recurso).

A Meritíssima Juíza "a quo", no seu despacho de sustentação de fls. 180 dos autos, sustentou que *na sentença não foi cometida qualquer nulidade, nomeadamente, a de omissão de pronúncia, a que se refere o artigo 668º, nº1, alínea d) do Código de Processo Civil, uma vez que se conheceu da legalidade da instauração de todas as execuções fiscais, com reporte à dívida exequenda e termo do prazo de pagamento voluntário do tributo,* concluindo que *assim sendo, nada mais competia decidir,* posição com a qual o Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto junto deste Tribunal manifesta a sua concordância, pois que, de acordo com o seu parecer *(supra* transcrito)*, a sentença pronuncia-se no sentido de que será viável o prosseguimento dos processos de execução por créditos vencidos após a declaração da falência ou de insolvência ou do despacho de prosseguimento da acção de recuperação da empresa se forem penhorados bens não apreendidos naqueles processos de falência ou de recuperação de empresa, concluindo que tal entendimento resulta da norma especial do n.º 6 do art. 180.º do Código de Procedimento e Processo Tributário e da melhor interpretação daquele preceito de acordo com a unidade do sistema jurídico e tendo em conta a consonância das normas do CPEREF com as normas do CIRE,* sendo que e*ste entendimento e a solução dada a esta questão prejudica, desde logo, a questão suscitada pela recorrente no sentido de que a verificação ulterior de créditos após a declaração de insolvência só pode verificar-se após a instauração de um processo declarativo contra o devedor, a massa insolvente e os credores* (fim de citação).

Vejamos.

Nos termos do n.º 1 do artigo 125.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT) e da alínea d) do n.º 1 do artigo 668.º do Código de Processo Civil (CPC) a sentença é nula quando o juiz deixe de pronunciar-se sobre questões que devesse apreciar, sendo que, nos termos do n.º 2 do artigo 660.º do CPC, o juiz deve resolver todas as questões que as partes tenham submetido à sua apreciação, exceptuadas aquelas cuja decisão esteja prejudicada pela solução dada a outras. Assim, como se consignou no Acórdão deste Tribunal de 20 de Outubro de 2011 (rec. n.º 27/10) *só existe omissão de pronúncia quando o tribunal deixa de apreciar e decidir uma questão, isto é, um problema concreto que haja sido chamado a resolver, a menos que o seu conhecimento tenha ficado prejudicado em face da solução dada ao litígio, dado que lhe incumbe o conhecimento de todas as questões suscitadas pelas partes, e apenas destas, sem prejuízo de a lei impor ou permitir o conhecimento oficioso de outras, nos termos do disposto no citado n.º 2 do art. 660º do CPC, ex vi do art. 2º alínea f) do CPPT.*

No caso dos autos, as questões suscitadas pela oponente na sua petição inicial de oposição relativas à alegada *ilegalidade da instauração da execução fiscal* por *falta de reclamação dos créditos no prazo de 3 meses e pelo decurso do prazo de um ano, previsto no artigo 146.º do CIRE em virtude da declaração de insolvência da executada* foram expressamente enunciadas na sentença recorrida (cfr. sentença recorrida a fls. 151 e ss. dos autos) e a elas se deu implicitamente resposta, no sentido da inaplicabilidade das normas do CIRE em razão da prevalência da norma especial contida no artigo 180.º do CPPT, à luz da qual se decidiu a oposição deduzida concluindo pela respectiva improcedência.

Não existe, pois, omissão de pronúncia da sentença recorrida, improcedendo, deste modo, a alegação de nulidade.

6.2 <u>*Do alegado erro de julgamento*</u>

A sentença recorrida, a fls. 149 a 155 dos autos, julgou *improcedente, por não provada* a oposição deduzida, por considerar aplicável ao caso dos autos, quanto às dívidas de IRS dos anos de 2005 e 2006 a que se refere se refere a alínea c) do probatório, o disposto no n.º 1 do artigo 180.º do CPPT, nos termos do qual uma vez instaurado o processo de execução deve este ser sustado, e às demais dívidas exequendas, vencidas após a declaração de insolvência, o disposto no n.º 6 do mesmo artigo, que afastando o regime da suspensão e da avocação do processo executivo aos processos de insolvência quanto aos créditos vencidos após a declaração de insolvência, permite que estes sejam instaurados e sigam *os seus termos normais até à extinção da execução,* podendo, contudo, neles ser penhorados tão só *bens não apreendidos no processo de insolvência,* como defende JORGE LOPES DE SOUSA e constitui jurisprudência pacífica deste Supremo Tribunal.

Conclui, pois, a sentença recorrida pela improcedência da oposição, *por se mostrar legal a instauração da execução fiscal e apensos, embora esta apenas possa prosseguir os seus termos em bens que não estejam integrados na massa falida relativamente ao processo de execução fiscal nºs 1384200801019104, 1384200801019368, 1384200801020641, 13842008011029150, 1384200801030728, 1384200801046497, 1384200801049429, 1384200801049542, 1384200801049950, 1384200801061941 e 1384200801066730 e quanto à execução fiscal n.º 1384200801089218 deverá a mesma ser sustada* (cfr. sentença recorrida, a fls. 153 a 155 dos autos).

Discorda do decidido a recorrente, nos termos *supra* reproduzidos, reiterando a tese da alegada ilegalidade das instaurações das execuções fiscais em virtude da prevalência das normas do CIRE em face do disposto no CPPT.

Vejamos.

A alegada inaplicabilidade do disposto no artigo 180.º do CPPT ao processo de insolvência apenas poderia resultar do facto de este preceito legal se haver de ter como tacitamente revogado (pois que o não foi expressamente) aquando da entrada em vigor do CIRE (em 15 de Setembro de 2004, nos termos do artigo 3.º do Decreto-Lei n.º 200/2004, de 18 de Agosto), por incompatibilidade do disposto neste Código com o prescrito no artigo 180.º do CPPT.

Não o entendemos assim, contudo, antes se entende, com JORGE LOPES DE SOUSA (*Código de Procedimento e de Processo Tributário: Anotado e Comentado, II volume,* 5.ª ed., Lisboa, Áreas Editora, 2007, pp. 232/233, nota 7 ao art. 180.º do CPPT), estar-se perante *um regime especial para os processos de execução fiscal*, pois que *só pode entender-se que uma lei geral revoga uma lei especial quando for detectável uma intenção inequívoca do legislador nesse sentido, como impõe o n.º 3 do artigo 7.º do Código Civil*, o que não sucede neste caso.

Ora, estando o artigo 180.º do CPPT em vigor e tendo ele por objecto específico os processos de execução fiscal pendentes ou que venham a ser instaurados contra a mesma empresa (n.º 1) e bem assim (n.º 6) *os créditos vencidos após a declaração de falência ou despacho de prosseguimento da acção de recuperação* (ou, no âmbito do CIRE, da *declaração de insolvência* a que se referem os artigos 28.º e 36.º do CIRE, *ex vi* do disposto no n.º 1 do artigo 11.º do Decreto-Lei n.º 53/2004, de 18 de Março), é este preceito legal aplicável, e, ao abrigo do que nele se dispõe, há-de reconhecer-se que a instauração da execução fiscal é legalmente possível, embora as respeitantes a créditos vencidos antes da declaração de insolvência tenham de ser sustadas logo após a instauração (cfr. o n.º 1 do artigo 180.º), prescrevendo-se que as relativas a créditos vencidos posteriormente à declaração de insolvência *seguirão os termos normais até à extinção da execução* (cfr. o n.º 6 do artigo 180.º do CPPT).

Observe-se contudo que, embora a lei diga expressamente, relativamente às situações contempladas no n.º 6 do artigo 180.º do CPPT, que (os processos) *seguirão os termos normais até à extinção da execução*, propõe JORGE LOPES DE SOUSA (op. cit. p. 233), no que tem sido acompanhado pela jurisprudência deste Tribunal (cfr., entre outros, os Acórdãos de 24/10/2001, rec. n.º 26.344, de 15/11/2006, rec. n.º 625/06 e de 12 de Novembro de 2009, rec. n.º 102/09, Ac. de 14/4/2010, rec. n.º 51/10 e de 6 de Abril de 2011, rec. n.º 981/10) que «(…) deverá entender-se este seguimento em consonância com as normas do CPEREF e do CIRE, sob pena de se abrir a porta à possibilidade de se inutilizar todo o esforço de recuperação da empresa e de satisfação equilibrada dos direitos dos credores que se visa com estes processos especiais, o que seria uma solução manifestamente desacertada, atentos os fins de interesse público e social estão subjacentes àqueles», pelo que «(…) a interpretação razoável daquele n.º 6, que se compagina com a unidade do sistema jurídico, que é o elemento primacial da interpretação jurídica (artigo 9.º, n.º 1 do Código Civil), é a de que só será viável o prosseguimento dos processos de execução fiscal por créditos vencidos após a declaração de falência ou insolvência ou do despacho de prosseguimento da acção de recuperação da empresa se forem penhorados bens não apreendidos naqueles processos de falência ou recuperação ou insolvência».

Foi este o entendimento adoptado na sentença recorrida e é este o entendimento que também aqui adoptamos, em conformidade com a jurisprudência citada, pelo que há-de concluir-se que nenhuma censura merece a sentença recorrida, que bem julgou, estando o recurso votado ao insucesso.

- Decisão -

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

Custas pela recorrente.

Lisboa, 7 de Setembro de 2011. — *Isabel Marques da Silva* (relatora) — *Francisco Rothes — Dulce Neto.*

Acórdão de 7 de Setembro de 2011.

Assunto:

Execução de julgado tributário. Mora. Juros. Taxa de juro.

Sumário:

I — Os juros de mora destinam-se a reparar os prejuízos presumivelmente sofridos pelo credor de uma obrigação pecuniária, derivados da indisponibilidade de uma quantia não paga pontualmente, sendo também devidos, mesmo em situações não abrangidas por aquele art. 102.º (da LGT) e pelas normas que prevêem dever de pagamento de juros indemnizatórios, (...), nem que seja por aplicação directa da própria norma constitucional que prevê o direito de indemnização, se não existirem normas da lei ordinária que a prevejam, pois que seria intolerável, em face do artigo 22.º da Constituição da República Portuguesa, que a Administração Tributária, colocada em situação em que deve efectuar a entrega de uma quantia, em prazo determinado na lei, pudesse cumprir atempadamente ou não, conforme entendesse, sem qualquer consequência a nível patrimonial e sem qualquer possibilidade de compensação para o particular que vê ilegalmente protelado o período de tempo em que se encontra privado da quantia a que tem direito.

II — A taxa de juro de mora aplicável aos casos em que estes são devidos pelo Estado aos particulares não é a prevista no artigo 3.º n.º 1 do Decreto-Lei n.º 73/99, de 16 de Março, antes a taxa de juro de juro legal supletiva a que se refere o artigo 559.º do Código Civil (subsidiariamente aplicável às obrigações tributárias ex vi do artigo 2.º da LGT), ao tempo fixada em 4% ao ano pela Portaria n.º 291/2003, de 8 de Abril.

III — A diversidade de tratamento quanto à taxa de juro de mora aplicável das situações em que o Estado é credor e aquela em que é devedor de juros de mora encontra fundamento material bastante no interesse público que está subjacente à cobrança dos créditos do Estado e outros entes públicos, que justifica que se preveja um regime especialmente oneroso em matéria de sanções pela mora, sendo este regime mais favorável de algum modo contrabalançado pelo facto de os juros de mora a favor da Fazenda Nacional terem como limite, salvo no caso de pagamento em prestações, o período de três anos (artigo 44.º, n.º 2 da LGT), enquanto para os juros de mora a favor do contribuinte não vigora esse limite, tendo ele direito à totalidade da indemnização por mora.

Processo n.º 352/11-30.
Recorrente: Direcção-Geral dos Impostos.
Recorrido: SOPORCEL – Sociedade Portuguesa de Papel, S.A.
Relatora: Exmª. Srª. Consª. Drª. Isabel Marques da Silva.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

- Relatório-

1 – O Director-Geral dos Impostos recorre para este Supremo Tribunal da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Coimbra, de 12 de Novembro de 2010, que em apenso para execução de julgado ao processo de impugnação que correu termos naquele tribunal sob o n.º 174/2003 (ao qual foram

apensados os processos n.ºs 193/2003, 194/2003 e 207/2003) e em que era impugnante Soporcel – Sociedade Portuguesa de Papel, S.A., julgou procedente o pedido de juros e ordenou ao *Estado que proceda, no prazo de dez dias, ao pagamento à exequente dos juros moratórios, contabilizados sobre a quantia paga, no período compreendido entre 05/05/2008 a 7/11/2008, à taxa legal prevista no artigo 3.º do DL 73/99 de 16 de Março* (e extinta por inutilidade superveniente da lide, em razão do pagamento, a parte do pedido correspondente ao valor dos encargos suportados com a prestação das garantias).

O recorrente termina as suas alegações de recurso apresentando as seguintes conclusões:

A) A, aliás, douta sentença recorrida, ao ter condenado a AT ao pagamento de juros de mora, à taxa de 1% ao mês, nos termos do art. 3º do DL 73/99, de 16 de Março, no período compreendido entre 05/05/2008 a 07/11/2008, ***fez uma incorrecta interpretação e aplicação dos artigos 102º e 44º nº3 da LGT e art. 3º do DL 73/99, de 16 de Março,*** *aos factos, motivo pela qual não deve ser mantida.*

B) Na verdade, por força da caducidade da garantia bancária, a Administração Tributária apenas deve pagar ao sujeito passivo os encargos suportados com a prestação de garantia e que estejam devidamente documentados.

C) E o pagamento das despesas suportadas com a prestação da garantia bancária já corresponde à medida da indemnização devida pelo facto de o contribuinte ter suportado aquelas despesas.

D) Deste modo, não há lugar ao pagamento de uma QUALQUER OUTRA INDEMNIZAÇÃO.

E) Os casos em que pode existir atribuição de júris indemnizatórios, assim como de juros de mora, ***estão taxativamente previstos na lei e têm a ver com o pagamento indevido de impostos.***

F) Nestes termos, não tem a ora recorrida direito aos juros indemnizatórios, referidos no art. 100.º da LGT, a partir do termo do prazo de execução da decisão.

G) E nem a juros de mora, cuja obrigação de pagamento se encontra prevista no art. 102º nº2 da LGT, uma vez que, não estamos perante a situação aí indicada, da restituição de tributo já pago.

H) Mesmo que assim não se entenda, sem conceder, nunca a taxa de juros de mora devidos à então exequente seria de 1% ao mês, como a, aliás, douta sentença recorrida invoca.

I) É que, os artigos 44º nº3 da LGT e 3º do DL 73/99, de 16 de Março reportam-se, unicamente, aos casos em que são devidos juros de mora, por parte do sujeito passivo, ao Estado. Pelo contrário, quando é o Estado o devedor de juros de mora e, uma vez que tal situação não está contemplada quer no n.º 3 do art. 44.º da LGT quer no art. 3º do DL 73/99, os juros devidos são os legais, nos termos do art. 559.º n.º 1 do CC, aplicando-se o disposto no n.º 10 do art. 35º, ex vi, nº4 do art. 43º, ambos da LGT.

J) É que o dever fundamental de pagar impostos justifica tratamento diferenciado quanto aos juros devidos pelo sujeito passivo ao estado e aos juros devidos, pelo estado, ao sujeito passivo e quanto à taxa de juros de mora devidos, pelo Estado, ao sujeito passivo e a taxa dos juros devidos, por este, ao Estado.

Termos pelos quais e, com o douto suprimento de V. Exa., deve ser concedido provimento ao recurso, revogando-se a sentença recorrida, na parte em que condenou a AT ao pagamento de juros de mora, à taxa de 1% ao mês, com todas as legais consequências.

2 – Contra-alegou a recorrida, nos termos de fls. 59 a 63 dos autos, defendendo a improcedência do recurso e a confirmação do julgado recorrido.

3 – Tendo vista dos autos, o Procurador-Geral Adjunto junto deste Tribunal veio dizer (fls. 171) que: «(…) a) a eventual intervenção do Ministério Público pressupõe prévia notificação (artigo 146º nº1 CPTA); b) no caso concreto o Ministério Público não emite pronúncia sobre o mérito do recurso jurisdicional, considerando que não estão em causa direitos fundamentais dos cidadãos, interesses públicos especialmente relevantes ou algum dos bens e valores referidos no art. 9º n.º 2 CPTA (art. 146º n.º 1 in fine CPTA)».

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

- Fundamentação -

4 – Questões a decidir

São as de saber se são devidos juros pelo incumprimento atempado do dever de pagamento da indemnização fixada por garantia indevida e, caso se decida em sentido afirmativo, qual a taxa de juro aplicável.

5 – Matéria de facto

Na sentença do objecto do presente recurso foram dados como provados os seguintes factos:

1 – Por sentença, transitada em julgado e proferida no âmbito do processo de Impugnação, que correu os seus termos neste Tribunal sob o n.º 174/2003 (ao qual foram apensados os processos n.ºs 193/2003, 194/2003 e 207/2003), foi declarada a caducidade das garantias bancárias, nos valores de € 3.292.305,00 e de € 12.385.010,00 e reconhecido o direito da ora exequente a ser indemnizada pelos encargos tidos com a prestação dessas garantias, no período compreendido entre 16/02/2004 a 12/11/2006 – sentença proferida no processo de impugnação n.º 174/2003, ora apenso aos presentes autos.

2 – Esgotado o prazo de execução espontânea de tal sentença, que terminou em 05/05/2008, a impugnante requereu, em 03/11/2008, a execução de julgado, ao abrigo do disposto nos artigos 173.º

e seguintes do CPTA, requerendo ainda o pagamento de juros vencidos desde o termo do prazo para a execução espontânea da decisão e os vincendos a partir de 03/11/2008 (carimbo de entrada do requerimento de execução e leitura do mesmo, sendo que o termo do prazo para execução espontânea se encontra admitido por acordo das partes).

3 – Em 07/11/2008 a exequente recepcionou o cheque destinado ao pagamento da quantia de 204.640,06 referente à soma do valor dos encargos suportados com a prestação das garantias – docs. de fls. 10 a 12 dos autos que aqui se dão por integralmente reproduzidos.

6 – Apreciando.

6.1 Da condenação no pagamento de juros de mora e respectiva taxa aplicável

A sentença recorrida, a fls. 35 a 41 dos autos, julgou parcialmente extinta a instância por inutilidade superveniente da lide no respeitante ao pagamento da quantia correspondente ao valor dos encargos suportados com a prestação de garantia e, no respeitante ao também peticionado pagamento de juros, qualificou-os como moratórios, *pois que são estes juros os devidos a partir do termo do prazo de execução espontânea da sentença até efectivo e integral pagamento, nos termos do artigo 102.º, n.º 2 da LGT,* e condenou o Estado *ao pagamento à exequente dos juros moratórios, contabilizados sobre a quantia paga, no período compreendido entre 05/05/2008 e 07/11/2008, à taxa legal prevista no artigo 3.º do DL 73/99 de 16 de Março.*

Discorda do decidido quanto aos juros o Director-Geral dos Impostos, alegando, em síntese, não serem devidos juros, compensatórios ou moratórios, pois que a lei tributária os não prevê para situação como a dos autos (em que não está em causa a restituição de tributo já pago). Mais alega que, caso assim se não entenda, a taxa de juro aplicável nunca poderia ser a prevista no artigo 3.º do DL 73/99, de 16 de Março, exclusivamente aplicável nos casos em que os juros são devidos pelo sujeito passivo ao Estado, antes a taxa de juro legal, pois que o tratamento desigual do Estado e do sujeito passivo quanto à taxa de juro aplicável se justifica em razão do *dever fundamental de pagar impostos* (cfr. as conclusões das alegações de recurso *supra* transcritas).

Vejamos.

Discorda o recorrente do julgado recorrido na parte em que condenou o Estado ao pagamento de juros moratórios desde o termo do prazo de execução espontânea do julgado até ao momento do efectivo pagamento da quantia por entender que a lei tributária não prevê o pagamento de tais juros, pois que, em seu entender, apenas são devidos juros moratórios, nos termos do n.º 2 do artigo 102.º da Lei Geral Tributária (LGT), *em caso de a sentença implicar a restituição de tributo já pago,* e não no caso de a sentença implicar a restituição de quaisquer outras quantias devidas ao sujeito passivo.

Não lhe assiste, contudo, razão.

Como explica JORGE LOPES DE SOUSA (*Sobre a Responsabilidade Civil da Administração Tributária por actos ilegais, Lisboa, Áreas Editora, 2010, pp. 93 e seguintes) os juros de mora destinam-se a reparar os prejuízos presumivelmente sofridos pelo credor de uma obrigação pecuniária, derivados da indisponibilidade de uma quantia não paga pontualmente, sendo estes também devidos, mesmo em situações não abrangidas por aquele art. 102.º e pelas normas que prevêem dever de pagamento de juros indemnizatórios, (...), nem que seja por aplicação directa da própria norma constitucional que prevê o direito de indemnização, se não existirem normas da lei ordinária que a prevejam, pois que seria intolerável, em face do artigo 22.º da Constituição da República Portuguesa, que a Administração Tributária, colocada em situação em que deve efectuar a entrega de uma quantia, em prazo determinado na lei, pudesse cumprir atempadamente ou não, conforme entendesse, sem qualquer consequência a nível patrimonial e sem qualquer possibilidade de compensação para o particular que vê ilegalmente protelado o período de tempo em que se encontra privado da quantia a que tem direito, daí que, na falta de lei ordinária que concretize a responsabilidade civil nele prevista, caberá aos tribunais «criar uma "norma de decisão (aplicação dos princípios gerais da responsabilidade, da administração, observância dos critérios gerais da indemnização e reparação de danos) tendente a assegurar a reparação dos danos resultantes de actos lesivos de direitos, liberdades e garantias ou dos interesses juridicamente protegidos dos cidadãos».* (op. cit. pp. 93 a 95).

Assim, como bem decidido na sentença recorrida, são devidos ao recorrido juros de mora, calculados sobre o montante a cujo pagamento foi o Estado condenado por decisão judicial e pelo período de tempo que mediou entre 5 de Maio de 2008 (data em que terminou o prazo para execução espontânea da sentença – cfr. o n.º 2 do probatório) e 7 de Novembro de 2008 (data em que recebeu o cheque destinado ao pagamento da quantia que o Estado foi condenado a pagar-lhe – cfr. o n.º 3 do probatório).

A taxa de juro de mora aplicável não é, porém, ao contrário do decidido, a prevista no artigo 3.º do Decreto-Lei n.º 73/99, de 16 de Março, antes a taxa de juro legal a que se refere o artigo 559.º do Código Civil (aplicável subsidiariamente às obrigações tributárias *ex vi* do disposto no artigo 2.º alínea d) da LGT), e que, no período a considerar fora fixada em 4% ao ano (cfr. a Portaria n.º 291/2003, de 8 de Abril).

É que a taxa de juro de mora prevista no n.º 1 do artigo 3.º do Decreto-Lei n.º 73/99, de 16 de Março apenas é aplicável, conforme decorre expressa e inequivocamente do n.º 1 do artigo 1.º do mesmo

diploma, às *dívidas ao Estado e a outras pessoas colectivas públicas que não tenham forma, natureza ou denominação de empresa pública,* (…), *provenientes de: a) Contribuições, impostos, taxas e outros rendimentos quando pagos depois do prazo de pagamento voluntário; b) Alcance, desvios de dinheiros ou outros valores; c) Quantias autorizadas e despendidas fora das disposições legais; d) Custas contadas em processos de qualquer natureza, incluindo os de qualquer tribunais ou de serviços da Administração Pública, quando não pagas nos prazos estabelecidos para o seu pagamento,* não se subsumindo o caso dos autos a qualquer destas situações, nem pela natureza da entidade devedora dos juros, nem pela da quantia sobre a qual devem estes ser calculados.

É certo que, como contra-alegado, da inaplicabilidade da taxa de juro prevista no artigo 3.º n.º 1 do Decreto-Lei n.º 73/99, de 16 de Março aos juros de mora devidos pelo Estado aos particulares e a aplicabilidade nestes casos da taxa de juro supletiva prevista para as obrigações civis, substancialmente mais baixa, resulta uma diversidade de tratamento das situações em que o Estado é credor e aquela em que é devedor de juros de mora, favorecendo-o sensivelmente nas situações em que é credor de juros desta natureza.

Esta diversidade de tratamento não é, porém, injustificada, antes encontra fundamento material bastante, razão pela qual não se afigura violadora do princípio da igualdade, *no interesse público que está subjacente à cobrança dos créditos do Estado e outros entes públicos, que justifica que se preveja um regime especialmente oneroso em matéria de sanções pela mora,* sendo este regime mais favorável de algum modo contrabalançado pelo facto de *os juros de mora a favor da Fazenda Nacional* terem como limite, salvo no caso de pagamento em prestações, o período de três anos (artigo 44.º, n.º 2 da LGT), *enquanto para os juros de mora a favor do contribuinte não vigora esse limite, tendo ele direito à totalidade da indemnização por mora* (cfr. JORGE LOPES DE SOUSA, *op. cit*., pp. 108/109).

Pelo exposto, há-de concluir-se que o recurso merece, nesta parte, provimento, havendo nesta medida que revogar a sentença recorrida na parte em que condenou o Estado ao pagamento de juros de mora à taxa de 1% ao mês prevista no artigo 3.º n.º 1 do Decreto-Lei n.º 73/99, de 16 de Março, devendo os juros de mora devidos ser calculados à taxa de 4% ao ano, correspondente à taxa de juro supletiva prevista para as obrigações civis então vigente (fixada pela portaria n.º 291/2003, de 8 de Abril).

O recurso merece, pois, parcial provimento.

- Decisão –

7 - Termos em que, face ao exposto, acordam os juízes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, em conceder parcial provimento ao recurso, revogando a sentença recorrida na parte em que julgou aplicável ao cálculo dos juros de mora devidos a taxa de juro prevista no n.º 1 do artigo 3.º do Decreto-Lei n.º 73/99, de 16 de Março, mantendo-a no demais, e julgando, ao invés, aplicável ao cálculo dos juros de mora devidos a taxa de juro de 4% ao ano, prevista para as obrigações civis no período de tempo em causa, em conformidade com a portaria n.º 291/2003, de 8 de Abril.

Custas neste Supremo Tribunal pelo recorrente e a recorrida, que contra-alegou, na proporção do vencido.

Lisboa, 7 de Setembro de 2011. — *Isabel Marques da Silva* (relatora) — *Francisco Rothes — Dulce Neto.*

Acórdão de 7 de Setembro de 2011.

Assunto:

Juros Indemnizatórios. artigo 43º da LGT. Vício de Falta de Fundamentação.

Sumário:

I – O direito a juros indemnizatórios previsto no n.º 1 do art. 43.º da LGT, derivado de anulação judicial de um acto de liquidação, depende de ter ficado demonstrado no processo que esse acto está afectado por erro - sobre os pressupostos de facto ou de direito - imputável aos serviços, de que tenha resultado pagamento de dívida tributária em montante superior ao legalmente devido.

II – A anulação de um acto de liquidação baseada unicamente em vício formal de falta de fundamentação não implica a existência de erro de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido, pelo que inexiste, nesse caso, direito a juros indemnizatórios.

Processo n.º 416/11-30.
Recorrente: Fazenda Pública.
Recorrida: Hotelgal – Sociedade de Hotéis de Portugal, S.A.
Relatora: Exmª. Srª. Consª. Drª. Dulce Neto.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1. A FAZENDA PÚBLICA interpôs o presente recurso jurisdicional da decisão proferida pelo Tribunal Tributário de Lisboa, de procedência da impugnação judicial que HOTELGAL – SOCIEDADE DE HOTÉIS DE PORTUGAL, S.A. deduziu contra o acto de liquidação de IRC referente ao exercício de 1998 (na parte tocante aos Juros Compensatórios), restringindo o recurso ao segmento decisório que reconheceu a esta sociedade o direito a juros indemnizatórios previstos no artigo 43.º da Lei Geral Tributária, a liquidar pela Administração Tributária sobre o montante anulado e que fora pago.

Terminou a sua alegação enunciando as seguintes conclusões:

I. Visa o presente recurso reagir contra a douta sentença que julgou procedente a impugnação judicial apresentada pela HOTELGAL - Sociedade de Hotéis de Portugal, SA contra a liquidação de IRC n.º 19992310192002, do exercício de 1998, respeitante a juros compensatórios no montante de 1.691.806$00 (sendo o montante total da liquidação de 1.728.673$00), no segmento que condena a Fazenda Nacional no pagamento de juros indemnizatórios à impugnante.

II. Conclui a douta sentença que a liquidação dos juros compensatórios enferma de vício de falta de fundamentação, decidindo, em consequência, que haveria lugar ao pagamento de juros indemnizatórios nos termos do n.º 1 do art. 43º da LGT.

III. O direito a juros indemnizatórios depende da verificação de que existiu um erro, que esse erro é imputável aos serviços, e que desse erro tenha resultado o pagamento de uma dívida tributária em montante superior ao legalmente devido.

IV. Assim, o direito a juros indemnizatórios, que resulte da anulação dum acto tributário de liquidação, depende de ter ficado demonstrado, nos autos, que o referido acto se encontra inquinado de erro sobre os pressupostos de facto ou de direito imputável à Administração Fiscal.

V. Tendo a sentença decidido pela anulação do acto, em virtude da procedência do citado vício formal, ficou prejudicada a apreciação das restantes questões suscitadas, não tendo sido proferido qualquer juízo sobre o carácter indevido da prestação patrimonial cobrada pela administração tributária.

VI. A anulação do acto não determinou que tivesse existido uma lesão ou prejuízo merecedor de reparação, nada revelando sobre a relação jurídica fiscal.

VII. Na situação "sub judice" não ocorreu qualquer erro, de facto ou de direito, não tendo ficado demonstrada a antijuricidade da relação tributária substantiva.

VIII. A jurisprudência desse Supremo Tribunal tem vindo a entender, de modo uniforme e reiterado, que os juros indemnizatórios não são devidos quando a impugnação do acto de liquidação procede com fundamento em vício de forma.

IX. Inexiste pois fundamento legal para a atribuição de juros indemnizatórios à impugnante.

X. A sentença recorrida, ao conter uma orientação diversa da hoje consolidada na jurisprudência desse Tribunal Superior, não poderá manter-se na parte em que condenou a Fazenda Pública ao pagamento de tais juros.

1.2. Não foram apresentadas contra-alegações.

1.3. O Exmo. Procurador-Geral-Adjunto emitiu douto parecer no sentido de que devia ser concedido provimento ao recurso, apoiando-se, para tanto, na orientação jurisprudencial firmada pelo STA sobre a matéria, nomeadamente nos Acórdãos de 20.01.2010, no recurso 942/09, de 04.11.2009, no recurso 665/09, de 09.09.2009, no recurso 369/09, de 27.06.2007, no recurso 80/07, de 21.01.2009, no recurso 945/08, e de 1.10.2008, no recurso 244/08, e, ainda, na posição expressa pelo Conselheiro JORGE LOPES DE SOUSA, no Código de Procedimento e de Processo Tributário Anotado, 4ª edição, pág. 293.

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

2. Na sentença recorrida julgou-se como provada a seguinte matéria de facto:

A- A impugnante é uma sociedade comercial, cujo objecto social é a exploração de hotéis.

B- Em 31/05/1999 a impugnante apresentou a declaração de IRC (modelo 22), relativamente ao exercício de 1998, acompanhada dos anexos 22-A e 22-D, tendo autoliquidado imposto no montante de Esc. 192.242.549$00.

C- O imposto mencionado na alínea anterior foi pago em 02/06/1999, através da guia 42801021180.

D- Foi emitida e remetida à impugnante a liquidação n.º 2310192002, referente a IRC do exercício de 1998, no montante de Esc. 1.728.673$00, sendo o montante de Esc. 1.691.806$00 respeitantes a juros compensatórios liquidados ao abrigo do art.º 84.º do CIRC e o montante de Esc. 36.868$00 referentes a juros liquidados ao abrigo do art.º 86.º do CIRC.

E- A impugnante procedeu ao pagamento dos juros mencionados na alínea anterior em 03/12/1999.

A sentença recorrida julgou totalmente procedente a impugnação judicial apresentada pela sociedade HOTELGAL - SOCIEDADE DE HOTÉIS DE PORTUGAL, S.A., contra o acto de liquidação de IRC referente ao exercício de 1998 (na parte tocante a Juros Compensatórios, no valor de Esc. 1.691.806$00), tendo anulado esse acto por vício de falta de fundamentação e reconhecido à Impugnante o direito a juros indemnizatórios sobre esse montante, entretanto pago.

Porque o presente recurso jurisdicional se restringe ao segmento decisório que reconheceu à Impugnante o direito a juros indemnizatórios, a única questão que se coloca consiste em saber se no caso de anulação de acto tributário com fundamento em vício formal decorrente de falta de fundamentação deve ou não haver lugar a pagamento de juros indemnizatórios por parte da Administração Tributária.

Vejamos.

Segundo o disposto no n.º 1 do artigo 43º da LGT, «*São devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido*».

O que significa que o direito a juros indemnizatórios depende da existência de um *erro,* de facto ou de direito, imputável aos serviços, de que tenha resultado o pagamento da dívida tributária em montante superior ao *legalmente devido*. Ou seja, a lei quis somente relevar, para efeito de pagamento de juros indemnizatórios, o *erro* que tenha levado a Administração Tributária a uma ilegal definição da relação jurídica tributária do contribuinte, não relevando, assim, os vícios que, ferindo, embora, de ilegalidade o acto, não impliquem uma errónea definição daquela relação, não impliquem a existência de uma liquidação superior à *legalmente devida* (como acontece com os vícios formais ou procedimentais).

Na verdade, o reconhecimento judicial de um vício formal nada diz ou revela sobre a relação jurídica fiscal e sobre o *carácter indevido* da prestação tributária face às normas substantivas, pois que se limita a exprimir a desconformidade com a lei do procedimento adoptado para a declarar, não implicando, pois, a existência de um vício na relação jurídica tributária, nem a existência de um juízo sobre o *carácter indevido* da prestação pecuniária cobrada pela Administração.

Sobre esta questão, o Ilustre Conselheiro Jorge Lopes de Sousa ([1]) pronuncia-se em termos impressivos e que, por isso, não resistimos a citar: *«A utilização da expressão "erro" e não "vício" ou "ilegalidade" para aludir aos factos que podem servir de base à atribuição de juros, revela que se teve em mente apenas os vícios do acto anulado a que é adequada essa designação, que são o erro sobre os pressupostos de facto e o erro sobre os pressupostos de direito. Com efeito, há vícios dos actos administrativos e tributários a que não é adequada tal designação, nomeadamente os vícios de forma e a incompetência, pelo que a utilização daquela expressão "erro" tem um âmbito mais restrito do que a expressão "vício".*

Por outro lado, é usual utilizar-se a expressão "vícios" quando se pretende aludir genericamente a todas as ilegalidades susceptíveis de conduzirem à anulação dos actos, como é o caso dos arts. 101º (arguição subsidiária de vícios) e 124º (ordem de conhecimento dos vícios na sentença) ambos deste Código. Por isso, é de concluir que o uso daquela expressão "erro", tem um alcance restritivo do tipo de vícios que podem servir de base ao direito a juros indemnizatórios.

Esta é, aliás, uma restrição que se compreende. Na verdade, a existência de vícios de forma ou incompetência significa que houve uma violação de direitos procedimentais dos administrados e por isso, justifica-se a anulação do acto por estar afectado de ilegalidade.

Mas o reconhecimento judicial de um vício daqueles tipos não implica a existência de qualquer vício na relação jurídica tributária, isto é, qualquer juízo sobre o carácter indevido da prestação pecuniária cobrada pela administração tributária com base no acto anulado, limitando-se a exprimir a desconformidade com a lei do procedimento adoptado para a declarar ou a falta de competência da autoridade que a exigiu.

Ora, é inquestionável que, quando se detecta um vício respeitante à relação jurídica tributária, se impõe a atribuição de uma indemnização ao contribuinte, pois a existência de esse vício implica a lesão de uma situação jurídica subjectiva, consubstanciada na imposição ao contribuinte da efectivação de uma prestação patrimonial contrária ao direito.

Por isso, justifica-se que, nestas situações, não havendo dúvidas em que a exigência patrimonial feita ao contribuinte implica para ele um prejuízo não admitido pelas normas fiscais substantivas, se dê como assente a sua existência e se presuma o montante desse prejuízo, fazendo-se a sua avaliação antecipada através da fixação de juros indemnizatórios a favor daquele.

Porém, nos casos em que o vício que leva à anulação do acto é relativo a uma norma que regula a actividade da Administração, aquela nada revela sobre a relação jurídica fiscal e sobre o carácter indevido da prestação, à face das normas fiscais substantivas.

Nestes casos, a anulação do acto não implica que tenha havido uma lesão da situação jurídica substantiva e, consequentemente, da anulação não se pode concluir que houve um prejuízo que mereça reparação.

Por isso se justifica que, nestas situações, não se comprovando a existência de um prejuízo, não se presuma o seu valor, fixando juros indemnizatórios, mas apenas se deva restituir aquilo que

foi recebido, o que poderá constituir já um benefício para o contribuinte, perante a realidade da sua situação tributária.

Trata-se de uma solução equilibrada, inclusivamente no domínio processual.

Na verdade, perante o simples reconhecimento judicial de um vício de forma ou de incompetência fica-se na dúvida sobre se estavam reunidos os pressupostos de facto e de direito de que a lei faz depender o pagamento de uma prestação tributária; se essa dúvida é um motivo suficiente para não exigir uma deslocação patrimonial do contribuinte para a Fazenda Pública (justificando a restituição da quantia paga) também, por identidade de razão, será suporte bastante para não impor uma deslocação patrimonial efectiva em sentido inverso (pagamento de uma indemnização); verdadeiramente, a regra aplicável, a mesma em ambos os casos, é a de não impor deslocações patrimoniais sem uma prova positiva da existência de uma situação, ao nível da relação tributária, em que elas devem ocorrer.

Assim, compreende-se que, nos casos em que há uma anulação de um acto administrativo ou de liquidação por não se verificarem os pressupostos de facto ou de direito em que devia assentar, casos em que há a certeza de que a prestação patrimonial foi indevidamente exigida, seja atribuída uma indemnização (no caso sob a forma de juros), e não seja feita idêntica atribuição nos casos em que a decisão judicial não implica a antijuricidade material da exigência daquela prestação.».

Neste enquadramento, se o acto de liquidação é anulado por força de uma ilegalidade que não implica uma errada definição da situação tributária, isto é, de uma ilegalidade que não implica forçosamente que a prestação tributária seja *legalmente indevida*, não pode falar-se em direito a juros indemnizatórios à luz do artigo 43.º da LGT.

Esta já era, aliás, a leitura que a jurisprudência vinha fazendo do preceituado no artigo 24.º do Código de Processo Tributário, pese embora o preceito fosse bem mais equívoco, dispondo, tão somente, que havia direito a juros indemnizatórios «*quando, em reclamação graciosa ou processo judicial, se determine que houve erro imputável aos serviços*» - cfr. os Acórdãos do STA proferidos em 17/11/04, no Rec. n.º 772/04, em 27/06/07, no Rec. n.º 080/07 e em 5/05/99, no Rec. n.º 05557A.

No caso vertente, a anulação dos juros compensatórios liquidados à Impugnante resultou de vício formal de falta de fundamentação, e não de qualquer ilegalidade que denote o carácter indevido dessa prestação tributária à luz das normas substantivas.

Consequentemente, face às considerações que antecedem e dado que a Administração Tributária pode, perante o julgado, e desde que elimine o referido vício formal do acto de liquidação, praticar novo acto de igual conteúdo e proceder à liquidação do mesmo montante de juros compensatórios por ser esse montante *legalmente devido* em face das normas substantivas, não pode concluir-se, à luz do artigo 43.º da LGT, que se encontram reunidos os requisitos para a Impugnante poder ser indemnizada por ter ficado desprovida da quantia paga em resultado da liquidação anulada.

É esta, aliás, a posição dominante da jurisprudência desta Secção do STA, como se pode ver pela leitura dos seguintes acórdãos: de 20.01.2010, no recurso n.º 942/09, de 04.11.2009, no recurso n.º 665/09, de 09.09.2009, no recurso n.º 369/09, de 27.06.2007, no recurso n.º 80/07, de 21.01.2009 no recurso n.º 945/08, e de 1.10.2008, no recurso n.º 244/08.

Procedem, pelo exposto, todas as conclusões do recurso.

4. Termos em que, face ao exposto, acordam os Juízes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em conceder provimento ao recurso e revogar a sentença recorrida na parte em que reconheceu à Impugnante direito a juros indemnizatórios, em tal medida se julgando improcedente a impugnação.

Sem custas neste STA, por a Recorrida não ter contra-alegado, ficando as custas na 1.ª instância a cargo da Impugnante na proporção do seu decaimento.

Lisboa, 7 de Setembro de 2011. – *Dulce Manuel Neto* (relatora) – *António Calhau* – *Casimiro Gonçalves.*

([1]) Na anotação 5ª ao artigo 61.º do "Código de Procedimento e de Processo Tributário, Anotado e Comentado" a fls. 472.

Acórdão de 7 de Setembro de 2011.

Assunto:

Recurso de revisão de coima aplicada pelo TAF. Competência para autorizar ou negar a revisão. Fundamentos do recurso de revisão. Inconciabilidade entre os factos que fundamentaram a condenação e os dados como provados noutra sentença.

Sumário:

I — Os recursos de revisão de decisões definitivas ou transitadas em julgado em matéria contra-ordenacional são interpostos nos termos do Código de Processo Penal, no que não estiver especialmente regulado no R.G.I.T. ou no R.G.C.O. (art. 80.º, n.º l, deste último diploma).

II — Compete à secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, nos termos das disposições conjugadas dos arts. 3º, alínea b) do Regime Geral das Infracções Tributárias, 80º, n.º 1 do Regime Geral das Contra-Ordenações, 449 e segs. do CPP e 26º, alínea h) do ETAF, a autorização ou denegação do pedido de revisão da coima aplicada por Tribunal Administrativo e Fiscal.

III — O legislador condicionou a revisão à verificação de certos fundamentos, que taxativamente indica (artº 449º do CPP) sendo um deles a inconciliabilidade entre os factos que fundamentaram a condenação e os dados como provados noutra sentença por forma a suscitar graves dúvidas sobre a justiça da condenação.

IV — Não ocorre inconciabilidade entre os factos provados em sentença que condenou a arguida em coima por infracção prevista e punida nas disposições conjugadas dos arts. 40º, n.º 1, alínea a) e 26º n.º 1 do CIVA, 32º, n.º 2 do Regime Geral das Infracções Tributárias, e 18º, n.º 3 do Regime Geral das Contra-Ordenações e os factos dados como provados nas decisões invocadas no recurso de revisão, se nestas consta, não se ter provado que a arguida recebeu o valor do imposto exigível em momento anterior à entrega à Administração Fiscal da declaração periódica de IVA e se essa questão nem sequer foi suscitada na decisão revidenda, porquanto a recorrente nunca questionou a prática da infracção que estivera na origem da condenação, invocando apenas que se verificavam os pressupostos previstos no artº 32º do Regime Geral das Infracções Tributárias para a dispensa do pagamento da coima.

Processo n.º 417/11-30.
Recorrente: Geldouro - Produtos Congelados, S.A.
Recorrido: Fazenda Pública.
Relator: Exmº. Sr. Consº. Dr. Pedro Delgado.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

I. Geldouro - Produtos Congelados, S.A, veio requerer ao Tribunal Central Administrativo Norte a revisão da coima de € 5.791,78, aplicada por sentença do Mº Juiz do TAF do Porto, a fls. 62 e segs. dos autos de recurso de contra-ordenação n.º 10/06.4BEPRT, em apenso.

Para o efeito invocou o disposto no artº 449º, n.º 1, alínea c) do CPP segundo qual a revisão de sentença transitada em julgado é admissível quando os factos que servirem de fundamento à condenação forem inconciliáveis com os dados como provados noutra sentença e da oposição resultarem graves dúvidas sobre a justiça da condenação.

Alegou para tanto que a factualidade que permitiu a sua condenação nos referidos autos de recurso de contra-ordenação e nos que correram sob o n.º 8/06.2 é inconciliável com os factos dados como provados nas sentenças proferidas nos processos 9/06.0 BEPRT - Juízo liquidatário, Procº 1162/06.9 BEPRT UO 4, Procº 1164/06.5 BEPRT - UO 3, Procº 1166/06.1 BEPRT - UO 4, Procº 1168/06.8 BEPRT - UO 3, Procº 1170/06.1 BEPRT - UO 4, Procº 1171/06.8 BERT - CB - UO 4, Procº 1185/06.8 BEPRT - U03, Procº 1186/06.6 BEPRT - UO 4, Procº 1187/06.4 BEPRT - UO 3, Procº 1188/06.2 BE PRT- UO 4, Procº 1331/07.4 BEPRT - UO 4, e que dessa oposição resulta evidente a injustiça da condenação.

Respondeu o Exmº Magistrado do MºPº junto do Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto (fls. 160 e ss.), pugnando pelo não provimento do recurso, ou seja por que seja negada a revisão.

Alegou em síntese que o pedido não destaca ou concretiza a matéria de facto inconciliável em que pretende alicerçar a requerida revisão, e que a leitura das sentenças oferecidas não revela qualquer inconciliabilidade susceptível de sustentar fundadamente uma revisão de sentença.

Conclusos os autos à Mª Juiz para efeito do disposto no artº 454º do CPP prestou a mesma a seguinte informação no sentido de que deve ser negada a revisão:

«Geldouro - Produtos Congelados, S.A, veio requerer a revisão da sentença proferida em 31 de Dezembro de 2007, no âmbito dos autos de recurso de contra – ordenação n.º 10/06.4 BEPRT, através da qual, na sequência da procedência parcial do recurso, foi condenada a pagar uma coima no montante de 5.791,78 euros.

Fundamentou o seu pedido no disposto no art. 449º, n01, alínea c) do CPP, juntando para o efeito cópia de decisões proferidas em 12 processos de contra - ordenação, que correram termos pelo Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto, em que a ora requerente foi absolvida.

Sustentou que, nesses processos, tal como nos autos n.º 10/06.4, estaria em causa a aplicação de coima por entrega da declaração periódica de IVA sem a correspondente prestação tributária dentro do prazo legal e que nesses autos, tal como no processo de contra - ordenação nO10/06.4 (ora em causa) ficou provado que não houve qualquer recebimento do imposto por parte da arguida e, portanto, que o IVA não entregue na data legal estipulada para o efeito não havia sido recebido.

E concluiu que a factualidade que permitiu a sua condenação nestes autos é inconciliável com os dados como provados nas outras sentenças e da oposição resulta evidente a injustiça da condenação.

2. Segundo o art. 449º, n.º l, alínea c) do CPP, a revisão de sentença transitada em julgado é admissível quando "os factos que servirem de fundamento à condenação forem inconciliáveis com os dados como provados noutra sentença e da oposição resultarem graves dúvidas sobre a justiça da condenação".

No caso vertente, salvo melhor opinião, não vemos que a factualidade dada como assente nos autos n.º 10/06.4 seja inconciliável com a factualidade constante das decisões ora juntas.

Com efeito, apesar de a arguida vir acusada em todos os processos referidos pela prática do mesmo tipo de infracção [violação dos art. 26º, n.º 1 e 40º, n.º 1, alínea a) do CIVA], não se trata da prática de uma só infracção, mas de várias infracções e nada impede que seja dado como provado que a arguida praticou umas e não outras.

Ou seja, não é pelo facto de a arguida não ter praticado as infracções em causa nos autos de contra - ordenação cujas decisões de absolvição juntou, que, por si só e apenas pelo facto de se tratar do mesmo tipo de infracção, se tem de concluir que também não praticou a infracção em causa na decisão revidenda.

E nada obsta a que nos processos de contra - ordenação invocados pela requerente se tenha dado como provado que esta não entregou o imposto (IVA) em causa nesses autos por não o ter recebido até à data da entrega da declaração periódica e nos autos n.º 10/06.04 não se tenha dado tal facto como provado.

Para tal, talvez não tenha deixado de contribuir o facto de a arguida não ter levantado essa questão - não recebimento do imposto - nos autos n.º 10/06.4. Da leitura da petição inicial resulta manifesto que a arguida nunca alegou a falta de recebimento do imposto que está na origem da coima aplicada, limitando-se a alegar que a não entrega do imposto se deveu a dificuldades económicas que atravessava, provocada, nomeadamente, pelo atraso na cobrança dos seus créditos e a concluir que se verificavam todos os pressupostos para a isenção de aplicação da pena (art. 32º do RGIT).

Foi certamente, na sequência de tais alegações, que na decisão revidenda se considerou que a arguida não questionava a prática da infracção em que vinha condenada, invocando apenas a verificação dos pressupostos para aplicação do artº 32º do RGIT e se concluiu pela atenuação especial da coima aplicada.

Acresce, ainda, referir, como bem sustenta o EMMP, que a recorrente não destaca ou concretiza a matéria de facto inconciliável em que pretende alicerçar a requerida revisão.

3. Pelo exposto, afigura-se-nos que os factos que serviram de fundamento à condenação nos autos n.º 10/06.4 não são inconciliáveis com os factos dados como provados nas sentenças proferidas nos autos de contra - ordenação invocados pela recorrente e, consequentemente, que não existe fundamento para a revisão da sentença ao abrigo do art. 449º, n.º 1, alínea c) do CPP».

Vindos os autos ao Tribunal Central Administrativo Norte este Tribunal, veio por decisão de fls. 170 e segs., a abster-se de conhecer do pedido de revisão com o fundamento de que, em conformidade com o enunciado no arts. 451º a 458º do CPP a apreciação do pedido de revisão de sentenças transitadas em julgado, em matéria contra-ordenacional, tal como em matéria penal, pressupõe uma prévia autorização ou denegação para a qual é competente o Supremo Tribunal Administrativo, tratando-se de matéria contra-ordenacional no âmbito da jurisdição tributária.

Neste Supremo Tribunal os autos foram com vista ao Exmº Procurador-Geral Adjunto o qual se pronunciou no sentido de que a competência para conhecer do pedido de revisão de sentença é totalmente de cometer ao Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto, nos termos que resultam dos arts. 85º, n.º 2 do RGIT e 81º, n.º 4 do Regime Geral das Contra-Ordenações (queria certamente referir-se ao Tribunal Central Administrativo Norte, já que a própria decisão revidenda foi aplicada pelo Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto cf. fls. 62 e segs.).

II. Importa, pois, apreciar desde já a questão suscitada pelo Ministério Público neste Supremo Tribunal pois que a sua eventual procedência prejudicará o conhecimento de qualquer outra.

E apreciando se dirá que não assiste razão ao Exmº Procurador-Geral Adjunto quando sublinha que não se pode concordar com o teor do despacho de fls. 170 em que se entende como necessário que ocorra uma prévia autorização ou derrogação para a qual é competente o Supremo Tribunal Administrativo com base nas normas contidas nos arts. 451º e ss. do CPP.

Com efeito os recursos de revisão de decisões definitivas ou transitadas em julgado em matéria contra-ordenacional são interpostos nos termos do Código de Processo Penal, no que não estiver especialmente regulado no R.G.I.T. ou no R.G.C.O. (art. 80.º, n.º l, deste último diploma).

Neste processo previsto no C.P.P. são nítidas duas fases, uma de natureza instrutória, a cargo da 1ª instância, e outra de julgamento do pedido de revisão (para efeito de autorização ou negação), que é atribuída ao Supremo Tribunal de Justiça cf., neste sentido, Manuel Simas Santos e Jorge Lopes de Sousa, no seu Regime Geral das Contra-Ordenações anotado, ed. Vislis, pag. 449.

No caso está em causa precisamente o julgamento do pedido de revisão da coima aplicada por sentença do Mº Juiz do TAF do Porto, com vista à respectiva autorização ou negação, cuja competência cabe à secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo nos termos das disposições conjugadas dos arts. 3º, alínea b) do Regime Geral das Infracções Tributárias, 80º, n.º 1 do Regime Geral das Contra-Ordenações, 449 e segs. Do CPP e 26º, alínea h) do ETAF (cf., também, Jorge Lopes de Sousa e Manuel Simas Santos, Regime Geral das Infracções Tributárias anotado, ed. Vislis, pag. 505).

Caso seja autorizada a revisão da sentença proferida pelo Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto então sim o processo é enviado ao Tribunal Central Administrativo Norte, o qual será competente para proceder à revisão da coima e (ou) das sanções acessórias nos termos do artº 85º do Regime Geral das Infracções Tributárias.

Entende-se, pois, que este Supremo Tribunal Administrativo é competente para apreciar o pedido de revisão.

III.

Apreciando o pedido de revisão:

1. A recorrente tem legitimidade para requerer a revisão – arts. 3º, alínea b) do Regime Geral das Infracções Tributárias, 80º, n.º 1 do Regime Geral das Contra-Ordenações e 450º-1-c), do Código de Processo Penal.

2. Com relevo para a decisão podem dar-se como assentes os seguintes factos:

Por sentença de 31 de Dezembro de 2007, nos autos de recurso de contra-ordenação n.º 10/06.4BEPRT, do Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto, em apenso (fls. 62 e segs.), foi a recorrente condenada na coima de € 5.791,78, pela infracção prevista e punida nas disposições conjugadas dos arts. 40º, n.º 1, alínea a) e 26º n.º 1 do CIVA, 32º, n.º 2 do Regime Geral das Infracções Tributárias, e 18º, n.º 3 do Regime Geral das Contra-Ordenações.

A sentença transitou em julgado em 29 de Janeiro de 2008.

Por sentença de 26 de Março de 2008 foi esta coima englobada, em cúmulo jurídico com a coima que lhe foi aplicada no processo de contra-ordenação n.º 8/06.2 do mesmo Tribunal Administrativo e Fiscal, tendo arguida sido condenada na coima única de 16.041,78 euros.

Na sentença revidenda foram considerados provados os seguintes factos:

«a) A arguida - recorrente encontra-se tributada, em sede de IRC, pelo exercício da actividade de "preparação de produtos de pesca e de aquacultura" e enquadrada, para efeitos de IVA, no regime normal de periodicidade mensal.

b) A recorrente enviou ao SAIVA a declaração periódica relativa ao período 0303 com o correspondente meio de pagamento do imposto liquidado apenas em 29/12/2003, tendo o prazo para o cumprimento da obrigação terminado em 12 de Maio de 2003.

c) Em 27/1/2004, foi levantado pelo Director de Serviços do IVA, o auto de notícia contra a arguida - cfr. fls. 2 dos autos.

d) Em 30/5/2005, a recorrente foi notificada pelo Serviço de Finanças do Porto 5, de harmonia com o disposto no art. 70º do RGIT, para em 10 dias, apresentar defesa e para requerer o pagamento voluntário da coima, se assim o entender - cfr. fls. 4/6.

e) Pelo Serviço de Finanças de Vila do Conde foi proferida, em 14/10/2005, decisão através da qual condenou a arguida - recorrente na coima de 11.583,56 euros em razão do facto referido na alínea b)., nos termos e com os fundamentos que constam de fls. 11 e que aqui se dão por reproduzidos.

f) A arguida - recorrente foi notificada da decisão em 19/10/2005 e apresentou o presente recurso em 7/11/2005.»

Consta ainda da mesma sentença que «*não se provaram os demais factos não referidos supra*» e que «*o Tribunal formou a sua convicção relativamente a cada um dos factos com base na crítica da prova documental produzida nos autos*».

Das sentenças proferidas nos processos 9/06.0 BEPRT - Juízo liquidatário, Procº 1162/06.9 BEPRT UO 4, Procº 1164/06.5 BEPRT - UO 3, Procº 1166/06.1 BEPRT - UO 4, Procº 1168/06.8 BEPRT - UO 3, Procº 1170/06.1 BEPRT - UO 4, Procº 1171/06.8 BERT - CB - UO 4, Procº 1185/06.8 BEPRT - U03, Procº 1186/06.6 BEPRT - UO 4, Procº 1187/06.4 BEPRT - UO 3, Procº 1188/06.2 BE PRT- UO 4, Procº 1331/07.4 BEPRT - UO 4, consta, da factualidade assente, não se ter provado que a arguida recebeu o valor do imposto exigível em momento anterior à entrega à Administração Fiscal da declaração periódica de IVA.

A recorrente alega que a factualidade que permitiu a sua condenação nos referidos autos de recurso de contra-ordenação é inconciliável com os factos dados como provados nas sentenças invocadas no artº 1º do presente recurso de revisão e acima referidas.

Invoca que o artº 114º n.º 1 do RGIT pune como contra-ordenação fiscal «a falta de entrega da prestação tributária» não abrangendo na sua previsão situações em que o imposto que deve ser entregue não está em poder do sujeito passivo, por não ter sido recebido ou retido.

Mais alega que em todos processos supra identificados, tal como nos autos em que foi proferida a sentença revidenda, se apurou que não houve qualquer recebimento do imposto por parte da arguida.

E que provou que o IVA não entregue na data legal estipulada para o efeito não havia sido recebido.

Pede, a final (cf. fls. 5) a revisão e revogação da sentença proferida nos autos de recurso de contra-ordenação n.º 10/06.4BEPRT.

Vejamos, pois, se ocorre ou não o fundamento invocado.

3. O recurso de revisão constitui um meio extraordinário de reapreciação de uma decisão transitada em julgado e tem como fundamento essencial a necessidade de se evitar uma sentença injusta, a necessidade de reparar um erro judiciário, de modo a dar primazia à justiça material em detrimento de uma justiça formal.

A revisão, admitida no processo civil é também, por maioria de razão, admitida em processo penal, pois que este demanda mais vincadamente a verdade material.

O princípio *res judicata pro veritate habetur* não pode impedir um novo julgamento, quando posteriores elementos de apreciação põem seriamente em causa a justiça do anterior. (cf. Maia Gonçalves, CPP anotado, 12ª edição, e jurisprudência do Supremo Tribunal de Justiça: Acórdão 693/05.2TAFIG-B. S1 de 17.12.2009).

Trata-se, pois, de um recurso extraordinário que visa a obtenção de uma nova decisão judicial que se substitua, através da repetição do julgamento, a uma outra já transitada em julgado, apoiando-se em vícios ligados à organização do processo que conduziu à decisão posta em crise. Por via dele, vai operar-se não um reexame ou apreciação de anterior julgado, mas antes uma nova decisão assente em novo julgamento do jeito, agora com apoio em novos dados de facto (cf. Simas Santos, Leal Henriques e Borges de Pinho, CPP anotado, 2º vol., pag. 682).

O recurso de revisão versa, pois, e apenas, sobre a questão de facto.

O legislador condicionou a revisão à verificação de certos fundamentos, que taxativamente indica (artº 449º do CPP) e que poderão ser qualquer um dos seguintes:

a) A existência de uma outra sentença transitada em julgado tiver considerado falsos meios de prova que tenham sido determinantes para a decisão;

b) A existência de uma outra sentença transitada em julgado tiver dado como provado crime cometido por juiz ou jurado e relacionado com o exercício da sua função no processo;

c) Inconciliabilidade entre os factos que fundamentaram a condenação e os dados como provados noutra sentença por forma a suscitar graves dúvidas sobre a justiça da condenação;

d) Descoberta de novos factos ou meios de prova que, de per si ou combinados com os que foram apreciados no processo, suscitem graves dúvidas sobre a justiça da condenação.

A Lei 48/2007, de 29 de Agosto, acrescentou três novas situações:

e) A descoberta de que serviram de fundamento à condenação, provas proibidas nos termos dos nºs 1 a 3 do artigo 126º;

f) A declaração, pelo Tribunal Constitucional, da inconstitucionalidade com força obrigatória geral de norma de conteúdo menos favorável ao arguido que tenha servido de fundamento à condenação; e,

g) A prolação, por uma instância internacional, de sentença vinculativa do Estado Português, inconciliável com a condenação ou que suscite graves dúvidas sobre a sua justiça.

Os casos de revisão de sentença estão, pois, expressamente previstos no artigo 449º do Código de Processo Penal e só nos casos e com os fundamentos ali taxativamente enumerados é que pode ter lugar aquela revisão.

No caso presente o fundamento invocado pela recorrente é o da alínea c) do artº 449º do CPP ou seja inconciliabilidade entre os factos que fundamentaram a condenação e os dados como provados noutra sentença por forma a suscitar graves dúvidas sobre a justiça da condenação.

Como se viu o recurso de revisão versa, apenas, sobre a questão de facto.

Assim a inconciliabilidade das decisões refere-se à inconciliabilidade de factos, sendo apenas relevante a que suscita dúvidas graves sobre a justiça da condenação (ver neste sentido Simas Santos, Leal -Henriques e Borges de Pinho, CPP anotado, 2º vol., pag. 684).

Ora no caso é manifesto, do confronto da matéria de facto que estribou a sentença revidenda com a matéria de facto em que se alicerçaram as demais sentenças invocadas pela recorrente, que não ocorre inconciliabilidade das decisões em termos que suscitem dúvidas graves sobre a justiça da condenação.

É que, como aliás se sublinhava já na sentença revidenda (cf. fls. 63 dos autos apensos) a recorrente nunca questionou a prática da infracção que estivera na origem da condenação, invocando apenas que se verificavam os pressupostos previstos no artº 32º do Regime Geral das Infracções Tributárias para

a dispensa do pagamento da coima, não tendo sequer suscitado a questão de não ter podido cumprir a obrigação tributária por não ter recebido o imposto de quem lho devia ter entregue.

Enquanto que nas decisões invocadas no artº 1º do presente recurso de revisão consta, da factualidade assente, não se ter provado que a arguida recebeu o valor do imposto exigível em momento anterior à entrega à Administração Fiscal da declaração periódica de IVA, essa questão, ao invés do que se alega na referida peça processual (artº 6º, cf. fls. 4), nem sequer foi suscitada na decisão sindicada porque a recorrente nunca questionou a prática da infracção que estivera na origem da condenação.

A arguida, e ora recorrente, limitou-se a alegar que a não entrega do imposto se deveu a dificuldades económicas que atravessava, provocada, nomeadamente, pelo atraso na cobrança dos seus créditos, sendo que foi com base nos fundamentos do artº 32º, n.º 2 do Regime Geral das Infracções Tributárias (reconhecimento da responsabilidade pelo infractor e regularização da situação tributária até á decisão do processo) que o tribunal concedeu a atenuação especial da coima.

Daí que se entenda que não ocorre inconciabilidade entre os factos provados nos autos de recurso de contra-ordenação n.º 10/06.4BEPRT, do Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto, em apenso (fls. 62 e segs.) e os factos dados como provados nas sentenças proferidas nos autos de recurso de contra-ordenação invocados pela recorrente, por forma a criar graves dúvidas sobre a justiça da condenação, e, consequentemente, que não se verifica o fundamento de recurso de revisão de sentença invocado (artº 449º, n.º 1, alínea c) do CPP).

4. Decisão: nestes termos e em face de tudo o exposto, acorda-se em negar a revisão.

Custas pela recorrente, fixando em 2 UC a taxa de justiça.

Lisboa, 7 de Setembro de 2011. - *Pedro Delgado* (relator) – *Casimiro Gonçalves* – *Dulce Neto*.

Acórdão de 7 de Setembro de 2011.

Assunto:

Oposição. Responsável subsidiário. Pagamento da dívida.

Sumário:

I — Não tendo a execução fiscal sido declarada extinta pelo órgão da execução na sequência do pagamento parcial da dívida exequenda pelo responsável subsidiário, não pode o julgador extinguir a oposição que este deduzira com fundamento em impossibilidade ou inutilidade superveniente da lide.

II — A inutilidade superveniente da lide só faz sentido nas situações em que seja o devedor originário a pagar a dívida, e não já naquelas em que a oposição é o único meio processual que os oponentes/revertidos dispõem para atacar a ilegalidade do despacho de reversão por violação do disposto nos artigos 23.º e 24.º da LGT e 153.º do CPPT, devendo o artigo 9.º n.º 3 da LGT ser interpretado no sentido de incluir a oposição como forma de atacar a legalidade do acto que ordenou a reversão.

III — Pelo que, sendo o pagamento da dívida efectuado pelo responsável subsidiário para beneficiar da isenção de custas e multa nos termos do artigo 23.º n.º 5 da LGT, esse pagamento não implica a preclusão do seu direito de impugnar o despacho de reversão, não podendo extinguir-se a oposição com fundamento em inutilidade ou impossibilidade superveniente da lide.

Processo n.º 421/11-30.
Recorrente: Manuel José Ferreira da Silva.
Recorrido: Fazenda Pública.
Relatora: Exmª. Srª. Consª. Drª. Dulce Neto.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1. MANUEL JOSÉ FERREIRA DA SILVA, com os demais sinais dos autos, recorre da decisão proferida pelo Tribunal Administrativo e Fiscal de Penafiel, em 2 de Dezembro de 2010, de rejeição liminar da oposição que deduziu à execução fiscal contra si revertida para cobrança de dívidas tributárias

liquidadas à sociedade MÁQUINAS TÊXTEIS, LDA, face à julgada extinção da execução por força do pagamento da dívida exequenda.

Terminou a sua alegação enunciando as seguintes conclusões:

1. Nos presentes autos de execução fiscal o Reclamante pagou a quantia exequenda dentro do prazo para deduzir oposição, usando do benefício constante do n.º 5 do artigo 23º da LGT.

2. Quando o Executado Oponente pagou a quantia Exequenda, informou os autos de execução fiscal de que, o pagamento, era efectuado sem prejuízo do direito de recorrer do Despacho de Reversão, nos termos do disposto no artigo 9.º, n.º 3 da LGT.

3. Foi deduzida Oposição à Execução Fiscal.

4. Foi proferida Sentença a rejeitar a oposição por ser manifesta a sua improcedência dado que "A admitir-se a oposição sempre seria julgada extinta por impossibilidade da lide".

5. O pagamento voluntário da dívida pelo Revertido dentro do prazo da oposição, deverá ter guarida no nº3 do artigo 9.º da LGT nos casos em que a Oposição à Execução Fiscal é o único meio processual que o Oponente dispõe para atacar a ilegalidade do Despacho de Reversão e discutir a sua legitimidade.

6. Deve ser feita, pois, uma interpretação restritiva dos artigos 169.º e 176.º nº1 alínea c) ambos do CPPT no sentido da sua inaplicabilidade aos casos idênticos ao dos presentes autos.

7. Tal entendimento encontra justificação no n.º 3 do artigo 9.º da LGT, que deverá ser interpretado no sentido de incluir a Oposição à Execução Fiscal nos casos em que o pagamento fixado no n.º 5 do artigo 23.º da LGT e a Oposição ter como fundamento a falta de pressupostos para a reversão.

8. Deve, pois, ser revogada a Douta Sentença que rejeitou a Oposição e ordenado o prosseguimento da instância, fazendo-se assim inteira JUSTIÇA.

1.2. A Fazenda Pública (Recorrida) não apresentou contra-alegações.

1.3. O Exmo. Magistrado do Ministério Público emitiu douto parecer no sentido de ser concedido provimento ao recurso – cfr. fls. 174 verso.

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

2. A questão colocada no presente recurso jurisdicional é a de saber se a decisão recorrida incorreu em erro ao julgar que a presente oposição não tinha qualquer utilidade face à extinção da execução fiscal revertida contra o Oponente, sendo, assim, «manifesta a sua improcedência».

O Meritíssimo Juiz do Tribunal "*a quo*" julgou que «*No caso em apreço, na petição inicial da oposição o oponente não invocou factos que contendessem com legalidade da dívida exequenda. O oponente invocou a falta de fundamentação do despacho de reversão e a ilegitimidade que constituem fundamentos de oposição (art. 204.º, n.º 1, alíneas b) e t), do CPPT). (...)*

O oponente com a oposição pretende a extinção da execução. Porém, ainda antes da apresentação da petição inicial da oposição, pagou a quantia exequenda em 23/9/2010 e o processo de execução foi extinto por pagamento.

A pretensão do oponente (extinção do PEF) deixou de interessar por impossibilidade de atingir-se o resultado pretendido. O oponente se pretendia suspender o PEF tinha de prestar garantia idónea (art. 52.º da LGT). O oponente não pode pagar da quantia exequenda nos termos do art. 23.º, n.º 5, da LGT, sem prejuízo do direito de deduzir oposição, porquanto esse pagamento pressupõe a extinção da dívida, motivo pelo qual fica isento de juros de mora e de custas. (...)

(...) Aquando da apresentação da petição inicial do processo de oposição já a pretensão do oponente (extinção do PEF) tinha deixado de interessar por impossibilidade de atingir-se o resultado pretendido, uma vez que o objecto do processo já tinha desaparecido.

Assim, rejeita-se a oposição porque é manifesta a sua improcedência. A admitir-se a oposição ela sempre seria julgada extinta por impossibilidade da lide atenta a falta de objecto (art.º 209.º, n.º 1, alínea c) do CPPT).»

Resulta da informação prestada nos autos, a fls. 138, que *«Em 2010.09.08, e na sequência do despacho de reversão, foi o responsável subsidiário Manuel José Ferreira da Silva, citado pessoalmente. No dia 23.09.2010, ainda dentro do prazo de oposição, o responsável subsidiário, Manuel José Ferreira da Silva, procedeu ao pagamento da quantia exequenda no valor de € 25.526,53. Face ao exposto, estando a quantia exequenda paga pelo revertido, no prazo de oposição, sou de parecer que se encontram reunidos os pressupostos para se declarar extinta a reversão contra os responsáveis subsidiários pelas dívidas constantes da citação de fls. 159 a 160, nos termos do art.º 23.º, n.º 5 da LGT e 176.º do CPPT, prosseguindo a reversão para cobrança coerciva dos processos n.ºs (...) contra os restantes responsáveis subsidiários (...)».*

Dela não consta, pois, que a execução fiscal tenha sido extinta. Nem poderia tê-lo sido, uma vez que a quantia em cobrança no respectivo processo de execução fiscal e apensos ascende ao montante total de 27.539,46 €, e o Oponente foi chamado a pagar (e pagou) somente 25.526,53. O que significa que a execução prosseguiu para a cobrança da quantia restante, dos respectivos juros de mora e das custas processuais, como, aliás, ressalta da informação acima referida.

A decisão incorreu, pois, em erro ao julgar que ocorrera a extinção da execução fiscal e ao concluir, com base nesse pressuposto, que a oposição se tornava impossível por falta de objecto.

Por outro lado, embora o pagamento voluntário da dívida possa acarretar a extinção da instância por *inutilidade superveniente da lide*, o certo é que, como esclarece JORGE LOPES DE SOUSA, no "*Código de Procedimento e de Processo Tributário, Anotado e Comentado*", II volume, pág. 89, e tem sido confirmado pela jurisprudência mais recente deste Tribunal ([1]), o pagamento efectuado pelo responsável subsidiário, dentro do prazo de oposição, para beneficiar da isenção de custas e multa nos termos do artigo 23.º, n.º 5 da Lei Geral Tributária, não implica a preclusão do seu direito de impugnar o acto de liquidação, nos termos do n.º 3 do artigo 9.º desse diploma legal, que expressamente estabelece que «*o pagamento do imposto nos termos da lei que atribua benefícios ou vantagens no conjunto de certos encargos ou condições não preclude o direito de reclamação, impugnação ou recurso, não obstante a possibilidade de renúncia expressa, nos termos da lei*». O pagamento efectuado pelo responsável subsidiário dentro do prazo da oposição enquadra-se na previsão desta norma, já que a isenção de juros de mora e custas que o artigo 22.º, n.º 1, da LGT inclui no âmbito da responsabilidade subsidiária constitui, como qualquer isenção, um benefício.

A inutilidade/impossibilidade da lide faz sentido nas situações em que seja o devedor originário a pagar a dívida, mas não já naquelas em que, como no caso dos autos, o processo de oposição é o único meio processual que os oponentes/revertidos dispõem para atacar a legalidade do despacho de reversão, por violação do disposto nos artigos 23.º e 24.º da LGT e 153.º do CPPT, devendo o artigo 9.º n.º 3 da LGT ser interpretado no sentido de incluir a própria oposição à execução como forma de atacar a ilegalidade do acto que ordenou a reversão contra os legais representantes da sociedade executada a título principal.

Em suma, o pagamento efectuado pelo Oponente para beneficiar de isenção de custas e acrescido não tem a virtualidade de precludir o seu direito de ver apreciada a oposição, não podendo manter-se a decisão recorrida que assim não entendeu.

3. Face ao exposto, acordam os Juízes da Secção de Contencioso Tributário do STA em conceder provimento ao recurso, revogar a decisão recorrida e ordenar a baixa dos autos à instância para prosseguimento, se a tal nada mais obstar.

Sem custas.

Lisboa, 7 de Setembro de 2011. — *Dulce Manuel Neto* (relatora) — *João Valente Torrão — António Calhau.*

([1]) *(Cfr. Acórdãos proferidos em 7/10/2009, em 25/03/2009, em 26/05/2010 e em 4/05/2011, nos Processo nºs 714/09, 985/08, 24/10 e 982/10, respectivamente.)*

Acórdão de 7 de Setembro de 2011.

Assunto:

Iva. Caducidade do Direito à liquidação. Início do prazo. Aplicação da lei no tempo.

Sumário:

I — Depois da redacção do n.º 4 do artigo 45.º da LGT pelo artigo 43.º da Lei n.º 32-B/2002, de 30-12, o prazo, de 4 anos, em relação ao IVA, conta-se, não «a partir da data em que o facto tributário ocorreu», mas «a partir do início do ano civil seguinte àquele em que se verificou a exigibilidade do imposto».

II — Atendendo a que o efeito extintivo do direito à liquidação do IVA é o decurso do "inteiro" prazo de caducidade e não a ocorrência do seu "dies a quo", a nova redacção do n.º 4 do artigo 45.º da Lei Geral Tributária é aplicável ao prazo em curso, atento ao disposto na parte final do n.º 2 do artigo 12.º do Código Civil.

III — Assim sendo, é aplicável ao IVA de Janeiro a Agosto de 2001 o novo prazo constante daquele citado nº 4, pelo que à data da notificação das liquidações - 24.10.2005 – ainda não estava completado o prazo de caducidade ali previsto.

Processo nº: 461/11-30.
Recorrente: Fazenda Pública.
Recorrido: Filipe Sérgio Domingues.
Relator: Exmº. Sr. Consº. Dr. Valente Torrão.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1. A Fazenda Pública veio recorrer da decisão do Mmº Juiz do TAF de Aveiro que julgou procedente a impugnação deduzida por Filipe Sérgio Domingos, com os demais sinais nos autos, contra liquidações adicionais de IVA de Janeiro a Agosto de 2001, apresentando, para o efeito, alegações nas quais conclui:

1ª). De acordo com a redacção originária do artigo 45º, nº 4 da Lei Geral Tributária, o prazo de caducidade do imposto sobre o valor acrescentado teria o seu início na data em que ocorreu o facto tributário.

2ª). A Lei n.° 32-B/2002, de 30 de Dezembro alterou o artigo 45º, nº 4 da Lei Geral Tributária, prescrevendo que o início do prazo de caducidade do imposto sobre o valor acrescentado ocorresse no início do ano civil seguinte.

3ª). Esta alteração legislativa teve como efeito o alargamento de um prazo por força de postcipação, pelo que deve observar-se as regras do artigo 297.°, n.° 2, do Código Civil.

4ª). A lei nova, que fixa um prazo mais longo, é imediatamente aplicável a este prazo que já se encontra em curso, mas, como está em causa a postcipação, computa-se no novo prazo todo o tempo decorrido desde o momento inicial.

5ª). Se um prazo ainda se encontra em curso no momento de início de vigência da lei nova, significa que essa situação jurídica ainda não se encontra constituída (ou extinta) nesse momento.

6ª). Cabe à lei nova a competência para determinar os requisitos da constituição da mesma situação jurídica. Achando-se uma situação jurídica em curso de constituição, passa o respectivo processo constitutivo a ficar imediatamente subordinado à lei nova.

7ª). A aplicação imediata desta nova disposição aos prazos em curso não significa que exista uma aplicação retroactiva.

8ª). Por força da alteração legislativa, o prazo de caducidade do IVA de entendimento dominante na Jurisprudência.

9ª). A douta sentença recorrida, partindo do pressuposto que a alteração introduzida pela Lei nº 32-B/2002, de 30 de Dezembro, apenas poderia ser aplicada aos casos em que o facto gerador do IVA tenha ocorrido depois de 1 de Janeiro de 2003, data de entrada em vigor da refenda alteração, concluiu que as liquidações foram notificadas fora do prazo de caducidade.

10ª). No caso em apreço, o prazo de caducidade das liquidações adicionais de IVA de 2001 (Janeiro a Agosto) apenas teve o início no dia 1 de Janeiro de 2002, pelo que no dia 24 de Outubro de 2002 e data da notificação das liquidações, o prazo de caducidade de quatro anos ainda não estava esgotado.

Nos termos vindos de expor e nos que Vs. Ex.cias, sempre mui doutamente, poderão suprir, deve ser dado provimento ao presente recurso e, em consequência revogar a decisão recorrida, substituindo-a por outra que julgue a impugnação totalmente improcedente, como se nos afigura estar mais consentâneo com o direito e a justiça.

2. O MºPº emitiu o parecer que consta de fls. 135/137 no qual defende a procedência do recurso.

3. Colhidos os vistos cabe agora decidir.

4. Com interesse para a decisão foram dados como provados em 1ª instância os seguintes factos:

1º). O Impugnante Filipe Sérgio Domingues foi objecto de uma acção inspectiva externa abrangendo os anos de 2000 e 2001 que se iniciou a 20/07/2004 e que terminou a 30/09/2004;

2º). No seguimento da acção inspectiva referida em 1), foram emitidas as liquidações adicionais de IVA e juros compensatórios, as quais foram notificadas ao Impugnante a 24 de Outubro de 2005;

3º). O impugnante, na data referida em 2), foi notificado:

a). Da liquidação adicional de IVA n° 05163009, referente ao período 01/01, no valor de € 2.495,22 €, sendo o respectivo prazo de pagamento voluntário até 2005-11-30 e correspondendo ao documento de cobrança n° l 02 405 516 300 908 - cfr. documento n° 4;

b). Da liquidação adicional de IVA n° 05162985, referente ao período de 01/02, no valor de € 4.944,36, sendo o respectivo prazo de pagamento voluntário até 2005-11-30 e correspondendo ao documento de cobrança n° 102 005 516298508 - cfr. documento n° 4;

c). Da liquidação adicional de IVA n° 05162987, referente ao período de 01/03, no valor de € 17.795,98, sendo o respectivo prazo de pagamento voluntário até 2005-11-30 e correspondendo ao documento de cobrança n° l 02 205 516 298 708 - cfr. documento n° 4;

d). Da liquidação adicional de IVA n° 05162989, referente ao período de 01/04. no valor de € 10.566,40, sendo o respectivo prazo de pagamento voluntário até 2005-11-30 e correspondendo ao documento de cobrança n° l 02 505 516 298 908 - cfr. documento n° 4;

e). Da liquidação adicional de IVA n° 05162991, referente ao período de 01/05, no valor de 6 6.560,34, sendo o respectivo prazo de pagamento voluntário de 2005-11-30 e correspondendo ao documento de cobrança n° l 02 005 516 299 108 - cfr. documento n° 4;

f). Da liquidação adicional de IVA n° 05162993, referente ao período de 01/06, no valor de € 5.326,14, sendo o respectivo prazo de pagamento voluntário até 2005-11-30 e correspondendo ao documento de cobrança n° l 02 205 516 299 308 - cfr. documento n° 4;

g). Da liquidação adicional de IVA n° 05162226, referente ao período de 01/07, no valor de € 7.901,89, sendo o respectivo prazo de pagamento voluntário até 2005-11-30 e correspondendo ao documento de cobrança n° l 02 105 516 222 608 - cfr. documento n° 4;

h). Da liquidação adicional de IVA n° 05162232, referente ao período de 01/08, no valor de € 15.008,39, sendo o respectivo prazo de pagamento voluntário até 2005-11-30 e correspondendo ao documento de cobrança n° l 02 105 516 223 208 - cfr. documento n° 4;

4. Ainda no mesmo dia 24/10/2005, o Impugnante foi notificado:

i) Da liquidação de juros compensatórios n° 05163010, referente ao período de 01/01, no valor de € 520,71, sendo o respectivo prazo de pagamento voluntário até 2005-11-30 e correspondendo ao documento de cobrança n° 102 005 516 301 009 - cfr. documento n° 5;

j) Da liquidação de juros compensatórios n° 05162986, referente a um alegado período de 01/02, no valor de € 1.004,31, sendo o respectivo prazo de pagamento voluntário até 2005-11-30 e correspondendo ao documento de cobrança n° 102405516298609 - cfr. documento n° 5;

k) Da liquidação de juros compensatórios n° 05162988, referente ao período de 01/03, no valor de € 3.512,39, sendo o respectivo prazo de pagamento voluntário até 2005-11-30 e correspondendo ao documento de cobrança n° l 02 705 516 298 809 - cfr. documento n° 5;

l) Da liquidação de juros compensatórios n° 05162990, referente ao período de 01/04, no valor de € 2.020,64, sendo o respectivo prazo de pagamento voluntário até 2005-11-30 e correspondendo ao documento de cobrança n° l 02 105 516 299 009 - cfr. documento n° 5;

m) Da liquidação de juros compensatórios n° 05162992, referente ao período de 01/05, no valor de € 1.218,07, sendo o respectivo prazo de pagamento voluntário até 2005-11-30 e correspondendo ao documento de cobrança n° 102 405 516 299 209 - cfr. documento n° 5;

n) Da liquidação de juros compensatórios n° 05162994, referente ao período de 01/06, no valor de € 957,25, sendo o respectivo prazo de pagamento voluntário até 2005-11-30 e correspondendo ao documento de cobrança n° 102 705 516 299409 - cfr. documento n° 5;

o) Da liquidação de juros compensatórios n° 05162227, referente ao período de 01/07, no valor de € 1.373,20, sendo o respectivo prazo de pagamento voluntário até 2005-11-30 e correspondendo ao documento de cobrança n° 1 02 605 516 222 709 - cfr. documento n° 5;

p) Da liquidação de juros compensatórios n° 05162233, referente ao período de 01/08, no valor de € 2.521,82, sendo o respectivo prazo de pagamento voluntário até 2005-11-30 e correspondendo ao documento de cobrança n° 102605516223309 - cfr. documento n° 5.

5. Conforme resulta da decisão, o Mmº Juiz recorrido entendeu que à data da notificação das liquidações adicionais havia já decorrido o prazo de caducidade constante do artº 45º da LGT.

Por sua vez, a Fazenda Pública entende que ao caso é aplicável essa norma, mas na redacção dada pela Lei nº 32-B/2002, de 30 de Dezembro. Assim sendo, e contando-se aquele prazo a partir do ano seguinte ao do facto tributário, em 24.10.2005 - data da notificação - o mesmo ainda não havia decorrido.

5.1. Resulta do nº 1 do probatório que o impugnante foi alvo de uma acção inspectiva externa, abrangendo os anos de 2000 e 2001.

Na sequência dessa acção inspectiva foram emitidas liquidações adicionais de IVA e respectivos juros compensatórios, as quais foram notificadas ao impugnante em 24.10.2005 (nº 2 do mesmo probatório).

O artº 45º, nº 4 da LGT, em vigor à data dos factos, dispunha o seguinte:

"4 - O prazo de caducidade conta-se, nos impostos periódicos, a partir do termo do ano em que se verificou o facto tributário e, nos impostos de obrigação única, a partir da data em que o facto tributário ocorreu".

A Lei nº 32-B/2002, de 30 de Dezembro, veio dar àquela norma a seguinte redacção:

"4 - O prazo de caducidade conta-se, nos impostos periódicos, a partir do termo do ano em que se verificou o facto tributário e, nos impostos de obrigação única, a partir da data em que o facto tributário ocorreu, excepto no imposto sobre o valor acrescentado e nos impostos sobre o rendimento quando a tributação seja efectuada por retenção na fonte a título definitivo, caso em que aquele prazo se conta a partir do início do ano civil seguinte àquele em que se verificou, respectivamente, a exigibilidade do imposto ou o facto tributário".

Pretende agora a recorrente Fazenda Pública que, em face da nova redacção daquela norma, devem observar-se as regras do artº 297º, nº 2 do Código Civil, com a argumentação que se segue.

A lei nova que fixa um prazo mais longo, é imediatamente aplicável a este prazo que já se encontra em curso, mas, como está em causa a postcipação, computa-se no novo prazo todo o tempo decorrido desde o momento inicial.

Se um prazo ainda se encontra em curso no momento de início de vigência da lei nova, significa que essa situação jurídica ainda não se encontra constituída (ou extinta) nesse momento.

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

A aplicação imediata desta nova disposição aos prazos em curso não significa que exista uma aplicação retroactiva.

Por força da alteração legislativa, o prazo de caducidade do IVA de 2001 tem o seu início no dia 1 de Janeiro de 2002, sendo este o entendimento dominante na Jurisprudência.

A douta sentença recorrida, partindo do pressuposto que a alteração introduzida pela Lei nº 32-B/2002, de 30 de Dezembro, apenas poderia ser aplicada aos casos em que o facto gerador do IVA tenha ocorrido depois de 1 de Janeiro de 2003, data de entrada em vigor da refenda alteração, concluiu que as liquidações foram notificadas fora do prazo de caducidade, o que não é correcto.

Vejamos então se esta argumentação colhe apoio legal.

5.2. A questão a conhecer no presente recurso é então a de saber se à determinação do termo inicial de contagem do prazo de caducidade do direito à liquidação de IVA relativo a Janeiro a Agosto de 2001 se aplica o disposto no n.º 4 do artigo 45.º da Lei Geral Tributária na redacção vigente à data da ocorrência do facto tributário ou, ao invés, na redacção que lhe foi conferida pela Lei n.º 32-B/2002, de 30 de Dezembro.

Sobre esta matéria escreveu-se no recente Acórdão do Pleno desta Secção, de 17.03.2011 – Processo nº 1076/09, o seguinte:

"Na verdade, a jurisprudência mais recente tem-se consolidado no sentido da tese adoptada no acórdão recorrido, neste sentido se podendo apontar os acórdãos de 26/11/08, 20/05/09, 25/06/09, 25/05/10 e 15/09/10, nos recursos n.ºs 598/08, 293/09, 1109/08, 115/10 e 545/10.

Não se descortinam razões válidas para divergir desta jurisprudência que tem vindo a formar-se na secção e que igualmente foi seguida no acórdão recorrido.

Sendo assim, à míngua de mais válidos e proficientes argumentos que sustentem esse mais recente entendimento jurisprudencial, limitar-nos-emos a acompanhar o que tal respeito foi afirmado no acórdão sob recurso.

Escreveu-se nesse aresto o seguinte:

"Entendemos pois que à determinação do termo inicial de contagem do prazo de caducidade do direito à liquidação de IVA relativo a Fevereiro e Junho de 2002 se aplica o disposto no n.º 4 do artigo 45.º da Lei Geral Tributária, na redacção que lhe foi conferida pela Lei n.º 32-B/2002, de 30 de Dezembro, não se consubstanciando tal aplicação numa aplicação retroactiva daquela disposição legal, pois que o facto extintivo do direito a liquidar não é instantâneo, ao contrário do alegado (cfr. conclusão 2.ª das alegações de recurso), uma vez que o efeito extintivo do direito de liquidar apenas opera no termo do prazo e este estava ainda em curso à data da entrada em vigor da lei nova.

Ora, na lição de BAPTISTA MACHADO (Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador, 13.ª reimpress., Coimbra, Almedina, 2002, p. 235), «(...) nada impede que a lei nova se aplique a factos passados que ela assume como pressupostos impeditivos ou desimpeditivos (isto é, como pressupostos negativos ou positivos) relativamente à questão da validade ou admissibilidade da situação jurídica, questão essa que é da sua exclusiva competência"».

E continua o insigne Mestre, a páginas 242/243*, «tendo o decurso global do prazo o valor de um facto constitutivo (ou extintivo) de um direito ou situação jurídica, se tal prazo ainda se encontrava em curso no momento do início de vigência da lei nova, é porque tal situação jurídica ainda não se encontrava constituída (ou extinta) neste momento. Logo, cabe à lei nova a competência para determinar os requisitos da constituição da mesma situação jurídica. Achando-se uma situação jurídica em curso de constituição, passa o respectivo processo constitutivo a ficar imediatamente subordinado à lei nova».*

Assim, aceite o pressuposto de que não é o início do prazo de caducidade, mas o seu integral decurso, o facto extintivo do direito à liquidação do tributo por parte da administração fiscal, pressuposto que nos parece inquestionável, impõe-se a conclusão, por aplicação da regra contida na parte final do n.º 2 do artigo 12.º do Código Civil e no artigo 12.º n.º 1 da Lei Geral Tributária, de que a nova redacção do preceito é aplicável aos caso dos autos (prazos de caducidade do IVA relativo a Fevereiro e Junho de 2002)."

Aplicando este entendimento ao caso dos autos temos que, na data da alteração do citado nº 4 do artº 45º da LGT pela Lei nº 32-B/2002, de 30 de Dezembro, ainda não havia decorrido integralmente o prazo para extinção do direito. Assim, achando-se a situação jurídica em curso de constituição, passa o respectivo processo constitutivo a ficar imediatamente subordinado à lei nova, passando o prazo a contar-se de acordo com a nova redacção da norma citada.

Deste modo, estando em causa IVA de Janeiro a Agosto de 2001, iniciando-se a contagem do prazo a partir de 01.01.2002, à data da notificação das liquidações – 24.10.2005 - ainda não havia decorrido o prazo legal de quatro anos previsto no citado nº 4.

Procede, pelo exposto, o recurso.

6. Nestes termos concede-se provimento ao recurso, revogando-se a decisão recorrida e julgando-se improcedente a impugnação.

Custas pela impugnante apenas em 1ª instância.

Lisboa, 07 de Setembro de 2011. — *Valente Torrão* (relator) — *Dulce Neto* — *Casimiro Gonçalves*.

Acórdão de 7 de Setembro de 2011.

Assunto:

Oposição à execução fiscal. Ineptidão da petição inicial. Causas de pedir e pedidos substancialmente incompatíveis. Vícios do despacho de reversão.

Sumário:

A petição inicial de oposição à execução fiscal apresentada não é inepta por cumulação de causas de pedir e de pedidos substancialmente incompatíveis quando da sua análise global ressalta que a autora invoca como único fundamento do pedido formulado – a extinção da execução fiscal – o vício da fundamentação do despacho de reversão, sendo que a arguição de vícios que afectam o despacho que ordena a reversão constitui fundamento de oposição.

Processo n.º 493/11-30.
Recorrente: Mónica Susana Botelho Vieira.
Recorrido: Fazenda Pública.
Relator: Exmº. Sr. Consº. Dr. António Calhau.

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

I – Mónica Susana Botelho Vieira, residente em …, não se conformando com a decisão da Mma. Juíza do TAF de Penafiel que julgou improcedente a oposição por si deduzida contra a execução fiscal instaurada contra a sociedade "Mónica Vieira Unipessoal, Lda," por dívidas de IVA, IRC e IRS dos exercícios de 2002 a 2005, e contra si revertida, dela vem interpor recurso para este Tribunal, formulando as seguintes conclusões:

A) Por despacho da AF foi ordenada a reversão da execução fiscal previamente instaurada contra a sociedade "MÓNICA VIEIRA, UNIPESSOAL, LDA., contra a recorrente.

B) A recorrente opôs-se à execução fiscal contra si revertida, com fundamento no vício da fundamentação do despacho que ordenou a reversão, vício que pode ser suscitado em sede de oposição.

C) A Fazenda Pública em sede de contestação proclama a improcedência da oposição, por considerar que a oponente invocou a nulidade da citação, que nos termos do art.º 204.º do CPPT não constitui fundamento de oposição à execução.

D) O Ministério Público pronunciou-se no mesmo sentido.

E) O Tribunal *a quo* fazendo tábua rasa da causa de pedir que sustenta o pedido da recorrente conclui que a oponente cumula pedidos incompatíveis entre si o que acarreta a nulidade de todo o processo.

F) Todos os intervenientes (Fazenda Pública, MP e Tribunal *a quo*) laboram num erro crasso.

G) De facto, **de todo o articulado que fundamenta o pedido formulado pela recorrente na oposição à execução não emerge um único facto capaz de integrar a alegada invocação de nulidade da citação.**

H) **A recorrente sustenta o pedido de extinção da execução fiscal num único fundamento – vício da fundamentação do despacho de reversão.**

I) Não tendo sido invocados pedidos incompatíveis entre si (mas um único pedido, assente num único argumento) deverá concluir-se pela inexistência da excepção dilatória de erro na forma de processo e, em consequência, determinar-se a prossecução dos autos.

J) A sentença em recurso violou o disposto nos artigos 23.º, n.º 2 e 77.º da LGT, bem como os art.ºs 99.º e 125.º, n.º 1 do CPPT.

Não foram apresentadas contra-alegações.

O Exmo. Magistrado do MP junto deste Tribunal emite parecer no sentido de que o recurso merece provimento, devendo ser revogada a decisão recorrida.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

II – É do seguinte teor o trecho da decisão recorrida que aqui interessa:

«(…)

Questão prévia:

Em sede de contestação o Ilustre Representante da Fazenda suscitou em síntese que o conhecimento das nulidades da citação não constitui fundamento de oposição e que a oposição não é o meio próprio para discutir a questão inerente ao despacho de reversão.

Tendo o Digno Magistrado do Ministério Público entendido que estamos perante a excepção dilatória de erro na forma de processo, com a consequente absolvição da Fazenda Pública da instância e a improcedência da oposição.

Cumpre apreciar:

Nos termos do art.º 21.º da Lei Geral Tributária (LGT), a responsabilidade tributária recai sobre os sujeitos passivos originários e pode abranger, solidária ou subsidiariamente, outras pessoas.

As pessoas solidária ou subsidiariamente responsáveis poderão reclamar ou impugnar a dívida cuja responsabilidade lhe foi atribuída nos mesmos termos do devedor principal devendo, para o efeito, a notificação ou a citação conter os elementos essenciais da sua liquidação, incluindo a fundamentação nos termos legais – art.º 22.º, n.º 4 da LGT.

A responsabilidade subsidiária efectiva-se por reversão do processo de execução fiscal – art.º 23.º, n.º 1 da LGT.

Nos termos do n.º 2 deste preceito legal, a reversão contra o responsável subsidiário depende da fundada insuficiência dos bens penhoráveis do devedor principal e dos responsáveis solidários, sem prejuízo do benefício da excussão.

Nos termos do art.º 203.º, n.º 1, alínea a) do CPPT, a oposição à execução fiscal deve ser apresentada no prazo de 30 dias a contar da citação pessoal ou, não a tendo havido, da primeira penhora.

A oposição à execução só pode ter por fundamento qualquer um dos motivos previstos no art.º 204.º do CPPT.

Os fundamentos aí previstos são taxativos e visam, em regra, a extinção da execução.

A nulidade da citação para a execução fiscal não serve de fundamento à respectiva oposição devendo ser arguida no processo executivo que prosseguirá depois de suprida a nulidade (Ac. do STA de 28/2/2007, processo 0803/04).

A decisão nela proferida é depois passível de reclamação nos termos previstos nos artigos 276.º e seguintes do CPPT.

Nos termos do artigo 165.º, n.º 1, alínea a) do CPPT, a falta de citação, quando possa prejudicar a defesa do interessado, constitui uma nulidade insanável do processo de execução fiscal.

A nulidade desse acto tem por efeito a anulação dos termos subsequentes do processo que dele dependam absolutamente, é de conhecimento oficioso e pode ser arguida até ao trânsito em julgado da decisão final – art.º 165.º, n.º 2 e n.º 3 do referido diploma legal.

Acontece que a nulidade da citação só constitui nulidade insanável se puder prejudicar a defesa do interessado.

A impugnação contenciosa do despacho de reversão deve ser efectuada no processo de oposição.

De facto, o despacho de reversão com os fundamentos invocados pela Oponente deve ser impugnado nos termos do art.º 204.º, n.º 1, b) do CPPT.

É esse o sentido actual da jurisprudência que tem vindo a entender que «é a oposição à execução fiscal e não o processo de impugnação judicial ou de reclamação previsto no art.º 276.º do CPPT o meio processual adequado para o revertido impugnar contenciosamente o despacho que ordena a reversão, com fundamento no não exercício da gerência de facto ou de direito da sociedade originária e na existência de culpa na insuficiência do património, fundamento este que se enquadra na alínea a) do n.º 1 do art.º 204.º do CPPT.

Tendo o contribuinte utilizado o processo de impugnação, só é possível a convolação se a petição inicial tiver sido apresentada no prazo da oposição» (Ac. do STA de 4/6/2008, 25/6/2008 e de 19/11/2008, proferidos nos recursos 076/08, 0123/08 e 0711/08).

«O responsável subsidiário pode impugnar a liquidação de imposto cuja responsabilidade lhe é atribuída e/ou opor-se à execução que contra ele reverteu, mas não pode fazê-lo indiferentemente por um ou outro meio consoante o que mais lhe convier, pois a cada direito corresponde o meio processual adequado para o fazer valer em juízo.

O meio processual adequado para reagir contra o despacho de reversão com fundamento na ilegalidade do executado … é a oposição à execução fiscal (art.º 204.º, n.º 1, b) do CPPT)» (Ac. do STA de 30/9/2009, recurso 0626/09).

Acresce que o oponente cumulou na petição inicial pedidos relativos ao processo de oposição – ilegitimidade por inexistência dos pressupostos da responsabilidade subsidiária e falta de fundamentação do despacho de reversão – com um pedido relativo ao processo de execução fiscal – nulidade de citação.

Nos termos do artigo 193.º, n.º 1 do Código de Processo Civil (CPC), é nulo todo o processo quando for inepta a petição inicial.

«Cumulando o … na petição inicial pedidos a que correspondem formas processuais diferentes, o processo é nulo – art.º 193.º do CPC.

Sendo entendimento da jurisprudência que, havendo cumulação de causas de pedir e/ou pedidos, deve considerar-se sem efeito o pedido ou causa de pedir para o qual o processo não é adequado.

Neste sentido, o Acórdão do TCA Sul de 12.01.2010 (proc. 3457/09) onde se pode ler que "é impeditivo da convolação a circunstância de terem sido deduzidas distintas causas de pedir e/ou pedidos, sendo diferentes, para uns e outros, as formas processuais adequadas, na medida em que, sendo o processo introduzido em juízo, apto à apreciação de algumas delas, não cabe ao juiz decidir que deverão ser umas e não outras as que deverão ser apreciadas, com a inerente imposição da convolação da espécie processual".

E ainda o Acórdão do mesmo Tribunal de 09.03.2010 "1. É incontestável a possibilidade, em tese, no âmbito da justiça tributária, de se ordenar a correcção do processo, quando o utilizado não se mostrar adequado segundo a lei, com o apoio e ao abrigo do disposto nos art.ºs 97.º, n.º 3 da LGT e 98.º, n.º 4 do CPPT, ou seja, é potencialmente viável convolar um processo em outro tipo diferente, respeitadas algumas condicionantes legais e doutrinais.

2. Não sendo, geneticamente, impossível convolar uma petição de oposição à execução fiscal em requerimento a esta dirigido, por exemplo, para arguir falta de citação do executado, tendo sido invocado um típico fundamento do processo de oposição (prescrição da dívida exequenda) a par da alegação da não efectivação daquela diligência, mostra-se impossível cindir a respectiva petição inicial em duas, para permitir convolar a parte dela onde se aduz a falta de citação num requerimento dirigido à apreciação e decisão do órgão da execução fiscal".

«Trata-se de uma excepção dilatória que conduz à absolvição da instância» (Ac. do STA de 25/11/2009, recurso 0923/09).

Diz-se inepta a petição quando se cumulam causas de pedir ou pedidos substancialmente incompatíveis – art.º 193.º, n.º 2, c) do CPC.

Ora, o pedido consiste no efeito jurídico que se pretende obter com a acção.

A causa de pedir traduz-se no facto jurídico de que procede o pedido.

Nos termos do artigo 98.º, n.º 1, a) do CPPT, são nulidades insanáveis no processo judicial tributário a ineptidão da petição inicial.

Essa nulidade pode ser conhecida oficiosamente ou deduzida a todo o tempo até ao trânsito em julgado da decisão final e tem por efeito a anulação dos termos subsequentes do processo que dela dependem absolutamente – art.º 98.º, n.º 2 e n.º 3 do CPPT.

Estamos, assim, perante uma ineptidão da petição inicial, por terem sido cumuladas causas de pedir e pedidos substancialmente incompatíveis, o que acarreta a nulidade de todo o processo.

Esta nulidade subsiste ainda que um dos pedidos fique sem efeito por erro na forma do processo, nos termos dos artigos 193.º, n.ºs 1, 2, c) e 4 do CPC, aplicável por força do disposto no artigo 2.º, alínea e) do CPPT.

Não se mostra viável convolar o processo de oposição em incidente perante o órgão de execução fiscal face ao teor do citado art.º 193.º do CPC, n.ºs 1 e 2, c) e 4, aplicáveis por força do disposto no art.º 2.º, e) do CPPT.

Acompanhando a doutrina, «será de afastar a convolação no caso de haver erro na forma de processo quanto a algum dos fundamentos, mas não quanto a outros.

A correcção do erro na forma de processo só é possível quando todo o processado passe a seguir a tramitação adequada.

Por isso, se o processo de oposição à execução fiscal tem de prosseguir por ter sido invocado algum dos fundamentos de oposição à execução fiscal, estará afastada a possibilidade de convolação» (Lopes de Sousa, CPPT, II, 2007, 372).

Não existe qualquer outra questão prévia ou excepção dilatória.

Estamos perante uma excepção dilatória de erro na forma de processo que gera a consequente absolvição da Fazenda Pública da instância e a improcedência da oposição.

III – Decisão

Pelo exposto, julga-se a oposição deduzida por **Mónica Susana Botelho Vieira** totalmente **improcedente**, mantendo-se a execução.

Custas pela Oponente.
Notifique e registe.
Penafiel, 04.03.2011».

III – Vem o presente recurso interposto da decisão da Mma. Juíza do TAF de Penafiel que, considerando existir ineptidão da petição inicial, por cumulação de causas de pedir e de pedidos substancialmente incompatíveis, julgou totalmente improcedente a oposição deduzida pela ora recorrente.

Alega esta que, contrariamente ao que se refere na decisão recorrida, de todo o articulado que fundamenta o pedido por si formulado na oposição à execução não emerge um único facto capaz de integrar a alegada invocação de nulidade da citação e que sustenta o pedido de extinção da execução fiscal num único fundamento – vício da fundamentação do despacho de reversão.

E tem, de facto, razão a recorrente.

Com efeito, a decisão recorrida considerou existir ineptidão da petição inicial por cumulação de causas de pedir e de pedidos substancialmente incompatíveis no pressuposto de que a recorrente invocara como fundamentos da oposição quer a nulidade da citação quer a falta de fundamentação do despacho de reversão e ainda a falta de pressupostos do direito de reversão, nomeadamente os relativos à culpa na insuficiência dos bens da executada originária para o pagamento das dívidas tributárias.

Todavia, não é isso que ressalta da análise global daquela peça processual, como salienta o Exmo. PGA junto deste STA no seu parecer.

Na verdade, é indubitável que a recorrente invoca como único fundamento o vício da fundamentação do despacho de reversão, não tendo sido, por isso, invocados pedidos incompatíveis entre si, mas um único pedido assente num único fundamento.

Sendo certo que, como é jurisprudência deste Tribunal, a petição inicial só será inepta se faltar o pedido ou se este for indicado em termos verdadeiramente ambíguos ou obscuros.

Assim, não deve ser julgada inepta a petição inicial se, não obstante a falta de rigor técnico na formulação do pedido, este dá a conhecer o efeito jurídico que se pretendia obter por intermédio do tribunal (v., neste sentido, os acórdãos deste STA de 19/02/2003 e de 10/12/1997, proferidos nos recursos n.ºs 1059/02 e 22048, respectivamente).

No caso em apreço, na petição apresentada pela ora recorrente é clara a indicação do pedido e o fundamento que o suporta – extinção da execução fiscal por vício da fundamentação do despacho de reversão.

E sendo o meio processual adequado para reagir contra vícios que afectam o despacho de reversão a oposição à execução fiscal (v., entre outros, o acórdão do STA de 30/09/2009, no recurso n.º 626/09, e Jorge Lopes de Sousa, in CPPT anotado e comentado, vol. II, pág. 910) deverá o presente processo prosseguir os seus ulteriores termos, por não se estar perante a excepção dilatória de erro na forma de processo considerada na decisão recorrida, a qual, por esse motivo, se não poderá, pois, confirmar, impondo-se, ao invés, a sua revogação.

IV – Termos em que, face ao exposto, acordam os Juízes da Secção de Contencioso Tributário do STA em conceder provimento ao recurso, revogando a decisão recorrida, e ordenar a baixa dos autos à 1.ª instância para aí prosseguirem os seus ulteriores termos, com vista ao conhecimento do pedido formulado, após fixação da matéria de facto pertinente.

Sem custas.

Lisboa, 7 de Setembro de 2011. — *António Calhau* (relator) — *Casimiro Gonçalve* — *Francisco Rothes.*

Acórdão de 7 de Setembro de 2011.

Assunto:

Avaliação de imóvel. Fundamentação. Determinação da área bruta privativa.

Sumário:

I — Exigindo a lei uma exposição apenas sucinta dos fundamentos da decisão a fundamentar, o grau de fundamentação há-de ser o adequado ao tipo concreto do acto e das circunstâncias em que o mesmo foi praticado, de molde a satisfazer a divergência existente entre a posição da Administração Fiscal e a do contribuinte.

II — Tratando-se de parâmetros legais de fixação do valor patrimonial que têm base em critérios objectivos e claros, e por isso facilmente sindicáveis, basta a indicação dos mesmos e a referência ao quadro legal aplicável para que se compreenda como foi determinado o valor do prédio avaliado.

III — A área bruta privativa é a parte da área do prédio que está afecta à utilização principal para que todo o prédio serve.

*IV — Daí que, sendo um prédio composto por diferentes partes (andares ou fracções), todas elas afectas à mesma utilização principal, a sua área bruta privativa há-de corresponder, naturalmente, à soma da área dos diferentes pisos, medida pelo seu perímetro exterior***.**

Processo n.º 496/11-30.
Recorrente: Ilda Martins Lima Zigue e Dionísio Pereira Zigue.
Recorrido: Fazenda Pública.
Relator: Exmº. Srº. Consº. Dr. António Calhau.

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

I – Ilda Martins Lima Zigue, e marido Dionísio Pereira Zigue, com os sinais dos autos, não se conformando com a decisão da Mma. Juíza do TAF de Loulé que julgou improcedente a impugnação judicial por eles deduzida da 2.ª avaliação relativa ao prédio urbano inscrito na matriz predial da freguesia de Albufeira sob o artigo 16226, dela vêm interpor recurso para este Tribunal, formulando as seguintes conclusões:

1) Considerou-se que, no caso, **a avaliação impugnada (e também a 1.ª avaliação) não sofre do vício de falta de fundamentação, que contém todos os elementos indispensáveis à determinação do valor patrimonial tributário e que não existe errónea quantificação do facto tributário**.

2) O elenco dos factos provados aponta uma conclusão fáctica e de Direito distinta daquela que foi alcançada nos autos.

3) É certo que as notificações, aos ora recorrentes, quer da 1.ª avaliação – Ficha n.º 002578175, quer do Termo da avaliação impugnada (2.ª avaliação), efectuadas pelo Serviço de Finanças de Albufeira, contêm alguns elementos, mas não os necessários e suficientes ou indispensáveis para uma correcta fundamentação, que permitisse aos destinatários compreenderem as razões e os fundamentos legais, que estiveram na base da prática do acto.

4) A lei prevê e a jurisprudência acompanha a necessidade da fundamentação do acto tributário e que tal fundamentação deve indicar as normas jurídicas em que assenta, bem como proceder à enumeração dos factos, que permitam ao destinatário compreender o iter cognoscitivo e valorativo que esteve na base da decisão da entidade que praticou o acto [art.º 268.º, n.º 3 da CRP, art.ºs 125.º do CPA, 21.º do CPT, 77.º da LGT e Acórdão do STA, de 04-02-2004, processo n.º 01486/02 (documento JSTA00060375, disponível em www.dgsi.pt)].

5) É notório que, no caso *sub judice*, não houve qualquer fundamentação do acto avaliativo, nem por parte do Serviço de Finanças de Albufeira (1.ª avaliação), nem por parte dos louvados (2.ª avaliação), o que torna o acto ferido de invalidade, por preterição de formalidade essencial, como o demonstram, por omissão, as próprias notificações (vide docs. n.ºs 11, 12, 14, 15 e 16, juntos com a impugnação).

6) Na douta sentença, entende a Mma. Juíza que "… *se verifica que a avaliação do imóvel em causa foi efectuada por ter ocorrido a primeira transmissão na vigência do CIMI, e que o valor patrimonial de € 47.773,68 foi atribuído na vigência do CCPIIA, como disso dá conta a caderneta predial urbana*". Ora,

- em primeiro lugar, sendo o prédio de construção de 1994 e tendo havido uma avaliação (actualização) no ano de 2006, não se pode dizer que só houve avaliação por ter ocorrido a primeira transmissão, esta em 2008.

- em segundo lugar, não se diga também, apesar de tal constar da Caderneta (!!!), que a avaliação (actualização) determinada no ano de 2006 foi feita na vigência do velho Código da Contribuição Predial e do Imposto sobre a Indústria Agrícola, porque isso não colhe, já que o CIMI foi aprovado pelo Decreto-Lei n.º 287/2003, de 12 de Novembro, e, convenhamos, não faria sentido que estando uma legislação em vigor há 3 anos se praticassem actos ao abrigo de legislação anterior, já inexistente.

7) E, dúvidas não podem subsistir, que a avaliação (actualização) determinada no ano de 2006 foi feita na vigência e no âmbito do CIMI.

8) Nessa conformidade, não se compreende que tendo sido determinado o valor patrimonial do prédio no ano de 2006, decorridos apenas 2 anos, se tenha determinado um novo valor em Dezembro de 2008, quando a lei prevê que estejam decorridos três anos sobre a data do encerramento da matriz em que tenha sido inscrito o resultado da avaliação, o que viola frontalmente o disposto no art.º 130.º do CIMI.

9) Está provado que o prédio em questão é o prédio em propriedade total, sem andares ou divisões susceptíveis de utilização independente, inscrito na matriz predial urbana sob o art.º 16226, e que tem de área total do terreno 59,20 m^2, de área de implantação do prédio 59,20 m^2, de área bruta privativa 59,20 m^2 e de área bruta dependente 0,00 m^2. Assim,

10) Sendo a área total do terreno a superfície total do terreno, medida pelo seu **perímetro exterior**, compreendendo a superfície coberta e descoberta, e sendo esta de 59,20 m^2;

11) Sendo a área de implantação do prédio a superfície do terreno coberta pela construção ou construções e sendo esta de 59,20 m^2; e

12) Sendo a área bruta privativa, como dispõe o art.º 40.º, n.º 2 do CIMI, a superfície total, medida pelo **perímetro exterior** e eixos das paredes ou outros elementos separadores do edifício ou da fracção, incluindo varandas privativas, caves e sótãos privativos com utilização idêntica à do edifício ou da fracção e sendo esta de 59,20 m^2.

13) Como se trata de um prédio em propriedade total, sem andares ou divisões susceptíveis de utilização independente, isto é, de um prédio cujo rés-do-chão e 1.º andar são economicamente dependentes um do outro e de utilização idêntica, a área bruta privativa não é a soma das áreas do rés-do-chão e do 1.º andar, mas sim, por força da lei, a área medida pelo perímetro exterior e eixos das paredes ou outros elementos separadores do edifício ou da fracção, incluindo varandas privativas, caves e sótãos privativos com utilização idêntica à do edifício ou da fracção.

14) E no caso em apreço a área bruta privativa é igual à área total do terreno, medida pelo seu perímetro exterior e este é de 59,20 m^2 (art.º 40.º, n.º 2 do CIMI).

15) Na douta sentença sob recurso, considera-se que a área bruta privativa não é de 59,20 m^2, mas a soma das áreas do rés-do-chão e 1.º andar e que no caso é de 106,80 m^2 e existindo uma varanda de 7,70 m^2, é tratada como área dependente, como determina aquele art.º 40.º do CIMI.

16) No presente caso há erro na determinação do regime aplicável, na medida em que não se fez a devida valoração e enquadramento dos factos ao Direito aplicável.

17) Primeiramente, porque o art.º 40.º do CIMI não prevê que a área bruta privativa de um prédio seja a soma das áreas das suas partes, mas sim "… ***a superfície total medida pelo perímetro exterior e eixos das paredes ou outros elementos separadores do edifício ou da fracção, incluindo varandas privativas fechadas, caves e sótãos privativos com utilização idêntica à do edifício ou da fracção…***".

18) Por outro lado, a norma que prevê que a área bruta privativa de um prédio, para determinação do seu valor patrimonial tributário, é a soma das áreas das suas partes, não é o art.º 40.º do CIMI, mas sim o art.º 7.º, n.º 2, alínea b) do CIMI que estipula: "***Caso as diferentes partes sejam economicamente independentes, cada parte é avaliada por aplicação das correspondentes regras, sendo o valor do prédio a soma dos valores das suas partes***".

19) Ou seja, quando as partes (andares ou fracções) que constituem o prédio sejam economicamente independentes, o que, de todo, não é o caso dos autos.

20) Logo daqui decorre que sendo o prédio, em apreço, composto de rés-do-chão e 1.º andar, - em propriedade total sem andares ou divisões susceptíveis de utilização independente -, isto é, de rés-do-chão e 1.º andar, que constituem um todo economicamente dependente com utilização idêntica e com a área de superfície coberta de 59,20 m^2, é esta a área bruta privativa do prédio, por força do n.º 2 do art.º 40.º do CIMI.

21) E sempre se dirá que as regras actuais de avaliação (actualização) do valor patrimonial tributário do prédio são as mesmas regras que foram aplicadas no ano de 2006 para determinar o valor patrimonial de € 47.773,68, porquanto dúvidas não podem subsistir que este valor foi atribuído na vigência e no âmbito do CIMI.

22) Nem a redacção dada a este diploma legal, designadamente neste capítulo, pela Lei n.º 53-A/2006, de 29.12, alterou tais regras.

23) E sendo certo que o valor patrimonial tributário do prédio, determinado no ano de 2006, aconteceu na vigência do CIMI e não de qualquer outro diploma legal, pergunta-se: Porque é que nessa actualização de 2006 a área da superfície coberta é de 59,20 m^2, como consta da caderneta predial, obtida em 14/08/2009 e junta aos autos com a impugnação, sob doc. n.º 1 e não a soma das duas partes, rés-do-chão e 1.º andar? Obviamente, porque as regras foram então respeitadas.

24) A douta sentença recorrida violou os artigos 268.º, n.º 3 da CRP, 125.º do CPA, 21.º do CPT, 77.º da LGT, 40.º e 130.º do CIMI.

Não foram apresentadas contra-alegações.

O Exmo. Magistrado do MP junto deste Tribunal emite parecer no sentido de que o recurso

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

II – Mostram-se provados os seguintes factos:

A) Por escritura pública lavrada em 5 de Dezembro de 2008, no Cartório Notarial Privado de Albufeira, os impugnantes adquiriram o prédio urbano destinado a habitação composto por rés-do-chão e 1.º andar, sito na Av.ª ……., lote …., freguesia e concelho de Albufeira, inscrito na respectiva matriz sob o art.º 16226 (fls. 20 a 23 dos autos);

B) Dá-se por inteiramente reproduzida os elementos constantes da caderneta predial do imóvel identificado no ponto A) onde consta, entre outros elementos, o valor patrimonial determinado no ano de 2006 era de € 47.773,68 (fls. 18 dos autos);

C) Em 30 de Dezembro de 2008 os impugnantes apresentaram declaração modelo 1 por se tratar da 1.ª transmissão na vigência do IMI (fls. 28 e 29 dos autos);

D) Na declaração modelo 1 o impugnante preencheu os campos:

55 – Área total do terreno: 59,20 m^2;

57 – Área de implantação do prédio: 59,20 m^2;

58 – Área bruta de construção: 59,20 m^2;

60 – Área bruta privativa: 59,20 m^2;

E) A declaração modelo 1 foi acompanhada das plantas de fls. 30 a 33, ora juntas;

F) De acordo com a ficha da 1.ª avaliação e com base nas plantas anexas à declaração modelo 1 foi corrigida a área bruta privativa para 106,80 m^2 e acrescentada uma área bruta dependente de 7,70 m^2, com a correspondente correcção da área bruta de construção para 114,50 m^2 (ficha n.º 2578175 junta ao processo administrativo);

G) Foi efectuada a avaliação ao imóvel e apurado o valor patrimonial tributário no montante € 121.440,00 (ficha n.º 2578175 junta ao processo administrativo);

H) Os impugnantes foram notificados em 9 de Fevereiro de 2009 do resultado da avaliação e requereram 2.ª avaliação em 4 de Março de 2009 (requerimento junto ao processo administrativo);

I) Na 2.ª avaliação o valor patrimonial tributário foi mantido constando da respectiva ficha n.º 002578175 os seguintes elementos (fls. 34 e 35 dos autos):

J) Prédio em propriedade total, sem andares ou divisões susceptíveis de utilização independente, inscrito na matriz predial urbana sob o art.º 16226:

Afectação	Habitação	
N.º de pisos	2	
Tipologia	3	
Área total do terreno	59,2000	59,2000
Área de implantação do prédio	59,2000	59,2000
Área bruta privativa	59,2000	106,8000
Área bruta dependente	0,0000	7,7000
Idade	14	
Elemento de qualidade e conforto		
Moradia unifamiliar	0,130	

VALOR PATRIMONIAL TRIBUTÁRIO

$$Vt = Vc \times A \times Ca \times Cl \times Cq \times Cv$$

$$(121.440,00) = (615,00) \times (108,1990) \times (1,00) \times (1,90) \times (1,130) \times (0,85)$$

Vt – valor patrimonial tributário, Vc – valor base dos prédios edificados, A – área bruta de construção mais a área excedente à área de implantação, Ca – coeficiente de afectação, Cl – coeficiente de localização, Cq – coeficiente de qualidade e conforto, Cv – coeficiente de vetustez, sendo A = (Aa + Ab) x Caj + + Ac + Ad, em que Aa representa a área bruta privativa, Ab representa as áreas brutas dependentes, Ac representa a área do terreno livre até ao limite de duas vezes a área de implantação, Ad representa a área do terreno livre que excede o limite de duas vezes a área de implantação e Caj representa o coeficiente de ajustamento de áreas (este coeficiente não se aplica a arrecadações, arrumos e estacionamentos não cobertos).

K) A impugnação deu entrada em 26 de Março de 2010 (carimbo aposto no rosto de fls. 5 dos autos).

III – Vem o presente recurso interposto da sentença da Mma. Juíza do TAF de Loulé que julgou improcedente a impugnação judicial deduzida pelos ora recorrentes contra o resultado da avaliação efectuada ao imóvel identificado nos autos, de que são proprietários, invocando falta de fundamentação e errónea quantificação do valor patrimonial atribuído.

Considerou-se na decisão recorrida que a avaliação impugnada não sofre do vício de falta de fundamentação na medida que contém todos os elementos indispensáveis à determinação do valor patrimonial tributário e que também não existe errónea quantificação do facto tributário.

Alegam os recorrentes que, tendo sido determinado o valor patrimonial do prédio em questão no ano de 2006, decorridos apenas dois anos, se tenha determinado um novo valor em 2008, quando a lei prevê que para tal estejam decorridos três anos, o que viola frontalmente o disposto no artigo 130.º do CIMI.

Mas não têm razão os recorrentes.

Com efeito, o valor determinado em 2006 não resultou de qualquer avaliação mas tão só da actualização transitória, efectuada com base em coeficientes de desvalorização da moeda ajustados pela

variação temporal dos preços no mercado imobiliário, enquanto se não procedesse à avaliação geral ou à avaliação determinada pela primeira transmissão ocorrida após a entrada em vigor do CIMI.

E tendo no caso em apreço ocorrido essa transmissão em 2008 é evidente que se impunha a realização da avaliação que se veio, pois, a efectuar e agora se impugna.

Por outro lado, também esta avaliação se mostra devidamente fundamentada, como se demonstra na decisão recorrida, já que nela se discriminam os critérios e cálculos levados a efeito para apuramento do valor do imóvel.

E tratando-se de parâmetros legais de fixação do valor patrimonial que têm base em critérios objectivos e claros, e por isso facilmente sindicáveis, basta a indicação dos mesmos e a referência ao quadro legal aplicável para que se compreenda como foi determinado o valor do prédio avaliado.

Como se diz no acórdão do STA de 11/12/2007, no recurso n.º 615/04, exigindo a lei uma exposição apenas sucinta dos fundamentos da decisão a fundamentar, o grau de fundamentação há-de ser o adequado ao tipo concreto do acto e das circunstâncias em que o mesmo foi praticado, de molde a satisfazer a divergência existente entre a posição da Administração Fiscal e a do contribuinte.

É o que sucede neste caso, sendo claramente perceptível para os ora recorrentes como foi determinado o valor patrimonial atribuído ao imóvel em questão.

Improcede, desta forma, a alegada falta de fundamentação do acto de avaliação.

Do mesmo modo, se não verifica também o invocado erro na quantificação do facto tributário.

Defendem os recorrentes que a área bruta privativa deve ser considerada a área total do terreno, medida pelo seu perímetro exterior, nos termos do n.º 2 do artigo 40.º do CIMI, não tendo aqui aplicação a regra prevista na alínea b) do n.º 2 do artigo 7.º do CIMI uma vez que no caso as diferentes partes (andares ou fracções) que constituem o prédio não são economicamente independentes.

Na verdade, não tem aqui aplicação a regra indicada pelos recorrentes mas não por razão diferente da alegada.

É que, de facto, tal regra apenas se aplica na determinação do valor patrimonial dos prédios urbanos com partes enquadráveis em mais de uma das classificações do n.º do artigo 6.º do CIMI (habitacionais, comerciais, industriais, serviços, terrenos para construção ou outros).

E, tratando-se de partes economicamente independentes, justifica-se que cada parte, nesse caso, seja avaliada por aplicação das correspondentes regras, sendo o valor do prédio a soma dos valores das suas partes.

No caso em apreço, tratando-se de imóvel composto de dois pisos, e sendo a área bruta privativa a parte da área do prédio que está afecta à utilização principal para que todo o prédio serve (v., neste sentido, José Maria Fernandes Pires, in Lições de Impostos sobre o Património e o Selo, pág. 63) – habitação – é evidente que, como se concluiu na decisão recorrida, a sua área privativa corresponde, naturalmente, à soma da área do rés do chão e do primeiro andar e não apenas a área medida pelo perímetro exterior e eixos das paredes ou outros elementos separadores do edifício ou da fracção, incluindo varandas privativas, caves e sótãos privativos com utilização idêntica à do edifício ou da fracção, como pretendem os recorrentes.

Na tese destes, a entender-se que a área bruta privativa de um prédio urbano é igual à área total do terreno, medida pelo seu perímetro exterior, tanto valeria um prédio térreo como um enorme palacete composto por diversos pisos, o que de todo é inaceitável e não é isso que prevê o artigo 40.º do CIMI.

Daí que, sendo um prédio composto por diferentes partes (andares ou fracções), todas elas afectas à mesma utilização principal, a sua área bruta privativa há-de corresponder, naturalmente, à soma da área dos diferentes pisos, medida pelo seu perímetro exterior.

O facto de em anterior momento assim se não ter considerado não legitima a perpetuação do eventual erro.

A decisão recorrida que, assim, entendeu, não merece, por isso, qualquer censura.

IV – Termos em que, face ao exposto, acordam os Juízes da Secção de Contencioso Tributário do STA em negar provimento ao recurso, confirmando-se, assim, a decisão recorrida.

Custas pelos recorrentes, fixando-se a procuradoria em 1/6.

Lisboa, 7 de Setembro de 2011. — *António Calhau* (relator) — *Casimiro Gonçalves* — *Francisco Rothes.*

Acórdão de 7 de Setembro de 2011.

Assunto:

Revisão. Decisão proferida em processo de contra-ordenação. Legitimidade.

Sumário:

I — No âmbito de uma infracção tributária e em matéria de legitimidade para requerer a revisão da sentença proferida na respectiva impugnação judicial da decisão administrativa de aplicação de coima, há que recorrer subsidiariamente (por força do disposto na alínea b) do artigo 3.º do RGIT) ao disposto nos artigos 80.º e 81.º do RCCO (Decreto-Lei n.º 433/82, de 27 de Outubro), visto que o RGIT apenas regula, nos seus artigos 85.º e 86.º, a competência para a proceder a tal revisão e a competência para o recurso de decisão proferida em processo judicial de revisão da coima aplicada pelo TT de 1.ª instância ou pelo TCA.

II — O regime especial constante dos artigos 80.º e 81.º do RGCO é integrado pelo recurso ao também disposto nos artigos 449.º e ss. do CPP, sempre que o contrário não resulte do próprio RGCO.

III — Não tendo a Fazenda Pública legitimidade para recorrer da sentença proferida em recurso de contra-ordenação, também não a tem para requerer a revisão da sentença absolutória aí proferida, sendo que a revisão também só será admissível contra o arguido quando vise a condenação deste pela prática de um crime (n.º 3 do artigo 80.º do RGCO) e a Fazenda Pública não tem legitimidade para o exercício da acção penal.

Processo n.º 530/11-30.
Recorrente: Director-Geral das Alfândegas.
Recorrido: A……..
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. Casimiro Gonçalves.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

RELATÓRIO

1.1. O Director-Geral das Alfândegas, representado pelo RFP junto do TAF de Braga, interpõe recurso de revisão da sentença que, transitada em julgado e proferida pelo TAF de Braga, absolveu o arguido da prática de uma contra-ordenação aduaneira prevista no n.º 4 do art. 108º do RGIT.

1.2. O recorrente remata as alegações do recurso formulando (nos nºs. 61 a 74 das alegações) as Conclusões seguintes:

61) O recurso apresentado pelo RFP é legítimo e deverá ser admitido pelo Tribunal "ad quem", nos termos do disposto nos arts. 83º n.º 1 do RGIT, aprovado pela Lei n.º 15/2001 de 05/06, 73º n.º 1 e 74º do RGCO, com fundamentos constantes do art. 401º n.º 1 d) do CPP, aplicável subsidiariamente em conformidade com o art. 41º n.º 1 da RGCO, e art. 20º da CRP;

62) Ou, em caso de improcedência, por economia processual (art. 137º e 138º do CPC), requer-se também a revisão da sentença proferida ao abrigo do art. 449º n.º 1 alíneas c) e d) do CPP e art. 80º do RGCO, dado resultar graves dúvidas na justiça da douta decisão proferida, resultantes do défice instrutório dos autos, e do erro na apreciação do direito aplicável à questão controvertida em oposição com outros arestos proferidos nesse digníssimo Tribunal, para além da determinação do seu mérito influir e estar subjacente ao processo crime 5/04.2AAVCT.

63) "Data venia", a sentença que agora se impugna é violadora da paz jurídica e social, baseando-se em premissas e interpretações de direito erróneas e contrárias a diversos arestos proferidos por esse órgão de soberania, por exemplo os processos 22/08.3BEBRG e 573/06.4BEBRG;

64) Mais do que meros interesses individuais, são ponderosas as razões de interesse público que ditam a aceitação do presente recurso ou a revisão do aresto proferido, cuja teleologia se reconduz em fazer prevalecer a justiça material, real e extraprocessual, não podendo nunca o RFP se conformar com sentença proferida.

65) A reparação da sentença, materialmente injusta, pressupõe que a segurança jurídica que o caso julgado encerra, deve ceder perante a verdade material, devendo a presente petição ser excepcionalmente provida;

66) Não são irrelevantes os vínculos administrativos existentes e dados como provados nos autos, pois são claramente elucidativos da efectiva residência do arguido em …, Melgaço.

67) O Meritíssimo Juiz "a quo" ao omitir matéria de facto dada como provada e a ausência de diligências probatórias complementares para a descoberta da verdade material, em corolário do disposto no art. 13º do CPPT, inflectiu para uma apreciação errada dos factos dados como provados na sua decisão, o que influi e fundamenta o recurso "sub judice", em concordância com o disposto no art. 410 n.º 2 alínea b) do CPP, na nulidade da sentença proferida nos termos do art. 120º n.º 2 alínea d) e 379 n.º 1 d) do mesmo diploma;

68) Sumulados os factos dados como provados, é inequívoco que a residência habitual da arguido é em Portugal, em conformidade com o disposto nos arts. 16º do CIRS; 19º da LGT; arts. 8º e 9º n.º 1 da

Lei n.º 13/99 de 22/03; art. 33º do Dec. Lei n.º 135/99 de 22/04; Base XXV da Lei de Bases da Saúde (Lei n.º 48/90 de 24/08) e na a Circular Informativa n.º 14/DSPCS de 02/04/2002; arts. 28º n.º 1, 31º e 32º da Lei de Bases da Segurança Social, aprovada pela Lei n.º 32/2002 de 20/12;

69) E em concordância com a definição de residente contida na Directiva 83/182/CEE e na jurisprudência produzida pelo Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias (TJCE), através do Acórdão proferido em 12 de Julho de 2001 referente ao Processo n. C-262/99, peças importantes para a interpretação histórica do conceito de residência vertido no Dec. Lei n.º 264/93;

70) A decisão recorrida omite os fundamentos de direito alegados pelo RFP, o que constitui nulidade da sentença (art. 668º n.º 1 d) do CPC "ex vi" art. 4º do CPP e art. 379º n.º 1 alínea c) do CPP);

71) Em virtude do exposto, a sentença proferida pelo Meritíssimo Juiz "a quo" padece de nulidade em conformidade com art. 379º n.º 1 alínea c) do CPP, devendo a mesma ser modificada;

72) Ou então ser revista, tendo presente o disposto no art. 712º n.º 4 do CPC.

73) Compulsada toda a motivação e fundamentação do recurso agora em crise, os Doutos e Venerandos Juízes Desembargadores deverão conceder-lhe provimento,

74) "Ex positis", V. Exs. deverão modificar a decisão recorrida (art. 431º do CPP) ou determinar o seu reenvio para primeira instância (art. 426º n.º 1 do CPP);

1.3. Notificado, o arguido respondeu terminando com a formulação da Conclusões seguintes:

1. O recurso de revisão de sentença proferida em sede de contencioso contra-ordenacional aduaneiro regula-se pelo art. 80º do DL 433/82, aplicando-se subsidiariamente o regime do Código de Processo Penal, nos termos do art. 41º do citado normativo.

2. Estatui o referido art. 80º do DL 433/82, no seu n.º 3 que "a revisão contra o arguido só será admissível quando vise a sua condenação pela prática de um crime", o que não sucede no presente recurso, pelo que o mesmo ser rejeitado, nos termos dos arts. 414º n.º 2 ou, caso assim não seja doutamente entendido, nos termos do art. 417º n.º 6 do Código do Processo Penal.

3. O presente recurso de revisão funda-se, de acordo com o recorrente, nas alíneas c) e d) do n.º 1 do art. 449º do Código do Processo Penal, ou seja, "os factos que servirem de fundamento à condenação forem inconciliáveis com os dados como provados noutra sentença e da oposição resultarem graves dúvidas sobre a justiça da condenação" e "se descobrirem novos factos ou meios de prova que, de per si ou combinados com os que foram apreciados no processo, suscitem graves dúvidas sobre a justiça da condenação".

4. No que toca ao fundamento vertido na alínea c) do referido normativo, não são referidos quais os factos que servem de fundamento à sentença que são inconciliáveis com os dados como provados noutra sentença.

5. Isto porque não se poderá confundir "factos" com "direito" pelo que, e atendendo a que apenas ao recorrente competia indicar os factos que serviram de fundamento à condenação que seriam inconciliáveis com outra sentença, deverá considerar-se que não foram alegados factos susceptíveis de preencher o fundamento para o recurso de revisão, nos termos do art. 449º n.º 1 c) do Código do Processo Penal.

6. No que toca ao fundamento plasmado na alínea d) do citado artigo, ou seja, "se descobrirem novos factos ou meios de prova que, de per si ou combinados com os que foram apreciados no processo, suscitem graves dúvidas sobre a justiça da condenação", a verdade é que não são indicados quaisquer novos factos ou meios de prova, pelo que, uma vez mais, o recorrente não logrou demonstrar o preenchimento de tal fundamento para o recurso de revisão.

7. Motivos pelos quais as motivações apresentadas não integram qualquer fundamento para o recurso de revisão pelo que deverá tal recurso ser recusado, por inadmissibilidade, nos termos dos arts. 414º n.º 2 ou, caso assim não seja doutamente entendido, nos termos do art. 417º n.º 6 do Código do Processo Penal.

8. O recorrente não indica qualquer ponto da matéria de facto incorrectamente julgada, ou seja, as alíneas a) a h) do ponto 2.1 da douta sentença.

9. Seria necessário, para a impugnação da matéria de facto, como fundamento de recurso de revisão, que o recorrente indicasse quais os pontos da matéria de facto que considera incorrectamente julgados, o que, claramente, não fez.

10. Entende o recorrente que a residência habitual do arguido é em Portugal, face aos factos dados como provados.

11. O conceito de residente, nos termos do disposto no art. 1º n.º 5 do DL 264/93 de 30/07:

"Consideram-se residentes as pessoas singulares que, cumulativamente, preencham os seguintes requisitos:

a) Permaneçam no território nacional por períodos iguais ou superiores a 185 dias, consecutivos ou interpolados, por ano civil;

b) Exerçam no território nacional actividade profissional remunerada ou possuam autorização ou título de residência em Portugal".

12. Não consta dos factos dados por provados na douta sentença proferida que o arguido permaneça mais de 185 dias por ano em Portugal.

13. No entanto, a entidade administrativa, e não obstante já ter conhecido que o DL 264/93 de 30/07 não transpõe para o direito nacional a Directiva do Conselho 83/182/CEE de 28/03, o que se saúda, a verdade é que continua na sua senda de se socorrer do conceito de "residente" numa directiva comunitária.

14. No entanto, a directiva 83/182/CEE não é directamente aplicável, nos termos de direito comunitário, pelo que, para valer como lei em território nacional, carece de transposição, pelo que em nada releva para o presente processo.

15. Por outro lado, não se pode deixar de relevar as afirmações constantes do art. 51º da motivação do recorrente, ao referir que "sendo ainda discutível o entendimento proferido sobre a transposição para o ordenamento nacional de tais premissas, deveria ser questionado o porquê do conceito de residente contido no DL 264/93, qual a sua origem, qual a vontade do legislador, qual a razão e o fim, qual a sua teleologia".

16. Sendo que o elemento gramatical não oferece qualquer dúvida, no que toca ao elemento teleológico, sempre se dirá que o recorrente não logrou demonstrar o elemento teleológico por recurso aos trabalhos preparatórios, cingindo-se a uma sua interpretação que o Decreto-Lei em questão vai buscar a sua génese à directiva que pretende, abusivamente, aplicar.

17. Não obstante, a entidade administrativa pretende obter uma interpretação extensiva, quiçá, abrogante, por forma a aplicar um conceito de residente constante noutro ordenamento jurídico.

18. Lamenta-se, uma vez mais, que uma entidade administrativa demonstre tamanho desconhecimento de direito comunitário e de direito português, clamando por uma clara violação do art. 1º do Código Civil e do art. 8º da Constituição da República Portuguesa, por violação da hierarquia das fontes de direito, por pretender que o conceito de residente constante de uma directiva prevaleça sobre o conceito de residente constante de um decreto-lei.

19. Por fim, entende ainda a recorrente invocar um Acórdão do Tribunal de Justiça das Comunidades...

20. Sem prejuízo de se considerar não ser esta a sede para tal invocação, na medida em que existe um mecanismo próprio para tal invocação que não é, claramente, um recurso de sentença/revisão, a verdade é que bastará atentar em qualquer manual de Direito Comunitário para se entender que a jurisprudência comunitária em nada importa para o Direito interno de um Estado-membro, nem tão-pouco vincula qualquer autoridade nacional em casos que não aquele em que foi proferida a decisão.

21. Face a todo o exposto, deverá o recurso interposto ser não admitido, por violação dos arts. 80º do DL 433/82 e 449º n.º 1 c) e d) do Código do Processo Penal, com as consequências previstas no art. 414º n.º 2 ou, caso assim não seja doutamente entendido, no art. 417º n.º 6, do Código do Processo Penal.

22. Caso o recurso de revisão seja doutamente aceite, deve o mesmo ser julgado improcedente, por fundar-se em violação do disposto nos arts. 1º n.º 5 do DL 264/93 de 30/07, 1º n.º 5 do DL 264/93 de 30/07, 1º do Código Civil e, por fim, 8º da CRP76, com as consequências previstas no art. 462º n.º 3 do Código de Processo Penal.

Termina pedindo que o recurso:

A) Seja rejeitado por inadmissibilidade,

ou, caso assim não se entenda,

B) Seja rejeitado por falta de fundamento legal,

ou, caso também assim não se entenda,

C) Seja julgado improcedente, por não provado.

1.4. O MP na 1ª instância emitiu Parecer no qual suscitou, desde logo, como questão prévia, a ilegitimidade da Fazenda Pública para pedir a revisão da sentença em causa nos autos; e, se assim não se entender, sustenta que deve o recurso improceder quanto à questão de fundo.

1.5. O Mmo. juiz do processo, após mandar juntar aos autos cópia da sentença cuja revisão é pedida, proferiu despacho (fls. 62) no qual exara que «o recurso de revisão agora interposto carece de fundamento legal que o suporte, face ao que se estatui no art. 449º do Código de Processo Penal».

1.6. Remetidos os autos ao TCA Norte, o MP emitiu Parecer remetendo, no essencial, para o Parecer emitido em 1ª instância.

Em seguida, o Exmo. relator proferiu despacho a julgar incompetente aquele Tribunal para «apreciar o pedido de autorização de revisão da sentença», declarando competente para tanto este STA e ordenando a respectiva subida dos autos.

1.7. O MP junto deste STA emite Parecer no qual se pronuncia pela rejeição liminar do presente recurso, pelos fundamentos constantes do anterior Parecer do MP junto do TCA.

1.8. Realizada a conferência com o formalismo legal, cumpre decidir.

FUNDAMENTOS

2.1. Os factos provados na sentença revidenda foram os seguintes:

a) Em 5 de Setembro de 2005, a Senhora Directora da Alfândega de Viana do Castelo, proferiu a decisão que consta de fls. 223 a 241 dos autos de processo administrativo apensos e cujo teor aqui

se dá por reproduzido, que condenou o Arguido no pagamento de uma coima de 5.000,00 euros pela prática de uma contra-ordenação p. e p. pelo art. 108º n.º 4 alínea b) do RGIT.

b) O Arguido, em 30 de Junho de 2004, circulava com o veículo de marca Mercedes-Benz, modelo E320, com o n.º de quadro WDB2110261A202033 na via pública em Portugal.

c) Tal veículo é propriedade do Arguido.

d) O Arguido é cidadão português.

e) Na data referida na alínea a), o Arguido possuía residência em …….., ……., Melgaço.

f) Na mesma data, possuía também residência no Barrio Iglesia, n.º 18, Chandebrito, 36209, Nigrán, Pontevedra, encontrando-se inscrito no Consulado-Geral de Portugal em Vigo.

g) O Arguido possuía, na data referida na alínea a), documento de identificação de cidadão comunitário residente em Espanha.

h) O Arguido exerceu actividade profissional ……. na sociedade....., entre Janeiro e Junho de 2004.

2.2. Na mesma sentença julgou-se não provado o facto seguinte:

- Não se provou qual a duração do tempo de permanência do Arguido em Espanha ou em Portugal, à data dos factos que lhe são imputados.

3.1. Foi com base nesta factualidade que a sentença revidenda julgou procedente a impugnação da decisão de aplicação de coima aqui questionada.

Para tanto, fundamentou-se, em síntese, no seguinte:

- Ao arguido vem imputada a prática da contra-ordenação p. e p. pelo art. 108º, n.º 4, alínea b) do RGIT, na redacção da Lei 32-B/2002 (condução ou utilização de veículo com guia aduaneira ou livrete de trânsito caducados ou fora das condições impostas por lei ou pelas autoridades aduaneiras, bem como a posse de veículo em situação irregular por falta de pagamento do imposto no prazo legalmente previsto);

- o ponto fulcral do presente litígio é o de saber se o arguido é ou não residente no território nacional;

- a noção de residente, para efeitos da aplicação do regime da admissão temporária consagrado no DL 264/93, fornecida pelo n.º 5 do seu art. 1º, de acordo com o qual são residentes em território nacional as pessoas singulares que, cumulativamente, preencham os seguintes requisitos: permaneçam no território nacional por períodos iguais ou superiores a 185 dias, consecutivos ou interpolados, por ano civil; exerçam no território nacional actividade profissional remunerada ou possuam autorização ou título de residência em Portugal;

- verificada a cumulação destes requisitos em relação a determinada pessoa singular, ela será considerada residente em território nacional e, em tal situação, o veículo matriculado em seu nome não poderá beneficiar da isenção tributária ao abrigo do regime da admissão temporária;

- carece de fundamento a invocação do conceito de residência habitual que decorre da Directiva do Conselho 83/182/CEE, de 28 de Março, sendo que, ao contrário do que se entendeu na decisão recorrida, o DL 264/93 não transpôs a referida Directiva para a ordem jurídica portuguesa (tal transposição foi feita pelo DL 129/90, de 18/4, entretanto revogado);

- o que importaria demonstrar, por parte da autoridade administrativa que aplicou a coima era que o arguido detinha, à luz do DL 264/93, a qualidade de residente em território nacional;

- e pela simples leitura da decisão recorrida, logo se constata que essa demonstração não foi feita, sendo que os factos ali enunciados são, a este propósito, inteiramente irrelevantes: ter cartão de eleitor português, ter uma residência em Portugal, estar inscrito no centro de saúde em Portugal, estar inscrito na segurança social portuguesa, inclusivamente, ir ao médico em Portugal, não significa que alguém seja residente em Portugal, nos termos previstos na lei; de resto, como resulta da decisão recorrida, o arguido também estava inscrito na segurança social espanhola, no sistema de saúde espanhol, tenha cartão de residente em Espanha, estava inscrito no Consulado-Geral de Portugal em Vigo;

- o essencial, era que se provasse, que o arguido reside em Portugal mais de 185 dias e, cumulativamente, aqui exerce actividade remunerada. E essa prova, manifestamente, não foi feita.

3.2. A questão a decidir no presente recurso é, em suma, a de saber se deve ser permitida a pedida revisão.

Vejamos.

4.1. O TCA Norte declarou a competência deste STA para a apreciação do pedido de autorização de revisão da sentença.

E, na verdade, assim é.

O recurso extraordinário de revisão passa sucessivamente por três etapas ou fases: fase preliminar, para andamento do pedido, a correr pelo Tribunal que proferiu a decisão a rever; fase intermédia, para apreciação do pedido (negação ou autorização de revisão, o chamado juízo rescindente), a correr (no caso vertente, em que está em causa uma contra-ordenação de natureza aduaneira) perante o STA; ([1]) fase final, para efectivação do novo julgamento, se a revisão for autorizada (juízo rescisório), a correr pelo Tribunal designado pelo Supremo (cfr. Simas Santos, Leal-Henriques e Borges de Pinho, Código de Processo Penal, Vol. II, Parte II, 1996, anotações ao art. 451º, pag. 692; Paulo Pinto de Albuquerque

(Comentário do Código de Processo Penal, 2ª ed., UCP, 2008, pp. 1205 a 1207) e Maia Gonçalves (Código de Processo Penal, 12ª ed., 2001, pag. 852) referem-se, apenas a duas fases: a do juízo rescindente e a do juízo rescisório.

No caso vertente, cabe, portanto a esta Secção do STA negar ou autorizar a revisão pedida.

4.2. Assente a competência desta Secção do STA para autorizar ou denegar a presente revisão, importa, então, apreciar a questão prévia suscitada pelo MP, atinente à invocada ilegitimidade da Fazenda Pública para requerer a revisão.

Alega o MP (no Parecer proferido na 1ª instância e para o qual remetem as posteriores intervenções – Pareceres emitidos quer no TCAN, quer neste STA) que, nada referindo o art. 85º do RGIT quanto à legitimidade para pedir a revisão, há que aplicar subsidiariamente (al. b) do seu art. 3º) o RGCO, em cujos nºs. 1 e 3 do art. 80º se dispõe que (no n.º 1) a revisão de decisões definitivas ou transitadas em julgado em matéria contra-ordenacional obedece ao disposto nos arts. 449º e sgts. do CPP, sempre que o contrário não resulte do RGCO e que (no n.º 3) a revisão contra o arguido só será admissível quando vise a sua condenação pela prática de um crime. E como, por um lado, o art. 450º do CPP preceitua que têm legitimidade para requerer a revisão, o Ministério Público e o condenado ou o seu defensor, relativamente a sentenças condenatórias; como, por outro lado, o n.º 1 do art. 83º do RGIT apenas confere legitimidade ao arguido e ao Ministério Público para recorrerem da decisão do tribunal tributário de 1ª instância; e como, finalmente, a revisão de sentença não é mais que um recurso extraordinário que visa alcançar a verdade material com base em novos elementos surgidos depois de proferida a sentença, então, é de concluir que, se de acordo com o que resulta do n.º 1 do citado art. 83ºdo RGIT, a Fazenda Pública não tem legitimidade para recorrer da sentença proferida em recurso de contra-ordenação, também não faria sentido que tivesse legitimidade para pedir a revisão de sentença, já que dela não pode recorrer, e sendo certo que a revisão tem a natureza de um recurso extraordinário.

E, na verdade, assim é.

Com efeito, porque estamos no âmbito de uma infracção tributária, importará atender ao diploma aplicável – o RGIT.

Ora, em matéria de revisão, os arts. 85º e 86º deste diploma regulam apenas a competência para a ela proceder e a competência para o recurso de decisão proferida em processo judicial de revisão da coima aplicada pelo TT de 1ª instância ou pelo TCA. ([2])

Assim, no que se refere à legitimidade para requerer a revisão, há que recorrer subsidiariamente (por força do disposto na alínea b) do art. 3º do RGIT) ao que sobre tal matéria consta no RCCO (DL n.º 433/82, de 27/10), cujos arts. 80º e 81º (este na redacção do DL n.º 244/95, de 14/9) dispõem:

«Artigo 80º

Admissibilidade da revisão

1 - A revisão de decisões definitivas ou transitadas em julgado em matéria contra-ordenacional obedece ao disposto nos artigos 449º e seguintes do Código de Processo Penal, sempre que o contrário não resulte do presente diploma.

2 - A revisão do processo a favor do arguido, com base em novos factos ou em novos meios de prova, não será admissível quando:

a) O arguido apenas foi condenado em coima inferior a € 37,41;

b) Já decorreram cinco anos após o trânsito em julgado ou carácter definitivo da decisão a rever.

3 - A revisão contra o arguido só será admissível quando vise a sua condenação pela prática de um crime.»

«Artigo 81º

Regime do processo de revisão

1 - A revisão de decisão da autoridade administrativa cabe ao tribunal competente para a impugnação judicial.

2 - Tem legitimidade para requerer a revisão o arguido, a autoridade administrativa e o Ministério Público.

3 - A autoridade administrativa deve remeter os autos ao representante do Ministério Público junto do tribunal competente.

4 - A revisão de decisão judicial será da competência do tribunal da relação, aplicando-se o disposto no artigo 451º do Código de Processo Penal.»

Por sua vez, o artigo 450º do CPP estabelece o seguinte:

«1 - Têm legitimidade para requerer a revisão:

a) O Ministério Público;

b) O assistente, relativamente a sentenças absolutórias ou a despacho de não pronúncia;

c) O condenado ou o seu defensor, relativamente a sentenças condenatórias.»

4.3. Ora, reconduzindo-se a revisão a um recurso extraordinário (com previsão constitucional no n.º 6 do art. 29º da CRP) que visa salvaguardar situações de grave injustiça, podendo levar a que uma condenação penal não deva manter-se, ainda que haja transitado em julgado, o RGCO (DL n.º 433/82, de 23/9) consagra a tal instituto o regime especial constante dos seus arts. 80º e 81º (acima transcritos), regime que é integrado pelo recurso ao também disposto nos arts. 449º e ss. do CPP, sempre que o contrário não resulte do próprio RGCO.

E da especificidade desse regime ressalta que, se por um lado, a revisão da decisão da autoridade administrativa cabe ao tribunal competente para a impugnação judicial, tendo, então, o arguido, a autoridade administrativa e o MP, legitimidade para a requerer (cfr. os nºs. 1 a 3 do art. 81º), também resulta, por outro lado, que à revisão de decisão judicial, se aplica o disposto no art. 451º do CPP e a ambas o disposto nos arts. 449º e ss. do mesmo Código.

Assim, não sendo a revisão, como se disse, mais do que um recurso extraordinário e resultando do disposto no n.º 1 do art. 83º do RGIT que a Fazenda Pública não tem legitimidade para recorrer da sentença proferida em recurso de contra-ordenação, nem sequer faria sentido que aquela pudesse requerer a revisão da mesma sentença se dela não pode recorrer.

Por outro lado, uma vez que a revisão só será admissível contra o arguido quando vise a condenação deste pela prática de um crime (nº 3 do art. 80º do RGCO) também o respectivo pedido não poderá ser suscitado por quem não tem legitimidade para o exercício da acção penal, que cabe exclusivamente ao MP, sendo que no RGIT, ao contrário do que sucedia no RJIFNA (art. 46º) não se prevê a possibilidade de a AT se constituir assistente no processo penal, mas apenas a de assistir tecnicamente o MP em todas as fases do processo, designando agente administrativo para consultar o processo e ser informada da sua tramitação (art. 50º do RGIT).

Acresce que, como salientam Jorge de Sousa e Simas Santos (ob. cit. anotações 7 e 8 ao art. 85º, pp. 586 e 587) a possibilidade de interposição de recurso de revisão contra o arguido tem em vista as situações em que, integrando o mesmo facto um crime e uma contra-ordenação (caso em que o agente deverá ser punido apenas pela prática do crime, sem prejuízo da aplicação das sanções acessórias previstas para a contra-ordenação) o processo de contra-ordenação prossegue «até ao seu termo, por a autoridade administrativa que nele teve intervenção ter entendido que não havia indícios de crime», pois que, neste caso, «estando afastada, nos termos dos arts. 2º, n.º 3, do RGIT e 79º, n.º 2, do RGCO, a possibilidade de punição pelo crime e pela contra-ordenação, e devendo o agente ser punido apenas pelo crime, a solução, relativamente à decisão que aplicou a contra-ordenação, é eliminá-la.

(…) A revisão com este objectivo considera-se ser feita contra o arguido, pois, embora vise a extinção da coima e sanções acessórias que lhe foram aplicadas, é feita com a finalidade de viabilizar a aplicação de uma sanção mais gravosa» e «… para poder ocorrer a revisão contra o arguido, terá de haver um prévia decisão, no foro criminal, no sentido do prosseguimento do procedimento pelo crime que os factos que integram a contra-ordenação são susceptíveis de constituir».

Concluímos, pois, que da conjugação das normas legais acima explicitadas resulta que a Fazenda Pública carece de legitimidade para pedir a revisão da sentença absolutória proferida na presente impugnação judicial da decisão administrativa de aplicação de coima.

E assim, ficam desde logo também prejudicadas as demais questões suscitadas pela recorrente, nomeadamente a de saber se, para efeitos do disposto no art. 449º do CPP, estamos ou não perante «novos factos» ou «meios de prova» que suscitem graves dúvidas sobre a justiça da condenação, ou perante uma situação em que os factos que servirem de fundamento à condenação sejam inconciliáveis com os dados como provados noutra sentença e da oposição resultarem graves dúvidas sobre a justiça da condenação (cfr. a Conclusão 3ª (62) das alegações de recurso).

DECISÃO

Nestes termos, acorda-se em não autorizar a revisão da sentença.

Custas pela recorrente fixando-se em 2 UC a taxa de Justiça.

7 de Setembro de 2011. — *Casimiro Gonçalves* (relator) — *Ascensão Lopes — António Calhau.*

([1]) *De acordo com Jorge de Sousa e Simas Santos, RGIT anotado, 4ª ed., 2010, anotação 16 ao art. 85º, pp. 592/593, «No processo penal, a decisão de autorizar ou denegar a revisão é tomada pelo plenário das secções criminais (art. 455º, n.º 3, do CPP), a que deveria fazer-se corresponder, no contencioso tributário, o Pleno da Secção do Contencioso Tributário do STA. Porém, o ETAF não inclui na competência do Pleno da Secção do Contencioso Tributário o conhecimento dos recursos de revisão (art. 27º) nem contém qualquer norma que permita que este tenha outras competências para além das aí indicadas. No 26º, alínea h), do ETAF de 2002 prevê-se a competência da Secção do Contencioso Tributário do STA para o conhecimento «outras matérias que lhe sejam deferidas por lei», não havendo norma equivalente referente ao Pleno de Secção. Por isso,*

apenas à Secção será possível atribuir competências não expressamente previstas no ETAF de 2002. Assim, deverá entender-se que, no STA, cabe à Secção e não ao Pleno o conhecimento dos recursos de revisão [art. 26º, alínea h), do ETAF de 2002].»

(2) *O art. 85º do RGIT dispõe o seguinte:*

«1 - A revisão da decisão da autoridade administrativa cabe ao tribunal competente para o conhecimento do respectivo recurso judicial, dela cabendo recurso para a instância imediatamente superior.

2 - Quando a coima tiver sido aplicada pelo tribunal, a revisão cabe à instância judicial imediatamente superior, excepto se a decisão tiver sido tomada pelo Supremo Tribunal Administrativo.»

E o art. 86º do mesmo diploma dispõe:

«Da decisão proferida em processo judicial de revisão da coima aplicada pelo tribunal tributário de 1ª instância ou pelo Tribunal Central Administrativo só cabe recurso em matéria de direito para a Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo».

Acórdão de 7 de Setembro de 2011.

Assunto:

Prescrição do procedimento contra-ordenacional. Suspensão do prazo de prescrição. Declaração oficiosa da prescrição pelo Tribunal de recurso.

Sumário:

I — O prazo de prescrição do procedimento contra-ordenacional nos casos em que a determinação da sanção aplicável depende da prévia determinação do valor da prestação tributária é idêntico ao prazo de caducidade do direito à liquidação daquela prestação, ou seja, de quatro anos contados a partir do termo em que se verificou o facto tributário (artigo 45.º, n.º 4 da LGT).

II — Verificada causa interruptiva o prazo máximo da prescrição é aquele prazo (4 anos) acrescido de metade (2 anos), ou seja de seis anos, por aplicação do disposto nos artigos 28.º, n.º 3 e 27.º-A do RGCO e do artigo 33.º do RGIT, havendo ainda que considerar a existência de algum facto suspensivo previsto no n.º 1 do artigo 27.º-A do RGCO.

III — Verificando-se, em face da aplicação das normas citadas, que a prescrição não ocorreu na data referida na decisão recorrida, mas tendo ela ocorrido já na pendência do recurso, cabe a este Tribunal declarar verificada a prescrição.

Processo n.º 541/11-30.
Recorrente: Ministério Público.
Recorrido: A…… e Outra.
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. Valente Torrão.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1. O MºPº veio recorrer da decisão do Mmº Juiz do Tribunal Tributário de Lisboa que, nos presentes autos, julgou extinto por prescrição o procedimento contra-ordenacional relativo a contra-ordenação instaurada ao recorrido A……., com os demais sinais nos autos, apresentando, para o efeito, alegações nas quais conclui:

1ª). O arguido A…… veio, nos termos e ao abrigo do disposto no artº 80º do RGIT, interpor recurso da decisão, do Chefe do Serviço de Finanças, de 12.3.2008, que lhe aplicou uma coima, no valor de € 2.784,85, pela prática da contra-ordenação p. e p. pelas disposições conjugadas dos artºs 102º do CIRS (pagamento especial por conta relativo ao período de 2004) e 114º, nºs 2 e 5, alínea f) do RGIT aprovado pela Lei n.º 15/2001, de 5.6.;

2ª). Conforme se decidiu na sentença recorrida o prazo de prescrição do procedimento contra-ordenacional é, neste caso, em que a determinação da sanção aplicável depende da prévia determinação do valor da prestação tributária, idêntico ao prazo de caducidade do direito à liquidação daquela prestação, ou seja, de quatro anos contados a partir do termo em que se verificou o facto tributário (artº 45º, n.º 4 da LGT);

3ª). Também conforme se decidiu, por ter verificado causa interruptiva da mesma, o prazo de máximo da prescrição é aquele prazo (4 anos) acrescido de metade (2 anos), ou seja de seis anos,

4ª). Todavia, a prescrição do procedimento criminal ainda não se verificou. Com efeito,

5ª). Por força do disposto no n.º 3 do artº 33º do RGIT o prazo de prescrição interrompe-se e suspende-se nos termos estabelecidos na lei geral,

6ª). O artº 27º-A, n.º 1 alínea c) do RGCO na redacção da Lei n.º 109/2001, de 24.12., determina que a prescrição do procedimento por contra-ordenação se suspende durante o tempo em que o procedimento estiver pendente a partir da notificação do despacho que procede ao exame preliminar do recurso da autoridade administrativa que aplica a coima, até à decisão final do recurso. A suspensão impede que o prazo da prescrição decorra enquanto se mantiver a causa que a determinou;

7ª). No tocante à duração da suspensão o n.º 2 do preceito citado, o artº 27º-A do RGCO, determina que nos casos previsto nas alienas b) e c) do n.º 1 a suspensão não pode ultrapassar seis meses;

8ª). Por seu turno, o artº 28º, n.º 3 do RGCO determina que a prescrição do procedimento tem sempre lugar quando, desde o seu início e ressalvado o tempo de suspensão, tiver decorrido o prazo de prescrição acrescido de metade (negrito e sublinhado nosso);

9ª). No caso sub judice foi proferido despacho a admitir o recurso judicial da decisão de aplicação da coima em 24.11.2008, notificado ao recorrente por ofício de 25.11.2008, o que constitui a causa de suspensão da prescrição prevista na alínea c) do n.º 1 do artº 27º-A do RGCO, pelo que, a prescrição do procedimento criminal se suspendeu, até à decisão final do recurso, enquanto o processo estiver pendente, tendo essa suspensão a duração limite de seis meses;

10ª). Essa suspensão, que, com o referido limite de duração, subsiste até decisão final do recurso, obsta ao decurso do prazo de prescrição, somando-se (rectius descontando-se) ao prazo máximo, de seis anos (quatro acrescidos de metade), de prescrição do procedimento contra-ordenacional;

11ª). Na situação em apreço há que levar em conta, para cômputo da prescrição do procedimento contra-ordenacional, a referida suspensão, pelo que ao termo do prazo normal de prescrição acrescido de metade que ocorreria em 31 de Dezembro de 2010, haverá que descontar (ou somar) todo o período de suspensão, de seis meses, donde resulta que a prescrição do procedimento contra-ordenacional ainda não se verificou e só em 30 de Junho de 2011 ocorrerá;

12ª). A sentença recorrida, não tendo considerado o aludido período de suspensão e violando o disposto no artº 28º, n.º 3 do RCGO, deverá, pois, ser revogada e ordenado o prosseguimento dos autos, como é de justiça.

2. Com interesse para a decisão foram dados como provados em 1ª instância os seguintes factos:

1º). Em 26 de Outubro de 2007, foi levantado o auto de notícia de fls. 4 contra o recorrente, imputando-lhe a prática de uma infracção prevista e punida nos artºs 114.º, n.ºs 2 e 5 f), do RGIT e 102.º do CIRC, porquanto não entregou até 20/12/2004 nos cofres do Estado o imposto devido nos termos do artº. 102.º do CIRC (pagamento por conta) no montante de EUR 27.129,60 relativo ao período de 2004, tendo o prazo para o cumprimento da obrigação terminado em 20/12/2004.

2º). Por despacho do chefe do serviço de finanças, datado de 12 de Março de 2008, foi proferida a decisão sob recurso, cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido, condenando a recorrente ao pagamento de uma coima no montante de EUR 2.784,85 por violação do disposto no artº. 102º do CIRC, nos termos do disposto nos artigos 114.º, n.ºs 2 e 5, alínea f) RGIT (cf. fls. 52-53, dos autos).

3º). A infracção que esteve na origem da decisão de aplicação de coima melhor identificada no ponto anterior foi praticada em 20 de Dezembro de 2004.

4º). A recorrente interpôs o presente recurso em 24 de Abril de 2008 (cf. carimbo aposto a fls. 57 dos autos).

3. A crítica apontada pelo recorrente à decisão recorrida limita-se à não consideração na contagem do prazo de prescrição do período de suspensão previsto nos artºs 28º, n.º 3 e 27º-A do RGCO.

É que, no entender do recorrente, se tal período tivesse sido considerado, a prescrição ocorreria em 30.06.2011 e não em 31.12.2010, conforme foi decidido.

Vejamos então se o prazo de prescrição decorreu ou não.

3.1. Nem o recorrente, nem a decisão recorrida divergem quanto ao prazo de prescrição do respectivo procedimento contra-ordenacional, aceitando que tal prazo é o da caducidade do direito à liquidação do respectivo imposto, ou seja, quatro anos (v. a decisão recorrida e a conclusão 2ª. das alegações).

Assim, estando em causa IRC de 2004, a caducidade do direito à liquidação ocorreu em 31 de Dezembro de 2008, pelo que a prescrição do procedimento contra-ordenacional ocorreria nessa mesma data por força do n.º 2 do artº 33º do RGIT.

Porém, há que atender ainda ao disposto nos artigos 28º, n.º 3 e 27º-A, nºs 1, alínea c) e n.º 2 do RGCO, que estabelecem, respectivamente, o seguinte:

"3. A prescrição do procedimento tem sempre lugar quando, desde o seu início e ressalvado o tempo de suspensão, tiver decorrido o prazo da prescrição acrescido de metade".

"1. A prescrição do procedimento por contra-ordenação suspende-se, para além dos casos especialmente previstos na lei, durante o tempo em que o procedimento:

c) Estiver pendente a partir da notificação do despacho que procede ao exame preliminar do recurso da decisão da autoridade administrativa que aplica a coima, até à decisão final do recurso.

2. Nos casos previstos nas alíneas b) e c) do número anterior, a suspensão não pode ultrapassar seis meses".

Aplicando o comando destes normativos temos então que, mesmo apesar da existência de factos interruptivos, a prescrição do procedimento tem sempre lugar quando, desde o seu início e ressalvado o tempo de suspensão, tiver decorrido o prazo da prescrição acrescido de metade.

Assim, no caso concreto, em face dos seis anos a que se refere a sentença, a prescrição teria ocorrido em 31 de Dezembro de 2010.

Porém, há também que considerar o prazo de suspensão previsto na alínea c) do n.º 1 do artº 27º-A citado, o qual tem como limite máximo seis meses. Assim, tendo em conta que o recorrido foi notificado em 25.11.2008 do despacho que admitiu o recurso judicial da decisão de aplicação da coima, a partir dessa data ficou suspenso o prazo de prescrição, suspensão essa que durou seis meses (prazo máximo legalmente permitido).

E, deste modo, ao prazo acima referido de seis anos, há que acrescentar os referidos seis meses, pelo que a prescrição se completou em 30 de Junho de 2011 e não na data indicada na sentença recorrida.

Assim sendo, o recurso procede.

3.2. Porém, estando já decorrido nesta data todo o prazo de prescrição acima referido, e devendo a prescrição ser declarada oficiosamente em qualquer fase do processo em que a mesma ocorra, será declarada a respectiva prescrição.

4. Nestes termos e pelo exposto, estando nesta data verificado o decurso do prazo de prescrição, declara-se verificada a prescrição e julga-se extinto o procedimento contra-ordenacional contra o ora recorrido.

Sem custas.

Lisboa, 7 de Setembro de 2011. — *Valente Torrão* (relator) — *Dulce Neto* — *Casimiro Gonçalves*.

Acórdão de 7 de Setembro de 2011.

Assunto:

Publicidade afixada em edifícios particulares. Tributo fixado em regulamento municipal incidente sobre essa afixação. Natureza do tributo.

Sumário:

Tem a natureza de taxa o tributo liquidado ao abrigo das normas contidas no Capítulo V da Tabela de Taxas pela Concessão de Licenças e Prestação de Serviços Municipais que é parte integrante do Regulamento Municipal de Liquidação e Cobrança de Taxas pela Concessão de Licenças e Prestações de Serviços Municipais, do Município da Trofa, publicitado através do Edital n.º 32/02, de 16 de Maio de 2002, ainda que incida sobre o licenciamento de painéis publicitários instalados em propriedade privada.

Processo n.º 585/11-30.
Recorrente: Ministério Público.
Recorridos: Portis — Hotéis Portugueses, S. A. e Fazenda Pública.
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. Valente Torrão.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1. O MºPº veio recorrer da decisão do Mmº Juiz do TAF de Penafiel que julgou procedente a impugnação deduzida por "Portis - Hotéis Portugueses, SA", com os demais sinais nos autos, contra a decisão de indeferimento da Câmara Municipal da Trofa de reclamação graciosa relativa a liquidação e cobrança de taxas pela renovação de licença de publicidade relativa a anúncios ou reclamos luminosos e/ou electrónicos e outros, referente ao ano de 2009**,** apresentando, para o efeito, alegações nas quais conclui:

1ª). Nos termos do art.º 125º, n.º l do CPPT, constitui causa de nulidade da sentença a falta de pronúncia sobre questões que o Juiz deva apreciar.

2ª) A sentença recorrida não especificou qual a norma ou normas legais que entendeu padecerem de inconstitucionalidade limitando-se a aludir a uma taxa de publicidade prevista no Regulamento Municipal da Trofa acessível em www.mun-trofa.pt.

3ª) Nos termos dos artigos 280º, n.º l alínea a) da CRP e do artº 70º, n.º l alínea a) da Lei do Tribunal Constitucional, cabe recurso para o T.C. das decisões dos Tribunais que recusem a aplicação de qualquer norma com fundamento na sua inconstitucionalidade.

4ª) Esse direito de recorrer só pode ser exercido se for indicada a norma cuja inconstitucionalidade ou ilegalidade se pretende que o Tribunal Constitucional aprecie.

5ª) Assim, está o Ministério Público impedido de interpor recurso de fiscalização concreta de constitucionalidade porque não foi indicada a norma legal que não foi aplicada com fundamento na sua inconstitucionalidade.

6ª) A sentença recorrida deixou de se pronunciar sobre questão que devia apreciar.

7ª) É assim nula nos termos dos artigos 125º, n.º l do CPPT e do artº 668º, n.º l alínea d) do CPC.

8ª) Se assim se não entender, deve a sentença recorrida ser revogada e substituída por outra que julgue improcedente a impugnação judicial.

9ª) Na verdade, no seguimento da mais recente jurisprudência do Tribunal Constitucional e desse Venerando Tribunal, tem a natureza de Taxa e não de Imposto, o tributo liquidado pela Câmara Municipal que incida sobre o licenciamento de painéis publicitários instalados em prédios do domínio privado.

10ª) Tal entendimento fundamenta-se no facto dessa instalação de painéis publicitários, porque visíveis por quem circula no espaço público, contender com o espaço público cuja gestão e disciplina compete à Câmara Municipal exercitar para salvaguarda do equilíbrio urbano e ambiental.

11ª) Assim a liquidação do tributo impugnado, que tem a natureza de Taxa, não enferma de qualquer ilegalidade e inconstitucionalidade.

12ª) Foram violados o disposto nos artigos 125º, n.º l do CPPT e 668º, n.º l alínea d) do CPC.

13º) Deve pois a sentença recorrida ser revogada e substituída por outra nos termos propostos fazendo-se dessa forma a habitual JUSTIÇA.

2. Colhidos os vistos legais cabe agora decidir

3. Com interesse para a decisão foram dados como provados os seguintes factos:

1.º) - Em 18 de Junho de 2003, a ora Impugnante Portis - Hotéis Portugueses, S.A., requereu, à Câmara Municipal da Trofa, o licenciamento da seguinte publicidade, a colocar nas instalações no Hotel IBIS Porto Norte - Auto Estrada Porto/Braga, Km 11, S. Mamede do Coronado:

- Proc. N.º327/03 - Reclamo Luminoso com os dizeres "Ibis" (docs. n.ºs l a 4 do PA).
- Proc. n.º 328/03 - Reclamo Luminoso com os dizeres "Hotel Ibis" (doc.s n.ºs l a 4 do PA).
- Proc. n.º 329/03 - Reclamo Luminoso com os dizeres "Ibis Hotel Semana 37 Euros (docs. n.ºs 5 a 8 do PA).
- Processo n.º 330/03 - Reclamo Luminoso com os dizeres "Hotel Ibis" (doc.s n.ºs 9 a 12 do PA).
- Proc. n.º 331/03 - Bandeira com os dizeres "Ibis" (docs. n.ºs 13 a 16 do PA).
- Proc. n.º 332/03 - Tela com os dizeres "37 Euros Quarto para l ou 2 pessoas" (doc.s 17 a 21 do PA).
- Proc. n.º 332A/03 - Tela com os dizeres "37 Euros Quarto para l ou 2 pessoas" (doc.s 13 a 16 do PA).

2.º) - Os referidos pedidos de licenciamento foram deferidos, por despacho do Senhor Vereador Dr. Jaime Moreira, de 31 de Julho de 2003 (proferido ao abrigo de delegação de competências), tendo aquele deferimento sido comunicado à Impugnante através do ofício n.º 9378, de l de Agosto de 2003, da Câmara Municipal da Trofa - cfr. docs. de fls. 17 a 24 do PA.

3.º) - Na sequência do que foram liquidadas e cobradas à Impugnante, as taxas de publicidade respeitantes ao ano de 2003 (meses de Agosto, Setembro, Outubro, Novembro e Dezembro), a que correspondem as guias n.ºs 5811 a 5815 - cfr. docs. n.ºs 25 a 29 do PA.

4.º) - A taxa de publicidade está prevista no Capítulo V da Tabela de Taxas pela Concessão de Licenças e Prestação de Serviços Municipais que é parte integrante do Regulamento Municipal de Liquidação e Cobrança de Taxas pela Concessão de Licenças e Prestações de Serviços Municipais, do Município da Trofa (acessível em www.mun-trofa.pt).

5.º) - O Regulamento foi aprovado em 24 de Abril de 2002, pela Assembleia Municipal, sob proposta da Câmara Municipal (objecto de deliberação em reunião de Câmara, de 27 de Março de 2002), o que foi publicitado através do Edital n.º 32/02, de 16 de Maio de 2002, publicado no "Jornal da Trofa", em 31 de Maio de 2002 - cfr. docs. n.ºs 30 a 31 do PA.

6.º) - O mesmo Regulamento foi, já, objecto de cinco alterações, publicitadas através dos Editais n.ºs 62/02, 01/03, 05/03, 12/03 e 103/04, que foram publicados no "Jornal da Trofa" - cfr. docs. n.ºs 32 a 41 do PA.

7.º) - Relativamente aos anos de 2004 a 2008, inclusive, as taxas de publicidade supra foram sucessivamente renovadas, através do respectivo pagamento - cfr. docs. n.ºs 42 a 50 do PA).

8.º) - Em 12 Dezembro de 2008, através do ofício n.º 17440, a Câmara Municipal da Trofa notificou a Impugnante relativamente à renovação das suas licenças de publicidade, para proceder ao pagamento das respectivas taxas - cfr. doc. 51 do PA.

8.º) - Na sequência do que, em 04 de Fevereiro de 2009, através da guia n.º 494, a Impugnante efectuou o pagamento das taxas de publicidade respeitante ao ano de 2009 - cfr. doc. 52 do PA.

4. De acordo com as conclusões das alegações são duas as questões a conhecer no presente recurso:

a) Vício de omissão de pronúncia cometido na sentença (conclusões 1ª a 7ª).

b) Natureza do tributo em causa nos autos (conclusões 9ª a 11ª).

Comecemos pela 1ª questão

4.1. Refere o recorrente que a sentença recorrida não especificou qual a norma ou normas legais que entendeu padecerem de inconstitucionalidade limitando-se a aludir a uma taxa de publicidade prevista no Regulamento Municipal da Trofa acessível em www.mun-trofa.pt

Sendo assim, uma vez que cabe recurso para o T.C. das decisões dos Tribunais que recusem a aplicação de qualquer norma com fundamento na sua inconstitucionalidade, não tendo sido indicada norma concreta violada, fica-lhe vedado esse direito de recurso.

A sentença recorrida deixou, por isso, de se pronunciar sobre questão que devia apreciar.

Será que ocorre então o vício de omissão de pronúncia?

Como é sabido tal vício só se verifica se o juiz deixar de apreciar questão que lhe tenha sido submetida e que devesse apreciar. No caso concreto, o Mmº Juiz apreciou a questão da inconstitucionalidade da taxa. Por outro lado, consta claramente do n.º 4º do probatório supra que a taxa está prevista no Capítulo V da Tabela de Taxas pela Concessão de Licenças e Prestação de Serviços Municipais que é parte integrante do Regulamento Municipal de Liquidação e Cobrança de Taxas pela Concessão de Licenças e Prestações de Serviços Municipais, do Município da Trofa. Portanto, era fácil concluir a que normas a sentença se referia, pelo que se entende não ter sido cometido o invocado vício de omissão de pronúncia, improcedendo as conclusões 1ª a 7ª.

4.2. Apreciemos agora a 2ª questão que consiste em saber se o tributo em causa nos autos reveste a natureza de taxa ou de imposto.

Tal como se escreveu no Acórdão deste Supremo Tribunal e Secção, de 12.01.2011, proferido no Processo n.º 0752/2010, *"É certo que quer este STA quer o TC se pronunciaram em numerosos acórdãos no sentido da inconstitucionalidade das normas de diversos regulamentos e posturas municipais que prevêem o pagamento de taxas pelo licenciamento de painéis publicitários afixados em propriedade privada, por violação dos artigos 103.º e 165.º, n.º 1, alínea i) da CRP (v., entre outros, os acórdãos do STA de 28/4/10, 19/5/10 e 2/6/10, nos recursos n.ºs 138/10, 116/10 e 33/10, respectivamente; e os acórdãos do TC 453/2003, de 14/10/2003, 34/2004, de 14/01/2004, e 109/2004, de 11/02/2004"*.

Porém, como bem refere o recorrente na conclusão 9ª a mais recente jurisprudência, quer do Tribunal Constitucional, quer deste Supremo Tribunal vem considerando o referido tributo como taxa.

Sobre esta questão escreveu-se ainda no Acórdão acima citado:

"Todavia, recentemente, o acórdão do Plenário do TC n.º 177/2010, de 5/5/2010, operou uma inflexão dessa jurisprudência, no entendimento de que os parâmetros jurídicos para a solução da questão se tinham alterado após a consagração do conceito jurídico de taxa no artigo 4.º, n.º 1 da LGT e no artigo 3.º da Lei n.º 53-E/2006, de 29 de Dezembro (regime geral das taxas das autarquias locais), pronunciando-se no sentido de não julgar organicamente inconstitucionais as normas do artigo 2.º, n.º 1 do Regulamento de Taxas e Licenças da Câmara Municipal de Guimarães e do artigo 31.º da Tabela de Taxas àquele anexa que prevêem a cobrança da taxa aí referida pela afixação de painéis publicitários em prédio pertencente a particular.

Aí se refere, agora, expressamente que «*Acontece, porém, que essa situação se alterou com a promulgação da Lei Geral Tributária (aprovada pelo Decreto-Lei n.º 398/98, de 17 de Dezembro). Na verdade, o artigo 4,º, n.º 1, desse diploma veio explicitar que «as taxas assentam na prestação concreta de um serviço público, na utilização de um bem do domínio público ou na remoção de um obstáculo jurídico ao comportamento dos particulares»*. De igual modo, a Lei n.º 53-E/2006, de 29 de Dezembro (alterada pela Lei n.º 64-A/2008, de 31 de Dezembro, e pela Lei n.º 117/2009, de 29 de Dezembro), que aprova o regime geral das taxas das autarquias locais, consagra, no artigo 3.º, idêntica categorização.

Perante esta enumeração tripartida das categorias de prestação pública que dão causa e servem de contrapartida à prestação exigível a título de taxa, é incontroverso que o legislador não acolheu aquela concepção restritiva, tendo antes considerado a remoção de um obstáculo jurídico como pressuposto auto-suficiente da figura. A própria formulação utilizada sugere isso mesmo, pois a disjuntiva que antecede a referência final corta toda a ligação conectiva com os dois tipos de contraprestação antes expressos. E não faria, na verdade, qualquer sentido que o enunciado legal previsse um terceiro grupo de situações, em alternativa às duas outras anteriormente previstas, para se concluir que não se chega, afinal, a ultrapassar o âmbito da "utilização de um bem do domínio público", pois só conta a remoção que a ela conduza.

Não pode extrair essa conclusão um intérprete obrigado a presumir que o legislador "soube exprimir o seu pensamento em termos adequados" (artigo 9.º, n.º 3, do Código Civil). A não valer por si mesma, sem mais, a previsão do último tipo de situações qualificadoras da taxa seria inteiramente dispensável e enganadora. Até porque a utilização de um bem público implica sempre uma prévia permissão ou autorização dessa conduta, sem a qual a utilização está vedada. No quadro dessa previsão, os dois pressupostos estão sempre interligados, sendo manifestamente

inapropriada a criação de uma outra hipótese de contraprestação, com um âmbito aplicativo inteiramente coincidente com o de outra já prevista. Pode até concluir-se, tendo em conta esse factor sistemático de interpretação, que o espaço de operatividade autónoma, em face da previsão anterior, da modalidade consistente na remoção de um obstáculo jurídico é precisamente dado por aqueles casos em que essa remoção não está funcionalizada à utilização de um bem público. Esta noção mais ampla de taxa não representa, aliás, uma inovação, por via legislativa, pois o legislador limitou-se a perfilhar uma orientação, contraposta à acima referida, já anteriormente presente num significativo sector da doutrina portuguesa.

Na verdade, a classificação tripartida, sem qualquer restrição, das modalidades de taxas já era advogada por autores como ALBERTO XAVIER, Manual de direito fiscal, I, Lisboa, 1974, 42-43 e 48-53, BRAZ TEIXEIRA, Princípios de direito fiscal, I, Coimbra, 1985, 43, e SOUSA FRANCO, Finanças públicas e direito financeiro, II, 4.ª ed., 1992, 64.».

E, mais adiante, se acrescenta que *«Está em causa, como já vimos, a colocação de um anúncio luminoso num prédio particular. Seja qual for a materialidade concreta desse reclamo e o modo do seu posicionamento no prédio – matéria sobre a qual não há elementos nos autos - não sofre dúvidas de que o local de implantação do suporte físico da publicidade se situa em domínio privado, num imóvel de propriedade privada. Mas isso não invalida que, pelo seu modo funcional de ser, a actividade publicitária assente em painéis ou inscrições se projecte visualmente no espaço público, interferindo conformadoramente na configuração do ambiente de vivência urbana das colectividades locais. A fixação do âmbito de incidência da taxa em questão leva em conta isso mesmo, pois só são taxados "os anúncios que se divisem da via pública"* (observação 1), aplicável às normas do Capítulo IV, em que se integra a do artigo 31.º, da Tabela de Taxas anexa ao Regulamento em causa).

Na busca da máxima perceptibilidade e do maior impacto da respectiva mensagem junto dos potenciais consumidores ou utentes dos produtos ou serviços publicitados, o anunciante utiliza, com muita frequência, formas agressivas de comunicação, em termos luminosos, gráficos ou, até, de dimensão e destaque físicos, pelo que a visualização tem verdadeiros efeitos intrusivos, no ambiente de vida comunitária.

Contrariamente ao que transparece de algumas apreciações, a questão não se resolve, pois, pela simples demarcação "física" dos espaços privado e público, determinando-se a legitimidade da qualificação como taxa pela "ocupação" de um ou de outro, por parte da fonte emissora da mensagem publicitária. «*É que – faz-se notar na referida declaração de voto do Conselheiro Benjamim Rodrigues – a utilidade essencial e determinante na óptica do utilizador que o obrigado do tributo obtém pela via do pagamento do tributo não é propriamente a utilidade traduzida na afixação ou inscrição dos anúncios nos bens do domínio privado mas sim, essencialmente, a utilidade dos mesmos poderem ser visíveis e tidos em conta por quem circula nos espaços públicos planificados pelos municípios e cuja preservação como ecologicamente sadios principalmente lhes compete».*

A colocação, em prédios de propriedade privada, de anúncios de natureza comercial tem directa e muito marcante incidência "externa", que extravasa da esfera dominial do respectivo titular. Pela natureza do efeito útil pretendido, ela contende necessariamente com o espaço público, cuja gestão e disciplina compete à edilidade exercitar. Justifica-se, assim, que a actividade publicitária seja relativamente proibida (cfr., entre outros, o Acórdão n.º 558/98), ficando sujeita a um licenciamento prévio pelas câmaras municipais, "para salvaguarda do equilíbrio urbano e ambiental" (artigo 1.º da Lei n.º 97/88 de 17 de Agosto, alterada pela Lei n.º 23/2000, de 23 de Agosto). De forma alguma este regime pode ser perspectivado como um obstáculo jurídico arbitrário, como uma intervenção abusivamente limitadora do jus utendi de um bem privado, com o único fito de obter receitas. Independentemente da posição adoptada quanto a saber se a iniciativa publicitária corresponde ou não ao gozo de uma faculdade contida no direito de propriedade privada, não sofre dúvida de que tal regime se encontra objectivamente legitimado pela tutela de reais interesses públicos, cuja preservação é condição indispensável da *"qualidade ambiental das povoações e da vida urbana"*, nos termos constitucionalmente exigidos (alínea e) do artigo 66.º da CRP)».

Não existem razões para seguir agora entendimento diverso do exposto, o qual veio a ser seguido também nos Acórdãos deste Supremo Tribunal de 13.07.2011 - Processo n.º 0462/11, de 08.06.2011 - Processos nºs 0278/11 e 0300/11, de 06.04.2011 -Processo n.º 0119/2011 e de 19.01.2011 - Processo n.º 033/10.

Em face do que ficou dito procedem as conclusões 8ª a 13º e, em consequência, o recurso.

5. Nestes termos e pelo exposto, concede-se provimento ao recurso, revoga-se a decisão recorrida e julga-se improcedente a impugnação com a consequente manutenção da liquidação impugnada.

Custas pela impugnante apenas em 1ª instância.

Lisboa, 07 de Setembro de 2011. — *Valente Torrão* (relator) — *Dulce Neto — Casimiro Gonçalves.*

Acórdão de 7 de Setembro de 2011.

Assunto:

Prazo de impugnação judicial. Prazo substantivo. Férias judiciais.

Sumário:

O prazo para deduzir impugnação judicial é um prazo de caducidade e tem natureza substantiva e conforme se estabelece no artigo 20.º do CPPT, conta-se de acordo com o disposto no artigo 279.º do CCivil e se terminar em período de férias judiciais, o seu termo transfere-se para o primeiro dia útil subsequente a estas.

Processo n.º 677/10-30.
Recorrente: José Manuel Marques Mendes.
Recorrido: Fazenda Pública.
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. Casimiro Gonçalves.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

RELATÓRIO

1.1. José Manuel Marques Mendes, contribuinte fiscal n.º …… e com os demais sinais dos autos, recorre da sentença que, proferida pelo TAF de Castelo Branco absolveu da instância a Fazenda Pública, por julgar procedente a excepção da caducidade do direito de impugnar, na impugnação judicial por aquele deduzida contra a liquidação de IVA e respectivos juros compensatórios relativa ao exercício de 1994, no montante total de 7.718.526$00 (38.499,85 Euros).

1.2. O recorrente remata as alegações do recurso formulando as Conclusões seguintes:

l) Vem o presente recurso apresentado da douta sentença que julgou verificada a excepção da caducidade do direito de impugnar com a consequente absolvição da FP da instância, padecendo, todavia a mesma, no entendimento do recorrente, de flagrante erro de julgamento.

2) O prazo terminado em dia sábado, domingo, feriado, ou férias judiciais transfere-se para o primeiro dia útil seguinte ao do seu termo, se o acto sujeito a prazo tiver de ser praticado em juízo - por força do disposto na alínea e) do artigo 279º do Código Civil.

Termina pedindo o provimento do recurso e que, consequentemente, a sentença recorrida seja revogada e substituída por acórdão que julgue a apresentação da impugnação como tempestiva, com as necessárias consequências legais.

1.3. Contra-alegou a recorrida Fazenda Pública, pugnando pela confirmação do julgado e terminando por concluir que «deverá o presente recurso (…) ser julgado improcedente, mantendo-se nos seus precisos termos a douta sentença recorrida.»

1.4. O MP não emitiu Parecer.

1.5. Corridos os vistos legais, cabe decidir.

FUNDAMENTOS

2. A sentença recorrida é, no que aqui interessa, de teor seguinte:

«Incumbe ao Tribunal o conhecimento de todas as questões suscitadas pelas partes, e apenas destas, sem prejuízo de a lei impor ou permitir o conhecimento oficioso de outras: art. 660º, n.º 2 Código de Processo Civil, ex vi do art. 2º alínea e) Código de Procedimento e Processo Tributário.

A caducidade do direito de deduzir impugnação é de conhecimento oficioso. O art. 102º, n.º l, alínea a) do Código de Procedimento e Processo Tributário, prescreve o prazo de 90 dias para a apresentação de impugnação judicial, contados, designadamente, a partir do termo do prazo para pagamento voluntário (facto em causa nos autos).

Por seu turno, estatui o art. 20º, n.º l do mesmo diploma que a contagem dos prazos para a prática de acto no processo judicial se fará de acordo com as regras do Código Civil, ou seja, de acordo com o disposto no art. 279º de tal diploma que a prevê como contínua.

Assim, tenha-se em conta que o impugnante foi notificado das liquidações colocadas em crise em 23/07/1999 (conforme print constante de fls. 736 do processo) e que o termo do prazo para pagamento voluntário se verificava em 30/09/1999.

Assim, o prazo de 90 dias já se havia esgotado em 04/01/2000, data em que o impugnante apresentou a presente impugnação (cf. carimbo aposto no rosto da petição no Serviço de Finanças da Covilhã).

Note-se que, pese embora o termo do prazo viesse a recair no dia 30/12/1999, dia este que coincide com férias judiciais, não beneficia o impugnante de suspensão do prazo em virtude das férias judiciais porquanto, como se referiu, a contagem em matéria de impugnação judicial, designadamente da sua interposição, opera-se de modo contínuo.

III - DECISÃO

5. Pelo exposto, julgando-se procedente a invocada excepção da caducidade do direito de deduzir impugnação judicial, absolve-se a Fazenda Pública da instância.»

3. De acordo com as Conclusões do recurso, o objecto deste prende-se, apenas, com a (in)tempestividade da impugnação judicial.

Na verdade, o recorrente não questiona que o termo de prazo de pagamento voluntário se verificou em 30/9/1999, nem que os 90 dias após essa data se consumaram em 30/12/1999.

A discordância surge, porém, relativamente à questão da transferência, ou não, do termo do dito prazo de 90 dias para o primeiro dia útil seguinte, uma vez que o dia 30/12 se insere em período de férias judiciais, alegando o recorrente, em suma, que, em termos de contagem, o respectivo prazo terminado em dia sábado, domingo, feriado, ou férias judiciais se transfere para o primeiro dia útil seguinte ao do seu termo, se o acto sujeito a prazo tiver de ser praticado em juízo - por força do disposto na alínea e) do art. 279º do CCivil.

Vejamos.

3.1. De acordo com a alínea a) do n.º 1 do art. 102º do CPPT (sendo que era idêntica a disposição constante do art. 123º do CPT) a impugnação será apresentada no prazo de 90 dias a partir do termo do prazo para pagamento voluntário das prestações tributárias legalmente notificadas ao contribuinte.

E segundo o também disposto no n.º 1 do art. 20º do CPPT (correspondente ao anterior art. 49º do CPT), «Os prazos do procedimento tributário e de impugnação judicial contam-se nos termos do artigo 279º do Código Civil».

Na questionada alínea e) deste artigo 279º do CCivil dispõe-se:

«e) O prazo que termine em domingo ou dia feriado transfere-se para o primeiro dia útil; aos domingos e dias feriados são equiparadas as férias judiciais, se o acto sujeito a prazo tiver de ser praticado em juízo.

3.2. A sentença considera que, tendo o prazo de 90 dias para deduzir a impugnação terminado em 30/12/1999, é intempestiva a apresentação da impugnação em 4/1/2000 dado que apesar de naquela primeira data correrem as férias judiciais, o impugnante não beneficia de suspensão do prazo durante essas férias, pois a contagem do prazo em matéria de impugnação judicial, designadamente da sua interposição, se opera de modo contínuo, nos termos do citado art. 279º do CCivil.

Mas, adianta-se desde já, a sentença labora em erro na interpretação e aplicação da norma em causa.

Com efeito, na situação em causa nos autos não há suspensão do prazo, mas apenas e tão só a transferência para o primeiro dia útil seguinte ao do seu termo, de acordo com a referida alínea e) do art. 279º do CCivil, que temos por aplicável e como vem sendo, aliás, jurisprudência pacífica e reiterada desta Secção do STA: o prazo de impugnação judicial é um prazo de natureza substantiva, de caducidade e peremptório e conta-se nos termos do art. 279º do CCivil (transcrito n.º 1 do art. 20º do CPPT) e se terminar em período de férias, o seu termo transfere-se para o primeiro dia útil subsequente a estas (cfr. entre outros, os acs. de 3/5/00, rec. n.º 24.562; de 23/5/01, rec. n.º 25.778; de 30/5/01, rec. n.º 26.138; de 13/3/02, rec. n.º 28/02; e de 14/3/2007, rec. n.º 0831/06).

A questão colocava-se já no âmbito de aplicação do CPT e a respeito da mesma escreviam Alfredo José de Sousa e J. S. Paixão (CPT Comentado e anotado, 2ª ed., 1994, an. 7 ao art. 123º pp. 255/256):

«*Donde resulta que o prazo para impugnar judicialmente é de direito substantivo, regulado no referido art. 279º.*

Assim, o prazo para a apresentação da impugnação judicial é contínuo, correndo seguidamente, mesmo durante os sábados, domingos, dias feriados e férias.

Todavia, se o prazo terminar em sábado, domingo, dia feriado ou férias judiciais, transfere-se para o primeiro dia útil seguinte.

À primeira vista, poderíamos ser tentados a considerar que, se o último dia do prazo caísse nas férias judiciais, não haveria lugar a essa transferência.

Entendimento que pareceria decorrer da parte final da alínea e) do citado art. 279º, conjugado com a circunstância de, nas repartições de finanças, não haver férias judiciais (art. 6º do DL n.º 500/79, de 22 de Dezembro).

Pensamos, no entanto, que a questão tem de ser analisada por uma outra perspectiva, chegando-se, então, à solução oposta.

Realmente, conquanto a petição da impugnação deva ser apresentada na repartição de finanças, o certo é que ela é endereçada, não ao respectivo chefe, mas ao juiz do tribunal tributário de 1ª instância competente (art. 127º n.º 1), a quem cabe a sua apreciação.

Assim, tal acto não pode deixar de ser dirigido ao exercício duma função jurisdicional e, nessa medida, a essa mesma função.

Logo, a repartição de finanças, ao receber a petição comporta-se como receptáculo do tribunal, funciona como prolongamento deste. Actua em substituição do tribunal, como que por delegação do mesmo, uma vez que a petição a este é dirigida.

A situação é, por conseguinte, em todo semelhante à que ocorria com a interposição do recurso contencioso administrativo antes da vigência da LPTA, ou seja, no domínio do DL n.º 256-A/77, de 17 de Junho.

Com efeito, de acordo com o n.º 1 do art. 2º deste último diploma, a petição de recurso contencioso administrativo era dirigida ao tribunal competente e apresentada perante a autoridade» que tivesse praticado o acto impugnado.

Ora, em face desse normativo, sempre se entendeu (mesmo os que consideravam o prazo de interposição do recurso contencioso como prazo de natureza substantiva e não de natureza processual ou adjectiva), com base em argumentação idêntica à precedentemente ensaiada, que, se o prazo desse recurso findasse em férias, o seu termo transferia-se para o primeiro dia útil (cfr., neste sentido, entre muitos, os Acs. do STA de 21/11/78, Recurso n.º 10936, de 12/2/79, Acs. Douts. n.º 215º, pág. 990, de 3/6/82, Recurso n.º 13179, de 14/10/82, Acs. Douts. n.º 253, pág. 29, e de 2/2/84, Acs. Douts. n.º 272-273, pág. 960; ver, também, A. Queiró, Rev. de Leg. e de jurisp. 113º, pág. 90).»

Tal argumentação mantém validade também no âmbito do CPPT.

Como se salienta no acórdão deste STA, de 5/7/07, proferido no rec. n.º 359/07, citando o Cons. Mário de Brito, Código Civil anotado, vol. I, p. 342, nota 570, a razão de ser do art. 279º, ao ordenar a predita transferência de prazos «*concretiza-se em que, se há prazos que não têm que ser praticados em juízo, como normalmente acontece relativamente aos negócios jurídicos, outros têm efectivamente de ser praticados nos tribunais, como é o caso dos prazos judiciais, tendo o legislador resolvido equipará-los para tal efeito. É que, enquanto os prazos processuais se suspendem nas férias judiciais (excepto se a sua duração for igual ou superior a seis meses ou se tratar de actos a praticar em processos que a lei considere urgentes) e o seu termo se transfere para o primeiro dia útil seguinte se terminarem em dia em que os tribunais estejam encerrados - artigo 144º, nºs. 1 e 2 do Código de Processo Civil -, os prazos substantivos, normalmente mais longos, não sofrem tal suspensão nas férias, feriados ou fins de semana. Todavia, nos preditos termos do artigo 279º, o termo do seu prazo, ocorrendo num destes dias, transfere-se para o primeiro dia útil. Caso contrário, o interessado teria menos prazo do que o concedido por lei para praticar o acto. Cfr. o acórdão do Supremo Tribunal de Justiça de 13 de Março de 1991, processo n.º 002785*.».

No mesmo sentido podem, aliás, conferir-se, ainda, entre outros, os acs. desta Secção do STA, de 4/6/1997, rec. n.º 021653; de 20/2/02, rec. n.º 26.600; de 14/3/2007, rec. n.º 0831/06; de 29/10/2008, rec. n.º 0458/08; de 7/10/2009, rec. n.º 0555/09; e de 12/1/2011, rec. n.º 0751/10, onde se acentuou, até, que o serviço de finanças funciona, nesse caso, como uma "extensão" do tribunal, pelo que é um "juízo" para esse efeito.

E na doutrina, podem, igualmente, conferir-se Jorge Sousa, CPPT, anotado e comentado, 5ª ed., Vol. I, anotação 2 ao art. 102º, pag. 730, bem como Aníbal de Castro, A Caducidade (Na doutrina, na lei e na jurisprudência) 2ª ed., 1980, pp. 171 e sgts..

Não se vêem razões para alterar este entendimento, sendo que, no caso, a petição inicial da impugnação até foi apresentada no tribunal de 1ª instância.

Em suma, ainda que o prazo para impugnar judicialmente a liquidação tenha a natureza de prazo substantivo, o mesmo, se terminado em dia sábado, domingo, feriado, ou férias judiciais, transfere-se para o primeiro dia útil seguinte ao do seu termo, por força do disposto na alínea e) do art. 279º do CCivil.

Por isso, no caso dos autos, é tempestiva a impugnação judicial (apresentada no dia 4/1/2000 - primeiro dia útil seguinte ao do termo do prazo, esgotado em férias judiciais do Natal) e, consequentemente e ao invés do que se concluiu na sentença recorrida, não se verifica a caducidade do direito de deduzir impugnação judicial.

Em procedência das Conclusões do recurso, a sentença deve, portanto, ser revogada.

3.3. Competiria, então, face a tal revogação, conhecer, por substituição (nº 2 do art. 715º do CPC – aplicável ao recurso de revista interposto para o STA, por força do disposto nos arts. 749º e 762º, n.º 1, bem como no art. 726º, todos do CPC) das questões suscitadas pelo impugnante com vista à pretendida anulação do acto impugnado, questões cujo conhecimento implicitamente ficou prejudicado pela solução dada ao litígio na sentença recorrida.

Todavia, dado que nos autos não foi especificada matéria de facto relativa a tais questões, impõe-se a baixa do processo ao Tribunal "a quo" (cfr. arts. 729º e 730º do CPC) para que, julgada e especificada tal factualidade, sejam aquelas apreciadas.

DECISÃO

Nestes termos, acorda-se em, dando provimento ao recurso, revogar a sentença recorrida, julgando-se tempestiva a impugnação judicial – devendo o Tribunal a quo conhecer do mérito da impugnação, se a tal nada mais obstar.

Sem custas.

Lisboa, 7 de Setembro de 2011. — *Casimiro Gonçalves* (relator) — *Valente Torrão* — *Dulce Neto*.

Acórdão de 14 de Setembro de 2011.

Assunto:

Juros moratórios. Taxa devida ao Estado. Penhora. Direito real de garantia. n.º 3 do arte 3.º do Decreto-Lei n.º 73/99, de 16 de Março.

Sumário:

"O n.º 3 do artigo 3º do DL 73/99, de 16/3, ao afirmar que a taxa de juros de mora é reduzida a 0,5% para as dívidas cobertas por garantias reais deve ser interpretado amplamente de modo a terem-se por abrangidas na sua estatuição não apenas as dívidas cobertas por garantias reais, stricto sensu, mas também as cobertas por penhora registada".

Processo n.º 203/11-30
Recorrente: Fazenda Pública.
Recorrido: George Propriedades, SA.
Relator: Exmº. Sr. Consº. Dr. Ascensão Lopes.

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

1- Relatório:

Nos presentes autos de impugnação, a FAZENDA PÚBLICA, inconformada com a sentença de 1ª Instância, proferida no Tribunal Administrativo e Fiscal de Loulé que anulou parcialmente o acto tributário de liquidação de juros moratórios na parte em que a Administração Fiscal não aplicou a taxa de juro de 0,5% a partir da penhora, tendo antes aplicado a taxa de 1%, interpôs recurso da decisão para este STA.

A decisão recorrida terminou do seguinte modo: "Pelo exposto e atentas as normas legais citadas julgo parcialmente procedente a impugnação e, em consequência anulo a decisão de indeferimento parcial da reclamação graciosa e anulação parcial do acto tributário de liquidação dos juros moratórios na parte que não considera a não aplicação da taxa de juro de 05% a partir da data da penhora.

Custas pela Fazenda Pública e pela Impugnante na proporção do respectivo decaimento".

A recorrente formulou as seguintes conclusões nas respectivas alegações de recurso:

1) A sentença sob recurso decidiu que, a partir da data em que foi efectuada a penhora dos imóveis da executada, é aplicável a redução da taxa de 1% para 0,5%, prevista no n.º 3 do art.º 3.º do Decreto-Lei n.º 73/99, de 16 de Março, por aquela constituir uma garantia real.

2) A lei consagra expressamente quais as garantias reais, sendo que a penhora não as integra, constituindo uma garantia geral, conforme se retira do disposto no art.º 50.º da LGT.º

3) Só as garantias reais ou bancárias conferem ao Estado, incluindo o credor tributário, em caso de falência, o direito de ser pago preferentemente aos demais credores do Estado, o que implica uma fragilização da "força" da penhora em relação àquelas garantias.

4) Tendo a penhora a natureza de garantia geral não lhe é aplicável a previsão do disposto no n.º 3 do art.º 3.º do Decreto-Lei n.º 73/99, de 16 de Março que reduz a taxa de juros de 1% para 0,5% para as dívidas cobertas por garantia real.

5) Ao assim não ter decidido incorreu o Tribunal a quo em manifesto erro de julgamento por violação do disposto no citado normativo impondo-se a revogação da decisão nessa instância recursiva.

Termos em que, concedendo provimento ao recurso, deve a decisão ser revogada e substituída por acórdão que declare a impugnação improcedente, com as devidas consequências legais.

Não houve contra-alegações.

Neste STA, o EPGA defende que o recurso não merece provimento.

Colhidos os vistos legais cumpre decidir.

2- FUNDAMENTAÇÃO

Na 1ª instância foi dada como assente a seguinte matéria de facto, com a fundamentação que dela consta, que não é contestada.

A) A impugnante foi sujeita a uma inspecção tributária na qual resultaram liquidações adicionais de IVA, dos anos de 2001, 2002, 2003 e 2004 e juros compensatórios, no total de €775.401,22 (informação de fls 27, do processo administrativo);

B) Não tendo sido efectuado o pagamento no prazo para pagamento voluntário foram extraídas as certidões de divida e instaurado o processo de execução fiscal n.º 1074200601001078 para cobrança coerciva da divida (fls 29 e 30, do processo administrativo);

C) Em 10 de Fevereiro de 2006 foi efectuada a citação do administrador, da ora impugnante, Christopher Garveigh, para efectuar o pagamento de €775.401,20 acrescido de €17.498,23, de juros de mora e custas (fls 30, do processo administrativo apenso);

D) Em 7 de Abril de 2006 foi requerida a suspensão do processo executivo, solicitando a fixação do montante da garantia a prestar (informação de fls 27, do processo administrativo);

E) Em 3 de Maio de 2008 foi a impugnante notificada para prestar garantia bancária no montante de €1.018.028,24 (fls 33 e 34, do processo administrativo apenso);

F) Em 16 de Maio de 2006 a impugnante solicitou a diminuição da garantia bancária que foi indeferido (fls 35/36, do processo administrativo);

G) Em 19 de Maio de 2006 a impugnante solicitou a prorrogação do prazo para prestação de garantia o qual foi prorrogado por 15 dias (fls 37/38, do processo administrativo);

H) Não foi apresentada garantia (informação de fls 27, do processo administrativo); Em 12 de Junho de 2006 foi extraído mandado de penhora (fls 40, do processo administrativo);

I) Em 22 de Junho de 2006 foi efectuado registo de senhora de sete prédios para garantia da quantia de €775.401,22 (fls 41 a 66, do processo administrativo);

J) Sobre quatro desses prédios já se encontrava registada hipoteca voluntária registada a favor do Banco Comercial Português, SA (fls 66, do processo administrativo);

K) Em 20 de Abril de 2009 a ora impugnante efectuou pagamento parcial na quantia de €550.000,00, a que corresponde o montante de €351.678,56 de quantia exequenda e o montante de €197.812,44 de juros de mora e custas no valor de €509,00 (fls 68, do processo administrativo);

L) Na mesma data foi efectuado o levantamento dos registos de penhora sobre os cinco prédios penhorados (fls 67, do processo administrativo);

M) Em 6 de Agosto de 2009 apresentou reclamação no sentido de lhe ser aplicada a taxa de juro de 5%, por considerar que a divida estava coberta por garantia real, a penhora que foi indeferida, por despacho de 23 de Novembro de 2009 (fls 70/71, do processo administrativo)

A convicção do tribunal formou-se no teor dos documentos juntos em cada ponto dos factos provados.

Factos não provados

Não se provaram outros factos com interesse para a decisão da causa.

3- Do Direito:

Vinha impugnada a decisão de indeferimento da reclamação graciosa relativa à liquidação de juros de mora, no montante de € 197.812,44. com o fundamento em ter sido excedido o prazo máximo da contagem de juros de 3 anos, previsto no artº 44º n.º 2, da LGT e ter sido indevidamente aplicada a taxa de juro de mora de 1% quando a taxa aplicável seria apenas de 0,5% nos termos do Dec-Lei n.º 73/99, de 16 de Março, atento a que a dívida e respectivos juros compensatórios se mostrava assegurada por garantia real através de penhoras efectuadas no processo de execução fiscal.

No presente recurso, considerando que são as conclusões das alegações que delimitam o seu objecto e que não se suscitam questões que devam ser conhecidas oficiosamente, só está em causa saber qual a correcta taxa a aplicar. Se 1%, como foi feito e cuja correcção é sustentada pela recorrente Fazenda Pública ou, apenas 0,5% como defende a impugnante e entendeu a decisão de 1ª Instância.

Quid Júris?

O quadro legal que nos interessa para resolver o caso dos autos é o seguinte:

Determina o n.º l do ar.º 86º do CPPT que "findo o prazo de pagamento voluntário, começarão a vencer-se juros de mora nos termos das leis tributárias".

Por sua vez o artigo 3.º do D. L. 73/99 de 16/03 (antes da alteração introduzida pela Lei n.º 3-B/2010 de 28-04-2010**),** dispunha:

1 - A taxa de juros de mora é de 1 % se o pagamento se fizer dentro do mês de calendário em que se verificou a sujeição aos mesmos juros, aumentando-se uma unidade por cada mês de calendário ou fracção se o pagamento se fizer posteriormente.

2 –(…).

3-A taxa referida no n.º 1 é reduzida a 0,5% para as dívidas cobertas por garantias reais constituídas por iniciativa da entidade credora ou por ela aceites e para as dívidas cobertas por garantia bancária.

Questão a decidir:

Vindo provado que a dívida estava garantida por penhoras (vide alínea I) do probatório) cumpre a este Tribunal interpretar o citado preceito do n.º 3 do artº 3º do D.L. 73/99 de 16/03, com o objectivo de definir se a penhora é equiparável a uma garantia real para os efeitos ali previstos de redução da taxa de juros de mora ao limite de 0,5%.

Sobre esta matéria já se pronunciou este STA através de acórdão de 20/12/2006 tirado no recurso 886/05 disponível no site da DGSI num caso em que estavam em causa dívidas cobertas por arresto, assim sumariado: *"O nº3 do artigo 3º do DL 73/99, de 16/3, ao afirmar que a taxa de juros de mora é reduzida a 0,5% para as dívidas cobertas por garantias reais deve ser interpretado amplamente de*

modo a terem-se por abrangidas na sua estatuição não apenas as dívidas cobertas por garantias reais, stricto sensu, mas também as cobertas por arresto".

Está em causa, desde logo, saber se a penhora deve ser considerada garantia real. Ora, é certo que para efeitos de citação dos credores preferentes impõe o artº 239º do CPPT a citação após a penhora de bens, dos credores com garantia real. E, em anotação a este preceito escreveu o Conselheiro Jorge Lopes de Sousa, in CPPT, anotado, 4ª Edição, a págs. 982: "*As garantias reais, como direitos reais que são, só existem os casos previstos na lei, como se infere do preceituado no art.º 1306.º do Código Civil.*

São direitos reais de garantia propriamente ditos a consignação de rendimentos (arts. 656.º a 665.º do Código Civil), o penhor (arts. 666.º a 685.º do Código Civil), a hipoteca (arts. 686.º a 732.º do Código Civil), os privilégios creditórios especiais (arts. 733.º a 735.º, 738.º, 748.º, e 750.º a 752.º do Código Civil) e o direito de retenção (arts. 754.º a 761.º do Código Civil).

Como tal deverão considerar-se ainda, para este efeito, o arresto não convertido em penhora e a penhora noutra execução, por lhes ser atribuído o efeito de preferência sobre qualquer outro credor que não tenha garantia real anterior (arts. 622.º, n.º 2 e 822.º, n.ºs 1 e 2 do Código Civil)".

Com efeito, a nosso ver, a característica da oponibilidade a terceiros da penhora devidamente registada faz dela um "autêntico" direito real que tem como consequência satisfazer o que se pretendeu acautelar na citada disposição legal. É que a penhora registada envolve a constituição de um direito real de garantia, conferindo ao credor/ exequente o direito de ser pago com preferência sobre outros credores, que não beneficiem de garantia real anterior (art. 822º nº1 do C.C. e Lebre de Freitas em A Acção Executiva, pág. 218/219) e gerando ineficácia, em relação ao exequente, dos actos de disposição ou de oneração dos bens penhorados, sem prejuízo das regras do registo (art. 819º do C.C.). O registo é essencial para poder produzir efeitos em relação a terceiros nos termos do artº 838º do CPC- Vide Lopes Cardoso, Manual da Acção Executiva, pág. 418) e consubstancia a publicidade da providência (característica também essencial dos direitos reais que têm como princípio basilar da sua eficácia perante terceiros o da publicidade. É pois absolutamente correcta a afirmação da decisão recorrida de que a penhora consubstancia um direito real de garantia, a que é inerente a preferência de pagamento sobre outros credores que não disponham de melhor garantia anterior, bem como a sequela, em termos de o exequente poder executar os bens penhorados integrados no património de terceiro, cuja aquisição não haja sido registada antes da penhora e só não funciona em caso de falência do executado (daí os autores falarem que se trata de um direito real de garantia imperfeito) - artº 822º do Código Civil.

A preferência de pagamento em relação à penhora, da hipoteca, da consignação de rendimentos depende da data do respectivo registo.

Assim, a penhora na medida em que lhe é conferida preferência sobre qualquer outro credor que não tenha garantia real anterior, deve ter-se como abrangida na estatuição do n.º 3 do artº 3º daquele Decreto-Lei.

Acresce referir, para finalizar, que no dizer do arresto, supra citado, deste Tribunal, no DL 73/99, de 16 de Março, como se assinala no seu preâmbulo, pretendeu-se criar um incentivo à constituição de garantias reais por iniciativa ou com a colaboração dos devedores, ou de garantias bancárias, traduzido numa redução da taxa de juros de mora a metade.

Ou seja, oferecendo-se uma taxa de juros mais baixa, pretende-se garantir duma forma mais eficaz e efectiva o pagamento das dívidas ao Estado.

Ora, tudo ponderando e tendo presentes as regras ditadas pelo artº 9º do C. Civil, entendemos que a penhora, consistindo numa apreensão judicial de bens destinada a garantir a cobrança dos créditos tributários e do acrescido (juros e custas) conferindo ao seu titular preferência sobre qualquer outro credor que não tenha garantia real anterior, deve ter-se por contemplada no referido n.º 3 do artº 3º daquele diploma legal.

É que, pela penhora, independentemente da sua qualificação jurídica, e a par dos direitos reais de garantia propriamente ditos e previstos na lei, o Estado obtém garantia plena e segura de que será pago.

E, assim sendo, não se vê motivo, para que as dívidas cobertas por penhora registada não beneficiem também elas de uma taxa de juros de mora reduzida a 0,5%, nos termos do citado DL 73/99.

A decisão recorrida que assim decidiu é de confirmar.

4-**DECISÃO**:

Termos em que, face ao exposto, acordam os Juízes da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal em negar provimento ao recurso, confirmando a decisão recorrida, no segmento em que vinha questionada.

Custas neste STA pela Fazenda Pública.

Lisboa, 14 de Setembro de 2011. — *Ascensão Lopes* (relator) — *Lino Ribeiro* — *Dulce Neto*.

Acórdão de 14 de Setembro de 2011.

Assunto:

Taxa de justiça inicial. Falta de pagamento. Recusa de recebimento. Petição inicial.

Sumário:

Ocorrendo, em processo de oposição à execução fiscal, falta de pagamento da taxa de justiça inicial e não tendo a petição inicial sido recusada pela secretaria, deve ser ordenada a notificação do oponente para, no prazo de 10 dias, efectuar o pagamento do montante da taxa de justiça em falta, acrescido de multa de igual montante, sob cominação de recusa de recebimento da petição inicial.

Processo n.º 207/11-30.
Recorrente: Gastão Azevedo Drago de Sousa Uva.
Recorrida: Fazenda Pública.
Relator: Exmº. Sr. Consº. Dr. Casimiro Gonçalves.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

RELATÓRIO

1.1. Gastão Azevedo Drago de Sousa Uva, com os demais sinais dos autos, recorre da sentença que, proferida pelo Tribunal Tributário de Lisboa, lhe rejeitou liminarmente a petição inicial da oposição que deduzira contra a execução fiscal contra si revertida e inicialmente instaurada contra Uvamáquinas – Unidade de Venda e Aluguer de Máquinas, Lda.

1.2. O recorrente termina as alegações formulando as conclusões seguintes:

A. Nos termos da decisão recorrida, "Não tendo [o Recorrente] procedido ao referido pagamento [da taxa de justiça] tal omissão tem por consequência que a presente petição inicial é inadmissível em juízo, pelo que, há que rejeitá-la, nos termos das disposições legais supra citadas";

B. Não concorda o Recorrente com tal entendimento;

C. O regime legal aqui aplicável é o previsto no Código das Custas Judiciais e no Código de Processo Civil à data da citação da notificação de reversão fiscal, ou seja na redacção dos Decretos-lei nºs 324/03 de 27/12 e 303/07 de 24/8;

D. O artigo 23º, n.º 1 do Código das Custas Judiciais, dispõe que "*para promoção de acções e recursos...é devido o pagamento da taxa de justiça inicial autoliquidada nos termos da tabela do anexo I*";

E. Nos termos do disposto no artigo 24º, n.º 1, do referido diploma legal, "*o documento comprovativo do pagamento da taxa de justiça referida no artigo anterior é entregue ou remetido ao tribunal com a apresentação: a) Da petição ou requerimento do autor, exequente ou requerente; b) Da oposição do réu ou requerido (...)*";

F. De acordo com o disposto no artigo 28º "*a omissão do pagamento das taxas de justiça inicial e subsequente dá lugar à aplicação das cominações previstas na lei de processo*".

G. Acresce que de acordo como teor do artigo 474º, alínea f) do Código de Processo Civil, na redacção aqui aplicável, "*A secretaria recusa o recebimento da petição inicial indicando por escrito o fundamento da rejeição quando... não tenha sido junto o documento comprovativo do prévio pagamento da taxa de justiça inicial (...)*";

H. Por sua vez, refere o artigo 476º do C.P.C que "*o autor pode apresentar outra petição..., dentro dos 10 dias subsequentes à recusa de recebimento ou de distribuição da petição, ou à notificação da decisão judicial que a haja confirmado, considerando-se a acção proposta na data em que a primeira petição foi apresentada em juízo*";

I. Sendo que, nos termos do artigo 150º-A, n.º 2, do mesmo diploma legal "*sem prejuízo das disposições relativas à petição inicial, a falta de junção do documento referido no número anterior não implica a recusa da peça processual, devendo a parte proceder à sua junção nos 10 dias subsequentes à pratica do acto processual, sob pena de aplicação das cominações previstas nos artigos 486.º-A, 512.º-B e 690.º-B*";

J. No caso concreto, não só não existiu recusa da oposição apresentada pelo Recorrente, devidamente fundamentada, por parte da Secretaria, como o Mmo. Juiz do Tribunal *a quo* não concedeu o prazo de 10 dias para o Recorrente proceder à junção da taxa de justiça devida;

K. A este propósito, veja-se, porquanto impressivo o Acórdão da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, datado de 04.11.2009, segundo o qual, sinteticamente, "*não*

recusando a secretaria a petição, não deve o juiz decidir logo pelo desentranhamento desta, devendo dar-se a oportunidade ao autor de, no prazo de 10 dias, efectuar o pagamento em falta";

L. Em face do *supra* exposto, forçoso será concluir que a decisão recorrida viola as normas legais aplicáveis ao caso concreto, devendo ser revogada e ordenada a prolação de despacho no âmbito do qual se notifique o Recorrente, em 10 (dez) dias, proceder à junção da taxa de justiça devida.

Nestes termos e nos mais de Direito aplicáveis, deverá a decisão recorrida ser revogada e, consequentemente, proferido despacho no âmbito do qual se ordene ao Requerente a junção, em 10 dias, do comprovativo do pagamento da taxa de justiça devida.

1.3. Não foram apresentadas contra-alegações.

1.4. O MP não emitiu Parecer (fls. 135 verso).

1.5. Corridos os vistos legais, cabe decidir.

FUNDAMENTOS

2. A sentença recorrida é do teor seguinte:

«Gastão Azevedo Drago de Sousa Uva melhor identificado nos autos, veio apresentar oposição à execução que corre no Serviço de Finanças de Lisboa – 11 com o n.º 3344200201529307.

Juntou prova do requerimento de protecção jurídica na vertente de apoio judiciário, na modalidade de dispensa de taxa de justiça e demais encargos processuais – cf. fls. 13.

Notificado para informar qual a decisão que recaiu sobre tal pedido, veio o Requerente informar que não havia sido notificado de qualquer decisão até ao momento.

Solicitada informação ao Instituto de Segurança Social, veio o mesmo informar que o pedido de protecção jurídica foi indeferido.

- decisão notificada ao Requerente por ofício datado de 22/1/2010, recebido em 29/1/2010 – cf. fls. 80 e 86 e sgs.

Notificado o Oponente informou não se recordar de ter sido notificado de tal indeferimento.

Nos termos dos artigos 150-A e 467º, nº3 do CPC, é condição de promoção da acção a junção aos autos de documento comprovativo do prévio pagamento de taxa de justiça autoliquidada, ou no caso dos autos da concessão do beneficio de apoio judiciário na modalidade de dispensa do mesmo.

Indeferido o pedido de protecção judiciária deveria o Oponente proceder ao pagamento da taxa de justiça devida.

Não tendo procedido ao referido pagamento tal omissão tem por consequência que a presente petição inicial é inadmissível em juízo, pelo que, há que rejeitá-la, nos termos das disposições legais supra citadas.

Termos em que se rejeita a presente acção.

O recorrente discorda do assim decidido, sustentando, como se viu, que o regime legal aplicável é o que à data estava previsto no CCJ e no CPC, ou seja na redacção dos DL nºs. 324/03, de 27/12 e 303/07, de 24/8, sendo que, de acordo com o disposto nos arts. 23º, n.º 1, 24º, n.º 1 e 28º do CCJ, bem como na alínea f) do art. 474º, 476º e 150º-A, n.º 2, do CPC e considerando que, no caso, não só não existiu recusa, devidamente fundamentada, por parte da Secretaria, como também o Tribunal *a quo* não concedeu o prazo de 10 dias para o Recorrente proceder à junção da taxa de justiça devida, deve dar-se a oportunidade ao autor de, no prazo de 10 dias, efectuar o pagamento em falta.

3. Face ao teor das conclusões da alegação de recurso, a questão que importa decidir é, portanto, a de saber se, não tendo a oponente procedido ao pagamento da taxa de justiça inicial e nem tendo a PI sido recusada pela secretaria do Tribunal, a decisão recorrida, rejeitando aquela liminarmente, enferma de erro de interpretação do disposto no art. 26º do CCJ e nos arts. 150º-A, 467º e 474º, alínea f), todos do CPC.

Vejamos.

3.1. Pelo DL n.º 34/08, de 26/2, foi aprovado o Regulamento das Custas Processuais e foram introduzidas alterações em diversas normas do CPC.

Mas este diploma entrou em vigor, após sucessivos deferimentos (cfr. o seu art. 27º), apenas em 20/4/2009 [cfr. art. 156º da Lei (OGE) n.º 64-A/2008, de 31/12].

E, assim sendo, no caso dos autos, tendo a oposição sido deduzida em 10/12/2007 (cfr. fls. 6) o regime legal aplicável é o que decorre do CCJ (aprovado pelo DL n.º 224-A/96, de 26/11, com as alterações subsequentes), bem como nas normas aplicáveis do CPC (na redacção dos DLs. 324/03, de 27/12 e 303/07, de 24/8).

Ora, os arts. 23º e sgts. do CCJ dispõem, no que aqui interessa, o seguinte:

Artigo 23º - Taxa de justiça inicial

«1 – Para promoção de acções e recursos, bem como nas situações previstas no artigo 14º, é devido o pagamento da taxa de justiça inicial autoliquidada nos termos da tabela do Anexo I.

2 - …»

Artigo 24º - Pagamento prévio da taxa de justiça inicial

«1 – O documento comprovativo do pagamento da taxa de justiça referida no artigo anterior é entregue ou remetido ao tribunal com a apresentação:

a) Da petição ou requerimento do autor, exequente ou requerente;

b) Da oposição do réu ou requerido;

c) Das alegações e contra-alegações de recurso e, nos casos de subida diferida, das alegações no recurso que motivou a subida ou da declaração no interesse da subida.

(…)»

Artigo 28º - Omissão do pagamento das taxas de justiça inicial e subsequente

«A omissão do pagamento das taxas de justiça inicial e subsequente dá lugar à aplicação das cominações previstas na lei de processo.»

Por sua vez, os arts. 150º-A e 474º e sgts. do CPC, na redacção aplicável – DL 303/07, de 24/8 - dispõem:

Artigo 150º-A – Pagamento de taxa de justiça

«1 - Quando a prática de um acto processual exija o pagamento de taxa de justiça, nos termos fixados pelo Regulamento das Custas Processuais, deve ser junto o documento comprovativo do seu prévio pagamento ou da concessão do benefício do apoio judiciário, salvo se neste último caso aquele documento já se encontrar junto aos autos.

2 - A junção de documento comprovativo do pagamento de taxa de justiça de valor inferior ao devido nos termos do Regulamento das Custas Processuais, equivale à falta de junção, devendo o mesmo ser devolvido ao apresentante.

3 - Sem prejuízo das disposições relativas à petição inicial, a falta de junção do documento referido no n.º 1 não implica a recusa da peça processual, devendo a parte proceder à sua junção nos 10 dias subsequentes à prática do acto processual, sob pena de aplicação das cominações previstas nos artigos 486º-A, 512º-B e 685º-D.

(…)»

Artigo 474º - Recusa da Petição pela secretaria

«A secretaria recusa o recebimento da petição inicial indicando por escrito o fundamento da rejeição, quando ocorrer algum dos seguintes factos:

(…)

f) Não tenha sido comprovado o prévio pagamento da taxa de justiça devida ou a concessão de apoio judiciário, excepto no caso previsto no n.º 5 do artigo 467º;

(…)»

Artigo 476º - Benefício concedido ao autor

«O autor pode apresentar outra petição ou juntar o documento a que se refere a primeira parte do disposto na alínea f) do artigo 474º, dentro dos 10 dias subsequentes à recusa de recebimento ou de distribuição da petição, ou à notificação da decisão judicial que a haja confirmado, considerando-se a acção proposta na data em que a primeira petição foi apresentada em juízo.»

3.2. Da conjugação do disposto nestes normativos resulta, pois, o seguinte regime:

- o documento comprovativo do pagamento da taxa de justiça inicial é entregue ou remetido ao tribunal com a apresentação da petição (art. 24º, n.º 1, alínea a), do CCJ) e a omissão do pagamento dessa taxa de justiça inicial dá lugar à aplicação das cominações previstas na lei de processo (art. 28º do CCJ);

- a secretaria deve recusar o recebimento da PI, indicando por escrito o fundamento da rejeição, quando não tenha sido junto o documento comprovativo do prévio pagamento da taxa de justiça inicial (art. 474º, alínea f) do CPC), mas o autor pode apresentar outra petição nos 10 dias subsequentes à recusa de recebimento da petição, ou à notificação da decisão judicial que a haja confirmado, considerando-se a acção proposta na data em que a primeira petição foi apresentada em juízo (art. 476º do CPC);

- sem prejuízo das disposições relativas à PI, a falta de junção do documento comprovativo do prévio pagamento da taxa de justiça inicial não implica a recusa da peça processual, devendo a parte proceder à sua junção nos 10 dias subsequentes à prática do acto processual, sob pena de aplicação das cominações previstas nos arts. 486º-A, 512º-B e 690º-B, todos do CPC (art. 150º-A do mesmo CPC).

3.3. No caso, estamos perante uma oposição à execução fiscal.

E, desde logo, importa referir que a eventual falta de pagamento parcial da taxa de justiça inicial não é fundamento de rejeição liminar da oposição à execução fiscal (cfr. art. 209º n.º 1 do CPPT).

Acresce, todavia, aceitando-se a natureza declarativa da oposição (cfr., ainda, o n.º 1 do art. 211º do CPPT), que a irremediável recusa (com aquele fundamento da falta de junção do comprovativo de pagamento da taxa de justiça inicial) do recebimento da respectiva petição, conduziria a um entendimento inaceitável: a parte ficaria prejudicada em consequência de uma indevida omissão da secretaria, na medida em que estaria impedida de apresentação de nova petição (arts. 161º n.º 6 e 476º do CPC).

Tem sido esta, aliás, a jurisprudência reiterada deste STA (cfr., entre outros, os acs. de 9/4/08, rec. n.º 90/08; de 30/9/09, rec. n.º 833/09; de 4/11/09, rec. n.º 564/09; e de 27/1/10, rec. n.º 01025/09) e não vemos razões para dela divergir.

E do penúltimo aresto citado transcrevemos, com a devida vénia, o seguinte excerto:

«*Em algumas decisões jurisprudenciais, que consideramos conformes com o espírito do legislador, tem-se vindo a entender que, não recusando a secretaria a petição, não deve o juiz decidir logo pelo*

desentranhamento desta, devendo dar-se a oportunidade ao autor de, no prazo de 10 dias, efectuar o pagamento em falta. (...)

A não se entender assim, estaria criado um sistema em que, em idênticas circunstâncias, uns, conforme a actuação/omissão da secretaria, teriam a oportunidade de praticar o acto, outros veriam precludida essa faculdade e, como no caso dos autos, de forma irremediável.

Diga-se que, à semelhança do que se exarou no Ac. da Rel. do Porto de 09-10-2006, não nos repugnaria, para efeitos de pagamento de taxa de justiça, equiparar o oponente ao R. (aliás, parece ser esse o entendimento de Salvador da Costa, na obra citada, pág. 195, quando aí afirma, por referência à alínea b) do n.º 1 do art. 24º do CCJ, que as «expressões réu e requerido estão utilizadas em sentido amplo, em termos de abrangência, além do mais do executado no que concerne à oposição à execução executiva, à reclamação de créditos ou à penhora»), com a consequente possibilidade de beneficiar do estabelecido no art. 486º-A do CPC. É que, não se poderá olvidar que a oposição surge por referência a uma execução em curso e dentro de um prazo estabelecido na lei, com consequências radicais se esse prazo for ultrapassado (art. 817º, n.º 1, a) do CPC).

Se a recusa, por falta de pagamento de taxa de justiça, de uma petição de uma "normal" acção declarativa não impedirá que se apresente nova petição, já o mesmo não se pode dizer (a não se defender o que se deixou explanado) no caso da oposição à execução, face ao decurso do prazo estabelecido na lei. Assim, estaria criada uma situação excepcional – e crê-se que tal não estaria no espírito do legislador – em que, o executado/oponente, por falta (ou erro no montante) do pagamento de taxa de justiça, veria, sem possibilidade de atempada correcção, arredada a possibilidade de dar andamento à sua oposição à execução.

Pelo que se deixou dito, ou perfilhando a tese seguida nos ditos arestos, que nos parece ajustada ao figurino legal (que poderia ser mais claro), ou equiparando, para efeitos do pagamento da taxa de justiça, o oponente ao réu numa acção declarativa, sempre seria de dar oportunidade ao Oponente para pagar o que faltava da taxa de justiça.»

3.4. Segundo resulta do próprio despacho reclamado, acima transcrito, ele assentou na factualidade seguinte:

O recorrente juntou com a Petição inicial da oposição, cópia do requerimento de protecção jurídica, na vertente de apoio judiciário e na modalidade de dispensa de taxa de justiça e demais encargos processuais – cf. fls. 13.

Notificado, em 9/7/09, para informar qual a decisão que recaiu sobre o pedido de apoio judiciário, veio o Requerente informar que não havia sido notificado de qualquer decisão até ao momento.

Solicitada informação ao Instituto de Segurança Social, veio o mesmo informar que o pedido de protecção jurídica foi indeferido (por despacho de 25/1/08 – cfr. fls. 90) e que o requerente foi notificado de tal decisão, pelo ofício n.º 8449, de 19/2/08, o qual foi devolvido pelos CTT com a indicação de "Não Reclamado" - cfr. fls. 88 (embora o despacho recorrido refira que a decisão de indeferimento do apoio judiciário foi "notificada ao Requerente por ofício datado de 22/1/2010, recebido em 29/1/2010 – cf. fls. 80 e 86 e segs.", estamos aqui perante erro material, rectificável, por isso, nos termos do disposto no art. 667º do CPC por iniciativa do tribunal).

Notificado desta informação prestada pelo ISS, o oponente informou não se recordar de ter sido notificado de tal indeferimento.

3.5. Ora, desta factualidade resulta, desde logo, que não houve qualquer recusa do recebimento da petição inicial, por parte da secretaria.

Porém, não obstante a secretaria não ter recusado a petição inicial, o Tribunal "a quo" veio a rejeitar liminarmente a petição inicial da oposição com fundamento na falta de pagamento da taxa de justiça inicial.

Todavia, nos termos acima referidos, não podia o Tribunal proferir tal despacho de rejeição liminar, já que, como se disse, a falta de pagamento de parte da taxa de justiça inicial não figura entre os fundamentos da referida rejeição (art. 209º do CPPT) e já que, nessa situação, sempre se imporia que fosse dada ao oponente a oportunidade de, no prazo de 10 dias, efectuar o pagamento do montante em falta e àquela referente, acrescido de multa de igual montante, sob cominação de recusa de recebimento da petição inicial.

A decisão recorrida, que assim não entendeu, deve, portanto, ser revogada.

DECISÃO

Termos em que se acorda em, dando provimento ao recurso, revogar o despacho recorrido e ordenar a baixa dos autos, para que, se a tal nada mais obstar, seja ordenada a notificação do ora recorrente para proceder ao depósito, no prazo de 10 dias, da taxa de justiça em falta (devendo na notificação indicar-se o respectivo montante), acrescido de multa de igual montante, sob cominação de recusa de recebimento da petição inicial.

Sem custas.

Lisboa, 14 de Setembro de 2011. — *Casimiro Gonçalves* (relator) — *António Calhau* — *Isabel Marques da Silva.*

Acórdão de 14 de Setembro de 2011.

Assunto:

Despacho interlocutório. Prova testemunhal.

Sumário:

I — No processo de impugnação judicial compete ao juiz examinar se é legalmente permitida a produção da prova testemunhal oferecida pelas partes em face das normas que disciplinam a admissibilidade desse meio de prova, e, no caso afirmativo, aferir da relevância da factualidade alegada perante as várias soluções plausíveis para as questões de direito colocadas, só podendo dispensar essa prova no caso de concluir que ela é manifestamente impertinente, inútil ou desnecessária.

II — A demonstração da inactividade de uma empresa e da ausência de rendimentos pode ser feita por todos os meios de prova admissíveis, designadamente através de prova testemunhal.

III — Alegando a impugnante a sua inactividade e ausência de rendimentos no exercício económico a que diz respeito a liquidação de IRC impugnada, daí pretendendo retirar relevantes efeitos jurídicos na medida em que defende a tese, com apoio na jurisprudência, de que sem actividade comercial, industrial ou agrícola, isto é, sem facto tributário, não pode haver tributação, não pode ser-lhe recusada a possibilidade de demonstração dessa factualidade através da prova testemunhal oferecida.

Processo n.º 215/11-30.
Recorrente: Visotir Transportes, Lda.
Recorrida: Fazenda Pública.
Relatora: Exmª. Srª. Consª. Drª. Dulce Neto.

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

VISOTIR TRANSPORTES, LDA, com os demais sinais dos autos, recorre da sentença proferida pelo Tribunal Administrativo e Fiscal de Viseu que julgou improcedente a impugnação judicial que deduziu contra o acto de liquidação de Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Colectivas (IRC) referente ao exercício de 2004, Derrama e Juros Compensatórios.

Terminou a sua alegação enunciando as seguintes conclusões:

1. A recorrente deve ter direito a ser tributada pelo regime da contabilidade organizada, em substituição da tributação pelo regime simplificado, apesar de não ter exercido a respectiva opção, por resultar da tributação do regime simplificado em manifesto excesso, cfr. art. 103º, n.º 2, 104º, nº. 2, ambos da CRP, art. 73º da LGT e art. 3º, n.º 1, a), e art. 17º, n.º 1, a), ambos do CIRC.

2. Ademais, a recorrente não exerceu qualquer actividade comercial, industrial ou agrícola.

3. Logo, não pode ter quaisquer rendimentos tributáveis.

4. Sendo certo, que todas as normas de incidência tributária admitem sempre prova em contrário, cf. art. 73º da LGT.

5. A aplicação do regime simplificado, do art. 53º, n.º 4, do CIRC, só se aplica havendo rendimentos, pois que só havendo rendimentos, ou seja, só verificado que seja o pressuposto do imposto, nasce a respectiva relação jurídica - cf. Acórdão do STA-2ª Secção, no Processo n.º 0553/09, de 04-11-2009.

6. Não tendo existido actividade, não pode existir imposto, cf. art. 104º, n.º 2, da CRP.

7. Existe vício de forma ou ausência de fundamentação na aplicação da taxa da derrama.

Nestes termos, deve a douta decisão recorrida ser revogada e substituída por outra que julgue procedente a impugnação judicial, com efeitos na anulação da liquidação impugnada e com todas as consequências legais, para que assim se faça JUSTIÇA.

Juntamente com esse recurso, subiu aquele que o impugnante havia interposto do despacho proferido a fls. 29, de dispensa de produção da prova testemunhal arrolada, recurso que foi admitido a subir com o primeiro que, depois dele, houvesse de subir imediatamente.

As alegações deste recurso mostram-se rematadas com o seguinte quadro conclusivo:

1. O objecto da inquirição de testemunhas é pertinente e fundamental na apreciação do acto impugnado.

2. A inquirição das testemunhas é o meio de prova na descoberta da verdade material.

3. A prova testemunhal deve ser considerada aos autos, cfr. art.º 392º do C.Civil.

4. Foram assim violadas as normas constantes dos artigos 108º, n.º 3 e 118º, n.º 2.

5. O indeferimento da inquirição das testemunhas dificulta a recorrente de fazer prova sobre a errónea quantificação e excesso da capacidade contributiva.

6. A recorrente, face à douta decisão proferida pelo Meritíssimo Juiz a quo, fica coarctada na sua posição processual em clara violação do princípio da igualdade das partes na sua acepção substancial, violando-se desta forma também o art.º 3º-A do CPC.

Nestes termos, deve a douta decisão recorrida ser revogada e substituída por outra que admita a produção da prova testemunhal oportunamente requerida pela recorrente, assim se fazendo JUSTIÇA.

Não foram apresentadas contra-alegações.

O Exmo. Procurador-Geral-Adjunto junto deste Tribunal emitiu parecer apenas sobre o recurso interposto da sentença, defendendo que devia ser-lhe dado provimento, por considerar que «*A aplicação do regime simplificado tem como pressuposto necessário a existência de base tributável, consubstanciada no lucro resultante do exercício da actividade da sociedade comercial (art.3º nº1 alínea a) e 53º nº1 CIRC). A tese expressa na sentença, exprimindo a aplicação do regime simplificado segundo um critério forfetário (independentemente do apuramento de rendimento positivo, nulo ou negativo) deve ser recusada, porquanto:*

a) constitui violação do princípio constitucional segundo o qual a tributação das empresas incide fundamentalmente sobre o seu rendimento real; admitindo-se a tributação do rendimento normal por aplicação de métodos indirectos, mas nunca a tributação de um rendimento inexistente, equiparado a confisco fiscal (art. 104º nº2 CRP/ IRC/ 97).

b) constitui violação do princípio constitucional da igualdade (na sua vertente de tratamento diferenciado de situações diferentes), ao tributar identicamente empresas em actividade que geram lucro e empresas inactivas, sem fundamento material bastante (art.13º CRP)

c) radica em interpretação ilegítima da norma sobre o pressuposto do imposto que ficciona um rendimento inexistente para o submeter a tributação.»

Colhidos os vistos dos Exmºs Juízes Conselheiros Adjuntos, cumpre decidir ambos os recursos, sendo essencial que se comece pela apreciação do recurso do despacho interlocutório que dispensou a produção da prova testemunhal arrolada, já que a sua eventual ilegalidade é susceptível de afectar/alterar a decisão de mérito proferida na sentença recorrida, na medida em que a admissão dessa prova pode, eventualmente, permitir à impugnante provar a factualidade por si alegada quanto à ausência de actividade e inexistência de rendimentos tributáveis no ano a que se reporta a liquidação de IRC impugnada, com natural repercussão na solução de direito relativa aos vícios de violação de lei que imputa a esse acto e que a sentença recorrida não deu como verificados.

Esse despacho interlocutório, proferido a fls. 29, tem o seguinte teor:

«Analisando os articulados que as Partes apresentaram, mormente a petição inicial, não vislumbro que dela conste a alegação de factos concretos e historicamente situados que careçam de prova testemunhal: as versões apresentadas têm o seu pilar probatório assente nos documentos; as questões a decidir são fundamentalmente de direito e de apreciação dos aludidos documentos.

Consequentemente, nos termos dos artigos 113º e 120º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, dispenso a produção de prova testemunhal e entendo não se justificar a notificação das Partes para alegações.»

Como se sabe, processo judicial tributário é, pelo menos desde a Lei Geral Tributária, um processo de partes, pautado pelo princípio da legalidade, do contraditório e da igualdade de partes, devendo o tribunal decidir conforme os factos e as provas que lhe são apresentados dentro das regras processuais. E, por isso, o juiz só pode dispensar a fase de instrução dos autos *«se a questão for apenas de direito ou, sendo também de facto, o processo fornecer os elementos necessários*» (artigo 113.º do CPPT), devendo, caso contrário, ordenar as diligências de prova necessárias, nomeadamente a testemunhal, em conformidade com o disposto nos artigos 114.º, 115, n.º 1 e 119.º do CPPT.

Assim, embora o tribunal tenha, em princípio, de admitir todos os meios de prova que as partes ofereçam – posto que em processo tributário de impugnação são, em regra, admitidos todos os meios gerais de prova (artigo 115.º do CPPT) – pode recusar a sua produção caso exista norma legal que limite ou proíba determinado meio de prova ou julgue que as provas oferecidas são manifestamente impertinentes, inúteis ou desnecessárias.

O direito à prova no procedimento e no processo tributário existe e é objecto de uma tutela muito forte, mas não constitui um direito absoluto, pois que o legislador ordinário estabeleceu limites e indicou critérios precisos de restrição do uso de meios de prova em relação a factos determinados, como acontece com o artigo 392.º do Código Civil, onde se estabelece que "*A prova por testemunhas é admitida em todos os casos em que não seja directa ou indirectamente afastada*", e com o disposto nos artigos 393.º, 394.º e 395.º desse Código, que prevêem as situações em que é inadmissível a prova testemunhal.

Em suma, compete ao juiz examinar, em cada processo judicial, se é legalmente permitida a produção dos meios de prova oferecidos pelas partes, e, no caso afirmativo, aferir da necessidade da sua produção em face das questões colocadas, sabido que *instrução* tem por objecto os factos controvertidos e relevantes para o exame e decisão da causa tendo em conta as várias soluções plausíveis da questão de direito.

No caso vertente, o Mmº Juiz do Tribunal "a quo" decidiu que em face da natureza da matéria invocada não havia necessidade de produção da prova testemunhal, expressando, assim, a sua opção pelo imediato

conhecimento do pedido. Todavia, da leitura da petição inicial resulta que a Impugnante imputou ao acto de liquidação impugnado vários vícios, designadamente o vício de violação de lei por erro nos pressupostos para a aplicação do regime simplificado contido no artigo 53º do CIRC, consubstanciado na alegação de uma total inactividade e inexistência de quaisquer rendimentos no exercício económico em questão.

Com efeito, na perspectiva da impugnante, não se verificam os pressupostos para a aplicação do regime simplificado de tributação em sede de IRC, já que este regime tem por base e pressuposto o exercício efectivo de uma actividade (comercial, industrial ou agrícola) e a obtenção de rendimentos, o que, no seu caso, não terá acontecido (cfr. matéria alegada nos artigos 5.º a 34.º da p.i.). Para além disso, invoca que o rendimento mínimo que resulta da aplicação do regime simplificado deve ser entendido como mera presunção de rendimento, ilidível por força do artigo 73.º da LGT, pelo que uma vez provada a sua inactividade e ausência de proveitos deve ser anulada a liquidação por inexistência de facto tributário e violação dos princípios da capacidade contributiva, da proporcionalidade e do rendimento real, previstos nos artigos 103.º, n.º 2, 104.º, n.º 2, da CRP.

O que significa que a impugnante pretende retirar relevantes efeitos jurídicos dessa alegada factualidade, na medida em que defende a tese – que se apoia, aliás, na jurisprudência deste Supremo Tribunal ([1]) – de que sem actividade comercial, industrial ou agrícola, isto é, sem *facto tributário*, não pode haver tributação.

Torna-se, assim, patente que as questões colocadas nesta impugnação não são apenas de *direito*, mas, também, de *facto*. E uma vez que a demonstração da inactividade e ausência de rendimentos pode ser feita por todos os meios de prova admissíveis, torna-se evidente a necessidade de inquirição das testemunhas arroladas, de forma a possibilitar à impugnante a prova dessa factualidade ([2]). Além de que a selecção da matéria de facto relevante para a decisão da causa deve ser feita segundo as várias soluções plausíveis da questão de direito (artigo 511.º do CPC) e, como vimos, a tese sufragada pela impugnante é juridicamente sustentável e plausível à luz da jurisprudência sobre a matéria.

Não se podendo, pois, afirmar, como se afirmou no despacho impugnado, que as questões a decidir são fundamentalmente de direito e de análise da prova documental produzida, nem se podendo afiançar que a inquirição das testemunhas não tem interesse para a boa decisão da causa, impõe-se revogar esse despacho, o qual terá de ser substituído por outro que admita a produção da prova testemunhal oferecida, com a consequente anulação de todo o processado posterior à fase de instrução (que cumpre completar), seguindo-se, depois, os posteriores trâmites processuais e a prolação de sentença.

Termos em que importa conceder provimento ao recurso interlocutório, ficando, assim, prejudicado o conhecimento do recurso interposto da sentença.

Face ao exposto, acordam os juízes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em:

− conceder provimento ao recurso do despacho interlocutório constante de fls. 29, que se revoga para que se proceda à instrução dos autos com a produção da prova testemunhal oferecida seguida da legal tramitação processual e oportuna prolação de sentença;

− anular, em consequência, todo o processado posterior ao mesmo despacho;

− não tomar conhecimento do objecto do recurso interposto da sentença.

Sem custas.

Lisboa, 14 de Setembro de 2011. — *Dulce Manuel Neto* (relatora) — *Casimiro Gonçalves — António Calhau.*

([1]) (Cfr, entre outros, os Acórdãos proferidos em 4/11/2009, em 17/11/2010, em 2/03/2011, e em 22/03/2011, nos recursos n.º 0553/09, n.º 0609/10, n.º 0997/10 e n.º 0988/10).

([2]) (a qual, por ausência de prova, não foi dada como provada na sentença recorrida).

Acórdão de 14 de Setembro de 2011.

Assunto:

Pluralidade de execuções. Oposição à execução. Absolvição da instância.

Sumário:

I — Apesar de ser legalmente permitida a apensação de processos de execução, nos termos do art. 179º do CPPT (desde que corram contra o mesmo executado e se encontrem na mesma fase), essa decisão de apensação inscreve-se na competên-

cia do órgão da execução fiscal, não obstante a natureza judicial do processo de execução fiscal (nº 1 do art. 103º da LGT).

II — A dedução de uma única oposição a diversas execuções fiscais que não estão apensadas constitui excepção dilatória inominada que obsta ao conhecimento do mérito daquela (art. 493º do CPC).

Processo n.º 242/11-30.
Recorrente: Ricardo Filipe Carvalho Cunha.
Recorrida: Fazenda Pública.
Relator: Exmº Sr. Consº. Dr. Casimiro Gonçalves.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

RELATÓRIO

1.1. Ricardo Filipe Carvalho Cunha, com os demais sinais dos autos, recorre da sentença proferida pelo Tribunal Administrativo e Fiscal de Leiria que, no processo de oposição que deduziu contra duas execuções fiscais, contra ele revertidas, absolveu a Fazenda Pública da instância.

1.2. O recorrente termina as alegações formulando as conclusões seguintes:

A) A matéria de facto resulta que existem dois processos de execução fiscal principais o n.º *1988200401013092* e o n.º *198820080102630*, que contêm um rol de processos apensos, sendo que tais processos principais não se encontram apensos.

B) A decisão recorrida viola o princípio da economia processual.

C) Princípio que visa obstar à prática desnecessária de actos judiciais, sempre que o sujeito e a causa de pedir sejam as mesmas.

D) É o que acontece nos autos, pois os factos alegados pelo oponente têm por fundamento a ilegitimidade para as execuções em ambos os processos de execução fiscal n.º *1988200401013092* e *19882008012630* e apensos.

E) De outro lado e, salvo o devido respeito, a sentença recorrida também errou na determinação da norma aplicável.

F) Na medida em que é também aplicável aos autos o art. 179º do CPPT, que legitima a apensação dos processos que se encontrem na mesma fase processual.

G) Entende o recorrente que tal condição se verifica no caso em apreço.

H) Uma vez que, todos os processos de execução fiscal que tramitam contra a devedora principal (Paulicunha - Construções, Lda.) encontram-se na fase de reversão para os responsáveis subsidiários.

I) Sendo que, em última análise, o recorrente poderá até ser convidado a solicitar a apensação de todos os processos de execução fiscal, pois encontram-se na mesma fase.

J) Pelo que, devia ter sido apreciado o mérito da oposição.

L) Por último, salvo o devido respeito, entende o recorrente ser aplicável aos autos o art. 476º do CPC e 234º - A do CPC..

M) Que legitimará a apresentação de uma oposição fiscal para cada um dos processos de execução fiscal principal e apensos.

N) Valendo a data de apresentação da primeira oposição.

O) Normativos que a sentença recorrida não aplica aos factos provados.

P) Imputa-se assim erro de julgamento à decisão recorrida.

Em face do supra alegado deverá ser revogada a decisão recorrida atenta a sua ilegalidade ou, quando assim não se entenda, ser dado o benefício de apresentar duas novas petições de oposição relativamente aos processos de execução principais.

1.3. Em contra-alegações a Fazenda Pública defende a manutenção da decisão recorrida.

1.4. O MP emite Parecer no sentido da procedência parcial do recurso, nos termos seguintes:

«FUNDAMENTAÇÃO

1. O recorrente deduziu oposição por apenso ao PEF...092 (SF Cartaxo), com fundamento na inverificação dos pressupostos de responsabilidade subsidiária (art. 204º n.º 1 alínea b) CPPT) pedindo a declaração da sua ilegitimidade substantiva naquele PEF e igualmente no PEF …630 (petição arts. 1º, 2º e 57º).

Os PEF citados não estão apensados (probatório nºs. l/2; informação fls. 6); a decisão de apensação de PEF pendentes inscreve-se na competência do órgão da execução fiscal, que apreciará a conveniência e oportunidade da apensação, devendo fazê-lo quando as execuções se encontrarem na mesma fase (art. 179º nºs. 1/2 CPPT).

O recorrente não requereu a apensação dos processos, apenas admitindo essa hipótese (Conclusão I).

Tendo a oposição sido deduzida tempestivamente no **PEF…092** o seu mérito não poderá deixar de ser apreciado.

A solução adoptada na decisão impugnada de absolvição da Fazenda Pública da instância, por ilegal cumulação de pretensões, sem prévio despacho de aperfeiçoamento, não deve ser acolhida porquanto:

a) viola o princípio da economia processual e da limitação dos actos, obrigando o autor à apresentação de nova e idêntica petição no prazo de um mês dias contado da notificação da decisão, com data retroagida à apresentação da primeira petição (art. 137º CPC; art. 4º n.º 4 CPTA, art. 2º alínea c) CPPT).

b) constitui violação do direito de contestação do executado, perante a acção executiva da administração tributária.

2. Rigorosamente, o caso concreto configura uma ilegal cumulação de impugnações (na exacta medida em que a oposição tem a natureza de contestação à acção executiva) em que a solução adequada consistirá em:

a) apreciar o mérito da oposição deduzida no PEF...092

b) absolver a Fazenda Pública da instância de oposição quanto ao PEF…630, permitindo ao recorrente a apresentação de nova petição no prazo de um mês a contar do trânsito em julgado do acórdão que confirme a decisão de absolvição (art. 4º n.º 4 CPTA, art. 2º alínea c) CPPT).

CONCLUSÃO

O recurso merece provimento parcial.

A decisão impugnada deve ser:

a) revogada quanto à absolvição da Fazenda Pública da instância de oposição deduzida contra o PEF…092

b) confirmada quanto à absolvição da Fazenda Pública da instância de oposição deduzida contra o PEF…630»

1.5. Corridos os vistos legais, cabe decidir.

FUNDAMENTOS

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

1) Contra o oponente foram instaurados no Serviço de Finanças de Cartaxo os processos de execução fiscal n/s 1988200401013092 e 1988200801012630 e respectivos apensos (fls.6);

2) Estes dois processos de execução fiscal não estão apensados entre si (fls. 6);

3) O oponente foi citado em cada um dos processos de execução fiscal principais;

4) Em 30 de Abril de 2009 o oponente deduziu uma única oposição para os dois referidos processos (fls. 17 e seguintes).

3.1. A sentença considerou que a apresentação de uma única petição inicial de oposição para os dois processos de execução fiscal constitui excepção dilatória insuprível inominada que obsta ao conhecimento do mérito de qualquer uma delas e dá lugar à absolvição da instância (arts. 89º, n.º 1, do CPTA, 288º, n.º 1, alínea e), 493º nºs. 1 e 2, e 495º, do CPC, *ex vi* art. 2º, als. c) e e), do CPPT).

3.2. O recorrente entende, porém, que a decisão, além de violar o princípio da economia processual, também erra na determinação das normas aplicáveis pois que, por um lado, também é aplicável o art. 179º do CPPT (que legitima a apensação dos processos que se encontrem na mesma fase processual, condição que no caso se verifica, dado que todos os processos de execução fiscal que tramitam contra a executada originária estão na fase de reversão para os responsáveis subsidiários e ele recorrente poderá até ser convidado a requerer a apensação de todos os processos de execução fiscal, por se encontrarem na mesma fase) e, por outro lado, é também aplicável o disposto nos arts. 476º e 234º-A do CPC (o que legitima que o autor possa vir a ser convidado a apresentar uma oposição fiscal para cada um dos processos de execução fiscal principal e apensos, valendo a data de apresentação da primeira oposição).

Vejamos.

4.1. Decorrente do preceituado no art. 173º do CPC, o princípio da economia processual reconduz-se, na sua expressão máxima, à proibição da prática de actos inúteis.

Ora, se até a prolação de despachos de indeferimento liminar se insere em tal princípio, dada a aludida proibição da prática de actos inúteis constante do normativo citado (cfr. Jorge Lopes de Sousa, CPPT anotado e comentado, Vol. I, anotação 3 ao art. 110º, pag. 796), a mesma razão de ser se aplica à regra da absolvição da instância, nos casos em que a lei o determina, sendo que também a própria regra da apensação das execuções que corram contra o mesmo executado e se encontrem na mesma fase (art. 179º do CPPT) se «justifica essencialmente por razões de economia processual, que podem incrementar a celeridade da globalidade das execuções», e «por ser esta a razão de ser da apensação é concedido ao órgão da execução fiscal a possibilidade de não a efectuar quando ela se mostrar inconveniente por prejudicar o cumprimento de formalidades especiais ou, por qualquer outro motivo, haver possibilidade de comprometer a eficácia da execução.» (Ibidem, Vol. II, Anotação 2 ao art. 179º, pag. 225).

No caso, o recorrente deduz oposição aos processos de execução fiscal nºs. 1988200401013092 e 1988200801012630 e respectivos apensos de cada um deles (invocando como fundamento de oposição a sua ilegitimidade, por inexistência dos pressupostos de responsabilidade subsidiária – alínea b) do n.º 1 do art. 204º do CPPT).

Mas os dois processos de execução não estão, por sua vez, apensados entre si (cfr. Probatório), nem o recorrente requereu a respectiva apensação.

Ora, apesar de ter tramitação processual autónoma, a oposição à execução fiscal caracteriza-se como contestação a esta. Por isso, «a oposição a dois processos de execução fiscal distintos não pode ser concretizada através de uma única oposição, mesmo considerando a circunstância de a fundamentação de facto e de direito poder ser idêntica relativamente às duas oposições» (neste sentido, cfr. os acs. deste STA, de 5/12/2007 e 9/9/2009, nos recs. nºs. 795/07 e 0521/09, respectivamente).

E sendo certo, todavia, que é legalmente permitida a apensação de processos de execução, nos termos do art. 179º do CPPT (desde que corram contra o mesmo executado e se encontrem na mesma fase), essa decisão de apensação inscreve-se na competência do órgão da execução fiscal [ao qual compete, não obstante a natureza judicial do processo de execução fiscal (nº 1 do art. 103º da LGT), praticar neste processo os actos de natureza não jurisdicional, designadamente os relativos à apensação de execuções fiscais (arts. 151º e 179º do CPPT), apreciando a conveniência e oportunidade da apensação e devendo fazê-lo se as execuções se encontrarem na mesma fase (nºs. 1 e 2 do art. 179º do CPPT)].

Assim, não tendo o recorrente requerido a apensação das duas execuções em causa, não se verifica a alegada violação do princípio da economia processual e também não cabia ao Tribunal recorrido (contrariamente ao alegado nas Conclusões E a I), verificar os pressupostos e decidir a apensação dos processos executivos em causa, ou convidar o recorrente a requerer a apensação de todos os processos de execução fiscal.

E daí que também não se aceite a alegação do MP no sentido de que a solução adoptada na decisão recorrida viola o invocado princípio da economia processual e da limitação dos actos (obrigando o autor à apresentação de nova e idêntica petição no prazo de um mês dias contado da notificação da decisão, com data retroagida à apresentação da primeira petição) e viola o direito de contestação do executado, perante a acção executiva da administração tributária.

É que a dedução da oposição a duas execuções fiscais que não estão apensadas constitui «razão obstativa do conhecimento do mérito daquela e, por isso, uma excepção dilatória inominada, nos termos do artigo 493º do CPC, excepção dilatória inominada, porque não consta do elenco meramente exemplificativo do artigo 494º do mesmo CPC e que, evidentemente, determina o indeferimento liminar da oposição, nos termos do artigo 234º-A do CPC.» (citado acórdão do STA, de 5/12/2007).

Improcedem, pois, as Conclusões A a J.

4.2. O recorrente sustenta, ainda, que são aplicáveis os arts. 476º e 234º - A do CPC., o que legitimará a apresentação de uma oposição fiscal para cada um dos processos de execução fiscal principal e apensos, valendo a data de apresentação da primeira oposição.

Esta é, porém, questão que se situa para além da decisão recorrida.

De todo o modo, a circunstância de a sentença considerar que a apresentação de uma única petição inicial de oposição, relativamente aos dois questionados processos de execução fiscal, constitui a referida excepção dilatória insuprível inominada que obsta ao conhecimento do mérito de qualquer uma delas e dá lugar à absolvição da instância (arts. 89º, n.º 1, do CPTA, 288º, n.º 1, alínea e), 493º nºs. 1 e 2, e 495º, do CPC, ex vi art. 2º, als. c) e e), do CPPT) não impede que o recorrente possa vir a deduzir oposições autónomas contra as duas mencionadas execuções, nos termos do disposto nos invocados arts. 234º-A e 476º do CPC, no prazo aí estabelecido, sendo as mesmas consideradas interpostas na data da apresentação da petição inicial desta oposição (não tendo, em sede liminar, sido proferido qualquer despacho de aperfeiçoamento, o oponente não teve possibilidade de suprir a excepção dilatória e de evitar a absolvição da instância, sendo-lhe, assim, permitido renová-la "retroactivamente").

Acresce que apesar de o MP entender que deve ser apreciado o mérito da oposição deduzida ao processo de execução n.º 1988200401013092 e deve ser absolvida a Fazenda Pública da instância de oposição quanto ao processo de execução n.º 1988200801012630, tal solução não é de acolher porquanto não cabe ao Tribunal substituir-se à parte na escolha do processo de execução cuja oposição deve prosseguir por via da presente petição inicial, sendo que a oposição foi deduzida tempestivamente quanto a ambos os processos de execução e não apenas quanto ao processo n.º 1988200401013092.

E embora o recorrente tenha optado pela interposição do presente recurso, em vez de apresentar novas oposições, nem mesmo assim perdeu ainda a oportunidade de usar daquela faculdade, pois neste caso o prazo conta-se a partir da notificação deste acórdão, considerando-se a oposição deduzida na data em que a primeira petição foi apresentada ao órgão de execução fiscal (cfr. Jorge Lopes de Sousa, loc. cit. vol. II, pág. 415).

Conclui-se, assim, que a decisão recorrida não enferma dos erros de julgamento que lhe são imputados, antes tendo feito correcta interpretação e aplicação da lei.

DECISÃO

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

Custas pelo recorrente.

Lisboa, 14 de Setembro de 2011. — *Casimiro Gonçalves* (relator) — *António Calhau — Isabel Marques da Silva.*

Acórdão de 14 de Setembro de 2011.

Assunto:

Falta de fundamentação. IMI. Avaliação. Coeficiente de localização. Valor base do prédio edificado. Coeficiente de vetustez.

Sumário:

1. *O dever legal de fundamentação deve responder às necessidades de esclarecimento do destinatário, informando-o do itinerário cognoscitivo e valorativo do respectivo acto e permitindo-lhe conhecer as razões, de facto e de direito que determinaram a sua prática.*

2.1. *O coeficiente de localização previsto no art. 42º do CIMI é um valor aprovado por Portaria do Ministro das Finanças sob proposta da CNAPU na fixação do qual se têm em consideração, nomeadamente, as características referidas no n.º 3 desse normativo legal.*

2.2. *O zonamento (determinação das zonas homogéneas a que se aplicam os diferentes coeficientes de localização em cada município e as percentagens a que se refere o n.º 2 do art. 45º do CIMI) é, igualmente, aprovado por Portaria do Ministro das Finanças sob proposta da CNAPU.*

2.3. *Os parâmetros Vc (Valor base dos prédios edificados) e Cv (Coeficiente de vetustez) referidos nos arts. 38º e 44º do CIMI como coeficientes que integram a fórmula de cálculo para a determinação do valor patrimonial tributário das espécies de prédios ali mencionados, reconduzem-se a parâmetros legais de fixação, ali também previstos [e o valor médio de construção é determinado de acordo com os critérios constantes do n.º 2 do art. 39º e fixado anualmente por Portaria do Ministro das Finanças, sob proposta da CNAPU (arts. 60º, n.º 1, alínea d) e n.º 3, do CIMI)].*

2.4. *Neste contexto, a fundamentação exigível para a aplicação destes valores apenas se pode circunscrever à identificação geográfica/física dos prédios no concelho e freguesia respectivos, à especificação do coeficiente de localização e dos restantes valores referidos e à invocação do quadro legal que lhes é aplicável.*

Processo n.º 255/11-30.
Recorrente: Sociedade Cerâmica Silmar, S.A.
Recorrida: Fazenda Pública.
Relator: Exmº. Srº. Drº. Casimiro Gonçalves.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:
RELATÓRIO
1.1. Sociedade Cerâmica Silmar, SA, com os demais sinais dos autos, recorre da sentença que, proferida pelo Tribunal Administrativo e Fiscal de Leiria, julgou improcedente a impugnação judicial que deduziu contra os actos de segunda avaliação dos seus prédios urbanos inscritos na matriz da freguesia de Pedreiras sob o artigo P 2595, PAV 4, PAV 1, PAV 3 e PAV 2 e artigo P 2592 PAV 1, PAV 3 e PAV 2, tendo igualmente fixado o valor da acção em 2.705.650,00€.
1.2. A recorrente termina as alegações formulando as conclusões seguintes:
A) - O valor patrimonial tributário dos prédios não configura a utilidade económica directa, concreta e determinável no processo de impugnação da fixação do valor patrimonial.
B) - A utilidade económica da impugnação das segundas avaliações apenas pode ser aferida em sede de IMI, IRS e IRC.
C) - Contudo, em sede de IMI, de IRS e de IRC, a utilidade económica do valor patrimonial tributário depende de diferentes factores e pressupostos, não sendo por isso, determinável, a referida utilidade económica.
D) - Do exposto resulta que a utilidade económica do presente processo não é de valor certo, pelo que a indicação do valor de € 20.000,00 é legal.
E) - A fórmula de determinação do valor patrimonial tributário prevista no artigo 38º do CIMI, em 2006, tinha a seguinte expressão: Vt = Vc x A x Ca x Cl x Cq x Cv.
F) - O coeficiente de afectação previsto no artigo 41º do CIMI é uniforme e único a nível nacional, apenas alterando em função do fim, conforme assim se encontra descrito na tabela anexa à citada norma.

G) - O que acaba de se referir quanto ao coeficiente de afectação, aplica-se "ipsis verbis" aos coeficientes de qualidade, vetustez e à determinação da área.

H) - Relativamente aos coeficientes de afectação, de qualidade, de vetustez e cálculo de área, nem os peritos das primeiras nem das segundas avaliações têm qualquer poder discricionário.

I) - Aliás, relativamente aos supra indicados coeficientes, nem a própria Comissão Nacional de Avaliação da Propriedade Urbana, tem qualquer poder de decisão ou de alteração.

J) - O mesmo não se verifica com o coeficiente de localização.

L) - Assim, o n.º 1 do artigo 42º do CIMI prevê uma amplitude dos coeficientes de localização que pode variar entre 0,35 e 3.

M) - Por sua vez, o anexo I da Portaria 982/04 prevê que para o concelho de Porto de Mós o coeficiente de localização para indústria pode variar entre 0,40 e 0,70.

N) - Ou seja, não se encontra concretamente determinado na lei nem na portaria que o coeficiente de localização seja de 0,70 para o local onde se encontram os prédios da recorrente.

O) - Da matéria provada da douta sentença recorrida também não consta a concreta fundamentação para o recurso ao coeficiente de localização de 0,70.

P) - Caso nas segundas avaliações tivesse sido aplicado o coeficiente de localização de 0,40 previsto na Portaria 982/04, os valores patrimoniais teriam sido bastante inferiores.

Q) - Da página da Internet com o código www.e-financas.gov.pt não consta qualquer explicação nem justificação para ter sido fixado no zonamento dos prédios avaliados o coeficiente de 0,70, quando também teria sido possível o Cl de 0,40.

R) - Sendo possível para o zonamento onde ficam situados os prédios avaliados coeficientes de localização variáveis entre 0,40 e 0,70, não se poderá considerar fundamentada uma avaliação com a explicação que o zonamento consta de Portaria e publicada no sítio das Finanças.

S) - O entendimento em sentido diferente é retirar do controlo judicial uma componente essencial da fórmula de avaliação, sendo que a CNAPU não tem poderes discricionários para fixar os coeficientes de localização.

T) - O entendimento segundo o qual a CNAPU funciona como entidade que na fixação dos zonamentos é insindicável não tem suporte nem no artigo 42º do CIMI nem no anexo da Portaria 982/04.

U) - O custo unitário de construção dos prédios concluídos antes de 2003 não é corrigido pela aplicação do coeficiente de vetustez.

V) - O conceito de custo unitário de construção contido no artigo 39º do CIMI é de carácter aberto e susceptível de adequação consoante a antiguidade dos prédios, desde que concluídos antes de 2003.

X) A douta decisão recorrida fez incorrecta interpretação e aplicação dos artigos 39º e 42º do CIMI e violou o artigo 77º da LGT.

Termos em que deve o presente recurso ser julgado procedente e em consequência ser revogada a douta sentença recorrida e ordenada a baixa do processo para ser proferida nova decisão instruída com todos os elementos oficiais com vista à fundamentação do coeficiente de localização de 0,70 e com vista à aplicação do custo unitário de construção tendo em conta a antiguidade de sessenta e cinco anos dos prédios avaliados, ou assim não se entendendo, ser revogada a douta decisão, anulando-se as segundas avaliações dos PAVs 1, 2, 3 e 4 do artigo urbano 2595 e dos PAVs 1, 2 e 3 do artigo urbano 2592, todos da freguesia de Pedreiras, concelho de Porto de Mós.

1.3. Não foram apresentadas contra-alegações.

1.4. O MP emite Parecer no sentido do provimento do recurso, nos termos seguintes:

«***FUNDAMENTAÇÃO***

1. *Valor da acção*

O valor de € 2.705.650,00, correspondente ao valor global atribuído aos prédios avaliados tem fundamento legal, na medida em que exprime a utilidade económica do pedido de anulação dos actos de avaliação (art. 306º n.º 1, 2ª parte CPC; em conformidade com o actual critério constante do art. 97º-A n.º 1 alínea c) CPPT, aplicável apenas às acções instauradas após 20.04.2009).

2. *Errónea quantificação do valor patrimonial tributário (VPT)*

O VPT resulta da aplicação de uma fórmula legal que inclui como um dos parâmetros o valor base do prédio edificado (Vc), o qual corresponde ao custo médio de construção por m^2 adicionado do valor do m^2 do terreno de implantação, fixado em 25% daquele custo (arts. 38º n.º 1 e 39º n.º 1 CIMI)

O custo unitário de construção deve corresponder ao fixado na Portaria em vigor na data da avaliação (no caso concreto a Portaria n.º 982/2004, 4 Agosto cf. probatório alínea E)

A ponderação da antiguidade dos prédios avaliados não se exprime numa eventual redução do custo unitário de construção, por aplicação de coeficientes de correcção monetária; antes na aplicação do coeficiente de vetustez, cuja quantificação é função do número inteiro de anos decorridos desde a data de emissão da licença de utilização ou da data da conclusão das obras de edificação (art. 44º CIMI)

3. *Falta de fundamentação do acto de avaliação*

I. Os actos administrativos carecem de fundamentação expressa e acessível quando afectem direitos ou interesses legalmente protegidos (art. 268º n.º 3 CRP)

O princípio constitucional foi densificado no art. 125º CPA e no art. 77º n.º 1 LGT, os quais permitem a fundamentação por remissão para *anteriores pareceres, informações ou propostas*.

Segundo ensinamento pacífico da doutrina e da jurisprudência a fundamentação do acto administrativo há-de ser:

- expressa, traduzida na exposição sucinta dos fundamentos de facto e de direito da decisão
- clara, permitindo que pela leitura do seu teor se apreendam com precisão os factos e as normas jurídicas conducentes à decisão
- suficiente, permitindo um conhecimento concreto da motivação da decisão
- congruente, por forma a que a decisão seja a conclusão lógica e necessária dos motivos invocados como sua justificação.

Embora o conteúdo da fundamentação do acto administrativo seja variável, de acordo com o tipo de acto e as circunstâncias do caso concreto, deve cumprir uma dupla função:

- endógena, ao exigir ao decisor a expressão dos motivos e critérios determinantes da decisão, assim contribuindo para a sua ponderação e transparência
- exógena, ao permitir ao destinatário do acto uma opção esclarecida entre a conformação e a impugnação graciosa ou contenciosa.

II. No caso concreto a Portaria n.º 982/2004, 4 Agosto aprovou os coeficientes de localização mínimo e máximo para edifícios destinados a indústria no concelho de Porto de Mós, fixando-os entre 0,40 e 0,70 (art. 42º nºs 1, 2 e 4 CIMI).

Porém, o acto de avaliação não exprime qualquer ponderação das características legalmente atendíveis para a fixação daquele coeficiente, designadamente acessibilidades, proximidade de equipamentos sociais, serviços de transportes públicos, valor do mercado imobiliário nas zonas de implantação dos prédios avaliados, por forma a tornar inteligível o motivo pelo qual foi aplicado o coeficiente máximo e não qualquer outro (art. 42º n.º 3 CIMI; probatório alínea E).

Neste contexto a fundamentação do coeficiente de localização é insuficiente, na medida em que não cumpre a dupla função endógena e exógena supra assinalada, inquinando a legalidade do acto final de avaliação (no sentido propugnado, em caso semelhante cf. acórdão STA-SCT 10.03.2011 processo n.º 862/l0)

CONCLUSÃO

O recurso merece provimento.

A sentença impugnada deve ser revogada e substituída por acórdão com o seguinte dispositivo:

- procedência da impugnação judicial
- consequente anulação dos actos de avaliação impugnados»

1.5. Corridos os vistos legais, cabe decidir.

FUNDAMENTOS

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

A) Em 05/05/2005, a impugnante requereu 2ª avaliação dos prédios inscritos na matriz da freguesia de Pedreiras sob os artigos P 2595 PAV 1, PAV2, PAV3 e PAV4, e P 2592 PAV 1, PAV 2 e PAV 3 – fls....dos p.a's.

B) Reunidos os peritos, foram elaborados os Termo de avaliação de fls... dos p.a's., que também se dão por integralmente reproduzido, para todos os efeitos legais.

C) A impugnante foi notificada dos actos de avaliação referidos na alínea antecedente, a coberto dos ofícios de fls. 11 a 17, datados de 06/06/2006, que também se dão por integralmente reproduzidos.

D) Em 7/07/2006, a impugnante requereu, ao abrigo do disposto no art. 37.º do CPPT, certidão dos fundamentos de facto e de direito pelos quais foi fixado o Vc em € 600,00, o Cl em 0,70, o Cq em 0,09 e o Cv em 0,45 – fls. 18.

E) Em resposta, o serviço de finanças emitiu a certidão de fls. 19, que se dá por integralmente reproduzida, da qual se destaca o seguinte:

«(...)

***Cv em C 600.00**. Vc – Valor base dos prédios edificados – artº. 39 do Código do Imposto Municipal Sobre Imóveis (CIMI), custo médio de construção por metro quadrado e a vigorar para os anos de 2003 e 2004, aprovado pelo n.º 6 da **Portaria 982/2004**, de 4 de Agosto, foi fixado em € 480,00, que acrescido de **25%** daquele custo – n.º. 1 do art.º. 39º do CIMI, perfaz os €600,00;*

***Cl em 0,70.** Cl – Coeficiente de localização – art.º. 42º. do CIMI –, anexo I à portaria 982/2004, de 4 de Agosto, fixado para Indústria no concelho, conforme extracto do SIGIMI anexo.*

***Cq em 0.90**. Cq – Coeficiente de qualidade e conforto – art.º., 43º. do CIMI. No caso em apreço é coeficiente minorativo pelo estado deficiente de conservação de estrutura (-0,02), cobertura (-0,04) e revestimento de pi piso, paredes e tectos deteriorados (0,04), o que totaliza 0,10.*

***Cv em 0,42**. Cv – Coeficiente de vetustez – art.º. 44º. do CIMI, de acordo com a avaliação o prédio tem 65 anos, a que corresponde na tabela do artigo supra citado o coeficiente de 0,45.*

(...)»

3. Enunciando como questões a decidir as de saber se ocorre vício de forma quer por falta de fundamentação, quer por preterição do direito de audiência prévia, bem como vício de violação de lei

por erro nos pressupostos de facto da avaliação (na medida em que as construções remontam a anos anteriores ao da avaliação e o preço por m^2 de construção considerado era o fixado para o ano de 2004), a sentença veio a concluir pela improcedência de todos estes invocados fundamentos.

4.1. Previamente, porém, a sentença apreciou uma outra questão: a atinente ao valor da acção.

E fê-lo nos termos seguintes:

A impugnante atribuiu à presente impugnação o valor de 20.000,00 Euros, mas, nela, contesta o valor global de 2.705.650,00 Euros, atribuído aos prédios avaliados.

Mas o valor indicado pela impugnante não corresponde à utilidade económica do pedido, tal como esta vem definida pelo art. 306º, n.º 1, 2ª parte, do CPC (se, pela acção se pretende obter benefício diverso de uma quantia em dinheiro, o valor da causa é a quantia em dinheiro equivalente a esse benefício).

E assim, uma vez que a toda a causa deve ser atribuído um valor certo (art. 305º, n.º 1 do CPC), é adequado fixar à causa o valor correspondente ao valor da avaliação contestada, em conformidade com a regra do art. 97º-A, n.º 1, alínea c) do CPPT que, por força do disposto no art. 27º, n.º 1 do DL n.º 34/2008, de 26/2, não é aplicável a este processo.

4.2. Ora, nas Conclusões A a D a recorrente questiona, precisamente, o decidido quanto a esta matéria, sustentando que o valor patrimonial tributário dos prédios não configura a utilidade económica directa, concreta e determinável no processo de impugnação da fixação do valor patrimonial, sendo que tal utilidade económica pode ser aferida em sede de IMI, IRS e IRC, dependendo, contudo, de diferentes factores e pressupostos, não sendo por isso, determinável, pelo que a utilidade económica do presente processo não é de valor certo sendo, assim, legal a indicação do valor de 20.000,00 Euros.

Vejamos, pois, desde já esta questão.

4.3. De acordo com o disposto nos arts. 31º e 32º do CPTA, subsidiariamente aplicáveis nos termos do art. 2º do CPPT, o valor da causa na impugnação judicial será o do valor que se pretende obter ou o do valor em dinheiro equivalente ao benefício que se pretende obter; e no caso de cumulação de pedidos o valor será o correspondente à soma dos valores de todos eles (nº 7 do art. 32º do CPTA).

Regra idêntica consta, aliás, no n.º 1 do art. 306º do CPC.

Ou seja, na impugnação, o valor da causa representa a utilidade económica do pedido.

Todavia, se nos caso de impugnação da liquidação é apreensível que aquela utilidade económica corresponde ao valor do imposto impugnado, já nos casos em que se impugna o acto de avaliação ou de fixação de valor patrimonial, é duvidoso que possa fazer-se corresponder o valor contestado ao benefício (em termos de quantia ou utilidade económica) que se pretende obter com tal impugnação.

Com efeito, tal como refere o recorrente, a utilidade económica da impugnação de um acto de fixação de valor patrimonial apenas pode ser aferida em sede do imposto que possa vir a ser exigível com base nesse valor, não havendo portanto base legal para a equiparação, pura e simples, de tal valor patrimonial à utilidade económica referida no art. 306º do CPC.

E neste sentido se pronuncia, igualmente, o Cons. Jorge Lopes de Sousa (Código de Procedimento e de Processo Tributário, Anotado e Comentado, volume I, 5ª ed., Lisboa, Áreas Editora, 2007, pp. 784/785 anotação 12 ao art. 108º): «Nos casos em que for impugnado um acto de avaliação ou um acto de fixação de valores patrimoniais, a utilidade económica do pedido não corresponde ao valor contestado, mas sim ao imposto que poderá vir a ser cobrado correspondente a esse valor» e «Será em situações deste tipo, em que a determinação da utilidade económica exacta do pedido depende de ulteriores actos de liquidação, que o impugnante, em vez de indicar o valor, poderá indicar a forma como pretende que ele seja determinado pela administração tributária, como se prevê no n.º 2 deste art. 108º.»

É certo que, embora apenas para efeito de custas, o anterior «Regulamento das Custas dos Processos Tributários» (RCPT), aprovado pelo DL n.º 29/98, de 11/2, dispunha, no seu art. 5º que o valor atendível nos processos de impugnação era, em caso de impugnação da liquidação, o da importância cuja anulação se pretende e, em caso de impugnação dos actos de fixação dos valores patrimoniais, o valor contestado (ou seja, para efeito de custas e na impugnação de actos de fixação de valor patrimonial estava afastado o critério da utilidade económica do pedido, como critério de cálculo do valor da causa).

Mas tendo o RCPT sido revogado (pelo DL n.º 324/2003, de 27/12), passou (mesmo para efeito de custas) a ser aplicável o n.º 1 do art. 5º do CCJ (DL 324/03, de 27/12), que manda atender ao valor resultante da aplicação da lei de processo (cfr. ainda, os nºs. 2 e 3 do art. 73º-A do mesmo CCJ - na redacção daquele DL 324/2003 – nos quais se dispõe que o processo judicial tributário, bem como os actos judiciais praticados no âmbito do procedimento tributário, estão sujeitos a custas, nos termos do CCJ e que o regime das custas administrativas e tributárias obedece às regras estabelecidas para as custas cíveis, com as devidas adaptações; e cfr., igualmente, o disposto no n.º 1 do art. 73º-D do CCJ, onde se dispõe que se atende para efeitos de custas judiciais ao valor resultante da aplicação do CPTA e, subsidiariamente, ao resultante do disposto no título I).

Ou seja, com a revogação do RCPT, o critério da utilidade económica do pedido não só se manteve, para efeito de custas, como critério regra para aferição do valor da causa no caso de impugnação da liquidação, como também se alargou a aplicação desse critério aos casos de impugnação de actos de fixação de valores patrimoniais.

E só posteriormente, com a entrada em vigor do DL n.º 34/2008, de 26/2, que aditou ao CPPT o seu actual art. 97º-A, o legislador voltou a considerar que, em termos de valor da causa (e agora quer para efeito de custas quer para efeitos processuais), na impugnação dos actos de fixação do valores patrimoniais, o valor da causa atendível é o do valor contestado [sendo que este, como se disse, não corresponde ao benefício (em termos de quantia ou utilidade económica) que se pretende obter com tal impugnação].

Com efeito, o referido art. 97º-A do CPPT, aditado pelo DL n.º 34/2008, de 26/2, dispõe o seguinte, sob a epígrafe «Valor da causa»:

«1 - Os valores atendíveis, para efeitos de custas ou outros previstos na lei, para as acções que decorram nos tribunais tributários, são os seguintes:

a) Quando seja impugnada a liquidação, o da importância cuja anulação se pretende;

b) Quando se impugne o acto de fixação da matéria colectável, o valor contestado;

c) Quando se impugne o acto de fixação dos valores patrimoniais, o valor contestado;

(…)

3 - Quando haja apensação de impugnações ou execuções, o valor é o correspondente à soma dos pedidos.»

Ora, no caso dos autos, tal alteração não é aplicável (dado que a impugnação deu entrada em 11/9/2006 - cfr. fls. 2) como aliás reconhece e afirma a sentença recorrida.

Assim, à data da presente impugnação, o valor da causa deve reportar-se, de acordo com a lei então aplicável, mesmo no caso de impugnação de actos de fixação do valor patrimonial, ao valor correspondente à utilidade económica referida nos arts. 32º do CPTA e 306º do CPC.

Mas como essa utilidade económica do pedido não corresponde, como acima se disse, ao valor contestado, mas antes ao imposto que poderá vir a ser cobrado correspondente a esse valor, a sentença, ao concluir que o valor patrimonial resultante da avaliação (o valor contestado) correspondente à utilidade económica referida no art. 306º do CPC, enferma do erro de interpretação alegado pela recorrente.

O valor da impugnação, que será o correspondente ao imposto que poderá vir a ser cobrado, deve, portanto, ser determinado pelos serviços competentes da AT, nos termos do n.º 2 do citado art. 108º do CPPT, pois que também o valor de 20.000,00 Euros indicado pela recorrente não é o equivalente àquela utilidade económica.

Procedem, deste modo, as Conclusões A a D do recurso.

5. Nas Conclusões E a X a recorrente questiona o mais decidido, sustentando, em síntese, que a sentença sofre de erro de julgamento por fazer incorrecta interpretação e aplicação dos arts. 39º e 42º do CIMI e por violar o disposto no art. 77º da LGT, pois que os valores fixados nas avaliações questionadas se não encontram devidamente justificados.

A questão a decidir neste âmbito é, portanto, a de saber se os questionados actos de avaliação se encontram fundamentados nos termos legais e se ocorre errónea quantificação do valor patrimonial tributário encontrado.

Vejamos.

5.1. O direito à fundamentação, relativamente aos actos que afectem direitos ou interesses legalmente protegidos, decorria já do art. 1º, n.º 1, als. a) e c) do DL n.º 256-A/77, de 17/6 e tem hoje consagração constitucional de natureza análoga aos direitos, liberdades e garantias consagrados no Título II da parte 1ª da CRP (art. 268º) - vejam-se a abundante jurisprudência do STA atinente a esta matéria, bem como Gomes Canotilho e Vital Moreira, «Constituição da República Portuguesa Anotada», 1993, pp. 936 e Vieira de Andrade, «O Dever de Fundamentação Expressa dos Actos Administrativos», 1990, pp. 53 e ss., tendo o respectivo princípio constitucional sido densificado nos arts. 124º e 125º do CPA e no art. 77º nºs. 1 e 2 da LGT (acto administrativo tributário).

E dado que este dever legal de fundamentação tem, «a par de uma função exógena - dar conhecimento ao administrado das razões da decisão, permitindo-lhe optar pela aceitação do acto ou pela sua impugnação -, uma função endógena consistente na própria ponderação do ente administrador, de forma cuidada, séria e isenta.» (ac. deste STA, de 2/2/06, rec. n.º 1114/05), então, essa fundamentação deve ser contextual e integrada no próprio acto (ainda que o possa ser de forma remissiva), expressa e acessível (através de sucinta exposição dos fundamentos de facto e de direito da decisão), clara (de modo a permitir que, através dos seus termos, se apreendam com precisão os factos e o direito com base nos quais se decide), suficiente (permitindo ao destinatário do acto um conhecimento concreto da motivação deste) e congruente (a decisão deverá constituir a conclusão lógica e necessária dos motivos invocados como sua justificação), equivalendo à falta de fundamentação a adopção de fundamentos que, por obscuridade, contradição ou insuficiência, não esclareçam concretamente a motivação do acto.

E caso a fundamentação seja feita por forma remissiva (por adesão ou remissão para anterior parecer, informação ou proposta), estes constituirão parte integrante do respectivo acto administrativo: este acto integra, então, nele próprio, o parecer, informação ou proposta para os quais se remete e estes terão, assim, em termos de legalidade, que satisfazer os mesmos requisitos da fundamentação autónoma.

Assim, utilizando a linguagem da jurisprudência, o acto só está fundamentado se um destinatário normalmente diligente ou razoável - uma pessoa normal - colocado na situação concreta expressada pela declaração fundamentadora e perante o concreto acto administrativo (que determinará consoante a sua diversa natureza ou tipo uma maior ou menor exigência da densidade dos elementos de fundamentação) fica em condições de conhecer o itinerário funcional (não psicológico) cognoscitivo e valorativo do autor do acto, sendo, portanto, essencial que o discurso contextual lhe dê a conhecer todo o percurso da apreensão e valoração dos pressupostos de facto e de direito que suportam a decisão ou os motivos por que se decidiu num determinado sentido e não em qualquer outro. Ela visa «esclarecer concretamente as razões que determinaram a decisão tomada e não encontrar a base substancial que porventura a legitime, já que o dever formal de fundamentação se cumpre "pela apresentação de pressupostos possíveis ou de motivos coerentes e credíveis, enquanto a fundamentação substancial exige a existência de pressupostos reais e de motivos correctos susceptíveis de suportarem uma decisão legítima quanto ao fundo". O discurso fundamentador tem de ser capaz de esclarecer as razões determinantes do acto, para o que há-de ser um discurso claro e racional; mas, na medida em que a sua falta ou insuficiência acarreta um vício formal, não está em causa, para avaliar da correcção formal do acto, a valia substancial dos fundamentos aduzidos, mas só a sua existência, suficiência e coerência, em termos de dar a conhecer as razões da decisão.» (cfr. Vieira de Andrade – ob. cit. pag. 239, na citação do ac. do STA, de 11/12/2002, rec. 01486/02).

5.2. Especificamente, também a decisão em matéria de procedimento tributário exige sucinta exposição das razões de facto e de direito que a motivaram, podendo essa fundamentação consistir em mera declaração de concordância com os fundamentos de anteriores pareceres, informações ou propostas, incluindo os integrantes do relatório da fiscalização tributária, e devendo sempre conter as disposições legais aplicáveis, a qualificação e quantificação dos factos tributários e as operações de apuramento da matéria tributável e do tributo (cfr. o art. 77º da LGT). Ou seja, o dever legal de fundamentação deve, em suma, cumprindo as referidas funções endógena e exógena, responder às necessidades de esclarecimento do destinatário (do contribuinte, no presente caso), informando-o do itinerário cognoscitivo e valorativo do respectivo acto e permitindo-lhe conhecer as razões, de facto e de direito, que determinaram a sua prática. E a violação destes requisitos da decisão implica a respectiva ilegalidade, fundamento de subsequente anulação, em sede de impugnação judicial da correspondente liquidação (ou do acto de fixação do valor patrimonial tributário dos prédios em questão - 2ª avaliação -, como sucede no caso dos autos) - cfr. os arts. 99º e 134º do CPPT e cfr., ainda, entre outros, o ac. desta Secção do STA, de 30/11/2010, rec. n.º 0600/10, bem como os demais aí referenciados).

5.3. No presente caso, tendo deduzido impugnação dos actos de 2ª avaliação dos prédios questionados, invocando, além do mais, a falta de fundamentação desses actos, e tendo a sentença decidido pela não verificação de tal vício, a recorrente continua a sustentar, como se viu, que a decisão faz incorrecta interpretação e aplicação dos arts. 39º e 42º do CIMI e viola o disposto no art. 77º da LGT, pois que os valores fixados nas avaliações questionadas se não encontram devidamente justificados.

Vejamos, pois.

5.3.1. O art. 38º do CIMI estabelece a fórmula (Vt = Vc x A x Ca x Cl x Cq x Cv) de determinação do valor patrimonial tributário dos prédios urbanos para habitação, comércio, indústria e serviços, em que Vt equivale ao valor patrimonial tributário, Vc ao valor base dos prédios edificados, A à área bruta de construção mais a área excedente à área de implantação, Ca ao coeficiente de afectação, Cl ao coeficiente de localização, Cq ao coeficiente de qualidade e conforto e Cv ao coeficiente de vetustez.

Estes índices que integram a referida fórmula são explicitados nos arts. 39º e sgts. do mesmo CIMI.

Nomeadamente, no que interessa ao caso dos autos, a determinação do valor base dos prédios edificados é explicitada (no art. 39º), por correspondência com o valor médio de construção, o qual, por sua vez, é determinado de acordo com os critérios constante do n.º 2 deste mesmo normativo; e o coeficiente de localização é explicitado (no art. 42º), nos termos seguintes:

«1 - O coeficiente de localização (Cl) varia entre 0,4 e 2, podendo, em situações de habitação dispersa em meio rural, ser reduzido para 0,35 e em zonas de elevado valor de mercado imobiliário ser elevado até 3.

2 - Os coeficientes a aplicar em cada zona homogénea do município podem variar conforme se trate de edifícios destinados a habitação, comércio, indústria ou serviços.

3 - Na fixação do coeficiente de localização têm-se em consideração, nomeadamente, as seguintes características:

a) Acessibilidades, considerando-se como tais a qualidade e variedade das vias rodoviárias, ferroviárias, fluviais e marítimas;

b) Proximidade de equipamentos sociais, designadamente escolas, serviços públicos e comércio;

c) Serviços de transportes públicos;

d) Localização em zonas de elevado valor de mercado imobiliário.

4 - O zonamento consiste na determinação das zonas homogéneas a que se aplicam os diferentes coeficientes de localização do município e as percentagens a que se refere o n.º 2 do artigo 45º.»

5.3.2. Já no art. 62º do CIMI dispõe-se:

«1 - Compete à CNAPU:

a) Propor trienalmente, até 31 de Outubro, os coeficientes de localização mínimos e máximos a aplicar em cada município, com base designadamente em elementos fornecidos pelos peritos locais e regionais e pelas entidades representadas na CNAPU, para vigorarem nos três anos seguintes;

b) Propor trienalmente, até 31 de Outubro, o zonamento e respectivos coeficientes de localização, as percentagens a que se refere o n.º 2 do artigo 45º e as áreas da sua aplicação, bem como os coeficientes majorativos aplicáveis às moradias unifamiliares, com base em propostas dos peritos locais e regionais, para vigorarem nos três anos seguintes em cada município;

c) Propor as directrizes relativas à apreciação da qualidade construtiva, da localização excepcional, do estado deficiente de conservação e da localização e operacionalidade relativas;

d) Propor anualmente, até 30 de Novembro, para vigorar no ano seguinte, o valor médio de construção por metro quadrado, ouvidas as entidades oficiais e as associações privadas do sector imobiliário urbano;

e) Propor à Direcção-Geral dos Impostos as medidas que entender convenientes no sentido do aperfeiçoamento das operações de avaliação.

2 - Tratando-se de conjuntos ou empreendimentos urbanísticos implantados em áreas cujo zonamento não tenha ainda sido aprovado ou, tendo-o sido, se encontre desactualizado, as propostas referidas nas alíneas a) e b) do n.º 1 são apresentadas anualmente.

3 - As propostas a que se referem as alíneas a) a d) do n.º 1 e o número anterior são aprovadas por portaria do Ministro das Finanças.»

5.3.3. Por sua vez, a Portaria n.º 982/2004, de 4/8, aprovou e deu publicidade aos coeficientes a fixar dentro dos limites estabelecidos no citado CIMI, estabelecendo-se no seu n.º 7 que «o zonamento, os coeficientes de localização, as percentagens e os coeficientes majorativos referidos, respectivamente, nos nºs. 2º, 3º e 4º da presente portaria são publicados no sítio www.e-financas.gov.pt, podendo ser consultados por qualquer interessado, e estão ainda disponíveis em qualquer serviço de finanças».

Posteriormente, a Portaria n.º 1426/2004, de 25/11, revogou o n.º 1º da Portaria n.º 982/2004 e aprovou novos coeficientes de localização mínimos e máximos a aplicar em cada município.

E também posteriormente, a Portaria n.º 1022/2006, de 20/9, procedeu à primeira revisão do zonamento e dos coeficientes de localização, seguindo-se a Portaria n.º 1119/2009, de 30/9 (cfr. os seus nºs. 1 e 3).

5.4.1. Considerando este quadro legal, e relembrando que, como se disse, o grau de fundamentação há-de ser o adequado ao tipo concreto do acto e das circunstâncias em que o mesmo foi praticado (cfr. ac. deste STA, de 11/12/2007, rec n.º 615/04), vemos que, no caso presente, conforme consta da sentença recorrida, a fundamentação das avaliações impugnadas é a que resulta da fórmula e do critério legal.

E os peritos não poderiam ter alterado os coeficientes legalmente fixados.

Com efeito, quer o coeficiente de localização (Cl) aplicado (0,70), quer o coeficiente de qualidade e conforto (Cq) aplicado (0,90), quer o valor base do prédio edificado (€ 600,00) são elementos precisos, objectivos e pré-determinados por lei, em função dos diversos elementos nela constantes, designadamente da localização e do destino do prédio em causa e, por isso, indisponíveis para as partes no procedimento de avaliação.

Aliás, sobre a questão da fundamentação relativamente ao coeficiente de localização, se debruçou já, em vários acórdãos recentes, a jurisprudência desta Secção do STA. E se no acórdão proferido em 10/3/2011, no rec. n.º 862/10 (citado pelo MP em apoio do sentido da procedência do presente recurso) o Tribunal concluiu pela inexistência de falta de fundamentação do acto de 2ª avaliação, já nos acórdãos proferidos em 1/7/2009, rec. n.º 239/09; 18/11/2009, rec. n.º 765/09; 14/7/2010, rec. n.º 377/10; 6/10/2010, rec. n.º 510/10; 17/3/2011, rec. n.º 964/2010; 25/5/2011, rec. n.º 239/11; 22/6/2011, rec. n.º 382/11); e 6/7/2011, rec. n.º 307/11, o Tribunal concluiu pela suficiência da fundamentação, em termos com os quais concordamos inteiramente (tendo, aliás, relatado o aresto no citado rec. n.º 307/11 e subscrito, na qualidade de 1º adjunto, os arestos nos também citados recs. nºs. 239/11 e 382/11, e), exarando-se ali o seguinte:

«*Como se pode ler no preâmbulo do CIMI, aprovado pelo DL 287/2003, de 12 de Novembro, com a reforma da tributação do património levada a cabo por este diploma, operou-se "uma profunda reforma do sistema de avaliação da propriedade, em especial da propriedade urbana. (...) o sistema fiscal passa a ser dotado de um quadro legal de avaliações totalmente assente em factores objectivos, de grande simplicidade e coerência interna, e sem espaço para a subjectividade e discricionariedade do avaliador.".*

O procedimento de avaliação, configurado nos artigos 38º e seguintes do CIMI, caracteriza-se, assim, agora por uma elevada objectividade, com uma curtíssima margem de ponderação ou valoração por parte dos peritos intervenientes, pretendendo-se que a avaliação assente no máximo de dados objectivos.

Desde logo, o coeficiente de localização previsto no artigo 42º do CIMI é um valor aprovado por Portaria do Ministro das Finanças sob proposta da CNAPU na fixação do qual se têm em consideração, nomeadamente, as seguintes características: acessibilidades, proximidade de equipamentos sociais, serviços de transportes públicos e localização em zonas de elevado valor de mercado imobiliário.

Por outro lado, o n.º 4 do mesmo preceito legal prevê ainda o zonamento que consiste na determinação das zonas homogéneas a que se aplicam os diferentes coeficientes de localização em cada município e as percentagens a que se refere o n.º 2 do artigo 45º do CIMI.

Trata-se, pois, de parâmetros legais de fixação do valor patrimonial com base em critérios objectivos e claros e, por isso, facilmente sindicáveis, bastando a indicação da localização dos prédios e a referência do quadro legal aplicável para que se compreenda como foi determinado o referido coeficiente.

Ou seja, encontramo-nos no domínio de zonas e coeficientes predefinidos e, portanto, indisponíveis para qualquer ponderação ou alteração por parte dos peritos intervenientes no procedimento de avaliação, e isto independentemente de se tratar de primeira ou segunda avaliação, pois não é o facto de se realizar uma inspecção directa ao imóvel a avaliar que pode levar ao desrespeito dos coeficientes predefinidos, mas antes serve essa inspecção para comprovar a justeza dos coeficientes a aplicar.

Neste contexto, a fundamentação exigível para a aplicação do coeficiente de localização apenas se podia circunscrever à identificação geográfica/física dos prédios no concelho e freguesia de Pombal, ao estabelecimento do coeficiente de localização aplicável e à invocação do quadro legal que lhe era aplicável.

Por outro lado, é a própria lei que manda ter em consideração na fixação da percentagem do valor do terreno de implantação as mesmas características que se têm em consideração na fixação do coeficiente de localização (v. n.º 3 do artigo 45º do CIMI).».

Ou seja, neste novo sistema de avaliações, assente em factores objectivos, não há espaço para a subjectividade e discricionariedade do avaliador, sendo coordenado por uma comissão cuja composição garante a representatividade dos agentes económicos e das entidades públicas ligadas ao sector.

«*O coeficiente de localização é, assim, fixado de acordo com regras predefinidas, que têm a ver com o exacto local onde se encontra o imóvel a avaliar e têm em conta os elementos a que se refere o artigo 42º do CIMI.*

Também o mesmo se passa com o zonamento que consiste na determinação das zonas homogéneas a que se aplicam os diferentes coeficientes de localização em cada município e as percentagens a que se refere o n.º 2 do artigo 45º do CIMI e é aprovado por portaria do Ministro das Finanças sob proposta da CNAPU.

A determinação dos valores de zonamento é efectuada em cada município em assembleia camarária cuja materialização corresponde aos mapas informáticos de valor, por zona.

Assim, não é correcto alegar-se que a lei fixa um mínimo e um máximo e que dentro dessa moldura o avaliador tinha que fundamentar a razão por que atendeu ao coeficiente máximo e não ao mínimo.»

Deste modo, aderindo a esta jurisprudência (que, como supra referimos, já subscrevemos nos apontados arestos de 25/5/2011, 22/6/2011 e 6/7/2011), temos de concluir que, como se exara na sentença recorrida, a fundamentação exigível para a aplicação do coeficiente de localização apenas se podia circunscrever à identificação geográfica/física do prédio no concelho e na freguesia aqui em causa, ao estabelecimento do coeficiente de localização aplicável e à invocação do quadro legal aplicável.

Elementos estes que, como se vê de fls. 19 a 21 e do apenso administrativo junto aos autos, constam das respectivas fichas de avaliação (cfr. também a alínea E) do Probatório).

Como igualmente se refere no citado aresto do STA, «*… a intenção do legislador foi subtrair da subjectividade e da relatividade apreciativa do avaliador os critérios relevantes da avaliação dos prédios urbanos, para efeitos de incidência real tributária, e fê-lo para efeitos de combater a fraude e a evasão fiscal, através de avaliações subjectivas, sujeitas a pressões de especuladores e a outros interesses de subvalorização da propriedade urbana, sendo que foi todo esse circunstancialismo que levou o legislador a estabelecer critérios objectivos fixados por lei.*

Além de que a existência de erros ou anomalias sempre poderá ser corrigida na medida em que os valores dos coeficientes de localização e zonamento são propostos pela CNAPU trienalmente.»

Em suma, tendo, no caso, sido aplicado o Cl (coeficiente de localização) de 0.70, e sendo esse o coeficiente que, efectivamente, resulta dos ditos parâmetros acima mencionados, os elementos constantes dos termos da impugnada avaliação são bastantes para o acto se considerar fundamentado, nos termos exigidos pela lei para o caso (art. 77º da LGT).

5.4.2. E o mesmo sucede no que respeita aos parâmetros Vc (Valor base dos prédios edificados), Cq (Coeficiente de qualidade e conforto) e Cv (Coeficiente de vetustez), pois que também neste âmbito estamos perante parâmetros legais de fixação com base em critérios objectivos e claros, bastando a indicação dos respectivos coeficientes legais, bem como a referência do quadro legal aplicável e da forma e motivo pelos quais são concretamente aplicados, para que se compreenda como foram determinados tais coeficientes.

- Na verdade, relativamente ao parâmetro Vc (valor base dos prédios edificados), corresponde ele ao valor médio de construção, por metro quadrado, adicionado do valor do metro quadrado do terreno de implantação fixado em 25% daquele valor (nº 1 do art. 39º do CIMI), sendo o valor médio de construção determinado de acordo com os critérios constantes do n.º 2 deste mesmo normativo e fixado anualmente por Portaria do Ministro das Finanças, sob proposta da CNAPU (cfr. arts. 60º, n.º 1, alínea d) e n.º 3, do CIMI),

Ora, nos termos da Portaria n.º 982/2004, de 4/8, o valor de construção por metro quadrado, para efeitos deste art. 39º do CIMI e para os anos de 2003 e 2004 para os prédios urbanos é de e 480,00.

Pelo que, adicionando a este valor (480,00) os 25% (120,00) correspondentes ao valor do metro quadrado do terreno de implantação, temos o Vc de 600,00, que, no caso, foi efectivamente o atribuído, de acordo com os parâmetros legais (cfr. als. B) e E) do Probatório).

- E que respeita ao coeficiente de qualidade e conforto (Cq) também ele foi aplicado ao valor base do prédio edificado e obtido através da subtracção à unidade dos coeficientes minorativos indicados e que constam da tabela II (que é a aplicável aos prédios destinados a comércio, indústria ou serviços), mencionada no n.º 1 do art. 43º do CIMI (cfr. alínea E) do Probatório).

5.4.3. É certo que, relativamente ao coeficiente de vetustez (Cv) a recorrente sustenta, nas Conclusões U e V, que o custo unitário de construção dos prédios concluídos antes de 2003 não é corrigido pela aplicação deste coeficiente de vetustez e que o conceito de custo unitário de construção contido no artigo 39º do CIMI é de carácter aberto e susceptível de adequação consoante a antiguidade dos prédios, desde que concluídos antes de 2003.

Carece, porém, de razão legal.

Com efeito, como se viu, quer o valor base do prédio edificado (Vc), quer a antiguidade do prédio (Cv), constituem parâmetros que, através da aplicação dos coeficientes constantes dos arts. 38º e 44º do CIMI, integram a fórmula de cálculo do valor patrimonial tributário do prédio (cfr. arts. 38º a 44º do CIMI), sendo que, por um lado, a forma de cálculo do valor base dos prédios construídos também se encontra legalmente fixada (no referido art. 39º do CIMI), não tendo os peritos qualquer margem de ponderação na fixação desse valor e, por outro lado e como se diz na sentença, a efectuar-se a pretendida correcção monetária, os prédios seriam duplamente desvalorizados (pela consideração da sua vetustez e pela correcção monetária do preço de construção por metro quadrado) – consequência que o legislador não terá pretendido. E, como aponta o MP, aquela ponderação da antiguidade dos prédios avaliados não se exprime numa eventual redução do custo unitário de construção, por aplicação de coeficientes de correcção monetária, mas, antes, na aplicação daquele coeficiente de vetustez (cuja quantificação é função do número inteiro de anos decorridos desde a data de emissão da licença de utilização ou da data da conclusão das obras de edificação).

Assim, também não se verifica este invocado erro de quantificação que afecte os actos de avaliação aqui em causa.

6. Neste contexto, a fundamentação exigível para a aplicação do coeficiente de localização (Cl), do valor base dos prédios edificados (Vc) e do coeficiente de vetustez (Cv) apenas se podia circunscrever à identificação geográfica/física dos prédios no concelho e freguesia respectivos, à especificação do coeficiente de localização e à indicação dos coeficientes aplicáveis (quer à determinação do valor base de prédio edificado e dos coeficientes majorativos ou minorativos especificados na Tabela II do art. 43º do CIMI, quer à determinação dos citados coeficientes de vetustez) bem como à invocação do quadro legal que lhes é aplicável.

E é isso que, no caso, se verifica.

E não invocando a recorrente, por outro lado, qualquer erro na identificação geográfica, nem se verifica, no caso e relativamente aos actos de avaliação impugnados, falta absoluta de fundamentação na adopção desses coeficientes, nem ocorrem os invocados erros de julgamento por parte da sentença, alegadamente substanciados na inadequada aplicação dos arts. 39º e 42º do CIMI e 77º da LGT.

Improcedem, assim, as conclusões E a X do recurso.

DECISÃO

Nestes termos, acorda-se em:

a) Dar provimento ao recurso na parte em que a sentença fixou o valor da acção em 2.705.650,00 Euros, revogando-a nessa medida e ordenando que, oportunamente, os autos baixem aos serviços competentes da AT a fim de aí ser determinado o imposto que poderá vir a ser cobrado correspondente àquele, de acordo com o segmento final do n.º 2 do art. 108º do CPPT.

b) Negar, no mais, provimento ao recurso e confirmar, nessa medida, a sentença recorrida.

Custas pela recorrente.

Lisboa, 14 de Setembro de 2011. — *Casimiro Gonçalves* (relator) — *António Calhau — Isabel Marques da Silva.*

Acórdão de 14 de Setembro de 2011.

Assunto:

Oposição à execução fiscal. Notificação após o termo do prazo de liquidação. Prazo de caducidade da liquidação de IMT. Primeira liquidação v. liquidação adicional.

Sumário:

I — Nos termos do art. 35.º do CIMT, conjugado com o art. 45.º, n.º 1, in fine, da LGT, o prazo de caducidade do direito à liquidação do IMT é de oito anos a contar da transmissão ou da data em que a isenção ficou sem efeito.

II — Todavia, no caso de liquidação adicional, por força do disposto no n.º 3 do art. 31.º do CIMT, esse prazo será de quatro anos a contar da liquidação a corrigir.

III — A liquidação de IMT efectuada em consequência de avaliação do imóvel que no acto de transmissão dos bens se mostrava isento desse imposto não é uma liquidação adicional, pois não se destina a corrigir uma liquidação anterior, mas constitui uma primeira liquidação efectuada na sequência da caducidade da isenção.

IV — Assim, apesar de a notificação da liquidação de IMT ter ocorrido mais de quatro anos após a transmissão, mas dentro do prazo dito em I, não pode ser bem sucedida a oposição deduzida à execução fiscal (instaurada para cobrança coerciva do montante liquidado) com o fundamento previsto na alínea e) do art. 204.º, n.º 1, do CPPT.

Processo n.º 294/11-30.
Recorrente: Fazenda Pública.
Recorrido: Edward Jon Charnock.
Relator: Exmº. Sr. Consº. Dr. Francisco Rothes.

1. RELATÓRIO

1.1 A Administração tributária (AT) instaurou uma execução fiscal contra Edward Jon Charnock (adiante Executado, Oponente ou Recorrido) para cobrança de uma dívida de Imposto Municipal sobre Transacções Onerosas de Impostos (IMT).

1.2 O Executado deduziu oposição, invocando as alíneas *e)* e *f)* do art. 204.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT) e pedindo ao Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Loulé a extinção da execução fiscal ([1]) alegando, para além do mais, que não foi notificado da liquidação que deu origem à dívida exequenda no prazo de 4 anos, como prescreve o disposto no art. 45.º, n.º 1, da Lei Geral Tributária (LGT).

1.3 A Juíza do Tribunal Administrativo e Fiscal de Loulé julgou a oposição procedente. Para tanto, em síntese, após referir que a liquidação que deu origem à dívida exequenda não é uma liquidação adicional, considerando que o prazo de caducidade do direito à liquidação é de 4 anos e que, desconhecendo-se a data da declaração a que se refere o n.º 2 do art. 19.º do Código do Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis (CIMT), o mesmo deve contar-se da data da transmissão, ou seja, 23 de Abril de 2004 ([2]), concluiu que «quando o oponente foi notificado da liquidação, em 11 de Agosto de 2008, já tinha decorrido o prazo da caducidade» ([3]).

1.4 A Fazenda Pública não se conformou com a sentença e dela interpôs recurso para este Supremo Tribunal Administrativo, que foi admitido a subir imediatamente, nos próprios autos e com efeito meramente devolutivo.

1.5 A Recorrente apresentou as alegações de recurso, que resumiu em conclusões do seguinte teor:

«

1. Entende a Meritíssima Juiz [do Tribunal] "a quo" que tendo a transmissão ocorrido em 23 de Abril de 2004, quando o oponente foi notificado da liquidação em 11 de Agosto de 2008 já tinha decorrido o prazo de caducidade.

2. No caso sub judice, o recorrido esteve isento de imposto atento o valor declarado.

3. A liquidação sob crise decorre da avaliação efectuada ao imóvel adquirido.

4. Defende-se no douto aresto que "(…) Se tivesse havido liquidação a liquidação adicional se a houvesse só poderia fazer-se até decorridos quatro anos contados da liquidação a corrigir (como o n.º 3 do art.º 31.º do CIMT determina). Porém, não houve liquidação adicional, pois atento o valor patrimonial declarado do imóvel havia isenção. Assim, não há causa determinante da liquidação adicional pelo que o prazo de 4 anos tem de contar-se a partir da data da declaração a que se refere o n.º 2 do art. 19.º do

CIMT. Assim, desconhecendo-se essa data haverá que atender à data em que ocorreu a transmissão, ou seja, 23 de Abril de 2008 (…)".

5. Ora, o convocado art.º 31.º é aplicável em caso de liquidação adicional, a qual não existiu, conforme resulta da douta sentença.

6. A avaliação do imóvel deu origem à primeira liquidação do imposto que foi notificada em 11 de Agosto de 2008 ao impugnante.

7. Tratando-se de uma liquidação inicial é aplicável o disposto no art.º 35.º do CIMT, cujo prazo de caducidade é de oito anos,

8. Pelo que se conclui não ter ainda decorrido o prazo de caducidade à data em que o recorrido foi notificado da liquidação.

9. Ao decidir como decidiu o tribunal "a quo" fez incorrecta interpretação da lei violando o disposto no art.º 35.º da LGT ([4]).

Termos em que, concedendo-se provimento ao recurso, deve a decisão ser revogada e substituída por acórdão que declare a impugnação ([5]) improcedente, com as devidas consequências legais.

PORÉM, V. EX.AS DECIDINDO FARÃO A COSTUMADA

JUSTIÇA!».

1.6 O Recorrido contra alegou, pugnando pela manutenção da sentença recorrida mediante alegação que resumiu em conclusões do seguinte teor:

«

1. A decisão do Tribunal a quo não merece qualquer censura.

2. Pois, salvo melhor opinião, a notificação da liquidação deveria ter sido feita imperativa e irrevogavelmente ao Contribuinte, ora Oponente, até 23 de Abril de 2008, sendo que,

3. Não podem restar quaisquer dúvidas de que o direito de liquidar os tributos caduca se a liquidação não for validamente notificada ao contribuinte, no prazo de quatro anos, ex vi n.º 1 do artigo 45.º da Lei Geral Tributária, pelo que,

4. e considerando que a escritura de compra e venda data de 23 de Abril de 2004,

5. o contribuinte teria de ser notificado, validamente, até 23 de Abril de 2008, o que não aconteceu.

6. Pelo que, estão reunidos os pressupostos da alínea e) do n.º 1 do art. 204.º do CPPT; aliás,

7. Assim, a falta de notificação do acto de liquidação, quando não estiver em causa a caducidade do direito de liquidação – por ainda não ter decorrido o respectivo prazo – constituirá também fundamento de oposição à execução fiscal, por afectar a eficácia do acto e, consequentemente, a exigibilidade da obrigação por ele constituída; só que,

8. tal situação, a verificar-se, não será enquadrável na alínea e), mas sim na alínea f), deste mesmo n.º 1 do artigo 204.º, do CPPT.

9. Posto isto, podemos concluir que as alegações de recurso apresentadas pela Recorrente carecem de qualquer fundamentação legal, devendo ser mantida a decisão do tribunal a quo.

TERMOS EM QUE SE DEVERÁ CONFIRMAR A DOUTA SENTENÇA RECORRIDA, COM A CONSEQUENTE E NECESSÁRIA IMPROCEDÊNCIA DO PRESENTE RECURSO.

ASSIM DECIDINDO, VOSSAS EXCELÊNCIAS, SENHORES DESEMBARGADORES ([6]), FARÃO, COMO SEMPRE, A COSTUMADA

JUSTIÇA!».

1.7 Recebidos os autos neste Supremo Tribunal Administrativo, foi dada vista ao Ministério Público.

1.8 Colheram-se os vistos dos Juízes Conselheiros adjuntos.

1.9 A questão suscitada pela Recorrente é a de saber se a sentença recorrida fez correcto julgamento quando considerou que o prazo da caducidade do direito à liquidação aplicável à situação *sub judice* é de 4 anos, ao invés do prazo de 8 anos consagrado no art. 35.º do CIMT.

*** * ***

2. FUNDAMENTAÇÃO

2.1 DE FACTO

2.1.1 Na sentença recorrida, o julgamento da matéria de facto foi efectuado nos seguintes termos:

«O tribunal deu como provados os seguintes factos:

A) Por escritura pública de compra e venda celebrada em 23 de Abril de 2004, no 1º Cartório Notarial de Faro, o oponente adquiriu metade do prédio urbano sito em Vale Formoso, freguesia de São Clemente, concelho de Loulé, inscrito na matriz predial sob o artº 8878 (informação de fls. 49 dos autos);

B) Como 1ª transmissão originou a entrega da declaração modelo 1 do CIMI (informação de fls. 49 dos autos);

C) O valor do imóvel declarado foi de € 27.000,00 (informação de fls. 49 dos autos);

D) Em 8 de Junho de 2005 foi o oponente notificado do valor da avaliação de € 174.700,00 (informação de fls. 49 dos autos);

E) Em 18 de Julho de 2008 os Serviços de Finanças procederam à liquidação oficiosa de IMT (nº 4045603), na importância de € 4.329,00, que teve por base a informação do notário como se o oponente fosse dono da totalidade do imóvel (informação de fls. 49 dos autos);

F) A data limite do pagamento era em 13 de Setembro de 2009 (informação de fls. 49 dos autos);

G) Não foi efectuado o pagamento (informação de fls. 49 dos autos);

H) O oponente deu entrada com impugnação judicial a que coube o n.º 709/08.0BELLE, na qual foi proferida sentença que julgou parcialmente procedente o pedido e determinado a anulação da liquidação na parte excedente, ou seja, na importância de € 2.164,50 (fls. 31 a 39 dos autos);

I) O Serviço de Finanças de Loulé 1 procedeu a anulação da liquidação na importância de € 2.164,50 (informação de fls. 49 dos autos);

J) Em 24 de Janeiro de 2010 foi instaurado o processo de execução fiscal n.º 108220100105073, para cobrança de IMT (informação de fls. 49 dos autos);

K) Em 30 de Janeiro de 2010 o oponente foi citado (informação de fls. 49 dos autos);

L) Em 2 de Março de 2010 o oponente deu entrada com a presente oposição (carimbo aposto no rosto de fls. 2 dos autos).

[…]

Factos não provados

Não se provaram outros factos com interesse para a decisão da causa».

2.1.2 Na sentença foi ainda dado como assente ([7]), se bem que não no local onde a Juíza se propôs efectuar o julgamento da matéria de facto ([8]), o seguinte:

«[…] o oponente foi notificado da liquidação em 11 de Agosto de 2008».

*

2.2 DE DIREITO

2.2.1 A QUESTÃO A APRECIAR E DECIDIR

Está em causa averiguar se a notificação que foi feita ao Contribuinte da liquidação de IMT que ora lhe está a ser exigido coercivamente o foi antes do termo do prazo da caducidade da liquidação do imposto. Na verdade, entre os fundamentos que podem determinar a procedência da oposição à execução fiscal conta-se a «Falta de notificação da liquidação do tributo no prazo da caducidade», prevista na alínea *e)* do n.º 1 do art. 204.º do CPPT e que se refere a «casos em que foi efectuada uma notificação, mas ela foi feita após o decurso do prazo de caducidade» ([9]).

Na situação *sub judice*, estando assente que o facto tributário ocorreu em 23 de Abril de 2004 ([10]) e que o ora Recorrido foi notificado da liquidação em 11 de Agosto de 2008, a questão a dirimir (e a sorte do recurso) prende-se apenas com a determinação do prazo da caducidade do direito à liquidação: quatro anos, como decidiu a sentença (se bem que da sua leitura não se alcance ao abrigo de que norma considerou ser esse o prazo aplicável) e como sustenta o Recorrido, que invoca o art. 45.º, n.º 1, da LGT, ou oito anos, como sustenta a Recorrente, louvando-se no art. 35.º do CMIT?

É essa a questão que cumpre apreciar e decidir, sendo que, como procuraremos demonstrar, a resposta à mesma impõe também que se averigúe da natureza da liquidação que deu origem à dívida exequenda: liquidação inicial ou liquidação adicional?

2.2.2 DA CADUCIDADE DO DIREITO À LIQUIDAÇÃO

Dispõe o art. 45.º, n.º 1, da LGT: «O direito de liquidar os tributos caduca se a liquidação não for validamente notificada ao contribuinte no prazo de quatro anos, quando a lei não fixar outro».

Um dos casos em que a lei fixa outro prazo é o do IMT, dispondo o art. 35.º, n.º 1, do respectivo Código: «Só pode ser liquidado imposto nos oito anos seguintes à transmissão ou à data em que a isenção ficou sem efeito, sem prejuízo do disposto no número seguinte e, quanto ao restante, no artigo 46º da Lei Geral Tributária».

Ou seja, como excepção ao prazo geral de caducidade de quatro anos, a lei fixa, para o IMT, um prazo especial de oito anos, a contar da transmissão ou da data em que a isenção ficou sem efeito. Daí que, salvo o devido respeito, não possa sustentar-se, como o faz o Recorrido, a aplicação ao caso *sub judice* do prazo de quatro anos previsto no art. 45.º, n.º 1, da LGT.

De tudo isso bem deu conta a Juíza do Tribunal Administrativo e Fiscal de Loulé, que também salientou que, caso tivesse havido liquidação adicional, «esta só poderia fazer-se até decorridos quatro anos contados da liquidação a corrigir (como o n.º 3 do artº 31º do CIMT determina)». Mas, logo advertiu: «Porém no caso não houve liquidação adicional, pois atento o valor patrimonial declarado do imóvel havia isenção». Ou seja, se bem interpretamos a sentença, com essa advertência visava justificar por que, a seu ver, a liquidação que deu origem à dívida exequenda não pode qualificar-se

como adicional: não houve liquidação anterior, uma vez que havia isenção do imposto face ao valor tributável [e ao destino ([11])] declarado.

Assim, e tanto mais que reiterou que «não há causa determinante da liquidação adicional», mal se compreende que tenha concluído, como concluiu, que o prazo de caducidade do direito à liquidação aplicável à situação *sub judice* é de quatro anos. Na verdade, a aplicação do prazo de quatro anos só poderia encontrar justificação ao abrigo do n.º 3 do art. 31.º do CIMT, que dispõe: «A liquidação só pode fazer-se até decorridos quatro anos contados da liquidação a corrigir, excepto se for por omissão de bens ou valores, caso em que poderá ainda fazer-se posteriormente, ficando ressalvado, em todos os casos, o disposto no artigo 35º». Ou seja, só poderia aplicar-se o prazo de caducidade de quatro anos se a liquidação constituísse uma liquidação adicional (hipótese que a Juíza do Tribunal *a quo* expressamente afastou), sendo que então o prazo seria a contar *da liquidação a corrigir* ([12]).

Seja como for, nada permite qualificar como liquidação adicional o acto tributário que deu origem à dívida exequenda. Na verdade, a liquidação adicional pressupõe que tenha havido uma liquidação anterior (relativamente ao mesmo facto tributário, ao mesmo sujeito passivo e ao mesmo período de tempo), que aquela se destina a corrigir ou rectificar porque, por erro de facto ou de direito ou por uma omissão ou inexactidão praticadas nas declarações prestadas para efeitos de liquidação, foi determinada a cobrança de um imposto inferior ao devido. Ou seja, a liquidação adicional não é mais do que a correcção de uma liquidação deficiente em consequência de erros ou omissões, que tanto podem ser da responsabilidade dos serviços como dos contribuintes ([13]).

Ora, a liquidação que deu origem à dívida exequenda não foi efectuada em ordem a corrigir ou rectificar uma liquidação anterior viciada por erro de facto ou de direito ou por omissões ou inexactidões praticadas nas declarações prestadas para efeitos de liquidação. Desde logo porque, como bem salientou a Juíza do Tribunal *a quo*, a transmissão do imóvel que constitui o facto tributário não havia dado lugar à liquidação do imposto porque, atento o valor e o destino declarados, dele estava isento.

Esse acto constitui, isso sim, uma primeira liquidação, efectuada na sequência da caducidade da isenção que obstara à liquidação previamente à transmissão, caducidade essa resultante do valor que foi atribuído ao prédio em sede de avaliação.

Nem queira invocar-se em favor da natureza adicional da liquidação o disposto no art. 31.º, n.º 2, do CIMT ([14]), que dispõe: «Quando se verificar que nas liquidações se cometeu erro de facto ou de direito, de que resultou prejuízo para o Estado, bem como nos casos em que haja lugar a avaliação, o chefe do serviço de finanças onde tenha sido efectuada a liquidação ou entregue a declaração para efeitos do disposto no n.º 3 do artigo 19.º, promove a competente liquidação adicional».

Na verdade, embora uma interpretação unicamente cingida à letra da lei pudesse inculcar a ideia de que toda e qualquer liquidação efectuada na sequência de avaliação teria a natureza de liquidação adicional, é manifesto que não é assim: a liquidação efectuada na sequência de avaliação só terá tal natureza desde que tenha havido previamente uma liquidação.

Afigura-se-nos, pois, que o recurso merece provimento, motivo por que a sentença deve ser revogada e a oposição à execução fiscal ser julgada improcedente, tudo como decidiremos a final.

Uma breve nota apenas para referir a irrelevância, para os efeitos que ora importa considerar, da anulação judicial da liquidação, na proporção de metade (que decorreu do facto de a AT ter erradamente considerado que o ora Recorrido adquirira a totalidade do imóvel em causa, quando ele apenas adquiriu metade). É que essa decisão judicial não deu origem a nova liquidação, mas apenas a que a AT, em cumprimento da obrigação de reconstituição da legalidade do acto (cfr. art. 100.º da LGT), anulasse a liquidação na parte em que foi declarada ilegal.

2.2.3 CONCLUSÕES

Preparando a decisão, formulamos as seguintes conclusões:

I - Nos termos do art. 35.º do CIMT, conjugado com o art. 45.º, n.º 1, in fine, da LGT, o prazo de caducidade do direito à liquidação do IMT é de oito anos a contar da transmissão ou da data em que a isenção ficou sem efeito.

II - Todavia, no caso de liquidação adicional, por força do disposto no n.º 3 do art. 31.º do CIMT, esse prazo será de quatro anos a contar da liquidação a corrigir.

III - A liquidação de IMT efectuada em consequência de avaliação do imóvel que no acto de transmissão dos bens se mostrava isento desse imposto não é uma liquidação adicional, pois não se destina a corrigir uma liquidação anterior, mas constitui uma primeira liquidação efectuada na sequência da caducidade da isenção.

IV - Assim, apesar de a notificação da liquidação de IMT ter ocorrido mais de quatro anos após a transmissão, mas dentro do prazo dito em I, não pode ser bem sucedida a oposição deduzida à execução fiscal (instaurada para cobrança coerciva do montante liquidado) com o fundamento previsto na alínea e) do art. 204.º, n.º 1, do CPPT.

* * *

3. DECISÃO

Face ao exposto, os juízes da Secção do Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo acordam, em conferência, conceder provimento ao recurso, revogar a sentença recorrida e julgar improcedente a oposição à execução fiscal.

*

Custas pelo Recorrido, neste STA e na 1ª instância.

Lisboa, 14 de Setembro de 2011. — *Francisco Rothes* (relator) — *Isabel Marques da Silva — António Calhau.*

([1]) (Como resulta da parte decisória da sentença recorrida, foi nesse sentido – da extinção da execução fiscal – que a Juíza do Tribunal Administrativo e Fiscal de Loulé interpretou (e, a nosso ver, bem) o pedido formulado pelo Oponente, de que se declare «a nulidade de todos os procedimentos executivos já realizados»).

([2]) (Apesar de na sentença se referir o dia 23 de Abril de 2008 como sendo a data em que ocorreu a transmissão, é manifesto o lapso de escrita: escreveu-se 2008 onde se queria escrever 2004.)

([3]) (As partes entre aspas e com um tipo de letra diferente, aqui e adiante, constituem transcrições).

([4]) (É manifesto o lapso de escrita: a Recorrente queria dizer CIMT onde escreveu LGT).

([5]) (É manifesto o lapso de escrita: a Recorrente queria dizer oposição onde escreveu impugnação).

([6]) (Pese embora aludir a desembargadores, denominação reservada, nesta jurisdição, para os juízes dos tribunais centrais administrativos, é manifesto que a Recorrente pretende referir-se aos juízes do Supremo Tribunal Administrativo, tribunal a que dirigiu o recurso, que têm o tratamento de conselheiros (cfr. art. 58.º, n.ºs 1 e 2, do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais, aprovado pela Lei n.º 13/2002, de 19 de Fevereiro).

([7]) (Note-se, aliás, que o Oponente na petição inicial assume frontalmente que «foi notificado a 11-08-2008» (cfr. item 42 da petição inicial), afirmação que reitera nas contra alegações do presente recurso (cfr. item 42 das contra alegações).

([8]) (É certo que a lei, impondo que o julgamento da matéria de facto seja feito na sentença, designadamente impondo que «[o] juiz discriminará […] a matéria provada da não provada, fundamentando as suas decisões» (cf. art. 123.º, n.º 2, do CPPT), designadamente, tomando «em consideração os factos admitidos por acordo, provados por documentos ou por confissão reduzida a escrito e os que […] deu como provados, fazendo o exame crítico das provas de que lhe cumpre conhecer» (art. 659.º, n.º 3, do CPC), não exige que o mesmo seja feito de forma autonomizada. No entanto, a praxis levou a que se considere de boa técnica que o julgamento de facto seja feito de forma inequívoca, sendo que a tradição é no sentido de que conste mesmo de uma parte perfeitamente delimitada da sentença, a seguir ao relatório (cfr. art. 659.º, n.º 2, do CPC). O que se nos afigura é que, optando o juiz por destacar uma parte da sentença como sendo a que se refere ao julgamento da matéria de facto, deve dela fazer constar todo esse julgamento, não o dispersando por outras partes da sentença sem qualquer chamada de atenção para essa circunstância, a bem da boa compreensão dos motivos por que decidiu).

([9]) (Cfr. JORGE LOPES DE SOUSA, Código de Procedimento e de Processo Tributário anotado e comentado, Áreas Editora, 5.ª edição, II volume, anotação 37 ao art. 204.º, pág. 359 e segs. Aí se estabelece com rigor o alcance da norma e, designadamente, se distinguem os casos de notificação efectuada para além do termo do prazo da caducidade do direito à liquidação dos casos de falta de notificação, estes subsumíveis à alínea i) do mesmo preceito legal).

([10]) (Como veremos adiante, relevante como dies a quo do prazo é a data da transmissão ou a data em que a isenção ficou sem efeito, motivo por que, salvo o devido respeito, não alcançamos o motivo por que na sentença se aludiu a esse propósito à declaração a que se refere o art. 19.º, n.º 2, do CIMT. Em todo o caso, a considerar-se que era essa declaração que revelava como termo inicial do prazo, sempre deveria indagar-se (ainda que oficiosamente – cfr. art. 99.º, n.º 1, da LGT e art. 13.º, n.º 1, do CPPT) a data em que a mesma foi apresentada, ao invés de se ter invocado o desconhecimento dessa data para justificar a contagem do prazo com início na data da transmissão).

([11]) (Embora a sentença apenas se refira ao valor declarado para a transmissão, a isenção em causa depende também do destino do imóvel, como resulta do disposto no art. 9.º do CIMT).

([12]) (E sempre respeitando o prazo de oito anos fixado no art. 35.º do CIMT).

([13]) (Neste sentido, os seguintes acórdãos da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

– de 17 de Janeiro de 2007, proferido no processo com o n.º 909/06, publicado no Apêndice ao *Diário da República* de 14 de Fevereiro de 2008 (http://www.dre.pt/pdfgratisac/2007/32210.pdf, págs. 96 a 102, também disponível em http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/da11decbc3b9dabd8025726d003b7579?OpenDocument;

– de 18 de Maio de 2011, proferido no processo com o n.º 153/11, ainda não publicado no jornal oficial, mas disponível em http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/94e29e68a39ec0468025789a0039e45a?OpenDocument.

([14]) (Como o fez o Representante do Ministério Público junto do Tribunal Central Administrativo Sul, para onde, por lapso, o Tribunal Administrativo e Fiscal de Loulé remeteu o processo).

Acórdão de 14 de Setembro de 2011.

Assunto:

Recurso de revista excepcional. artº 150º do CPTA.

Sumário:

I — O recurso de revista, com previsão legal no artº 150º do CPTA, tem carácter excepcional, destinando-se somente à apreciação de uma questão que, pela sua importância jurídica ou social, se revista de importância fundamental ou quando

a admissão do recurso seja claramente necessária para uma melhor aplicação do direito.

II — A relevância jurídica ou social afere-se em termos da utilidade jurídica, com capacidade de expansão da controvérsia que ultrapasse os limites da situação singular.

III — A possibilidade da melhor aplicação do direito resultará da repetição num número indeterminado de casos futuros, tendo como escopo a uniformização do direito.

IV — Não se pode falar em melhor aplicação do direito se a decisão recorrida segue a jurisprudência consolidada do STA.

V — Saber se a inexistência de um acto tributário gera nulidade ou anulabilidade – questão, aliás, resolvida de forma reiterada e uniforme pelo STA - não tem relevância jurídica ou social que justifique o recurso de revista.

Processo n.º 387/11.
Recorrente: José Maria Pimenta.
Recorrido: Fazenda Pública.
Relator: Exmº. Sr. Consº. Dr. Pimenta do Vale.

Acordam nesta Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 – JOSÉ MARIA PIMENTA, melhor identificado nos autos, recorre nos termos do artº 150º do CPTA do acórdão do TCA Sul que negou provimento ao recurso que interpusera da sentença do TAF de Sintra que julgou procedente a excepção peremptória de caducidade do direito de acção e absolveu a FAZENDA PÚBLICA do pedido na impugnação judicial da liquidação adicional de IRS do ano de 2003, para o que alegou, vindo a concluir como segue:

"1. Os factos tributários constitutivos ou geradores do imposto são elementos essenciais da relação jurídica tributária.

2. A existência de relação jurídica tributária nomeadamente de IRS é que determina os direitos e deveres das partes, declarativos e constitutivos, no âmbito deste tributo.

3. A relação jurídica tributária de IRS é condição essencial para o procedimento de liquidação e consequentemente para o acto tributário ou liquidação deste tributo.

4. O facto tributário constitutivo, previsto nas regras de incidência do CIRS é elemento essencial do acto tributário em IRS.

5. A impugnação é o meio processual para dirimir toda e qualquer ilegalidade (existência e validade) do acto, em sentido amplo, conforme resulta do disposto no artigo 99º do CPPT, para além de outras disposições legais e do próprio conceito de direitos e garantias dos contribuintes.

6. A inexistência do facto tributário constitutivo provoca a inexistência do acto, aplicando-se-lhe o regime da nulidade previsto no artigo 133º do CPA.

7. Invocando-se a nulidade do acto por inexistência do facto, pode formular-se o pedido de impugnação a todo o tempo e nos termos do disposto no n.º 3 do artigo 102º do CPPT.

8. O facto tributário é um elemento essencial do acto em sentido amplo e não um erro sobre os pressupostos de facto do mesmo.

9. A decisão recorrida viola o disposto no artigo 268º n.º 4 da C.R.P.; o artigo 95º n.º 1 da L.G.T; o artigo 133º do C.P.A.; o artigo 99º do CPPT e o artigo 102º n.º 3 do CPPT.

Termos em que deve ser revogada a decisão recorrida, julgando a p.i. entregue nos prazos legais e nos termos do artigo 102º n.º 3 do CPPT, devendo ser recebida e prosseguir termos para instrução e decisão."

A Fazenda Pública contra-alegou, vindo a concluir nos seguintes termos:

1) O recurso do art. 150º do CPTA não é aplicável aos processos tributários, pelo menos aqueles que são processados nos termos do CPTT.

2) Sem conceder, também se dirá que não se verificam os pressupostos a que alude o n.º 1 do artigo 150º do CPTA:

a) è nítido que a admissão do presente recurso não é claramente necessária para uma melhor aplicação do direito.

• Com efeito, a questão de direito a decidir - saber se a mera alegação, enquanto fundamento de impugnação judicial de um acto tributário, da ilegalidade "inexistência do facto tributário" permite a dedução daquela impugnação a todo o tempo - já se encontra decidida uniformemente pela jurisprudência do STA.

Nesse sentido cfr. o douto Acórdão do STA, de 13-02-2008, proferido no Recurso n.º 886/07 ou o douto Acórdão do STA, de 23-11-2005, proferido no Recurso 0612/05, onde se afirma, no ponto IV do seu sumário que:

"IV - Deste modo, a propositura de uma impugnação judicial de um acto de liquidação com fundamento em norma inexistente ou na falta de suporte legal, está sujeita aos prazos fixados na lei para tal propositura, já que aquele acto de liquidação será eventualmente anulável, que não nulo.

b) No que se refere à natureza da questão levantada pela recorrente, ainda se dirá que a mesma não se reveste de "importância fundamental"

• Não fundamenta o recorrente o seu entendimento sobre a "importância fundamental" da questão que levanta que, da leitura da sua pi da impugnação judicial parece ser a do não enquadramento da situação de facto no disposto no artigo 6º, n.º 4, do CIRS e que transmuda na "de saber se a inexistência de facto tributário constitutivo é ou não elemento essencial do acto tributário impugnado".

• Ora a apreciação de tal questão implica necessariamente matéria de facto não aceite pelo despacho judicial recorrido e pelo acórdão recorrido e que não pode ser discutida no presente recurso (cfr. n.º 4 do art. 150º do CPTA).

3) Sem conceder, ainda se dirá que o presente recurso não merece provimento.

• Com efeito, estando em causa no acto tributário imputado de ilegal apenas a agressão de esfera patrimonial do contribuinte, em termos não ofensivos do conteúdo essencial do direito de propriedade, não se compreenderia que se eternizasse, de forma generalizada, a possibilidade de o contribuinte questionar a legalidade do acto de liquidação de imposto, sendo muito mais sensato e equilibrado, ponderando os interesses conflituantes do contribuinte e da administração tributária, estabelecer como regra o regime da anulabilidade.

Assim o regime regra é o da anulabilidade, existindo nulidade só em casos excepcionais, quando se não consegue retirar qualquer sentido do acto tributário, que é irremediavelmente obscuro, ou quando lhe faltam requisitos essenciais.

- Ora, esse não é nitidamente o caso sub judice: os valores acrescidos ao rendimento global líquido do recorrente no ano em causa resultaram da sua qualificação como adiantamentos por conta de lucros. E, a existir eventual erro por parte da AF na sua qualificação ou na apreciação dos factos em que essa qualificação foi sustentada, essa eventual ilegalidade não configura vício cuja consequência possa ser a da nulidade.

Nestes termos, e nos que Vossas Excelências doutamente suprirão, deverá o presente recurso ser rejeitado por inadmissível e, em qualquer caso, considerado improcedente."

O Exmo. Procurador-Geral Adjunto emitiu parecer no sentido de se verificar a procedência da questão prévia suscitada pela Representante da Fazenda Pública, pelo que, entende, não é de admitir o recurso.

Notificada as partes deste parecer, responderam nos termos que constam de fls. 149 e 150 e 152 a 154, que aqui se dão por integralmente reproduzidos para todos os efeitos legais.

Colhidos os vistos, cumpre decidir.

2 - O acórdão recorrido fixou a seguinte matéria de facto:

"A. O impugnante foi notificado no dia 28/11/2007 da liquidação impugnada e para proceder ao pagamento voluntário do imposto liquidado até ao dia 02/01/2008 (Docs. 1 e 2 da Petição Inicial e fls. 142/146 do Processo Administrativo Tributário).

B. A presente impugnação judicial deu entrada no Serviço de Finanças de Sintra - 4 no dia 18/06/2008 (fls. 3)."

3 - Quanto à admissibilidade do presente recurso e muito embora esta questão não seja inteiramente líquida, o certo é que vem sendo jurisprudência pacífica desta Secção do STA que o recurso de revista excepcional, previsto no artº 150º do CPTA, é admissível no âmbito do contencioso tributário, isto face, até, ao princípio pro actione.

"Aliás, por um lado, também o artigo 152.º do CPTA consagra um recurso para uniformização de jurisprudência, com funcionalidade semelhante ao previsto no artigo 284.º do CPPT.

E, por outro e mutatis mutandis, o seu artigo 28.º, n.º 5 tem um alcance semelhante ao do artigo 284.º, mas com atinência à 1ª instância.

Ora, o dito artigo 150.º do CPTA não tem em vista, a se e de modo directo, a uniformização da jurisprudência mas, como adiante melhor se verá, constitui, antes, uma válvula de escape do sistema, não sendo seu requisito directo a existência de decisões em oposição.

Ainda, a existência de um terceiro grau de jurisdição, "novidade absoluta no contencioso administrativo" (cfr. Aroso de Almeida e Fernandes Cadilha, CPTA anotado, 2005, p. 747), também já havia sido abolida em 1997, mercê da alteração do artigo 120.º do ETAF de 1984 – cfr. Decreto-Lei n.º 229/96, de 29 de Novembro.

Finalmente, a admissibilidade do recurso, em causa tem sustentáculo formal no artigo 2.º do CPPT já que a remissão a que se refere a alínea c) tem natureza dinâmica e não estática: as normas sobre processo nos tribunais administrativos são presentemente as constantes do CPTA e não as da LPTA" (Acórdão desta Secção do STA de 14/10/09, in rec. n.º 622/09).

No mesmo sentido o recente acórdão desta Secção do STA de 29/6/11, in rec. n.º 568/11.

Tem-se, assim, no descrito circunstancionalismo, por admissível o recurso.

4 - Quanto ao mais, estabelece o artº 150º, n.º 1 do CPTA que "das decisões proferidas em 2.ª instância pelo Tribunal Central Administrativo pode haver, excepcionalmente, revista para o Supremo Tribunal Administrativo quando esteja em causa a apreciação de uma questão que, pela sua relevância

jurídica ou social, se revista de importância fundamental ou quando a admissão do recurso seja claramente necessária para uma melhor aplicação do direito", competindo a decisão sobre o preenchimento de tais pressupostos, em termos de apreciação liminar sumária, à formação prevista no seu n.º 5.

Por outro lado, tem vindo este Supremo Tribunal Administrativo a acentuar, repetidamente, que "quer pela sua estrutura, quer pelos requisitos que condicionam a sua admissibilidade quer, ainda e principalmente, pela nota de excepcionalidade expressamente estabelecida na lei, não deve ser entendido como um recurso generalizado de revista mas como um recurso que apenas poderá ser admitido num número limitado de casos previstos naquele preceito interpretado a uma luz fortemente restritiva" (vide Acórdão desta Secção do STA de 24/5/05, in rec. n.º 579/05).

"Na mesma orientação, refere Mário Aroso, que "não se pretende generalizar o recurso de revista, com o óbvio inconveniente de dar causa a uma acrescida morosidade na resolução final dos litígios", cabendo ao STA "dosear a sua intervenção, por forma a permitir que esta via funcione como uma válvula de segurança do sistema".

Cfr. O Novo Regime do Processo nos Tribunais Administrativos, 2.ª edição, p. 323 e Comentário ao Código de Processo nos Tribunais Administrativos, 2005, p. 150 e ss.

O artigo 150.º do CPTA tem, desde logo, como primeiro pressuposto, a importância fundamental da questão por virtude da sua relevância jurídica ou social.

E, como se assinala no citado aresto, a relevância jurídica "não é uma relevância teórica medida pelo exercício intelectual, mais ou menos complexo, que seja possível praticar sobre as normas discutidas, mas uma relevância prática que tenha como ponto obrigatório de referência, o interesse objectivo, isto é, a utilidade jurídica da revista"; e esta, em termos de capacidade de expansão da controvérsia de modo a ultrapassar os limites da situação singular.

Por outro lado, "a melhor aplicação do direito" há-de resultar da possibilidade de repetição, num número indeterminado de casos futuros, em termos de garantia de uniformização do direito" (Acórdão desta Secção do STA de 20/5/09, in rec. n.º 295/09).

Como se refere no Acórdão desta Secção do STA de 30/5/07, rec. n.º 0357/07:

"(…) o que em primeira linha está em causa no recurso excepcional de revista não é a solução concreta do caso subjacente, não é a eliminação da nulidade ou do erro de julgamento em que porventura caíram as instâncias, de modo a que o direito ou interesse do recorrente obtenha adequada tutela jurisdicional. Para isso existem os demais recursos, ditos ordinários. Aqui, estamos no campo de um recurso excepcional, que só mediatamente serve para melhor tutelar os referidos direitos e interesses. Em primeira linha, o que se visa é submeter à apreciação do tribunal de revista excepcional a apreciação de uma questão que, pela sua importância jurídica ou social, tenha importância fundamental; ou permitir a pronúncia desse mesmo tribunal quando ela seja claramente necessária para uma melhor aplicação do direito".

Do que fica exposto, não vemos que, no caso em apreço, se verifiquem os requisitos apontados.

A questão que se coloca nos presentes autos prende-se com o facto de saber se a invocada inexistência dos factos tributários gera nulidade ou mera anulabilidade da liquidação, com as consequências que daí podem advir quanto ao prazo em que pode ser apresentada impugnação judicial por vício de violação de lei.

Se se tratar de nulidade, como defendem os recorrentes, é óbvio que a impugnação pode ser apresentada a todo o tempo, face ao disposto no artº 102º, n.º 3, do CPPT.

Porém, se estivermos perante um caso de mera anulabilidade o limite temporal para impugnar é o referido no artº 102º, alínea a) do CPPT.

Quer o Mm. Juiz de 1ª instância, quer o acórdão do TCA Sul, aludindo, aliás, a jurisprudência deste STA, que identificam, concluem que se trata de um vício que gera mera anulabilidade, pelo que o prazo para impugnar é de 90 dias.

Assim sendo, a impugnação foi julgada intempestiva.

É contra esta decisão que se insurgem os recorrentes, pedindo a revista.

Mas sem razão.

Com efeito e como se decidiu já em caso em tudo idêntico tirado no Acórdão desta Secção do STA de 16/9/09, in rec. n.º 591/09, que o Relator subscreveu na sua qualidade de Juiz Adjunto, "a admissão do recurso não é claramente necessária para uma melhor aplicação do direito, já que a jurisprudência seguida pelas instâncias segue a firme, reiterada e uniforme jurisprudência deste Supremo Tribunal, segundo a qual apenas os actos que ofendam o conteúdo essencial de um direito fundamental são nulos, pelo que um acto que, em aplicação da lei ordinária, viole alegadamente o princípio da legalidade tributária não é nulo mas anulável, devendo a impugnação do respectivo acto de liquidação ser apresentada no prazo fixado no art. 102º, 1, do CPPT (vide, para além dos acórdãos citados nos autos, e a título meramente exemplificativo, o aresto deste STA de 11/10/2006 (rec. n. 676/06)".

E a inconstitucionalidade que os recorrentes vêem nesta reiterada interpretação tem um remédio: o recurso para o Tribunal Constitucional.

Por outro lado, não se vê que esteja em causa a apreciação de uma questão que, pela sua importância jurídica ou social, se revista de importância fundamental.

Aliás, os recorrentes nem sequer explicitam onde esteja essa importância jurídica ou social.

Que também, como dissemos, não se antolha.

Saber se a inexistência de um acto tributário gera nulidade ou anulabilidade não tem a importância jurídica ou social que o recorrente lhe aponta, nem tal justifica.

É pois inadmissível a revista pretendida".

5 - Nestes termos, acorda-se em não admitir o recurso, face à não verificação dos requisitos expressos no n.º 1 do artº 150º do CPTA.

Custas pelos recorrentes, fixando-se a procuradoria em 1/6.

Lisboa, 14 de Setembro de 2011. — *Pimenta do Vale* (relator) — *António Calhau* — *Casimiro Gonçalves*.

Acórdão de 14 de Setembro de 2011.

Assunto:

Execução de julgado. Juros indemnizatórios. Erro dos serviços.

Sumário:

I — O direito a juros indemnizatórios depende da existência de um erro (de facto ou de direito) imputável aos serviços, que tenha levado a uma ilegal definição da relação jurídica tributária do contribuinte e do qual tenha resultado o pagamento de dívida tributária em montante superior ao legalmente devido à luz das normas fiscais substantivas.

II — - A Administração Fiscal incorre em erro que lhe é imputável ao considerar, por força de errada interpretação do artigo 41.º, n.º 1, alínea h), do CIRC, que a documentação justificativa de custos fiscais tem de ser constituída unicamente por documentos externos, excluindo a possibilidade de o contribuinte recorrer a outros meios de prova, designadamente documentos internos, para demonstrar e convencer da bondade do correspondente lançamento contabilístico e atestar a veracidade da operação.

Processo n.º 433/11-30.
Recorrente: Direcção Geral dos Impostos.
Recorrido: Portina – Fábrica de Calçado, Lda.
Relatora: Exmª. Srª. Consª. Drª. Dulce Neto.

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

1. A DIRECÇÃO GERAL DOS IMPOSTOS recorre para o Supremo Tribunal Administrativo da sentença que o Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra proferiu em 10 de Janeiro de 2011, de procedência parcial do pedido que a sociedade PORTINA – FÁBRICA DE CALÇADO, LDA formulou no processo de execução de sentença anulatória de acto de liquidação de IRC, restringindo o recurso ao segmento decisório que reconheceu à Exequente o direito aos juros indemnizatórios previstos no artigo 43.º da Lei Geral Tributária, a liquidar pela Administração Tributária sobre o montante de imposto anulado.

1.1. As alegações dos recursos mostram-se rematadas com o seguinte quadro conclusivo:

A- Não integra a noção de "erro imputável aos serviços", susceptível de pagamento de juros indemnizatórios, para efeitos do artº. 43º/1 da LGT, a anulação de uma liquidação de acto tributário determinada por apreciação jurisdicional de documentos com os quais a Administração Fiscal se não confrontou em sede de procedimentos inspectivo e fundamentador de tal liquidação;

B- Não há efeito automático de pagamento de juros indemnizatórios decorrente de uma decisão judicial só pelo facto de esta ter transitado em julgado;

C- A apreciação do erro dos serviços determinante do direito a juros indemnizatórios deve ser apreciada em cada situação concreta, não sendo a anulação ou nulidade do acto tributário, por si só, justificativa desse erro;

D- Em consequência, a sentença recorrida violou o disposto no artº. 43º, n.º 1 da LGT.

Termos em que, com o mui douto suprimento de V.ªs Exas. Senhores Conselheiros, se espera que a sentença de primeira instância aqui recorrida seja revogada na parte referente à procedência do pedido de condenação a juros indemnizatórios.

1.2. A Recorrida apresentou contra-alegações para sustentar a manutenção do julgado, tendo concluído do seguinte modo:

A- Durante o procedimento de inspecção levado a cabo pela Administração Fiscal, os documentos denominados "notas de contabilidade", estiveram sempre à disposição da Administração Fiscal, que a eles teve total acesso;

B- Por força do Acórdão do Tribunal Central Administrativo do Sul de 22 de Fevereiro de 2005, que julgou procedente, por provada, a impugnação da liquidação de IRC, relativa ao exercício de 1990, determinou-se a sua anulação parcial;

C- Tendo sido anulada a liquidação adicional de IRC em causa nos autos, por violação de lei, é patente a existência de "erro imputável aos serviços".

D- Nos termos do disposto no art. 173.º do CPTA, a anulação de um acto administrativo constitui a Administração no dever de reconstituir a situação que existiria se o acto anulado não tivesse sido praticado;

E- A obrigação de pagamento dos juros indemnizatórios, e respectivo conteúdo, radicam na lei, representando um efeito jurídico que se constitui pelo mero facto de o acto tributário ter sido anulado graciosamente ou contenciosamente;

F- Assim, nos termos do disposto no art.º 100.º da LGT, em caso de procedência total ou parcial da impugnação judicial ou recurso a favor do sujeito passivo, a administração tributária está obrigada à imediata e plena reconstituição da legalidade do acto ou situação objecto do litígio, compreendendo o pagamento de juros indemnizatórios, se for caso disso, a partir do termo do prazo da execução da decisão.

G- Nestes termos, são devidos juros indemnizatórios, calculados sobre o montante indevidamente pago, até à data da emissão da nota de crédito a favor da Recorrida.

1.3. O Exmo. Magistrado do Ministério Público emitiu douto parecer no sentido de que devia ser negado provimento ao recurso, porquanto *«Como bem se refere na decisão recorrida quanto à existência de "erro imputável aos serviços" retira-se do acórdão exequendo que o segmento da liquidação de IRC colocado em crise foi anulado por vício de violação de lei. Ora, a expressão erro imputável aos serviços refere-se ao erro sobre os pressupostos de facto e de direito da relação jurídica tributária.»*

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

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

A. No dia 22 de Novembro de 1993, a Exequente deduziu impugnação judicial contra a liquidação de IRC referente ao exercício de 1990, no montante de € 87.802,03, a qual correu termos no então Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa - 2º Juízo – 2ª Secção - (Cfr. Proc. n.º 199/94 apenso);

B. No dia 21 de Janeiro de 1994, a Exequente procedeu ao pagamento da quantia de € 87.802,03 - (Doc. fls. 163 do Proc. n.º 199/94 apenso);

C. Por Sentença proferida no dia 28 de Janeiro de 1998, foi julgada parcialmente procedente a impugnação a que alude a alínea A) do probatório - (Doc. fls. 190/199 do Proc. n.º 199/94 apenso);

D. Inconformada, a Exequente levou os autos em recurso ao Tribunal Central Administrativo Sul, juntando documentos (Doc. fls. 276/288 junto ao Proc. n.º 199/04 apenso);

E. A Fazenda Pública não produziu contra-alegações no âmbito do recurso jurisdicional a que alude a alínea D) do probatório - (Doc. fls. 276/288 junto ao Proc. n.º 199/04 apenso);

F. Por Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, de 22 de Fevereiro de 2005, transitado em julgado em 14 de Março de 2005, foi concedido provimento ao recurso, revogando-se a Sentença recorrida - (Doc. fls. 276/288 junto ao Proc. n.º 199/04 - disponível em texto integral em www.dgsi.pt);

G. No dia 15 de Setembro de 2005, deu entrada em juízo a petição inicial que originou os presentes autos - (Cfr. carimbo aposto a fls. 2 do Proc. n.º 199/04 apenso);

H. No dia 6 de Julho de 2006, a Administração Tributaria procedeu à liquidação, por correcção, da qual resultou um reembolso de € 85.092,13 (Doc. fls. 44 dos autos);

I. Os Serviços de Cobrança da Direcção Geral das Contribuições e Impostos emitiram o cheque n.º 3340536241 no valor de € 85.092,13, o qual foi enviado pela Exequente por carta sob registo RY341694115PT e por aquela recepcionado (Doc. fls. 45/46 dos autos).

3. A decisão sob recurso, proferida no âmbito de processo de execução de julgado instaurado pela ora Recorrida na sequência da decisão anulatória proferida em impugnação judicial que deduzira contra o acto de liquidação adicional de IRC referente ao exercício de 1990, julgou, além do mais, procedente o pedido formulado pela Exequente no sentido da condenação da Administração Tributária

ao pagamento dos juros indemnizatórios previstos no artigo 43.º da Lei Geral Tributária, a liquidar sobre o montante de imposto anulado.

Na perspectiva do Recorrente, a decisão incorreu em erro de julgamento, por incorrecta interpretação do artigo 43º, n.º 1 da Lei Geral Tributária, na medida em que o "erro imputável aos serviços", susceptível de pagamento de juros indemnizatórios, deve ser apreciado em cada situação concreta, não sendo a anulação ou nulidade do acto tributário, por si só, justificativa desse erro, não integrando, na sua perspectiva, a noção de "erro imputável aos serviços" a anulação de uma liquidação determinada por apreciação jurisdicional de documentos com os quais a Administração se não havia anteriormente confrontado.

Segundo as suas alegações de recurso, o acórdão anulatório do acto de liquidação apoiou-se em factos extraídos de documentos internos da empresa que só nesse recurso jurisdicional foram apresentados ao tribunal, o que obrigou à ampliação da factualidade assente na 1ª instância ao abrigo do disposto no artigo 712.º do CPC, documentos que foram determinantes para que esse Tribunal admitisse que as comissões pagas constituíam custos fiscalmente aceitáveis e relevantes, indispensáveis para a realização dos proveitos da impugnante, levando à revogação da decisão de 1ª instância e à anulação do acto de liquidação impugnado.

Vejamos.

Tal como consta do processo de impugnação judicial que a sociedade PORTINA - FÁBRICA DE CALÇADO, LDA, instaurou contra o acto de liquidação do IRC referente ao exercício de 1990, esta liquidação teve por base e suporte fundamentador o relatório dos serviços de fiscalização que procederam ao exame da escrita dessa sociedade e onde constava que «a)...a firma impugnante contabilizou na conta de custos e perdas para o exercício de 1990 montantes relativos a comissões creditadas a comissionistas estrangeiros no total de € 203.258,15...; b)...a documentação justificativa dos mesmos custos consiste exclusivamente em «notas de contabilidade» emitidas pela impugnante, sem que existam quaisquer **documentos externos**, designadamente facturas emitidas pelos comissionistas...; c)...em virtude de estes custos não se encontrarem devidamente documentados, constituem encargos não dedutíveis para efeitos fiscais nos termos do art.º 41º, n.º 1, alínea h), do CIRC, sendo acrescidos ao lucro tributável do respectivo exercício...; d)... as diferenças de câmbio apuradas no pagamento das comissões referidas, bem como as que resultam da actualização no final do exercício dos débitos e créditos resultantes das mesmas, dado respeitarem a custos não dedutíveis para efeitos fiscais, têm tratamento idêntico, pelo que também não devem ser considerados para efeitos de apuramento do lucro tributável, no total, a acrescer, de € 3.295,84 relativo a diferenças de câmbio desfavoráveis e a deduzir ao total da matéria colectável, de € 866,37 relativo a diferenças de câmbio favoráveis...».

Com efeito, foi com base nesse relatório que a Administração Fiscal estruturou o mapa de apuramento DC/22 relativo ao ano de 1990 reportado à actividade da impugnante, no qual fez acrescer ao lucro tributável do exercício o montante proveniente desses encargos documentados com «notas de contabilidade», que considerou não aceitáveis para efeitos fiscais por inexistência de documentos externos de suporte.

Em sede de impugnação judicial deduzida contra o acto de liquidação, a impugnante invocou o vício de violação de lei, por ofensa do disposto no artigo 41.º, n.º 1, alínea h), do CIRC, alegando ter suportado custos efectivos com o pagamento de comissões a comissionistas existentes nos países para onde exporta e que se encontram documentalmente comprovados pelas notas de contabilidade referidas no relatório da fiscalização e pelos avisos de débito emitidos pelo Banco Espírito Santo e Comercial de Lisboa, considerando ilegal a posição defendida pela Administração no sentido da necessidade de documentos de origem externa como única forma de comprovação desses encargos.

Na sentença recorrida deu-se como provada a existência das notas de contabilidade emitidas pela impugnante e juntas a fls. 58 a 61 dos autos, como, ainda, que *«Durante o ano de 1990, a impugnante tinha comissionistas em diversos países europeus, os quais prestavam serviços de angariação de clientes, igualmente servindo de intermediários em relação às encomendas de calçado recebidas pela empresa»,* e que *«Em virtude das prestações de serviços efectuadas pelos comissionistas, a impugnante efectuou o pagamento de comissões aos mesmos, normalmente através da emissão de cheque sacado sobre uma entidade bancária portuguesa, sendo que as notas de contabilidade identificadas no n.º 11 serviram para documentar tais pagamentos - (cfr. depoimento das testemunhas arroladas pela impugnante e documentos juntos a fls. 53 e 54 dos autos)».*

Todavia, o Mmº Juiz veio a julgar a impugnação improcedente por ter dado guarida ao entendimento sustentado pela Administração Fiscal, no sentido de que o artigo 41.º, n.º 1, alínea h) do CIRC obriga à existência de *documentação externa* de suporte dos encargos, mais concretamente à existência de facturas emitidas pelos comissionistas, não bastando a prova documental feita pela Impugnante, designadamente a constante da sua escrita.

Essa decisão veio a ser revogada pelo TCA Sul, que sufragou diverso entendimento, sustentado na jurisprudência dominante e que cita, no sentido de que o que releva para efeitos da comprovação e aceitação fiscal de determinadas despesas, enquanto custos de exercício, é a sua efectiva realização,

ainda que comprovada por meios diversos daqueles que, por princípio, são exigidos como adequados (documentos externos). Como saí se deixou salientado, *«Em matéria atinente à comprovação de custos, e contrariamente ao que acontece em sede de IVA para efeitos de dedução de imposto (onde apenas se admite que seja deduzido o imposto mencionado em facturas ou documentos equivalentes que respeitem os requisitos formais do art. 35º n.º 5 do CIVA - cfr. art. 19º, n.º 2 do CIVA), já em sede de IRC, para efeitos de determinação do lucro tributável, admite-se que no caso de inexistência de documentos de origem externa (nos casos em que este devesse existir) a prova dos custos possa ser feita por documento interno, que deverá conter os elementos essenciais das facturas, desde que a veracidade da operação subjacente seja inequivocamente assegurada por outros meios de prova. (...).*

Ora, no caso, atenta a prova produzida, temos por manifesto que assiste a razão à recorrente enquanto pretende que tais despesas com as comissões sejam consideradas como custos do exercício, uma vez que efectivamente suportadas (...). E se assim se entende no que concerne às despesas referentes às aludidas comissões, idêntica conclusão, no que tange à ilegalidade do acto tributário em questão, por força de ilegalidade a montante na correcção da respectiva matéria tributável, se tem de assumir no que respeita às diferenças cambias, aqui em questão e apuradas no pagamento daquelas, desde logo porque a única fundamentação substancial em que a AT fez suportar a sua actuação, neste particular, se prende na circunstância, e como mera consequência, da inexistência de documentação externa a suportar as referidas comissões.».

Por aqui logo se vê que não assiste razão à Recorrente quando afirma que a anulação da liquidação resultou da apresentação de documentos internos que só no recurso jurisdicional foram exibidos ao tribunal. Os documentos internos emitidas pela impugnante constavam da sua escrita e a sua existência foi expressamente mencionada no relatório da fiscalização.

Por outro lado, a prova documental apresentada com as alegações do recurso jurisdicional interposto para o TCA Sul é constituída unicamente por sentenças proferidas em distintos processos de impugnação (cfr. fls. 190 a 210), certificadas a fls. 232/250 e 253/272, tendo levado esse tribunal a aditar ao probatório a seguinte factualidade*: «A matéria colectável da impugnante, em sede de C.Ind. e IRC, por referência, respectivamente, aos exercícios de 1988 e 1989, foi alterada pela AT, dando origem a liquidações adicionais que, por seu turno, motivaram a deduções de impugnações judicias, as quais vieram a ser decididas por sentenças consubstanciadas nos docs. que constituem, designadamente, fls. 232/250 e 253/272, os quais aqui se dão por reproduzidos para todos os efeitos legais.».*

E a restante matéria fáctica aditada pelo TCA ao abrigo do disposto no artigo 712.º do CPC foi extraída, não desses documentos, mas da prova testemunhal produzida em 1ª instância, dizendo respeito à indispensabilidade do pagamento das comissões para a realização dos proveitos da impugnante, questão que nunca fora questionada pela Administração Fiscal e que não constitui, sequer, suporte fundamentador da correcção levada a cabo ao lucro tributável do exercício de 1990 e da subsequente liquidação de imposto.

Tanto basta para aniquilar toda a argumentação tecida pela ora Recorrente.

De qualquer forma, sempre se dirá que se considera como demonstrado, transitada que está em julgado a decisão anulatória do acto de liquidação por erro nos pressupostos de direito (vício de violação de lei), que a Administração Fiscal incorreu em erro que lhe é imputável ao interpretar o artigo 41.º, n.º 1, alínea h) do CIRC nos termos em que o fez e ao proceder, com base nisso, à correcção da matéria colectável e à subsequente liquidação de imposto.

Na verdade, os serviços da Administração incorreram em erro na interpretação e aplicação da lei ao considerarem que a documentação justificativa de custos fiscais tem de ser constituída unicamente por documentos externos, excluindo, logo à partida, a possibilidade de o contribuinte recorrer a outros meios de prova, designadamente documentos internos, para demonstrar e convencer da bondade do correspondente lançamento contabilístico e atestar a veracidade da operação. Erro que apenas a esses serviços é imputável - pois não se mostra ter sido o contribuinte a dar-lhe azo, propiciando informação que haja induzido o erro – e que veio a provocar a anulação da liquidação.

Deste modo, e visto que, como se deixou já explicado na decisão recorrida, o direito a juros indemnizatórios depende da existência de um erro (de facto ou de direito) imputável aos serviços, que tenha levado a uma ilegal definição da relação jurídica tributária do contribuinte e do qual tenha resultado o pagamento de dívida tributária em montante superior ao legalmente devido à luz das normas fiscais substantivas, torna-se inquestionável a correcção do decidido.

Improcedem, pois, todas as conclusões das alegações do recurso.

4. Termos em que acordam, em conferência, os juízes da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo em, negando provimento ao recurso, confirmar a sentença recorrida.

Custas pela Recorrente, com procuradoria que se fixa em 1/6.

Lisboa, 14 de Setembro de 2011. — *Dulce Manuel Neto* (relatora) — *Casimiro Gonçalves — António Calhau.*

Acórdão de 14 de Setembro de 2011.

Assunto:

Nulidade de acórdão. Excesso de pronúncia.

Sumário:

I — Constitui nulidade do acórdão a pronúncia deste sobre questões que não possa conhecer (artigo 668.º, n.º 1, alínea d) e n.º 2, 716.º e 732.º do CPC).

*II — Não se verifica tal nulidade se o acórdão se limita a apreciar a decisão recorrida, concluindo que nela se cometeu erro de julgamento, na medida em que não se valorou adequada e suficientemente os meios de prova disponibilizados atinentes à verificação in casu da existência de pressupostos do recurso a métodos indirectos, assim violando o disposto na alínea b) do artigo 87.º e a alínea a) do artigo 88.º da LGT***.**

Processo n.º 434/11-30.
Recorrente: Fazenda Pública.
Recorrido: Fábricas Jerónimo Pereira Campos, Filhos, S.A.
Relator: Exmº. Sr. Consº. Dr. António Calhau.

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

I – Fábricas Jerónimo Pereira Campos & Filhos, SA, com sede em Alvarães, recorrida nos presentes autos, tendo sido notificada do acórdão deste Tribunal proferido em 8/6/2011 (fls. 260 a 266) que julgou procedente o recurso interposto pelo Representante da Fazenda Pública, vem, nos termos dos artigos 668.º, n.º 1, alínea d) e n.º 2, 716.º e 732.º do CPC, invocar a nulidade do acórdão com fundamento na pronúncia pelo Tribunal de questões sobre as quais não podia tomar conhecimento, alegando, em síntese, que o acórdão aprecia e julga exclusivamente matéria de facto (alterando o probatório determinado em 1.ª instância pelo TAF de Braga, baseando-se em factos não dados por provados, valorando a prova de forma diversa e formulando juízos sobre a matéria de facto que determinam o sentido da sua decisão) quando, de acordo com o disposto nos artigos 12.º, n.º 5 e 26.º, alínea b) do ETAF, os poderes de cognição da Secção de contencioso Tributário do STA se encontram circunscritos, nos casos de recursos de decisões dos tribunais tributários, a questões exclusivamente de direito.

Notificada deste requerimento, vem a Fazenda Pública sustentar que o acórdão em causa não padece de qualquer nulidade.

Vejamos. Nos termos das disposições legais citadas, constitui, de facto, nulidade do acórdão o excesso de pronúncia sobre questões que não deva conhecer.

Esta nulidade está conexionada com a segunda parte do n.º 2 do artigo 660.º do CPC em que se estabelece que o juiz não pode ocupar-se senão de questões suscitadas pelas partes, salvo se a lei lhe permitir ou impuser o conhecimento oficioso de outras.

Ao contrário do alegado pela recorrida, o acórdão em apreço não se pronuncia sobre qualquer questão que não devesse ou não pudesse conhecer e muito menos se baseia em factos não dados como provados.

O que o acórdão se limitou a fazer foi, perante a factualidade fixada, concluir que a Mma. Juíza "*a quo*" cometera erro de julgamento na medida em que não valorou adequada e suficientemente os meios de prova disponibilizados atinentes à verificação *in casu* da existência de pressupostos do recurso a métodos indirectos, violando o disposto na alínea b) do artigo 87.º e a alínea a) do artigo 88.º da LGT.

E sobre tal questão – valoração da prova – que não é uma questão de facto mas antes uma questão de direito não estava este STA vedado de pronunciar-se.

Razão por que a invocada arguição de nulidade está, assim, condenada ao insucesso.

II – Termos em que, face ao exposto, acordam os Juízes da Secção de Contencioso Tributário do STA em indeferir a requerida arguição de nulidade.

Custas pela recorrida, com taxa de justiça que se fixa em 1 (uma) UC.

Lisboa, 14 de Setembro de 2011. — *António Calhau* (relator) — *Casimiro Gonçalves — Francisco Rothes.*

Acórdão de 14 de Setembro de 2011.

Assunto:

Oposição à execução fiscal. Conta de custas. Regime aplicável: RCPT ou CCJ.

Sumário:

I — Não obstante a revogação das disposições relativas aos processos judiciais tributários contidas no Regulamento das Custas dos Processos Tributários (RCPT) pelo n.º 6 do artigo 4.º do Decreto-Lei n.º 324/2003, de 27 de Dezembro, tais disposições continuam aplicáveis aos processos pendentes no dia 1 de Janeiro de 2004, data da entrada em vigor do Decreto-Lei n.º 324/2003, de 27 de Dezembro, cujas normas sobre custas tributárias apenas são aplicáveis aos processos instaurados a partir da data da sua entrada em vigor (cfr. o n.º 1 do seu artigo 14.º), posterior à transferência dos tribunais tributários para a tutela do Ministério da Justiça (ocorrida no dia 30 de Dezembro de 2003, com a entrada em vigor do Decreto-Lei n.º 325/2003, de 29 de Dezembro).

II — Nos termos do artigo 10.º do RCPT a taxa de justiça devida nos recursos judiciais era fixada pelo juiz, em função da sua complexidade, entre 1 UC e 20 UC.

III — Não tendo o tribunal de recurso fixado a taxa de justiça variável devida é subsidiariamente aplicável, ex vi do disposto no artigo 2.º do RCPT, o estatuído no Código das Custas Judiciais para os casos de omissão do juiz na fixação da taxa de justiça (na redacção anterior ao Decreto-Lei n.º 324/2003, em razão do disposto no n.º 1 do seu artigo 14.º), ou seja, considera-se fixada a taxa normal, igual ao dobro do seu limite mínimo.

Processo n.º 435/11-30.
Recorrente: Corticeira Amorim, SGPS, S.A.
Recorrido: Fazenda Pública.
Relatora: Exmª. Srª. Consª. Drª. Isabel Marques da Silva.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

- Relatório -

I – Corticeira Amorim, SGPS, SA, sucessora da Amorim Industrial Solutions – Indústria de Cortiça e Borracha II, SA, com os sinais dos autos, não se conformando com o despacho de indeferimento da reclamação da conta, proferido pelo Mmo. Juiz do TAF de Aveiro, a fls. 146 dos autos, dele vem, nos termos do artigo 62.º do Código das Custas Judiciais, *ex vi* artigo 2.º do Regulamento das Custas dos Processos Tributários, e dos artigos 279.º e seguintes do Código de Procedimento e de Processo Tributário, interpor recurso para este Tribunal, formulando as seguintes conclusões:

1.ª O processo de oposição à execução fiscal que determinou a elaboração da conta reclamada teve início em 10 de Maio de 2003 junto do Tribunal Administrativo e Fiscal de Viseu.

2.ª As alterações introduzidas ao CCJ pelo Decreto-Lei n.º 324/2003, de 27 de Dezembro, que revogou as normas do RCPT (respectivo artigo 4.º, n.º 6), só se aplicam aos processos instaurados após a sua entrada em vigor (respectivo artigo 14.º, n.º 1).

3.ª Nos termos da norma transitória prevista no n.º 2 do artigo 15.º do Decreto-Lei n.º 324/2003, de 27 de Dezembro, as normas do CCJ sobre custas judiciais em processos tributários só entraram em vigor em 30 de Dezembro de 2003, data da transferência dos tribunais tributários para a tutela do Ministério da Justiça.

4.ª É jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo que aos processos tributários iniciados antes de 30 de Dezembro de 2003 e correspondentes recursos é aplicável o RCPT (cfr. Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 1 de Julho de 2009, proferido no processo n.º 0272/09).

5.ª As alterações introduzidas ao CCJ pelo Decreto-Lei n.º 324/2003, de 27 de Dezembro, só se aplicam aos processos tributários cujas petições iniciais tenham sido apresentadas depois de 30 de Dezembro de 2003.

6.ª No mesmo sentido, a propósito da norma transitória prevista no n.º 1 do artigo 15.º do Decreto-Lei n.º 324/2003, de 27 de Dezembro, que regula a transitoriedade das normas relativas a custas administrativas e isenções subjectivas de custas, propugnam o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 20 de Março de 2007, proferido no processo n.º 028/07, e o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 22 de Outubro de 2008, proferido no processo n.º 0660/08.

7.ª O despacho do Juiz Relator do Supremo Tribunal Administrativo a fls. 124 dos autos, não notificado à ora recorrente, emitido em resposta ao Despacho do Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Aveiro, com vista à elaboração da conta de harmonia com o disposto nos artigos 21.º e seguintes do RCPT, é um despacho de mero expediente (artigo 156.º, n.º 4 do Código de Processo Civil).

8.ª- Esse despacho não tem autoridade de caso julgado formal e não é passível de recurso (artigos 672.º, n.º 2, 679.º e 700.º, n.º 2 do Código de Processo Civil).

Termos em que, com o douto suprimento de V. Exas, deve ser dado provimento ao presente recurso, e revogada a douta decisão de indeferimento da conta de custas, com todas as consequências legais.

2 - Não foram apresentadas contra-alegações.

3 - O Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto junto deste Tribunal emitiu o parecer de fls. 169 a 170 dos autos no qual conclui no sentido de que o recurso merece provimento.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

- Fundamentação -

4 - Questão a decidir

É a de saber se devia ter sido indeferida pelo tribunal "a quo" a reclamação da conta de custas.

5 - Apreciando.

5.1 Do indeferimento da conta de custas

É do seguinte teor o despacho recorrido: «Atendendo a que a questão suscitada no requerimento de fls. 137 e n. já foi decidida pelo STA (fls. 124) indefere-se o requerido. Sem custas, atenta a sua simplicidade».

Por seu turno, é do seguinte teor o despacho do Exmo. Juiz Relator do STA a que se faz referência no despacho recorrido: «FLS. 121 - A taxa de justiça é a constante do anexo I, não havendo lugar à fixação da taxa de justiça, quando o valor da causa é determinado, como acontece no presente caso – cfr. o art. 13.º n.º 1, do C.C. Judiciais. Devolva-se, portanto. Incidente sem custas».

Vem o presente recurso interposto do despacho de indeferimento da reclamação da conta de custas nos presentes autos de oposição à execução que concluiu pela aplicação do Código das Custas Judiciais em detrimento do Regulamento das Custas nos Processos Tributários (RCPT).

Alega a recorrente, em síntese, que tendo o processo em causa início em 10 de Abril de 2003 junto do Tribunal Administrativo e Fiscal de Viseu ser-lhe-á aplicável, porém, o RCPT.

Na decisão recorrida entendeu o Meritíssimo Juiz "*a quo*" que a questão suscitada já havia sido decidida por este STA e, por isso, indeferiu a reclamação da conta de custas.

Vejamos, pois.

Questão idêntica à que ora se coloca nos presentes autos foi decidida por Acórdão deste Supremo Tribunal do passado dia 13 de Julho (rec. n.º 436/11), que subscrevemos como adjunta e que passaremos a acompanhar, pois quer o decidido, quer a respectiva fundamentação merecem a nossa inteira concordância.

Aí se consignou que:

«(…) a decisão do STA a que o Mmo. Juiz "*a quo*" se refere no despacho recorrido é um mero despacho (…) emitido em resposta a um primeiro despacho do Mmo. Juiz do TAF de Aveiro com vista à elaboração da conta de harmonia com o disposto no RCPT e que, de acordo com informação do senhor escrivão de direito, na ausência de taxa de justiça devida nos termos do artigo 10.º do citado RCPT fixada, deveria ser este STA a proceder a essa fixação.

Despacho esse que nem sequer foi notificado à ora recorrente e do qual esta só teve conhecimento aquando da notificação da decisão de indeferimento da reclamação da conta de custas aqui recorrida.

Ou seja, tratou-se de despacho que se destinou a prover ao andamento regular do processo, dando orientações ao contador com vista à elaboração da conta de custas, mas sem eficácia externa imediata.

Daí que, não obstante o Mmo. Juiz "*a quo*" se achar vinculado ao mesmo para efeitos de elaboração da conta, não possa deixar-se de conhecer da questão suscitada na reclamação da conta de custas, efectuada em obediência a tal despacho, em sede de recurso da decisão de indeferimento dessa reclamação» (fim de citação)

Conhecendo da questão de saber quais as normas aplicáveis na elaboração da conta de custas naqueles autos de oposição, se as normas do CCJ, com as alterações introduzidas pelo DL 324/2003, de 27/12, ou, pelo contrário, as normas do RCPT, decidiu-se no acórdão que vimos citando, também em conformidade com o decidido no Acórdão deste Supremo Tribunal de 9 de Fevereiro de 2011 (rec. n.º 872/10), serem aplicáveis as normas do RCPT e não as do Código das Custas Judiciais, valendo esse juízo também para o caso dos presentes autos, em que a oposição foi instaurada em 10 de Abril de 2003, por identidade de razões e com fundamentação idêntica, para a qual se remete.

Assim, tem razão a recorrente quando alega que à conta efectuada nos presentes autos de oposição é aplicável o RCPT, nomeadamente as normas constante dos seus artigos 9.º, 10.º e 11.º respeitantes à taxa de justiça devida.

E se quanto à taxa de justiça prevista no artigo 10.º do RCPT (a fixar pelo juiz, em função da sua complexidade, entre 1 UC e 20 UC) se constata que a mesma se não mostra fixada, tal omissão terá de ser suprida por aplicação do disposto no n.º 3 do artigo 82.º do CCJ (na redacção anterior ao Decreto-Lei n.º 324/03, de 27 de Dezembro, ex vi do n.º 1 do artigo 14.º deste diploma), subsidiariamente aplicável, nos termos do qual *se o juiz não fixar a taxa de justiça, considera-se fixada a taxa normal, salvo disposição legal em contrário, sendo a taxa de justiça normal, nos casos de taxa variável, igual ao dobro do seu limite mínimo*, ou seja, no caso dos autos, 2 UC.

Haverá, pois, que proceder à reforma da conta de custas devidas em conformidade com o exposto, ordenando-se que essa reforma seja efectuada tendo em consideração designadamente o disposto nos artigos 9.º, 10.º e 11.º do RCPT.

- Decisão -

6 - Termos em que, face ao exposto, acordam os Juízes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, em conceder provimento ao recurso, revogando o despacho recorrido, e, em consequência, ordenar a reforma da conta de custas em conformidade com o RCPT aqui aplicável.

Sem custas.

Lisboa, 14 de Setembro de 2011. — *Isabel Marques da Silva* (relatora) — *Dulce Neto* — *António Calhau*.

Acórdão de 14 de Setembro de 2011.

Assunto:

Reforma da conta de custas. Taxa de justiça aplicável nas questões relativas a execuções fiscais. Critério de fixação da procuradoria.

Sumário:

I — Uma interpretação da norma constante do artigo 73.º-B do CCJ de que resulte a fixação de um montante de taxa de justiça do processo judicial tributário sem limite máximo é inconstitucional, por violação do direito de acesso aos tribunais e do princípio da proporcionalidade, e incoerente, já que tal limite é aplicável ao processo judicial administrativo.

II — Nas questões relativas a execuções fiscais que sejam da competência dos tribunais tributários de 1.ª instância, nos termos do CPPT, a taxa de justiça é reduzida a metade, não sendo devida taxa de justiça subsequente – artigo 73.º-E, n.º 1, alínea h) do CCJ.

III — Quando o tribunal a não arbitre, a procuradoria é, nos termos do n.º 2 do artigo 41.º do CCJ, igual a um décimo da taxa de justiça devida.

Processo n.º 535/11-30.
Recorrente: Alexandre & Filho – Comércio de Sucata, Lda.
Recorrido: Fazenda Pública.
Relator: Exmº. Sr. Consº. Dr. António Calhau.

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

I – Alexandre & Filho – Comércio de Sucata, Lda., com os sinais dos autos, não se conformando com a decisão do Mmo. Juiz do TAF de Leiria que lhe indeferiu o pedido de reforma da conta de custas efectuada nos autos, dela vem interpor recurso para este Tribunal, formulando as seguintes conclusões:

I- A Recorrente considera que o cálculo das custas pelas quais será responsável está errado, discordando da posição do Tribunal *a quo*.

II- Da última conta de custas apresentada resulta que o total a pagar pela Recorrente é de € 19.410,60 (dezanove mil, quatrocentos e dez euros e sessenta cêntimos), considerando a Recorrente que todos os valores da referida conta são manifestamente excessivos.

III- Dispõe o art.º 73.º-B do CCJ o seguinte: "*Limites máximos 1 – Nas custas do processo administrativo, cujo valor seja superior a € 250 000, o excesso não é considerado para efeitos do cálculo*

do montante da taxa de justiça do processo. 2 – O disposto no número anterior é igualmente aplicável aos recursos em processo judicial administrativo e em processo judicial tributário cujo valor seja superior a € 250 000.".

IV- Ora, de acordo com a jurisprudência mais recente sobre esta matéria, uma vez que estamos perante um processo judicial tributário, tal preceito deveria ter sido aplicado à conta de custas *sub judice* – o que não ocorreu.

V- Refere o acórdão 0863/09, de 14.10.2009 do Supremo Tribunal Administrativo que "*Ao não estabelecer, relativamente aos processos tributários, um limite máximo para as custas a pagar, designadamente por não estabelecer um limite máximo para o valor da acção a considerar para efeitos de cálculo da taxa de justiça, o artigo 73.º-B do CCJ viola, assim, os princípios constitucionais de proporcionalidade e do acesso aos tribunais.*" (vide igualmente o acórdão do STA de 11/04/2007, no recurso 1031/06, e o acórdão do Tribunal Constitucional (TC) de 20/02/2008, no recurso 116/08).

VI- Como se refere no citado acórdão do TC, a inexistência de um tecto máximo a atender para efeitos de fixação da taxa de justiça e, consequentemente, a inexistência de um limite máximo para as custas a pagar, põe em causa o equilíbrio (adequação) que tem de existir entre os dois binómios a considerar por força do princípio da proporcionalidade: existência de pagamento de taxa *versus* serviço de administração de justiça.

VII- Em suma, decide o STA no citado acórdão de 14-10-2009, recurso 0863/09, que "*... ao aceitar-se que o artigo 73.º-B do CCJ, no que respeita aos processos tributários, não estabelece um limite máximo para o valor da acção a considerar para efeitos de cálculo da taxa de justiça, tal preceito violaria, assim, os princípios constitucionais da proporcionalidade e do acesso aos tribunais. E, assim sendo, por coerência do sistema, há que aceitar que esse elemento de ponderação só pode ser o tecto máximo estabelecido no n.º 1 do artigo 73.º-B do CCJ, aplicável, por isso, quer às causas administrativas quer às causas tributárias. Daí que a decisão recorrida que assim não entendeu se não possa, por isso, manter*" (destacados e sublinhados nossos).

VIII- Seguindo, igualmente aqui, a aplicação da tabela *prevista no art.º 13.º do CCJ*, e uma vez que o valor do *Recurso* é o mesmo do que o do *Processo* (€ 1.710.824,71), sucede que:

a. até € 250.000,00 temos o tecto máximo de 24 Unidades de Conta (UC – cada UC é igual a € 102,00), não sendo aplicável a regra das 5 UC por cada 25.000,00, em virtude da supra mencionada interpretação efectuada pelo STA e pelo TC; e

b. 24 UC = € 2.448,00

c. 24 UC/2 = 12 UC (por aplicação da alínea h), do n.º 1, do artigo 73.º-E do CCJ)

logo, 12 UC x € 102,00 = € 1.224,00 (mil duzentos e vinte e quatro euros).

IX- Ao contrário do pretendido pela decisão recorrida que só considera, para determinação da taxa, o referido no n.º 1 e n.º 2 do art.º 13.º do CCJ, à taxa do processo deverá aplicar-se o disposto no artigo 73.º-E do CCJ, ou seja, *in casu*, aplica-se o máximo de 12 UC (só se aplica taxa de justiça inicial – n.º 1 do artigo 73.º-E, reduzida a metade, nos termos da alínea a) do n.º 1 do mesmo preceito).

X- Resulta, então, que a Recorrente é devedora, a título de custas do processo, do montante de € 1.224,00 (mil duzentos e vinte e quatro euros).

XI- Relativamente à taxa aplicada ao recurso não foi desconsiderada a taxa de justiça subsequente tal como previsto na alínea a), do n.º 1, do artigo 73.º-E do CCJ.

XII- Ora, de acordo com o disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 73.º-E do CCJ, "*a taxa de justiça é reduzida a metade, não sendo devida taxa de justiça subsequente, nos seguintes casos:*

b) Nos recursos dirigidos ao Tribunal Central Administrativo, nos termos do n.º 2 do artigo 18.º; (...)".

XIII- Na decisão recorrida, apenas se aplicou a redução a metade mas não se retirou a taxa de justiça subsequente que, de acordo com a norma citada, não é devida!

XIV- O erro é que se considera totalmente a "*taxa do processo*", ou seja, a "*taxa de justiça de cada parte/conjunto de sujeitos processuais*", em vez de se aplicar apenas a taxa de justiça inicial e reduzida a metade e cumulativamente não aplicar a taxa de justiça subsequente, cfr. resulta da citada alínea a) do n.º 1 do art.º 73.º-E do CCJ.

XV- Para total cumprimento da lei, mais propriamente do n.º 1 do artigo 73.º-E do CCJ, tem que se retirar à taxa de justiça do processo o montante referente às taxas de justiça subsequentes de cada parte processual.

XVI- No caso em apreço, não é devido o valor de 24 UC referentes às taxas de justiça subsequentes da Recorrente e da Recorrida (12 UC + 12 UC).

XVII- Aplicando cabalmente a tabela e as disposições legais enunciadas, e uma vez que o valor do *Recurso* é o mesmo do que o do *Processo* (€ 1.710.924,71), sucede que:

a. até € 250.000,00 temos 24 UC (12 UC + 12UC – referentes às taxas de justiça iniciais de cada parte processual), não sendo aplicável a regra das 5 UC por cada € 25.000,00, em virtude dos supra mencionados n.º 2 do art.º 73.º-B e 73.º-E do CCJ;

Portanto,

b. 24 UC x € 102,00 (valor da UC) = € 2.448,00

c. 24 UC/2 = 12 UC (73.º-E do CCJ)

logo, 12 UC x € 102,00 = € 1.224,00 (mil duzentos e vinte e quatro euros).

XVIII- A título de taxas, a Recorrente é responsável pelo pagamento do montante total de € 2.448,00 (dois mil quatrocentos e quarenta e oito euros) (€ 1.224,00 + € 1.224,00).

XIX- Quanto ao montante de € 1.764,60 (mil setecentos e sessenta e quatro euros e sessenta cêntimos), fixado a título de procuradoria na conta de custas em análise, também este, face ao alegado supra, foi calculado erradamente, sendo excessivo.

XX- Segundo o n.º 1 do artigo 41.º do CCJ, "*a procuradoria é arbitrada pelo tribunal, tendo em atenção o valor, a complexidade da causa, o volume e a natureza da actividade desenvolvida e ainda a situação económica do responsável, entre um décimo e um quarto da taxa de justiça devida*".

XXI- No entanto, dispõe o n.º 2 do mesmo preceito que "*quando o tribunal não a arbitre, a procuradoria é igual a um décimo da taxa de justiça devida…*".

XXII- Ora, *in casu*, o valor da procuradoria não foi determinado pelo tribunal, o que significa que a procuradoria será igual a um décimo da taxa de justiça devida.

XXIII- Assim, uma vez que a taxa de justiça devida corresponde a € 2.448,00, a procuradoria nunca poderá exceder o montante de € 244,80 (duzentos e quarenta e quatro euros e oitenta cêntimos).

XXIV- Pelo que a Recorrente é devedora do montante total de € 2.692,80 (dois mil seiscentos e noventa e dois euros e oitenta cêntimos) (€ 1.224,00 + € 1.224,00 + € 244,80).

XXV- No entanto, uma vez que, conforme referido, já efectuou o pagamento de taxas no valor de € 2.295,00 (dois mil duzentos e noventa e cinco euros), apenas é responsável pelo pagamento do valor de € 397,80 (trezentos e noventa e sete euros e oitenta cêntimos).

XXVI- Assim, a decisão da reclamação quanto à conta de custas apresenta diversas incorrecções, atendendo ao *supra* alegado, devendo ser determinada a sua correcção, de modo a que, por aplicação do CCJ, resulte um total a pagar pela R. de € 397,80 (trezentos e noventa e sete euros e oitenta cêntimos), porque as taxas e a respectiva procuradoria foram calculadas erradamente e por já ter sido pago pela Recorrente o montante de € 2.295,00.

Não foram apresentadas contra-alegações.

O Exmo. Magistrado do MP junto deste Tribunal emite parecer no sentido de que o recurso merece provimento, devendo a decisão impugnada ser revogada e substituída por outra que ordene a correcção da conta.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

II – É do seguinte teor a decisão recorrida:

«**A Reclamante veio, de novo, reclamar da conta de custas, pedindo a reforma da conta, invocando erro de cálculo de taxas e procuradoria.**

O senhor Secretário prestou a informação de fls. 557, que dou por reproduzida.

O Digno Magistrado do MP é de parecer que se indefira o pedido de reforma (fls. 556).

Conforme a informação do Sr. Secretário, de fls. 557, que faço minha, por concordar, e, nada entender que deva ser acrescentado, à mesma, considerando a conta correctamente efectuada, indefiro o pedido de reforma.

Notifique.».

III – Vem o presente recurso interposto da decisão do Mmo. Juiz do TAF de Leiria que indeferiu o pedido de reforma da conta de custas apresentado pela reclamante, ora recorrente, invocando erro de cálculo dos valores das taxas de justiça e da procuradoria.

Sustenta-se a decisão recorrida na informação prestada pelo Senhor Secretário Judicial, a fls. 557, de acordo com a qual a taxa de justiça do processo está correctamente calculada, já tendo sido objecto de duas anteriores decisões, do mesmo modo que quanto à taxa de justiça do recurso também a reclamante não tem razão, nos termos do disposto nos artigos 13.º e 18.º, n.º 2 do CCJ.

Alega, por seu turno, a recorrente que às taxas de justiça do processo e do recurso se deverá aplicar também o disposto no artigo 73.º-E do CCJ, sendo que na conta efectuada se aplicou a redução a metade mas não se retirou a taxa de justiça subsequente que, de acordo com a norma citada, não é devida.

Por outro lado, também o montante fixado, a título de procuradoria, na conta de custas em análise não teve em atenção o disposto no artigo 41.º do CCJ.

Vejamos. Como salienta o Exmo. PGA no seu parecer já oportunamente foram proferidas decisões, transitadas em julgado, apreciando anteriores reclamações da conta e que, por isso, agora aqui devem ser observadas:

a) – fls. 497/500 – determinando a aplicação do regime de custas constante do CCJ;

b) – fls. 521 – determinando a redução para metade da taxa de justiça do recurso interposto para o TCAS.

Para efeitos do cálculo do montante da taxa de justiça devida, quer no processo quer no recurso, há, desde logo que ter em conta o disposto no artigo 73.º-B do CCJ (aditado pelo DL 324/2003, de 27 de Novembro).

Uma interpretação desta norma de que resulte a fixação de um montante de taxa de justiça do processo judicial tributário sem limite máximo é inconstitucional, por violação do direito de acesso aos tribunais e do princípio da proporcionalidade.

Por outro lado, a coerência do sistema impõe a aplicação ao processo judicial tributário do limite máximo de € 250.000 como valor da acção a considerar para efeitos do cálculo do montante da taxa de justiça do processo, já aplicável ao processo judicial administrativo (cfr. acórdãos do TC n.ºs 227/2007, de 28/3/07, e 116/2008, de 20/2/08; e do STA de 11/4/2007 e de 14/10/2009, proferidos nos recursos n.ºs 1031/06 e 863/09, respectivamente).

Não há dúvida que, nos termos do artigo 13.º do CCJ, a taxa de justiça do processo corresponde ao somatório das taxas de justiça inicial e subsequente de cada parte.

Todavia, nas questões relativas a execuções fiscais que sejam da competência dos tribunais tributários de 1.ª instância, nos termos do CPPT, a taxa de justiça é reduzida a metade, não sendo devida taxa de justiça subsequente – artigo 73.º-E, n.º 1, alínea h) do CCJ.

Assim, à taxa de justiça do processo, correspondente ao somatório das taxas de justiça inicial e subsequente de cada parte deve, pois, ser deduzido o montante das taxas de justiça subsequentes pagas por cada parte, por não serem estas devidas.

O mesmo se diga quanto à taxa de justiça do recurso interposto para o TCAS.

Já quanto à procuradoria, dispõe o artigo 41.º, n.º 1 do CCJ que é arbitrada pelo tribunal, tendo em atenção o valor, a complexidade da causa, o volume e a natureza da actividade desenvolvida e ainda a situação económica do responsável, entre um décimo e um quarto da taxa de justiça devida.

Porém, quando o tribunal a não arbitre, como é o caso, a procuradoria é, nos termos do n.º 2 do mesmo preceito, igual a um décimo da taxa de justiça devida.

Ora, a conta objecto de reclamação (fls. 524) não teve em atenção o disposto nos citados artigos 73.º-E e 41.º do CCJ, enfermando, por isso, dos erros que lhe são apontados pela recorrente, e que devem, portanto, ser corrigidos.

IV – Termos em que, face ao exposto, acordam os Juízes da Secção de Contencioso Tributário do STA em conceder provimento ao recurso, revogando a decisão recorrida, e ordenar a correcção da conta nos termos indicados.

Sem custas.

Lisboa, 14 de Setembro de 2011. — *António Calhau* (relator) — *Casimiro Gonçalves — Francisco Rothes.*

Acórdão de 14 de Setembro de 2011.

Assunto:

Incompetência em Razão da Hierarquia. Matéria de Facto. Matéria de Direito.

Sumário:

I — Para determinação da competência hierárquica, à face do preceituado nos artigos 26.º, alínea b), e 38.º, alínea a) do ETAF de 2002 e artigo 280.º, n.º 1, do CPPT, o que é relevante é que o recorrente, nas alegações de recurso e respectivas conclusões, suscite qualquer questão de facto ou invoque, como suporte da sua pretensão, factos que não foram dados como provados na decisão recorrida.

II — Os juízos de facto (juízos de valor sobre matéria de facto ou sua omissão indevida) só podem ser apreciados pelos tribunais com poderes no domínio da fixação da matéria de facto.

III — Os juízos sobre se ao probatório devem ser levados factos alegados que poderão acarretar a pretendida consequência jurídica da tempestividade dos embargos apresentados constituem, essencialmente, juízos de facto, pois para os formular é necessário utilizar prova documental e não a apreciação directa ou indirecta de qualquer norma jurídica ou aplicação da sensibilidade ou intuição jurídica.

Processo n.º 550/11- 30.
Recorrente: Banco Comercial Português SA.
Recorrido: Fazenda Pública e Irilux Iluminação LDA.
Relator: Exmº. Sr. Consº. Dr. Ascensão Lopes.

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

I – O Banco Comercial Português SA, com os sinais dos autos, não se conformando com a decisão da Mma. Juíza do TAF de Leiria que julgou intempestivos os embargos de terceiros que deduziu à penhora de bens que discriminou identificados nos autos, dela vêm interpor recurso para este Tribunal, formulando as seguintes **conclusões:**

A) O Banco ora Recorrente deduziu incidente de embargos de terceiro, nos termos do disposto no artigo 353.º do Código de Processo Civil, junto do Serviço de Finanças da Batalha, no âmbito do processo que corre termos com o n.º 1333200501018310AP, em razão da citação de credores a fim de exercer o direito de reclamar os seus créditos pelo produto da venda dos bens constantes no contrato de locação financeira n.º 200300793.

B) O Banco ora Recorrente não é credor com garantia real sobre os bens objecto do contrato de locação financeira referido, mas sim pleno proprietário daqueles.

C) O Banco Comercial Português, S.A., foi citado para reclamar crédito no âmbito do processo n.º 1333200501018310AP, por via postal, conforme se conclui do aviso de recepção assinado em 19/02/2009.

D) O processo com o n.º 1333200501018310AP corre termos junto do Serviço de Finanças da Batalha.

E) O Embargante, ora Banco Recorrente, foi citado na morada da sua sede, cito na Av. José Malhoa, Lote 1682, 1099-072 - Lisboa.

F) Dispõe o n.º l e n.º 2 alínea b) do artigo 252.º-A do Código de Processo Civil que acresce ao prazo de defesa do citando uma dilação de cinco dias quando haja sido citado fora da área da comarca onde pende a acção.

G) O prazo para deduzir o incidente de embargos de terceiro apenas terminava no dia 26 de Março de 2009. sem prejuízo do disposto no artigo 145.º, n.º 5 do Código de Processo Civil.

H) Os embargos de terceiro foram deduzidos no dia 24/03/2009, porquanto a data que impera tem por referência o dia em que deu entrada nos Correios, cfr. talão de aceitação de correio registado, que ora se junta sob doc. n.º l.

I) O artigo 145.º, n.º 5 do Código de Processo Civil estatui que o acto pode ser praticado dentro dos três primeiros dias úteis subsequentes ao termo do prazo, ficando a sua validade dependente do pagamento, até ao termo do 1º dia útil posterior ao da prática do acto, de uma multa de montante igual a um quarto da taxa de justiça inicial por cada dia de atraso.

J) O n.º 6 do artigo 145.º do Código de Processo Civil prevê que decorrido o prazo referido no número 5 daquele artigo, sem ter sido paga a multa devida, a secretaria, independentemente de despacho, notifica o interessado para pagar multa de montante igual ao dobro da taxa de justiça inicial

K) A notificação em causa nunca foi efectuada ao Banco ora Recorrente.

L) É indubitável que o Banco ora Recorrente poderia deduzir o incidente de embargos de terceiro, levando em conta o referido artigo 145.º, n.º 5 do CPC, até ao dia ao terceiro dia útil posterior ao termo do prazo, ou seja, até ao dia 26 de Março de 2009.

M) Foi proferida declaração de insolvência em 27/03/2009, no 1º Juízo do Tribunal Judicial de Porto de Mós, tendo sido declarada insolvente a sociedade Irilux -Iluminação, Lda., locatária do contrato de locação financeira n.º 200300793.

N) De acordo com o previsto no artigo 88.º, n.º l do CIRE, "a declaração de insolvência determina a suspensão de quaisquer diligências executivas ou providências requeridas pelos credores da insolvência que atinjam os bens integrantes da massa insolvente e obsta à instauração ou ao prosseguimento de qualquer acção executiva intentada pelos credores da insolvência; porém, se houver outros executados, a execução prossegue contra estes."

O) O regime instituído pelo artigo 88.º do CIRE é um efeito automático da declaração de insolvência, não dependendo, sequer, de requerimento por parte de qualquer interessado.

P) A consequência da não conformidade com o disposto no artigo 88.º do CIRE é a nulidade dos actos que tenham sido praticados após a decretação de insolvência, o que deve ser oficiosamente declarado logo que a situação seja conhecida.

TERMOS EM QUE

se requer a V. Exa. se digne revogar a douta sentença recorrida, substituindo-a por outra que determine a tempestividade da dedução dos embargos de terceiro, assim se fazendo a costumada justiça.

Não foram apresentadas contra-alegações

O Exmo. Magistrado do MP junto deste Tribunal emite parecer no sentido de que o recurso não tem por exclusivo fundamento matéria de direito, sendo, por isso, o STA incompetente, em razão da hierarquia, para o seu conhecimento, e competente para o efeito o TCAS.

Notificadas as partes para, querendo, se pronunciarem sobre esta questão, nada disseram.

Com dispensa de vistos, vêm os autos à conferência.

II – Mostram-se provados os seguintes factos:

1. A sociedade Irilux Ida. encontra-se matriculada na Conservatória do Registo Comercial de Batalha com o n.º 1068/030624 (fls. 13 do apenso cujo conteúdo se dá por reproduzido).

2. Foi instaurado processo de execução fiscal para cobrança da quantia de € 130.819,68 (fls. 16 do apenso cujo conteúdo se dá por reproduzido).

3. Em 13/2/2008 e 11/2/2009 foram penhorados vários bens móveis nos termos que constam de fls. 74 e 99 do apenso cujo conteúdo se dá por reproduzido.

4. BCP Leasing foi citado para reclamar os seus créditos em 19/2/2009 (fls.

34 e 35 dos autos cujo conteúdo se dá por reproduzido).

a. No ofício mencionava-se que os créditos a reclamar eram pelo produto da venda dos bens constantes do Vº contrato de locação financeira n.º 200300793 (fls. 34 cujo conteúdo se dá por reproduzido).

b. O ofício foi expedido e registado em 18/2/2009 (fls. 35 cujo conteúdo se dá por reproduzido)

5. A petição inicial foi apresentada em 25/3/2009 (fls. 4 cujo conteúdo se dá por reproduzido).

6. Entre BCP e Irilux foi celebrado, em 6/2/2003, contrato de locação financeira com n.º 2003300793, nos termos que constam de fls. 17 cujo conteúdo se dá por reproduzido.

7. Nos termos desse contrato, o embargante locou ao embargado os bens constantes da factura n.º A00015 de 5/2/2002 (fls. 17 cujo conteúdo se dá por reproduzido).

8. Esses bens são os que constam da factura junta a fls. 11, 12, 13, 14 e 15 cujo conteúdo se dá por reproduzido.

9. O equipamento foi recebido pelo embargado em 5/12/2002 (fls. 16 cujo conteúdo se dá por reproduzido).

10. Os bens ainda não foram vendidos.

FACTOS NÃO PROVADOS.

Com interesse para a decisão da causa nada mais se provou.

MOTIVAÇÃO.

A convicção do tribunal baseou-se nos documentos juntos aos autos, referidos nos «factos provados» com remissão para as folhas do processo onde se encontram.

III – Tendo sido suscitada pelo Exmo. PGA junto deste Tribunal a questão da incompetência deste STA para apreciar o recurso, por este não se fundar exclusivamente em matéria de direito, importa conhecer de tal questão dado que a mesma merece imediata e prioritária apreciação face ao disposto nos artigos 16.º, n.º 2, do CPPT e 13.º do CPTA.

O STA só é competente para conhecer dos recursos jurisdicionais interpostos de decisões dos tribunais tributários de 1.ª instância se em causa estiver apenas matéria de direito. Versando o recurso, também, matéria de facto, competente é, não já o STA, mas o TCA, conforme resulta dos artigos 26.º, alínea b) e 38.º, alínea a) do ETAF, aprovado pela Lei 107-D/2003, de 31/12, e já antes estabeleciam os artigos 32.º, n.º 1, alínea b) e 41.º, n.º 1, alínea a) do anterior ETAF, aprovado pelo DL 128/84, de 21/3, na redacção dada pelo DL 229/86, de 29/11.

Alega, para o efeito, o Exmo. Magistrado do MP que as conclusões H) e M) das alegações do banco recorrente (que voltam a destacar-se infra) enunciam factos não contemplados no probatório da sentença recorrida, do qual a recorrente pretende extrair consequências jurídicas:

-a petição de embargos de terceiro foi enviada por correio com registo postal em 24.03.2009

-foi proferida declaração de insolvência em 27.03.2009, no lºJuízo do Tribunal Judicial de Porto de Mós, tendo sido declarada insolvente a sociedade Irilux-Iluminação, Lda, locatária do contrato de locação financeira n.º 200300793 [celebrado com a embargante].

Conclui aquele Magistrado que neste contexto o recurso não tem por exclusivo fundamento matéria de direito sendo o STA-SCT incompetente, em razão da hierarquia, para o seu conhecimento e competente o TCA Sul-SCT (arts. 26º al.b) e 38º al.a) ETAF 2002;art.280º nºl CPPT)

Vejamos. Como se decidiu no Ac. deste STA de 11/05/2011, tirado no recurso n.º 0324/11, o recurso não versa exclusivamente matéria de direito, se nas conclusões do respectivo recurso se questionar a questão factual, manifestando-se divergência, por insuficiência, excesso ou erro, quanto à matéria de facto provada na decisão recorrida, quer porque se entenda que os factos levados ao probatório não estão provados, quer porque se considere que foram esquecidos factos tidos por relevantes, quer porque se defenda que a prova produzida foi insuficiente, quer ainda porque se divirja nas ilações de facto que se devam retirar dos mesmos (v., entre outros, os acórdãos do STA de 16/12/2009 e de 21/04/2010, proferidos nos recursos n.ºs 738/09 e 189/10, respectivamente).

No caso em apreço, como destaca o Exmo. PGA, o recorrente pretende extrair consequências jurídicas de factos que evidencia e que não foram levados ao probatório da decisão recorrida.

Ora, deve entender-se que a alteração da matéria de facto por aditamento de novos factos que o recorrente entende estarem demonstrados, só pode ser efectuada pelos tribunais com poderes no domínio da fixação da matéria de facto.

Os juízos sobre a matéria de facto que na sua formulação apelam essencialmente para a sensibilidade ou intuição do jurista, para a formação especializada do julgador, que estão mais presos ao

sentido da norma aplicável ou aos critérios de valorização da lei são do conhecimento dos tribunais com meros poderes de revista.

No caso dos autos o aditamento ao probatório de novos factos a partir dos quais a recorrente pretende ver reconhecida a tempestividade dos embargos que deduziu implica um julgamento de mérito a incidir essencialmente sobre documentos e não a apreciação directa ou indirecta de qualquer norma jurídica ou aplicação da sensibilidade ou intuição jurídica.

Assim, tem de entender-se que o recurso não tem por fundamento exclusivamente matéria de direito, pelo que o Supremo Tribunal Administrativo é hierarquicamente incompetente para o conhecimento do recurso, cabendo a competência para o conhecimento do mesmo à Secção do Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo Sul – artigos 26.º, alínea b), e 38.º, alínea a) do ETAF de 2002 e artigo 280º, n.º 1, do CPPT.

IV – Termos em que, face ao exposto, se decide julgar a Secção de Contencioso Tributário do STA incompetente, em razão da hierarquia, para conhecer do presente recurso jurisdicional, indicando-se, nos termos do art. 18.º, n.º 3, do CPPT., como tribunal que se considera competente o Tribunal Central Administrativo Sul (Secção do Contencioso Tributário), para o qual os recorrentes poderão requerer a remessa do processo, de harmonia com o preceituado no n.º 2 do mesmo artigo.

Custas pelo banco recorrente, fixando-se a taxa de justiça devida em 2 UC(s).

Lisboa, 14 de Setembro de 2011. — *Ascensão Lopes* (relator) — *Casimiro Gonçalves — Pedro Delgado.*

Acórdão de 14 de Setembro de 2011.

Assunto:

Impugnação judicial. Caducidade do direito de liquidação.

Sumário:

I — A caducidade do direito de liquidação não é de conhecimento oficioso.
II — É na petição inicial que devem ser alegados os factos integrantes da causa de pedir e formulado o pedido que daquela decorre, sendo que os poderes do tribunal estão por tal delimitados, salvo quanto a questões de conhecimento oficioso.
III — Ainda que o tribunal não esteja submetido à qualificação jurídica que as partes atribuem aos factos articulados, deve o autor na petição inicial invocar todos os factos integradores dos vícios, bem como invocar expressamente os vícios invalidantes do acto impugnado.

Processo n.º 559/11-30.
Recorrente: Fazenda Pública
Recorrido: SQL – Sistemas de Qualidade e Logística, Lda.
Relator: Exmº. Sr. Consº. Dr. António Calhau.

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

I – A Representante da Fazenda Pública, não se conformando com a decisão da Mma. Juíza do TAF de Coimbra que julgou procedente a impugnação judicial deduzida por SQL – Sistemas de Qualidade e Logística, Lda., com sede na Figueira da Foz, contra a liquidação adicional de IRC do ano de 1997, e, em consequência, determinou a sua anulação, dela interpôs recurso para o TCAN, formulando as seguintes conclusões:

1- A Meritíssima Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Coimbra, após ter julgado improcedente a excepção da caducidade do direito de impugnar (decisão da qual não se recorre), julgou procedente a impugnação, por caducidade da liquidação, fazendo, com todo o respeito, errada apreciação da matéria de facto e, consequentemente, errada interpretação e aplicação do direito;

2- Não concorda esta RFP com o entendimento do Tribunal de que a impugnação teria como uma das causas de pedir a caducidade do direito de liquidação – o que a impugnante alegou foi que apenas se poderia considerar notificada da liquidação aquando da sua citação, em 11-07-2000, sendo, consequentemente, tempestiva a impugnação;

3- Aliás, para além de ter assumido ter tido conhecimento da liquidação aquando da citação, resulta também, claramente, das afirmações da impugnante (artigos 4.º a 9.º da p.i.) que ela assume ter sido notificada dos fundamentos da liquidação, tendo participado do procedimento através do direito de audição;

4- Assim, a conclusão do Tribunal recorrido de que a impugnante teria alegado a falta de notificação da liquidação no prazo de caducidade não tem qualquer apoio na p.i. apresentada, nem poderia ter, uma vez que a p.i. foi apresentada antes de ter expirado o prazo de caducidade do direito à liquidação;

5- O que tem como consequência que o Tribunal recorrido, ao tê-la apreciado, não sendo do conhecimento oficioso, se pronunciou sobre questão de que não poderia ter tomado conhecimento,

6- Verificando-se existir uma causa de nulidade da sentença, prevista na alínea d) do n.º 1 do artigo 668.º do CPC e n.º 1 do art.º 125.º do CPPT;

7- Por outro lado, ainda que se considerasse – no que não se concede e se configura apenas por mera cautela – que o alegado na p.i., quanto a esta matéria – falta de notificação da liquidação – teria outra finalidade que não apenas a de demonstrar a tempestividade da impugnação, não contendendo este fundamento com a legalidade da liquidação mas com a sua eficácia (a notificação é um acto externo ao acto notificando afectando apenas a exigibilidade da dívida), nunca seria a impugnação o meio próprio para o apreciar;

8- De acordo com a sentença, "A liquidação ora impugnada, referente ao IRC do ano fiscal de 1997 (…) foi efectuada em 25/09/1999" e "não há qualquer prova nos autos de que a impugnante tivesse conhecimento da liquidação antes de 07/08/2000 (data em que foi citada para a execução)";

9- Ora, a falta de notificação da liquidação ou mesmo a notificação depois de decorrido o prazo de caducidade constituem fundamentos de oposição à execução fiscal, os quais se enquadram nas alíneas e) e i) do art.º 204.º do CPPT, e não de impugnação judicial, pelo que, também por aqui, sempre existiria erro de julgamento (cfr. Acórdão do STA, de 07-01-2009, proc. n.º 0638/08);

10- Como, no caso concreto, a impugnante também alega a inexistência dos factos tributários subjacentes à liquidação, fundamento que é de impugnação judicial por contender com a legalidade da liquidação, não é possível a convolação dos presentes autos (sendo o pedido e uma das causas de pedir totalmente conformes com a via processual adoptada, não cumpre ao Tribunal fazer a opção por uma ou outra das vias);

11- Por tudo quanto se deixa dito, e com todo o respeito, a presente impugnação nunca poderia ter sido julgada procedente;

12- Devendo, por conseguinte, ser revogada e ordenada a baixa novamente à 1.ª instância, a fim de ser apreciado o outro fundamento invocado.

Não foram apresentadas contra-alegações.

A Mma. Juíza *a quo* sustenta a decisão recorrida, afirmando que não cometeu a nulidade que lhe é assacada.

Por acórdão de 28/4/2011, o TCAN julgou-se incompetente, em razão da hierarquia, para conhecer do recurso, declarando competente para esse efeito o STA.

Aqui remetidos os autos, o Exmo. Magistrado do MP remete para o parecer já emitido pelo MP junto do TCAN, ou seja, no sentido de que o recurso merece provimento.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

II – Mostra-se assente a seguinte factualidade:

1- A liquidação ora impugnada, referente a IRC do ano fiscal de 1997, relativa à sociedade SQL – Sistemas de Qualidade e Logística, Lda., no valor global de 1.981.448$00 (um milhão, novecentos e oitenta e um mil, quatrocentos e quarenta e oito escudos) foi efectuada em 25/09/1999;

2- O pagamento voluntário da liquidação, referida em 1-, deveria ser efectuado até 24/11/1999;

3- A mencionada liquidação de IRC foi efectuada com base nos resultados da acção de fiscalização, levada a cabo pelos Serviços de Inspecção Tributária da Direcção de Finanças de Coimbra;

4- Para notificação dessa liquidação, em 15/10/1999, foi expedida uma carta, para endereço que se desconhece;

5- Em 11 de Julho de 2000, foi a ora impugnante citada para os termos do processo de execução fiscal, respeitante à cobrança coerciva da dívida de IRC identificada em 1-;

6- A petição inicial relativa aos presentes autos deu entrada neste Tribunal em 07/08/2000.

III – Vem o presente recurso interposto da decisão da Mma. Juíza do TAF de Coimbra que, considerando verificada a caducidade do direito de liquidação, julgou procedente a impugnação, determinando a anulação da liquidação.

Para tanto, considerou a Mma. Juíza "*a quo*" que não tendo a impugnante sido regularmente notificada no prazo de caducidade se impunha a anulação da liquidação.

Contra tal entendimento, se insurge agora a FP, alegando, desde logo, que, não tendo a impugnante invocado a referida caducidade, não poderia o tribunal tê-la conhecido, pelo que, ao fazê-lo, se pronunciou sobre questão de que não podia tomar conhecimento, determinante de nulidade da sentença, prevista na alínea d) do n.º 1 do artigo 668.º do CPC e n.º 1 do artigo 125.º do CPPT.

Sustenta a Mma. Juíza "*a quo*" ter, porém, a impugnante invocado, entre outros fundamentos, a caducidade do direito de liquidação do tributo aqui em causa, designadamente quando alega que só na data em que foi citada para a execução fiscal teve conhecimento da liquidação impugnada, facto que em seu entender consubstancia o vício da caducidade do direito de liquidação, mas mesmo admitindo que tal facto foi alegado para demonstrar a tempestividade da sua impugnação o tribunal não podia deixar de tomar em consideração o mesmo, sendo que não está submetido à qualificação jurídica das partes.

Vejamos. Não há dúvida que se tem entendido que a caducidade do direito de liquidação não é de conhecimento oficioso (v. acórdão do Pleno da SCT do STA de 18/5/2005, no recurso 1178/04).

Por outro lado, é inquestionável que a impugnante, ora recorrente, alegou na sua petição inicial a falta de notificação da liquidação do tributo cujo pagamento lhe estava a ser exigido em execução fiscal, conforme citação que lhe foi efectuada.

Mas fê-lo, sem dúvida, para fundamentar a tempestividade da impugnação só agora apresentada e não para invocar a caducidade do direito de liquidação de tal tributo.

De resto, nem se justificaria que o fizesse uma vez que, tratando-se de uma liquidação de IRC de 1997, e tendo sido citada em 11/7/2000 (v. pontos 1 e 5 do probatório), era manifesto que o prazo de caducidade ainda não decorrera quando apresentou a petição inicial de impugnação em 7/8/2000 (ponto 6 do probatório).

E convém ter em conta que, mesmo em matéria de facto alegada, com rigor o que a impugnante alega é que até à data em que apresentou a impugnação nunca fora notificada daquela liquidação.

Daí que, para que o tribunal concluísse pela verificação da caducidade do direito de liquidação sempre teria que apurar que a impugnante nem até essa data, nem posteriormente até à data em que considerou verificada a aludida caducidade, fora efectivamente notificada da liquidação em causa, ou seja, sempre teria que alargar o âmbito da matéria de facto por ser insuficiente a alegada.

Assim, contrariamente ao sustentado pela Mma. Juíza "*a quo*", os factos alegados não eram suficientes para consubstanciar um vício cujo prazo de verificação ainda não decorrera.

Por outro lado, não se pode olvidar que é na petição inicial que a impugnante tinha de expor as razões de facto e de direito que fundamentam o pedido, conforme dispõe o n.º 1 do artigo 108.º do CPPT.

Na verdade, é aí que devem se alegados os factos integrantes da causa de pedir e formulado o pedido que daquela decorre, sendo que os poderes do tribunal estão por tal delimitados, salvo quanto a questões de conhecimento oficioso.

E embora seja verdade que, quanto às razões de direito, a sua falta ou incorrecção não tem relevo decisivo, não se pode deixar de concluir que quem deduz impugnação judicial deve invocar na petição inicial todos os factos integradores dos vícios, bem como invocar expressamente todos os vícios invalidantes do acto (v., neste sentido, tb. Jorge Lopes de Sousa, no seu CPPT, anotado e comentado, em anotação ao artigo 108.º).

Ora, no caso em apreço, o vício invalidante que determinou a procedência da impugnação, com a consequente anulação da liquidação, não foi, como vimos, invocado pela impugnante e, por não ser de conhecimento oficioso, dele não podia o tribunal recorrido dele ter conhecido como o fez.

Razão por que estamos perante nulidade da sentença, prevista na alínea d) do n.º 1 do artigo 668.º do CPC e n.º 1 do artigo 125.º do CPPT.

Acresce que ainda que a admitir-se que o facto alegado – falta de notificação da liquidação – constituísse fundamento invocado, para além da mera demonstração da tempestividade da acção, constituindo o mesmo fundamento de oposição à execução, nos termos das alíneas e) e i) do n.º 1 do artigo 204.º do CPPT, também por esse motivo não poderia ser conhecido em sede de impugnação judicial, nem ordenar-se a respectiva convolação para a forma de processo adequada, uma vez que, no caso concreto, a impugnante invoca outro fundamento que, por contender com a legalidade da liquidação, só pode ser conhecido em impugnação judicial.

Assim, como a impugnante invoca, de facto, como fundamento da impugnação a inexistência de factos tributários subjacentes à liquidação, matéria em relação à qual se não mostra fixada qualquer base factual, impõe-se a baixa dos autos novamente à 1.ª Instância, a fim de aí ser apreciado, então, o fundamento invocado.

IV – Termos em que, face ao exposto, acordam os Juízes da Secção de Contencioso Tributário do STA em conceder provimento ao recurso, anulando a decisão recorrida, e ordenar a baixa dos autos à 1.ª Instância para aí, após fixação do pertinente probatório, se conhecer do fundamento invocado.

Sem custas.

Lisboa, 14 de Setembro de 2011. — *António Calhau* (relator) — *Casimiro Gonçalves — Isabel Marques da Silva.*

Acórdão de 14 de Setembro de 2011.

Assunto:

Reclamação de créditos. IRS. Privilégio creditório. Artigo 240.º n.º 1 do CPPT. Artigo 111.º do Código do IRS.

Sumário:

O n.º 1 do artigo 240.º do CPPT deve ser interpretado em sentido amplo, de modo a terem-se por abrangidos na letra da lei todos os créditos a que a lei substantiva atribui causas legítimas de preferência, nomeadamente privilégios creditórios.

Processo n.º 573/11-30.
Recorrente: Fazenda Pública.
Recorrido: Menade Simão Sazo.
Relatora: Ex.ma Sr.ª Cons.ª Dr.ª Isabel Marques da Silva.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

- Relatório -

1 – A Fazenda Pública recorre para este Supremo Tribunal da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Almada, de 9 de Novembro de 2010, proferida nos autos de Reclamação, Verificação e Graduação de Créditos que correm apensos à execução fiscal n.º 3697200201054759 e apensos, na parte em que nela se decidiu não admitir à graduação os créditos reclamados pela Fazenda Pública provenientes de Imposto sobre o rendimento das Pessoas Singulares (IRS), para o que apresentou as seguintes conclusões:

1. Os créditos relativos ao IRS relativo aos últimos três anos gozam de privilégio mobiliário geral e de privilégio imobiliário sobre os bens existentes no património do sujeito passivo à data da penhora, nos termos do estatuído no artigo 111.º do CIRS;

2. Para aquele normativo relevam os anos a que respeitam os rendimentos que justificaram a liquidação do imposto e não o momento em que foram postos à cobrança;

3. Privilégio creditório é a faculdade que a lei, em atenção à causa do crédito, concede a certos credores, independentemente do registo, de serem pagos com preferência a outros (art. 733.º do Código Civil);

4. A circunstância do privilégio creditório geral ser uma mera preferência de pagamento não implica o afastamento do crédito da reclamação e graduação no lugar que lhe competir;

5. Pois que, ainda que os privilégios creditórios gerais não constituam garantias reais, mas meras preferências de pagamento, "(...) o seu regime é o das garantias reais, para o efeito de justificar a intervenção no concurso de credores." (cf. Salvador da Costa, "O Concurso de credores", 3.ª Edição, Almedina, 2005, pág. 388);

6. Motivo porque de harmonia com o entendimento jurisprudencial largamente maioritário do STA "O artigo 240.º nº1 do CPPT deve ser interpretado amplamente no sentido de abranger não apenas os credores que gozam de garantia real "stricto sensu" mas também aqueles a quem a lei substantiva atribui causas legítimas de preferência, nomeadamente privilégios creditórios." (cf. a título de exemplo o acórdão do STA de 18/05/2005, recurso n.º 0612/04, in www.dgsi.pt);

7. Ao não admitir os créditos de IRS relativos aos anos de 2004 e 2005, reclamados pela Fazenda pública, a douta sentença ora recorrida incorreu em erro de direito na interpretação e aplicação das normas constantes nos art.os 240º, nº1 e 246º, ambos do CPPT e no art.º 111.º do CIRS.

Nestes termos e nos mais de Direito aplicável, requer-se a V.as Ex.as se dignem julgar ***PROCEDENTE*** *o presente recurso, por totalmente provado e em consequência ser a douta sentença ora recorrida, revogada e substituída por douto Acórdão que admita e gradue os créditos reclamados, de IRS dos anos de 2004 e 2005 e respectivos juros, no lugar que lhes competir, tudo com as devidas e legais consequências.*

2 - Não foram apresentadas contra-alegações.

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

Objecto do recurso: sentença de fls. 193 e segs. que não verificou e graduou os créditos reclamados pela Fazenda Pública relativo a IRS dos exercícios de 2004 e 2005.

Fundamentação:

A nosso ver o recurso merece provimento.

Com efeito subscrevemos o entendimento da recorrente, que aliás vem de encontro à jurisprudência largamente maioritária deste Supremo Tribunal Administrativo, no sentido de que o artigo 240.º n.º 1

*do CPPT deve ser interpretado amplamente de forma a abranger não apenas os credores que gozam de garantia real "stricto senso" mas também aqueles a que a lei substantiva atribui causas legítimas de preferência, nomeadamente privilégios creditórios – cf. Acórdãos do Supremo Tribunal administrativo de 18.05.2005, recurso 612/04, de 13.04.2005, recurso 442/04 (**ambos do pleno**), de 04.02.2004, recurso 2078/03, de 13.05.2009, recurso 169/09, e ainda os recentes acórdãos de 12.11.2010, recurso 919/09 e de 27.10.2010, recurso 481/10, todos in www.dgsi.pt.*

Como impressivamente se escreveu naquele primeiro aresto «não faria sentido que a lei substantiva estabelecesse uma prioridade de pagamento do crédito … e a lei adjectiva obstasse à concretização da preferência, impedindo o credor de acorrer ao concurso.".

Termos em que somos de parecer que o recurso deve ser julgado procedente, revogando-se a decisão recorrida.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

- Fundamentação -

4 – Questão a decidir

É a de saber se a sentença recorrida enferma de erro na interpretação e aplicação do direito ao ter julgado que os créditos reclamados provenientes de IRS (relativos aos anos de 2004 e 2005), que gozam de privilégio imobiliário geral mas não têm a seu favor qualquer garantia real, não podem ser reclamados em execução fiscal ao abrigo da norma contida no artigo 240.º n.º 1 do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT).

5 – Na sentença objecto do presente recurso foram fixados os seguintes factos:

1. Em 18/12/2001, entre Menade Simão Sazo, ora executado, e o Crédito Predial Português, S.A. foi celebrado um contrato de Mutuo com hipoteca no montante de € 75.443,18 incidindo esta sobre a fracção autónoma designada pela letra "A", correspondente, ao rés-do-chão esquerdo, destinada exclusivamente à habitação, do prédio urbano constituído em propriedade horizontal, sito na Rua ……., n.º …., freguesia da ……, concelho do Seixal, descrito na Conservatória do Registo Predial da Amora sob o número 02120/190690-A da referida freguesia e inscrito na matriz predial urbana sob o artigo 2560, com valor patrimonial de € 53.180,00 (cfr. doc. juntos a fls. 12 a 23 dos autos);

2. Em 23/11/2001, foi registada hipoteca a favor do Crédito Predial Português, S.A., incidente sobre o imóvel melhor identificado em 1), penhorado no processo de execução fiscal de que os autos constituem apenso, com vista à garantia de ESC.: 15.125.000$00, referente a capital, à taxa de juro anual de 6,250%, acrescido de 4% em caso de mora, despesas no montante de ESC.: 605.000$00 e com o montante máximo de ESC.: 20.380.938$00 (cfr. fls. 74 dos autos, cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido);

3. O Crédito Predial Português, S.A. alterou a sua denominação social para Banco Santander Totta, S.A. (cfr. doc. junto a fls. 28 a 32 dos autos);

4. A Fazenda Pública instaurou em 30/07/2002, contra o executado Menade Simão Sazo o processo de execução fiscal n.º 3697-02/105475.9 do Serviço de Finanças de Seixal 2.ª tendo por objecto dívidas de IVA dos exercícios de 2001, no montante de € 386,21 e de que os presentes autos de verificação e graduação de créditos constituem apenso (cfr. processo de execução fiscal junto aos autos);

5. Ao processo de execução fiscal identificado no ponto anterior foram apensos dos processos de execução fiscal n.º 3697-03/104113.4, referente a IRS de 2001, no montante de € 166,54; 3697200401082892, referente a IVa de 2002 no montante de € 1.122,30; 3697-02/106446.0 referente a IVA de 2001 no montante de € 220,47 (cfr. doc. junto a fls. 48 do processo de execução fiscal junto aos autos);

6. Em 2005, foi inscrito para cobrança o IRS referente ao exercício de 2004 de que é devedor o executado no montante de € 155,64 (cfr. doc. junto a fls. 81 dos autos);

7. Em 2006 foi inscrito para cobrança o IRS referente ao exercício de 2005 de que é devedor o executado no montante de € 103,31 (cfr. doc. junto a fls. 81 dos autos);

8. Em 25/05/2007, no âmbito do processo de execução fiscal, e para pagamento das dívidas nele referidas, foi efectuada a penhora da fracção autónoma designada pela letra "A", correspondente, ao rés-do-chão esquerdo, destinada exclusivamente à habitação, do prédio urbano constituído em propriedade horizontal, sito na Rua ……., n.º …, freguesia da …., concelho do Seixal, descrito na Conservatória do Registo Predial da Amora sob o número 02120/190690-A da referida freguesia e inscrito na matriz predial urbana sob o artigo 2560, com valor patrimonial de € 53.180,00, a qual foi registada a favor da Fazenda Nacional em 11/06/2007, para garantia da quantia de € 5.141,11 (cfr. fls. 74 dos autos, cujo teor se dá por integralmente reproduzido);

9. Por contrato de cessão de créditos datado de 26/06/2007, o Banco Santander Totta, S.A cedeu o crédito que detinha sobre Menade Simão Sazo e melhor identificado no ponto 1 à LB UK RE Holding Limited (cfr. doc. junto a fls. 36 a 44 dos autos);

10. Por contrato de cessão de créditos datado de 26/10/2007, a LB UK RE Holding Limited cedeu o crédito que detinha sobre Menade Simão Saxo e melhor identificado em 1 e 2 a Hefesto STC, S.A. (cfr. doc. junto a fls. 48 a 68 dos autos);

11. Em 25/01/2008, foi registado um averbamento onde se afirma que o credor se denomina Banco Santander Totta, S.A. (cfr. doc. junto a fls. 74 dos autos);

12. Em 25/01/2008, foi registada a cessão do crédito melhor identificado em 1 e 2 do probatório supra a favor da sociedade LB UK RE Holding Limited (cfr. doc. junto a fls. 75 dos autos);

13. Em 25/01/2008, foi registada a cessão do crédito melhor identificado em 1 e 2 do probatório supra a favor da sociedade Hefesto STC, S.A. (cfr. doc. junto a fls. 75 dos autos);

14. O executado é devedor à Fazenda Pública dos créditos exequendos e reclamados;

15. O executado é devedor à Hefesto STC, S.A. da quantia reclamada.

6. Apreciando.

6.1 Da possibilidade de reclamação em execução fiscal de créditos de IRS que gozam apenas de privilégio imobiliário

A sentença recorrida, a fls. 193 a 223 dos autos, decidiu não admitir à graduação os créditos reclamados pela Fazenda Pública relativos a IRS dos anos de 2004 e 2005, graduando os admitidos pela seguinte forma*: 1.º Créditos reclamados pela Hefesto STC, S.A., garantidos por hipoteca registada em 23/11/2001 e juros até ao limite de três anos; 2.º Créditos exequendos* (cfr. sentença recorrida, a fls. 222 e 223 dos autos).

Fundamentou-se o decidido, na parte ora impugnada, no entendimento de que os créditos que gozam apenas de privilégio imobiliário geral e que não tenham, para além dele, uma garantia real, não podem ser reclamados nos termos do artigo 240.º do CPPT, porquanto não gozam de garantia real sobre os bens penhorados, entendimento este sufragado nos Acórdãos deste Supremo Tribunal de 16 de Junho de 2004 (rec. n.º 442/04) e de 7 de Julho de 2004 (rec. n.º 612/04), este último transcrito na decisão recorrida.

Insurge-se contra o assim decidido a Fazenda Pública, nos termos supra reproduzidos, alegando, além do mais, que *de harmonia com o entendimento jurisprudencial largamente maioritário do STA "O artigo 240.º nº1 do CPPT deve ser interpretado amplamente no sentido de abranger não apenas os credores que gozam de garantia real "stricto sensu" mas também aqueles a quem a lei substantiva atribui causas legítimas de preferência, nomeadamente privilégios creditórios*", entendimento este adoptado, entre outros, nos Acórdãos deste Supremo Tribunal de 18 de Maio de 2005 (rec. n.º 612/04) e de 13 de Abril de 2005 (rec. n.º 442/04) - ambos do Pleno da Secção de Contencioso Tributário e que contrariaram os Acórdãos nos quais se fundamentou a sentença recorrida – e em alguns outros mais recentes entre os quais os citados no parecer do Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto junto deste Tribunal *supra* transcrito.

E assim é, de facto.

O entendimento perfilhado na sentença recorrida contraria a jurisprudência largamente dominante neste Supremo Tribunal – ainda recentemente reafirmada nos Acórdãos, votados por unanimidade, de 23 de Junho de 2010 (rec. n.º 365/10), de 12 de Janeiro de 2011 (rec. n.º 725/11) e de 4 de Maio de 2011 (rec. n.º 44/11), este último também por nós por nós subscrito – que também aqui se acolherá.

Consignou-se neste último Acórdão e aqui se reafirma:

4.1 O art. 111º do CIRS dispõe:

«Para pagamento do IRS relativo aos três últimos anos, a Fazenda Pública goza de privilégio mobiliário geral e privilégio imobiliário sobre os bens existentes no património do sujeito passivo à data da penhora ou outro acto equivalente.»

Por sua vez, o n.º 1 do art. 240º do CPPT dispõe que podem reclamar os seus créditos no prazo de 15 dias após a citação nos termos do artigo anterior os credores que gozem de garantia real sobre os bens penhorados. E o art. 246º do mesmo Código manda aplicar na reclamação de créditos as disposições do CPC, mas sendo admissível apenas a prova documental.

4.2. A questão a decidir passa, essencialmente, pela interpretação do n.º 1 do transcrito art. 240º do CPPT, em termos de saber se tal normativo deve ser interpretado em sentido amplo, de modo a terem-se por abrangidos na letra da lei não apenas os credores que gozam de garantia real, mas também aqueles a quem a lei substantiva atribui causas legítimas de preferência, designadamente, privilégios creditórios, ou se, pelo contrário, deve interpretar-se em sentido estrito, de modo a terem-se ali abrangidos apenas os credores que gozam de uma verdadeira garantia real, que atribua ao seu titular um direito de sequela.

Trata-se, aliás, de questão que tem sido amplamente apreciada e decidida por este STA, com orientação largamente maioritária, que também aqui perfilhamos, no sentido de que «o n.º 1 do artigo 240º do CPPT deve ser interpretado amplamente, no sentido de abranger não só os credores que gozam de garantia real "stricto sensu", mas também aqueles a quem a lei substantiva atribui causas legítimas de preferência, como é o caso dos privilégios creditórios».

A propósito, escreve-se no acórdão desta Secção do STA, de 12/1/2011, rec. n.º 725/10, (...):

O «... legislador fiscal determinou a execução de bens individualizados do património do executado para satisfação do crédito do exequente, permitindo todavia aos credores que gozem de garantia real sobre os bens penhorados que reclamassem os seus créditos na execução. É o que resulta do disposto

no artigo 240º, n.º 1, do Código de Procedimento e de Processo Tributário, em consonância com o artigo 865º do Código de Processo Civil no respeitante à execução comum.

Mas, para alguma doutrina, direitos reais de garantia em sentido próprio serão apenas a penhora, o penhor, a hipoteca, o direito de retenção e a consignação de rendimentos. Já quanto aos privilégios creditórios, que o artigo 733º do Código Civil define como «a faculdade que a lei, em atenção à causa do crédito, concede a certos credores, independentemente do registo, de serem pagos com preferência a outros», não há unanimidade, entendendo alguns que não serão verdadeiros direitos reais de garantia, mas qualidades do crédito, atribuídas por lei em atenção à sua origem.

Praticamente unânime é o entendimento quanto aos privilégios gerais: estes não são qualificáveis como direitos reais de garantia. Em todo o caso, há, na doutrina, como na jurisprudência, concordância quanto a que os privilégios creditórios conferem preferência sobre os credores comuns. Nos termos do artigo 111º (antes artigo 104º) do Código do IRS, para o pagamento de IRS relativo aos três últimos anos a Fazenda Pública goza de privilégio mobiliário geral e imobiliário sobre os bens existentes no património do sujeito passivo à data da penhora ou de acto equivalente.

Gozando o crédito reclamado de privilégio imobiliário, não preferindo embora aos credores com garantia real, não deixa, por isso, de poder ser reclamado e graduado no lugar que lhe competir. Neste sentido se têm pronunciado quer o Supremo Tribunal Administrativo quer o Supremo Tribunal de Justiça, em inúmeros acórdãos. Aliás, assim o impõe a unidade do sistema jurídico, pois não faria sentido que a lei substantiva estabelecesse uma prioridade no pagamento do crédito e a lei adjectiva obstasse à concretização da preferência, impedindo o credor de acorrer ao concurso. Exigir a esse credor que, para fazer valer o privilégio, obtivesse penhora ou hipoteca, seria deixar sem sentido útil o privilégio, pois nesse caso o crédito passaria a dispor de garantia real, sendo-lhe inútil o privilégio legal. Assim, afigura-se dever o artigo 240º, n.º 1, do Código de Procedimento e de Processo Tributário ser interpretado no sentido de abranger não apenas os credores que gozam de garantia real, stricto sensu, mas também aqueles a quem a lei substantiva atribui causas legítimas de preferência, designadamente, privilégios creditórios – cf. neste sentido, quase textualmente, o acórdão do Pleno desta Secção do Supremo Tribunal Administrativo, de 18-5-2005, no recurso n.º 612/04, o qual, por sua vez, seguiu o acórdão do Pleno também desta Secção do Supremo Tribunal Administrativo, de 13-4-2005, no recurso n.º 442/04, a confirmar os acórdãos fundamento desta Secção do Supremo Tribunal Administrativo, de 2-7-2003, e de 4-2-2004, proferidos respectivamente nos recursos n.º 882/03, e n.º 2078/03».

E no mesmo sentido podem ver-se, ainda, entre outros, os acs. desta Secção do STA, 12/11/09, rec. n.º 919/09, de 18/11/09, rec. n.º 920/09, de 27/1/10, rec. n.º 01201/09 e de 12/2/10, rec. n.º 1035/09.

Ora, considerando o disposto no n.º 3 do art. 8º do CCivil e porque não vemos motivo para divergir deste entendimento, havemos de concluir que o crédito em causa deve ser reconhecido e graduado no lugar que lhe couber, ou seja, no caso, logo a seguir aos créditos garantidos por hipoteca (fim de citação).

No caso dos autos, atendendo a que os créditos de IRS reclamados (2004 e 2005) gozam do privilégio imobiliário previsto no artigo 111.º do Código do IRS (porque relativos aos três últimos anos) e não foram impugnados, deviam ter sido admitidos à reclamação, verificados e graduados no lugar próprio, ou seja, em segundo lugar, após o crédito reclamado garantido por hipoteca e precedendo os créditos exequendos, que, como decidido e não contestado, apenas gozam da garantia da penhora, havendo, pois, que assim decidir concedendo provimento ao recurso, revogando a sentença recorrida no segmento impugnado e julgando reconhecidos os créditos reclamados pela Fazenda Pública relativos a IRS de 2004 e 2005 que se graduarão em segundo lugar.

- Decisão -

7 - Termos em que, face ao exposto, acordam os juízes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em conceder provimento ao recurso, revogando a sentença recorrida no segmento impugnado, que no demais se mantém, e, em consequência, julgar reconhecidos os créditos reclamados pela Fazenda Pública relativos a IRS de 2004 e 2005 e respectivos juros que vão graduados em segundo lugar (2.º), após os créditos reclamados pela HEFESTO STC, S.A., garantidos por hipoteca registada em 23/11/2001 e juros até ao limite de três anos (graduados em primeiro lugar) e precedendo os créditos exequendos, apenas garantidos pela penhora, que assim ficam graduados em terceiro e último lugar, saindo as custas precípuas do produto da venda.

Sem custas.

Lisboa, 14 de Setembro de 2011. — *Isabel Marques da Silva* (relatora) — *Francisco Rothes* — *Dulce Neto.*

Acórdão de 14 de Setembro de 2011.

Assunto:

Verificação e graduação de créditos. Lei n.º 55-A/2010, de 31/12. Aplicação da lei no tempo.

Sumário:

I — Após as alterações introduzida no Código de Procedimento e de Processo Tributário pela Lei n.º 55-A/2010, de 31.12, os Tribunais Tributários continuam a ter competência para conhecer da matéria relativa à verificação e graduação de créditos, tendo ocorrido apenas uma alteração da via ou forma processual adequada ao seu conhecimento, que deixou de ser o processo judicial de verificação e graduação de créditos, para ser o processo judicial de reclamação da decisão proferida pelo órgão da execução sobre a matéria, passando, assim, esta reclamação a constituir a forma processual de exercer a tutela jurisdicional no que toca à verificação e graduação de créditos.

II — Quanto à aplicação no tempo da lei processual civil e tributária, a regra é a mesma que vale na teoria geral do direito: a lei nova é de aplicação imediata aos processos pendentes, mas não possui eficácia retroactiva — artigo 12.º, n.º 2 do C.Civil e artigo 12.º, n.º 3 da LGT. Porém, da submissão a esta regra geral exceptua-se o caso de a lei nova ser acompanhada de normas de direito transitório ou de para ela valer uma norma especial, como é o caso da norma contida no n.º 2 do artigo 142º do CPC, que determina que a forma de processo aplicável se determina pela lei vigente à data em que a acção é proposta.

III — Por força dessa norma contida no n.º 2 do artigo 142.º do CPPT, que é subsidiariamente aplicável ao contencioso tributário por força do artigo 2.º, alínea e*) do CPPT, a nova lei não pode ser aplicada aos processos de verificação e graduação de créditos pendentes nos Tribunais Administrativos e Fiscais em 1 de Janeiro de 2011, os quais continuam a seguir a forma processual vigente à data da sua instauração.*

IV — À mesma conclusão se chegaria pela aplicação da norma contida no n.º 3 do artigo 12.º da LGT, na medida em que a aplicação imediata da lei nova aos processos pendentes é susceptível de afectar os direitos e interesses legítimos anteriormente constituídos das partes.

Processo n.º 588/11-30.
Recorrente: Secção de Processo Executivo do Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social, I. P.
Recorrido: Fazenda Pública.
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. António Calhau.

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

I – O Instituo de Gestão Financeira da Segurança Social, IP, com os sinais dos autos, não se conformando com a decisão da Mma. Juíza do TAF de Leiria que determinou a devolução dos presentes autos de verificação e graduação de créditos à competente Secção de Processo Executivo do IGFSS, dela vem interpor recurso para este Tribunal, formulando as seguintes conclusões:

1. No douto despacho de que se recorre decidiu o Tribunal *a quo* que, em virtude das alterações legislativas decorrentes da Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro, que aprovou o Orçamento do Estado para o ano de 2011, bem como, da revogação do artigo 243.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, o acto de verificação e graduação de créditos deixou de ter natureza jurisdicional e, nessa medida, operou-se uma deslocação da competência do juiz para o órgão de execução fiscal para a prática da verificação e graduação de créditos, desaparecendo o processo judicial conexo da execução fiscal – verificação e graduação de créditos -, para renascer no âmbito da execução fiscal, como acto não jurisdicional, e sim mero procedimento de graduação de créditos.

2. Sucede que, face à autuação do apenso de reclamação de créditos pela Secção de Processo Executivo de Leiria e ao seu posterior envio para o Tribunal Administrativo e Fiscal de Leiria em 2010, enquanto processo judicial de verificação e graduação de créditos, a posterior alteração à Lei, a qual veio afectar esta forma processual, não deverá ser aplicada de modo imediato, devendo manter-se a lei vigente ao tempo da instauração do incidente.

3. Ora, a partir de 1 de Janeiro de 2011 os Tribunais Administrativos e Fiscais deixaram de ter competência para a graduação e verificação de créditos, sendo que, no caso dos Processos Executivos referentes a dívida à Segurança Social, essa competência passou a pertencer às Secções de Processos Executivos, enquanto órgão de execução fiscal, nos termos do disposto no Decreto-Lei n.º 42/2001, de 9 de Fevereiro.

4. Contudo, salvo o devido respeito, se é certo que não foi prevista qualquer norma transitória referente à entrada em vigor das alterações aos artigos 97.º, 245.º e 247.º do CPPT, tal não poderá significar que as novas disposições se devam aplicar de forma directa e imediata aos processos pendentes, pelo simples facto da eliminação da regulamentação anterior.

5. Ora, o Tribunal *a quo* ao decidir nos moldes em que o fez, ou seja, ao considerar que a competência para a graduação e verificação de créditos no caso *sub judice*, cujo apenso para verificação e graduação de créditos lhe tinha sido remetido à cerca de 1 ano deixou de ser sua e promoveu a sua devolução ao órgão de execução fiscal, parece, salvo o devido respeito, arrepiar os elementares princípios de bom senso.

6. Na verdade, inexistem fundamentos legais para a devolução do processo ao órgão de execução fiscal para a prática do acto de verificação e graduação de créditos.

7. Na verdade, e sem conceder, sempre se dirá que, existindo sucessão de leis processuais no tempo, à falta de disposição transitória, a regra é a de que aos actos processuais se aplica a lei que vigorar no momento da sua prática, nos termos do n.º 1 do art.º 142.º do CPC, já em relação à forma do processo, esta é determinada pela lei vigente na data da propositura da acção, nos termos do n.º 2 do art.º 142.º do CPPT (neste sentido, o Ac. do STA de 28-10-2010 – Proc.º n.º 647/2010, www.dgsi.pt/jsta.nsf).

8. Assim, salvo o devido respeito, não existe motivo para afastar a aplicação do n.º 1 do artigo 8.º do ETAF que consagra a regra da *perpetuatio jurisdictionis* (ou *perpetuatio fori*), devendo o processo pendente só ser remetido ao órgão de execução fiscal após ser proferida a competente sentença de graduação de créditos.

9. Aliás, caso assim não se entenda, sempre se dirá que, também neste âmbito, se poderá aplicar o n.º 2 do art.º 141.º do Código de Processo Civil, porquanto, dispõe este que a forma de processo aplicável determina-se pela lei vigente à data em que a acção é proposta, ou seja, a legislação vigente no ano de 2010.

Não foram apresentadas contra-alegações.

O Exmo. Magistrado do MP junto deste Tribunal emite parecer no sentido de que o recurso merece provimento, devendo a decisão ser revogada e substituída por acórdão que ordene o prosseguimento da tramitação do processo, com prolação de sentença de verificação e graduação de créditos.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

II – É do seguinte teor a decisão recorrida:

«A Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro, aprovou o Orçamento do Estado para o ano de 2011 e, para além do mais, no que à matéria das verificações e graduações de créditos respeita, introduziu alterações aos artigos 97.º, 151.º, 245.º, 247.º e 278.º Código de Procedimento e Processo Tributário e revogou o artigo 243.º do mesmo Código.

A referida Lei entrou em vigor em 01/01/2011 e da mesma não consta qualquer norma transitória.

Com a alteração da alínea o) do artigo 97.º do CPPT foi eliminada a espécie processual "verificação e graduação de créditos" e substituída pelo processo judicial tributário da "reclamação da decisão da verificação e graduação de créditos".

O artigo 151.º, n.º 1 do CPPT na redacção dada pela citada Lei n.º 55-A/2010, passou a dispor o seguinte:

«*1 – Compete ao tribunal tributário de 1ª instância da área onde corre a execução, depois de ouvido o Ministério Público nos termos do presente Código, decidir o incidentes, os embargos, a oposição, incluindo quando incida sobre os pressupostos da responsabilidade subsidiária e a reclamação dos actos praticados pelos órgão da execução fiscal.*»

Por sua vez os n.ºs 2, 3 e 4 do artigo 245.º do CPPT, na redacção dada pela Lei n.º 55-A/2010, preceituam o seguinte:

«*2 – Havendo reclamações ou juntas as certidões referidas no artigo 241.º, o órgão de execução fiscal procede à verificação e graduação de créditos, notificando dela todos os credores que reclamaram créditos.*

3 – Os credores referidos no número anterior podem reclamar da verificação e graduação de créditos nos termos e prazos previstos nos artigos 276.º e seguintes.

4 – A reclamação referida no número anterior tem efeitos suspensivos, procedendo-se à sua remessa imediata ao tribunal tributário de 1ª instância acompanhado de cópia autenticada do processo principal.»

O artigo 243.º do CPPT regulava o prazo de reclamação de créditos pelo representante da Fazenda Pública junto do Tribunal Tributário de 1.ª instância e foi revogado pelo artigo 127.º da Lei n.º 55-A/2010, com efeitos a partir da entrada em vigor desta Lei.

Com o aditamento da alínea e) ao artigo 278.º do CPPT, do erro na verificação ou graduação de créditos, pode agora reclamar-se para o juiz.

Foram ainda alterados os artigos 49.º e 49.º-A do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais no sentido atrás referido.

Cumpre assim apreciar da aplicação no tempo das referidas alterações ao Código de Procedimento e de Processo e artigo 49.º, n.º 1, alínea d) do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais, isto é, se o Tribunal Tributário continua a ser competente para o acto de verificação e graduação de créditos nos processos pendentes ou, pelo contrário, deverão antes estes serem devolvidos ao órgão de execução fiscal para a prática do acto.

*

De acordo com o artigo 12.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário os processos da competência dos tribunais tributários são julgados em 1.ª instância pelo tribunal da área do serviço periférico local onde se deva instaurar a execução.

Nos termos do estatuído no n.º 1, do artigo 103.º da Lei Geral Tributária, o processo de execução fiscal tem natureza judicial, sem prejuízo da participação dos órgãos da administração tributária nos actos que não tenham natureza jurisdicional.

A instauração da execução fiscal, a citação, a penhora de bens e a sua venda são exemplos de actos praticados na execução fiscal que não têm a natureza jurisdicional (cfr. artigo 188.º e segs. do CPPT).

Os actos de natureza materialmente jurisdicionais indicados no Código de Procedimento e de Processo Tributário são os referidos no artigo 151.º, n.º 1, o qual sofreu a alteração de que nos vimos ocupando, consubstanciada na supressão da verificação e graduação de créditos que, assim, deixou de ter natureza jurisdicional (cfr. artigo 245.º, n.º 2).

Ao órgão de execução fiscal passou a ser atribuída a necessária competência para a prática do acto de verificação e graduação de créditos, do qual pode haver reclamação ao abrigo dos artigos 276.º e segs. do CPPT (cfr. artigos 245.º e 278.º, alínea e), do CPPT e 49.º, n.º 1, alínea d) do ETAF, na redacção introduzida pela Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro).

À luz dos normativos acabados de referir tem de aceitar-se que a competência inicial do Tribunal Tributário se fixa com a instauração da execução fiscal, uma vez que o processo de execução fiscal tem natureza judicial decorrendo debaixo de um apertado controlo de legalidade do tribunal e, salvo melhor opinião, os artigos 151.º, n.º 1 e 245.º do CPPT fixam, tão só, a competência funcional ou a competência do órgão para julgar.

Não obstante o atrás exposto, não podemos deixar de trazer à colação o preceituado no artigo 30.º, n.ºs 1 e 2 do Código do Procedimento Administrativo, no que respeita à competência relativa ao inicio do procedimento e da irrelevância das alterações dos seus pressupostos que ocorram posteriormente, bem como a excepção da atribuição de competência a órgão de que inicialmente dela carecesse.

O artigo 30.º, n.º 1 e 2 do CPA dispõem o seguinte: «*1 – A competência fixa-se no momento em que se inicia o procedimento, sendo irrelevantes as modificações de facto que ocorram posteriormente. 2 – São igualmente irrelevantes as modificações de direito, excepto se for extinto o órgão a que o procedimento estava afecto, se deixar de ser competente ou se lhe for atribuída a competência de que inicialmente carecesse.*»

Sobre esta matéria, embora referente à competência inicial do procedimento, não podemos deixar de registar aqui os doutos ensinamentos expendidos pelo Exmo. Conselheiro Jorge Lopes de Sousa, em anotação ao artigo 10.º do CPPT: «*Neste n.º 2 do art.º 30.º do CPA prevê-se também, como hipótese em que são relevantes as modificações de direito, a de ser atribuída a um órgão que dela inicialmente carecesse. A sensatez desta excepção à regra da irrelevância das modificações de direito é evidente, pois se uma nova lei vem atribuir a um órgão competência para a direcção de um procedimento é porque, numa perspectiva legislativa actualizada, este é o órgão mais adequado para desempenhar eficazmente tais tarefas e, consequentemente, o órgão a quem a competência era atribuída tal competência deixou de ser o mais adequado a tal desempenho.*

Nestas condições, não haverá justificação razoável para retirar o procedimento da competência do órgão que, nessa perspectiva actualizada, é o mais adequado para o dirigir e decidir, para a atribuir a outro que, na mesma perspectiva, não o é.

A aceitação desse afastamento ao princípio da irrelevância das modificações dos pressupostos da competência parece ser viável, pois tem correspondência no texto deste n.º 5 que ressalva da aplicação de tal princípio os casos em que haja «disposição expressa em sentido contrário». Não é formulada qualquer exigência de esta disposição expressa tenha de constar da leis tributárias, pelo que parece poder entender-se que como tal devem ser consideradas as duas excepções formuladas no art.º 30.º, n.º 2 do CPA (uma das quais, aliás, o caso de extinção do órgão, até não podo deixar de ser admitida).» (*in* Código de Procedimento e de Processo Tributário, Anotado e Comentado, Áreas Editora, I Vol., 5.ª Edição, pág. 143 e 144, nota 19).

Por sua vez, o artigo 5.º do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais determina que a competência dos tribunais da jurisdição administrativa e fiscal se fixa no momento da propositura da causa, sendo irrelevantes as modificações de facto e de direito que ocorram posteriormente.

Ora, como já deixámos expresso, a questão da competência em apreço, no nosso entendimento, não respeita à competência inicial, mas sim à competência funcional ou competência do órgão para julgar das questões de natureza jurisdicional relativas aos processos de execução fiscal, que se encontram desde a sua instauração sob o controlo do juiz.

Mas mesmo que assim se não entendesse, sempre seria de afastar a aplicação do citado artigo 5.º do ETAF, uma vez que esta norma, por força do estatuído nos artigos 18.º, n.º 2 da LOFTJ *ex vi* artigo 7.º do ETAF, regula apenas a distribuição e fixação da competência em razão da matéria entre os tribunais da jurisdição administrativa e fiscal e não entre Tribunais e órgãos da Administração Tributária.

Aqui chegados importa concluir que nem o artigo 30.º do CPA, nem o artigo 5.º do ETAF têm aplicação ao caso *sub judice*, uma vez que o primeiro aplica-se às relações entre os órgãos de execução fiscal e o segundo às relações entre os Tribunais, e, a nosso ver, *in casu*, apenas está em causa uma alteração da competência funcional ou da competência do órgão para julgar.

Assim sendo, as alterações introduzidas importam que o acto de verificação e graduação de créditos deixa de ter natureza jurisdicional e, nesta medida, a deslocação da competência do juiz para o órgão de execução fiscal para prática da verificação e graduação de créditos, desaparecendo o processo judicial conexo da execução fiscal – verificação e graduação de créditos -, para renascer no âmbito da execução fiscal, como acto não jurisdicional, mero procedimento de graduação de créditos, surgindo, assim, nova atribuição para o órgão de execução fiscal e, em sede de reclamação do acto do órgão de execução fiscal, nova competência para o juiz (cfr. artigos 151.º, 245.º e 278.º, alínea e) do CPPT).

O legislador deixou incólume o Dec.-Lei n.º 42/2001, de 9 de Fevereiro, que criou as secções de processo executivo do sistema de solidariedade e segurança social, definiu regras especiais daquele processo e adequou a organização e competência dos tribunais administrativos e tributário.

Porém, tal não pode significar que as reclamações e verificação de créditos apresentadas nos processos de execução por dívidas à segurança social continuam a ser apreciadas e julgadas nos tribunais tributários.

Conforme já se deixou expresso supra, a espécie processual de verificação e graduação de créditos desapareceu para renascer no âmbito da execução fiscal, como acto não jurisdicional, mero procedimento de graduação de créditos, não fazendo sentido, atenta a unidade do sistema jurídico, defender que a Segurança Social tenha tratamento diferente da Fazenda Pública, uma vez que o legislador da Lei n.º 55-A/2011 entendeu que os interesses em presença nos apensos de reclamação de créditos, sem excepção, deviam passar a ser apreciados pelo órgão de execução fiscal, conforme decorre do artigo 151.º do CPPT e não tendo procedido à alteração do citado artigo 5.º, deverá entender-se que foi tacitamente revogado no que respeita à graduação e graduação de créditos (cfr. artigos 49.º, n.º 1, alínea d) do ETAF, 97.º, n.º 1 e 151.º do CPPT).

In casu, o presente processo encontrava-se pendente à data da entrada em vigor da actual redacção dos artigos 49.º, n.º 1, alínea d) do ETAF e 151.º do CPPT, pelo que a nova redacção da citada norma e demais alterações legislativas relativas à verificação e graduação de créditos são-lhe aplicáveis, uma vez que as normas adjectivas são de aplicação imediata, não apenas às verificações e graduações de créditos que venham a instaurar-se após a sua entrada em vigor, mas a todos os actos de verificação e graduação de créditos a realizar futuramente, mesmo que tais actos se integrem em apensos pendentes, ou seja, em verificações e graduações anteriormente postas em juízo.

Dir-se-á ainda que, a devolução do presente processo ao competente órgão de execução fiscal não contende com o aproveitamento dos actos praticados nos presentes autos, uma vez que todos os actos processuais nele praticados poderão ser aproveitados, nem tão pouco acarretará qualquer tipo de prejuízo para as respectivas partes, visto que da decisão de verificação e graduação a proferir pelo órgão de execução fiscal cabe reclamação para este Tribunal, nos termos previstos nos artigo 276.º e segs. do CPPT.

Face ao exposto, no que tange ao processo em apreço, face à natureza judicial da execução fiscal, à ausência de norma transitória, ao esvaziamento de suporte legal para a prática de actos processuais como aqueles que estavam previstos no revogado artigo 243.º do CPPT, revestindo actualmente o acto de verificação e graduação de créditos natureza não jurisdicional, importa concluir que compete ao órgão de execução fiscal a prática do acto de verificação e graduação de créditos nos termos do n.º 2 do artigo 245.º do CPPT.

Termos em que, determino a devolução dos presentes autos à competente secção de processo executivo da Segurança Social.

Sem custas.

Notifique.

*

Leiria, 2011-03-17.».

III – A questão que constitui o objecto do presente recurso é a de saber se a decisão recorrida enferma de erro de interpretação e aplicação do direito ao ter julgado que, face às alterações introduzidas no Código de Procedimento e de Processo Tributário pela Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro, os Tribunais Administrativos e Fiscais deixaram de ter competência para a apreciação e decisão dos processos judiciais de verificação e graduação de créditos e que, por isso, se impunha a remessa de todos os processos pendentes ao órgão de execução para que este procedesse à sua posterior tramitação e decisão.

Vejamos. A Mma. Juíza "*a quo*" na decisão recorrida, a fls. 54 a 60 dos autos determinou a remessa dos autos à competente secção de processo executivo da Segurança Nacional para aí serem tramitados.

Do assim decidido discorda o recorrente Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social, IP, Público, alegando que inexistem fundamentos legais para a devolução do processo ao órgão de execução fiscal para a prática do acto de verificação e graduação de créditos.

Questão idêntica à que constitui objecto do presente recurso foi já decidida por Acórdãos deste Supremo Tribunal do passado dia 6 de Julho, proferidos nos recursos números 362/11 e 384/11, para cuja profícua fundamentação se remete e cuja decisão, no sentido de que *as alterações legislativas decorrentes da Lei n.º 55-A/2010 não são aplicáveis aos processos judiciais de verificação e graduação de créditos pendentes nos Tribunais Administrativos e Fiscais em 1 de Janeiro de 2011, os quais continuam a seguir a forma processual vigente à data da sua instauração*, também aqui se acolhe, pois que estamos integralmente convencidos quer dos argumentos, quer da decisão, o que conduz, inevitavelmente, à procedência do presente recurso.

Daí que, sem necessidade de mais considerações, haverá que conceder provimento ao presente recurso, revogar o despacho recorrido, baixando os autos ao tribunal "*a quo*" para aí prosseguirem os seus ulteriores termos, se a tal nada mais obstar.

IV – Termos em que, face ao exposto, acordam os Juízes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em conceder provimento ao recurso, revogar o despacho recorrido, e, consequentemente, ordenar a baixa dos autos ao tribunal recorrido para aí prosseguirem os seus ulteriores termos, se a tal nada mais obstar.

Sem custas.

Lisboa, 14 de Setembro de 2011. — *António Calhau* (relator) — *Casimiro Gonçalves — Francisco Rothes.*

Acórdão de 14 de Setembro de 2011.

Assunto:

Verificação. Graduação de Créditos. Aplicação da Lei no Tempo.

Sumário:

I — Após as alterações introduzida no Código de Procedimento e de Processo Tributário pela Lei n.º 55-A/2010, de 31.12, os Tribunais Tributários continuam a ter competência para conhecer da matéria relativa à verificação e graduação de créditos, tendo ocorrido apenas uma alteração da via ou forma processual adequada ao seu conhecimento, que deixou de ser o processo judicial de verificação e graduação de créditos, para ser o processo judicial de reclamação da decisão proferida pelo órgão da execução sobre a matéria, passando, assim, esta reclamação a constituir a forma processual de exercer a tutela jurisdicional no que toca à verificação e graduação de créditos.

II — Quanto à aplicação no tempo da lei processual civil e tributária, a regra é a mesma que vale na teoria geral do direito: a lei nova é de aplicação imediata aos processos pendentes, mas não possui eficácia retroactiva — artigo 12.º, n.º do C.Civil e artigo 12.º, n.º 3 da LGT. Porém, da submissão a esta regra geral exceptua-se o caso de a lei nova ser acompanhada de normas de direito transitório ou de para ela valer uma norma especial, como é o caso da norma contida no n.º 2 do artigo 142º do CPC, que determina que a forma de processo aplicável se determina pela lei vigente à data em que a acção é proposta.

III — Por força dessa norma contida no n.º 2 do artigo 142.º do CPPT, que é subsidiariamente aplicável ao contencioso tributário por força do artigo 2.º, alínea e*) do*

CPPT, a nova lei não pode ser aplicada aos processos de verificação e graduação de créditos pendentes nos Tribunais Administrativos e Fiscais em 1 de Janeiro de 2011, os quais continuam a seguir a forma processual vigente à data da sua instauração.

IV — À mesma conclusão se chegaria pela aplicação da norma contida no n.º 3 do artigo 12.º da LGT, na medida em que a aplicação imediata da lei nova aos processos pendentes é susceptível de afectar os direitos e interesses legítimos anteriormente constituídos das partes.

Processo: 623/11-30.
Recorrente: Ministério Público.
Recorrido: Fazenda Pública.
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. Pedro Delgado.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

I – O Exmº Magistrado do Ministério Público recorre para este Supremo Tribunal da decisão do Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga, de 29 de Março de 2011, proferida nos autos de verificação e graduação de créditos n.º 18/11.8BEBRG, que, por aplicação do artigo 64º do Código de Processo Civil determinou que, após trânsito em julgado do despacho, deviam os autos ser remetidos ao órgão de execução fiscal para aí serem tramitados.

Termina as suas alegações de recurso formulando as seguintes conclusões:

1 - A nova redacção dos artigos 97, n.º 1, o), 151, n.º 1, 245, números 2, 3 e 4 e 247, n.º 1, todos do CPPT, em vigor desde 1-1-2011, somente é aplicável aos processos de verificação de créditos instaurados após aquela data, atento o preceituado no art.º 5.º, n.º 1, do ETAF, dado tratar-se de uma modificação posterior de direito, nessa medida irrelevante.

2 - Como é, outrossim, irrelevante que tal modificação se traduza na atribuição da competência material a uma outra entidade, que não a um diferente tribunal.

3 - Decidindo ao arrepio, infringiu a sentença em crise o preceituado nos referidos comandos legais e, ainda, no art.º 64 do C. de Processo Civil.

4 - Deve, portanto, ser revogada e substituída por outra que proceda à graduação de créditos.

Não foram apresentadas contra-alegações.

O processo de verificação e graduação de créditos foi autuado em 21 de Dezembro de 2010 (cf. fls. 3).

É o seguinte o teor do despacho recorrido (fls. 60 e segs.):

«A fls. 42/47 dos autos foi proferido despacho, manifestando entendimento de que "(...) será de ordenar a remessa dos presentes autos ao órgão de execução fiscal, afim de que este, nos termos do actual artigo 245.º/2 do Código de Procedimento e Processo Tributário, proceda à verificação e graduação dos créditos reclamados com os créditos exequendos (...)"

Reclamante(s) e reclamado não se pronunciaram sobre a questão.

A Fazenda Pública, veio aos autos manifestar a sua adesão ao exposto no despacho supra.

O Ministério Público, no seu parecer, veio defender a permanência dos autos

neste Tribunal, com base, em suma, nos seguintes argumentos:

a) O disposto no artigo 5.º do ETAF;

b) Dois exemplos de situações análogas ocorridas nos tribunais da jurisdição comum, nas quais os processos pendentes ficaram no tribunal.

Em relação ao primeiro dos argumentos apontados pelo Ministério Público, mantém-se o entendimento explanado no despacho anteriormente proferido, ou seja, de que o artigo 5.º do ETAF limita-se a regular a distribuição de competência entre Tribunais, e não entre estes e órgãos da Administração Tributária.

No que diz respeito à falta de previsão expressa que determine a remessa imediata dos autos ao órgão de execução fiscal, entende-se não ser decisiva, tanto mais

que se verifica uma igual ausência de norma a determinar o contrário.

Ora, conforme se pode ler no Ac. do TRL de 15-02-2007, proferido no processo 370/2007-6, disponível em www.dgsi.pt: "... o sentido da solução geral aplicável ao comum das leis processuais, sempre que não haja disposição transitória, especial ou sectorial, em contrário, é o do princípio da aplicação imediata da lei processual.

A este princípio, que não tem formulação expressa na lei, estão subjacentes, para a generalidade dos autores, o facto de o direito processual ser um ramo do direito público que se sobrepõe aos interesses particulares dos litigantes e a circunstância de se tratar de um ramo de direito adjectivo que apenas regula o modo como as partes podem exercer os seus direitos que a lei substantiva consagra.

No entanto, para os citados autores a solução passa por estender ao domínio do processo civil, com as necessárias adaptações, a doutrina estabelecida, em termos genéricos, no artigo Ir do Código Civil. Assim, a "... ideia, proclamada neste artigo, de que a lei dispõe para o futuro significará, na área

do direito processual, que a nova lei se aplica às acções futuras e também a actos futuramente praticados nas acções pendentes ", continuando a aferir-se a validade e regularidade dos actos processuais anteriormente praticados pela lei processual antiga vigente ao tempo".

Deste modo, e desde logo, entende-se não ser beliscado o princípio de que a lei só rege para o futuro, antes pelo contrário. Com efeito, e de acordo com o acórdão transcrito e os autores ali citados (A. Varela, M. Bezerra e S. Nora, no seu Manual de Processo Civil, 2a ed., Coimbra Editora), a solução de aplicação imediata da lei processual nova é a única conforme com tal princípio.

Assim, dever-se-ão ter como de aplicação imediata as alterações processuais decorrentes da Lei que aprova o Orçamento Geral do Estado para o ano de 2011 (Lei n.º 55-A/2010 de 31-12), ora em causa.

Daí decorre, como já se havia apontado anteriormente que deixa de existir suporte normativo--processual para a tramitação de processos de verificação e graduação de créditos nos Tribunais Tributários, já que as normas que consagravam a existência de tal meio processual foram revogadas, sem qualquer regime transitório, sendo, como se vem de ver, tal revogação de aplicação imediata. Ou seja, por outras palavras, carece por completo de suporte legal a tramitação dos presentes autos, face à entrada em vigor da referida Lei n.º 55-A/2010 de 31-12.

É que esta lei, conforme já também referido, não se limita a transferir a competência para a tramitação de uma forma processual de um Tribunal para outro - motivo pelo qual não será de aplicar o artigo 5.º do ETAF. O que a lei em causa fez foi

extinguir um meio processual e criar um outro ex novo.

Daí que não seja susceptível de se manter a tramitação dos presentes autos, correspondentes a uma forma processual que não existe no ordenamento jurídico vigente, com a consequente ausência de normas que sustentem tal tramitação.

Quanto aos exemplos elencados pelo Ministério Público, de situações que tem por análogas ocorridas na jurisdição comum, salvo o devido respeito, refuta-se tal analogia.

Com efeito, quanto ao caso do DL 272/2001, como o próprio Ministério Público o reconhece, a Lei salvaguardou a sua não aplicação aos processos pendentes, o que não ocorre no presente caso.

Quanto ao caso do DL 76-A/2006, o próprio Ministério Público reconhece que a disciplina de tal diploma é complementar da previamente existente, que não foi extinta, ao contrário, uma vez mais do que ocorre no caso sub iudice.

Deste modo, não se vislumbra nas situações expostas qualquer argumento para alterar a posição anteriormente exposta, que como tal se mantém. Por todo o acima exposto deverão, após trânsito em julgado do presente despacho, ser os presentes autos remetidos ao órgão de execução fiscal, para aí serem tramitados.»

Como se vê o Ministério Público no Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga discorda deste entendimento e alega que o artº 5º do ETAF preceitua de forma inequívoca no seu n.º 1, 2ª parte – e sem excepção alguma -, serem irrelevantes as modificações de facto e de direito ulteriores ao início da instância.

Conclui assim que a nova redacção dos artigos 97, n.º 1, o), 151, n.º 1, 245, números 2, 3 e 4 e 247, n.º 1, todos do CPPT, em vigor desde 1-1-2011, somente é aplicável aos processos de verificação de créditos instaurados após aquela data, atento o preceituado no art.º 5.º, n.º 1, do ETAF, dado tratar-se de uma modificação posterior de direito, nessa medida irrelevante.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

II Fundamentação

A questão a decidir consiste em saber se se a decisão recorrida enferma de erro de interpretação e aplicação do direito ao ter julgado que, face às alterações introduzidas no CPPT pela Lei n.º 55-A/2010, de 31/12, os Tribunais Administrativos e Fiscais deixaram de ter competência para a apreciação e decisão dos processos judiciais de verificação e graduação de créditos e que, por isso, se impõe a remessa de todos os processos pendentes, desta espécie, ao órgão de execução para que este proceda à sua posterior tramitação e decisão.

Trata-se de questão idêntica à que constituiu objecto de diversos e recentes acórdãos deste Supremo Tribunal Administrativo, nomeadamente os proferidos nos recursos nºs. 362/11 e 384/11, de 6/7/2011, para cuja exaustiva fundamentação se remete e cuja decisão (no sentido de que as alterações legislativas decorrentes da Lei n.º 55-A/2010 não são aplicáveis aos processos judiciais de verificação e graduação de créditos pendentes nos Tribunais Administrativos e Fiscais em 1 de Janeiro de 2011, os quais continuam a seguir a forma processual vigente à data da sua instauração), também aqui se acolhe, por com essas fundamentação e decisão concordarmos integralmente, o que conduz à procedência do presente recurso.

Jurisprudência, esta, que foi seguida por inúmeros outros arestos deste Supremo Tribunal Administrativo, dos quais destacamos, por mais recentes, os acórdãos 597/11, 510/11, 500/11, 393/11, 499/11, 361/11, 632/11, e 595/11, todos de 13.07.2011.

Daí que se entenda, remetendo para tal fundamentação, dar provimento ao presente recurso e revogar a decisão recorrida com a consequentemente baixa dos autos ao Tribunal "a quo" para aí prosseguirem os seus ulteriores termos, se a tanto nada mais obstar.

III. DECISÃO

Nestes termos, acorda-se em, dando provimento ao recurso, revogar a decisão recorrida e, consequentemente, ordenar a baixa dos autos ao Tribunal "a quo" para aí prosseguirem os seus ulteriores termos, se a tanto nada mais obstar.

Sem custas.

Lisboa, 14 de Setembro de 2011. — *Pedro Delgado* (relator) — *Casimiro Gonçalves — Ascensão Lopes.*

Acórdão de 14 de Setembro de 2011.

Assunto:

Prescrição da obrigação tributária. Prazo e regime aplicáveis. Interrupção e suspensão do prazo de prescrição.

Sumário:

1 — A sucessão dos prazos de prescrição de dívidas tributárias contidos no CPT e na LGT resolve-se pela aplicação do artigo 297.º do Código Civil, dele decorrendo a necessidade de analisar, em cada caso concreto, se em 1 de Janeiro de 1999 faltava menos tempo para se completar o prazo de prescrição de 10 anos previsto no CPT do que o de 8 anos previsto na LGT, tomando sempre em consideração todos os factos a que a lei atribui efeito suspensivo ou interruptivo em conformidade com a regra contida no artigo 12º do Código Civil.

2 — Uma vez constituída ou prestada garantia ou realizada penhora de bens suficientes para garantia do pagamento da dívida e acrescido, aliada à pendência de processo de impugnação judicial, fica legalmente suspensa a execução fiscal até à decisão do pleito, e esta suspensão determina, por sua vez, a suspensão do próprio prazo de prescrição que esteja em curso ou daquele que houvesse de reiniciar-se por virtude da cessação de efeito interruptivo da prescrição.

Processo n.º 1010/10-30
Recorrente: Fazend a Pública.
Recorrido: ANCOSE — Associação Nacional de Criadores de Ovinos da Serra da Estrela.
Relatora: Exmª. Srª. Consª. Drª. Dulce Neto.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1. A FAZENDA PÚBLICA recorre para o Supremo Tribunal Administrativo da sentença que nos autos de impugnação judicial foi proferida em 28/06/2010 pelo Tribunal Administrativo e Fiscal de Coimbra, na qual se declararam prescritas as dívidas tributárias resultantes das liquidação de IVA que, com referência ao ano de 1996, foram efectuadas à impugnante ANCOSE - ASSOCIAÇÃO NACIONAL DE CRIADORES DE OVINOS SERRA DA ESTRELA, e se julgou, por força dessa prescrição, extinta a instância de impugnação judicial por inutilidade superveniente da lide.

1.1. Terminou a sua alegação enunciando as seguintes conclusões:

A. A douta sentença julgou prescrita a dívida de IVA do ano de 1996, por terem decorrido mais de 10 anos, e extinta a instância por inutilidade superveniente da lide, fazendo, salvo o devido respeito, errada interpretação e aplicação da lei;

B. Não se questiona nenhuma da factualidade fixada na douta sentença recorrida, sendo a discordância que motivou o presente recurso uma pura questão de direito;

C. De acordo com a opinião do Tribunal *a quo*, a aplicação da LGT seria de afastar no caso concreto, já que, "*segundo a lei antiga haviam-se completado precisamente 2 anos do respectivo prazo de prescrição, não faltando mais tempo para o prazo se completar do que o fixado pela lei nova*."

D. Ora, salvo o devido respeito, não se concorda com tal interpretação;

E. De acordo com o disposto no art.º 297º do Código Civil, a lei antiga só é de aplicar se, à data da entrada em vigor da nova lei, faltar menos tempo para o prazo se completar (e não se "não faltar mais tempo", como é dito na sentença);

F. No caso concreto, e concordando com decisão recorrida de que, em 01-01-1999, tinham decorrido 2 anos do prazo, faltando exactamente o mesmo tempo para o prazo se completar quer aplicando a lei antiga, quer aplicando a lei nova, é de aplicar ao caso concreto a lei nova, ou seja, a LGT;

G. Em 28-01-2000 foi deduzida a presente impugnação (ainda antes da citação para a execução fiscal), pelo que, nesta data, de acordo com o n.º 1 do art. 49.º da LGT, se interrompeu o prazo de prescrição, quando havia decorrido o período de 1 ano e 27 dias;

H. Mas, tal como também resulta da douta sentença, porque a impugnação esteve parada por mais de um ano, sem culpa do contribuinte, desde 04-02-2000 até 24-07-2001, nos termos do n.º 2 do artigo 49.º da LGT, na redacção ao tempo, cessou o efeito interruptivo, recomeçando o prazo a correr um ano após a paragem, somando-se-lhe o tempo que havia decorrido anteriormente;

I. No que já não se concorda, com todo o respeito, com a douta sentença recorrida é com a afirmação de que nos autos não ocorreu nenhuma causa de suspensão da prescrição;

J. Na verdade, de acordo com o então n.º 3 (actual n.º 4) do art. 49.º da LGT, "*O prazo de prescrição legal suspende-se por motivo de paragem do processo de execução fiscal em virtude de (...) impugnação (...)*", sempre se tendo entendido que haveria tal suspensão desde que o processo estivesse garantido;

K. O que significa que, no caso concreto, e uma vez que existia garantia prestada desde 24-03-2000 (cfr. ponto 5 do probatório), logo que cessou o efeito interruptivo, ou seja, em 05-02-2001, o prazo de prescrição ficou suspenso;

L. E tal suspensão do prazo vai durar até haver decisão transitada em julgado que puser termo ao presente processo;

M. Pelo que, e ao contrário do decidido, quanto ao IVA do ano de 1996 ainda não ocorreu a prescrição de tal dívida;

N. Não existindo inutilidade da lide, não deve, por conseguinte, ser extinta a presente instância.

Nestes termos e com o douto suprimento de V.ªs Ex.ªs, deve a sentença ser revogada, com as legais consequências, assim se fazendo JUSTIÇA.

1.2. A Recorrida apresentou contra-alegações para sustentar a manutenção do julgado, concluindo do seguinte modo:

1. Apesar de referir que o que motivou o recurso é uma questão de direito, a Fazenda Pública (sobretudo nas suas conclusões) não indica nem especifica as normas jurídicas que a sentença recorrida supostamente teria violado, como impõe a lei adjectiva (art. 690.º do CPC), pelo que deve ser rejeitada a apreciação do presente recurso.

2. Havendo sucessão de leis no tempo, temos que a lei nova (LGT) veio diminuir o prazo de prescrição e, à data da sua entrada em vigor (1/01/1999), segundo a lei antiga haviam-se completado pelo menos 2 anos do respectivo prazo de prescrição,

3. Sendo assim evidente que não falta mais tempo para o prazo se completar do que o fixado pela lei nova, pelo que bem decidiu a douta sentença recorrida ao aplicar o CPT — neste sentido, Ac. deste STA de 11/04/2007, no proc. n.º 01252/06.

4. Mas, ainda que por absurdo assim não se entendesse, sendo o IVA um imposto de obrigação única, o prazo de prescrição sempre se teria de começar a contar a partir da data do surgimento do facto tributário.

5. Pelo que em 1/01/1999 já tinham decorrido mais de dois anos do prazo de prescrição, pois que o prazo se iniciou, pelo menos, em 31/12/1996 — neste sentido, Ac. do STA de 08/06/2004, no processo n.º 01766/03.

6. Ainda que por absurdo se considerasse ser de aplicar a LGT aos presentes autos, a verdade é que mesmo assim já decorreu igualmente o prazo de prescrição — cfr. recente Ac. do STA de 09/09/2009, tirado no proc. n.º 0571/09.

7. A sentença recorrida considerou correctamente inexistir, nos presentes autos de impugnação, qualquer causa de suspensão da prescrição.

8. Porquanto, apesar de haver impugnação e garantia, tal garantia foi prestada em sede da execução fiscal e, desse modo, apenas releva para a suspensão da execução fiscal, não produzindo efeitos quanto à prescrição das dívidas ora em crise, ou seja, não determina a suspensão da prescrição das mesmas.

9. Na verdade, estando as dívidas prescritas à luz do CPT, como vimos, tal questão da aplicação do art. 49.º, nº. 3 da LGT, nem sequer se deve equacionar.

10. No entanto, ainda que assim não se considerasse, o facto de a impugnante ter sustado a execução fiscal, não explica, nem poderia explicar, que a administração fiscal tenha deixado o processo de impugnação sem qualquer tramitação processual durante mais de um ano, pelo que se extinguiu o efeito interruptivo da prescrição, não podendo, paralelamente, aquele facto prejudicar a contribuinte,

determinando a suspensão da prescrição — v.g. com as devidas adaptações, os Acórdãos do STA, de 23/03/2005 no âmbito do processo 085/05, de 11/04/2007, no proc. 01252/06.

11. Mas ainda que se entendesse não se verificar a prescrição (que *in casu* efectivamente se verifica), o que apenas se equaciona por mera hipótese académica, a verdade é que, mesmo em relação ao mérito ou fundo da questão, a presente impugnação sempre deveria proceder, como inclusivamente já disse o ilustre Magistrado do Ministério Público junto do TAF de Coimbra — cfr. processo a fls. 71 a 73.

1.3. O Exmo. Magistrado do Ministério Público não emitiu parecer

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

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

1. Em 28/01/2000, deu entrada na Repartição de Finanças a petição inicial referente à presente impugnação, versando sobre quatro liquidações adicionais de IVA, relativas ao ano de 1996, sendo a primeira respeitante ao imposto, no montante de Esc. 4.000.430$00 e as restantes respeitantes aos respectivos juros compensatórios, nos montantes de Esc. 115.278$00, Esc. 797.805$00 e Esc. 626.339$00.

2. No período compreendido entre 04/02/2000 a 24/07/2001 não foi realizada qualquer diligência no processo de impugnação, por facto não imputável ao contribuinte.

3. Em 13/03/2000, foi instaurado contra a ora impugnante Ancose - Associação Nacional de Criadores de Ovinos da Serra da Estrela, o processo de execução fiscal n.º 0809-00/100286.4, para execução coerciva das dívidas de IVA, ora impugnadas.

4. O montante dos impostos e juros compensatórios, ora impugnados não foram pagos voluntária nem coercivamente.

5. Em 24/03/2000, em sede do processo de execução fiscal, id. em 3., foi prestada garantia bancária, pela ora impugnante.

3. A única questão colocada no presente recurso jurisdicional é a de saber se a sentença recorrida incorreu em erro de julgamento, por errada interpretação e aplicação da lei, ao considerar prescritas as obrigações tributárias que emergem dos actos de liquidação impugnados.

3.1. Todavia, antes de entrar na apreciação do mérito do recurso, convém tomar posição sobre uma outra questão, prévia em relação à decisão de fundo, e que tem a ver com a possibilidade de conhecimento do objecto do recurso, porquanto a Recorrida defende que a Recorrente não especificou, nas respectivas conclusões de recurso, as normas jurídicas que a sentença recorrida terá violado e que, por isso, a apreciação do recurso deve ser rejeitada.

Segundo o disposto no artigo 690.º do Código de Processo Civil (CPC), o recorrente deve apresentar a sua alegação, na qual concluirá, de forma sintética, pela indicação dos fundamentos por que pede a alteração ou anulação da decisão (nº 1); e versando o recurso sobre matéria de direito, as conclusões devem indicar «*as normas jurídicas violadas*» [nº 2, alínea a)], «*o sentido com que, no entender do recorrente, as normas que constituem fundamento jurídico da decisão deviam ter sido interpretadas e aplicadas*» [nº 2, alínea b)], e «*invocando-se erro na determinação da norma aplicável, a norma jurídica que, no entendimento do recorrente, devia ter sido aplicada*» [nº 2, alínea c)]. Por outro lado, se as conclusões faltarem, forem deficientes, obscuras, complexas ou não procederem às especificações a que alude o n.º 2 do artigo 690.º do CPC, o relator deve convidar o recorrente a apresentá-las, completá-las, esclarecê-las ou sintetizá-las, sob pena de não se conhecer do recurso – n.º 4 do artigo 690.º do CPC.

Deste modo, embora incumba ao juiz relator o poder-dever do convite em apreço – como uma das emanações dos princípios gerais de adequação e de cooperação estabelecidos nos artigos 265.º e 266.º do CPC – é à parte recorrente que incumbe o ónus de alegar e de formular conclusões, competindo-lhe ainda, e só a ela, levar às conclusões a questão ou questões abordadas no corpo alegatório que pretenda ver decididas pelo tribunal de recurso.

No caso em apreço, as conclusões formuladas pela Recorrente contém a indicação concisa e clara dos fundamentos desenvolvidos ao longo das alegações de recurso, com a indicação clara e expressa das normas jurídicas que ela considera violadas, e que são as contidas no artigo 297.º do Código Civil (conclusões 5º e 6ª) e no n.º 3 do artigo 49.º da Lei Geral Tributária (conclusões 9ª e seguintes), com especificação de todos os elementos a que alude o n.º 2 do art. 690.º do CPC.

Daí que não seja caso, sequer, de dirigir à Recorrente o convite previsto no n.º 4 do artigo 690.º do CPC, improcedendo a citada questão.

3.2. A sentença recorrida julgou extinta a instância, por inutilidade superveniente da lide, em razão da prescrição das obrigações tributárias que emergem dos actos de liquidação impugnados – IVA referente ao ano de 1996.

Para assim decidir, julgou-se que o prazo de prescrição aplicável era, à luz da regra da sucessão de leis no tempo contida no artigo 297.º do Código Civil, o de dez anos previsto no CPT, e não o de 8 anos previsto na LGT, dado que «*a lei nova veio diminuir o prazo de prescrição de 10 para 8 anos e, à data da sua entrada em vigor, segundo a lei antiga haviam-se completado precisamente 2 anos do respectivo prazo de prescrição, não faltando mais tempo para o prazo se completar do que o fixado pela lei nova.*». Por outro lado, considerou-se que esse prazo se iniciara no início do ano seguinte àquele a que o imposto diz respeito, isto é, em 1/01/97, e que tendo a presente impugnação dado entrada na

Repartição de Finanças em 28/01/00 se interrompeu, nessa data, o prazo de prescrição, recomeçando, porém, a sua contagem por virtude da paragem do processo por mais de um ano por facto não imputável ao contribuinte, assim se concluindo pelo decurso integral desse prazo de prescrição.

Com aí se refere, *«a impugnação esteve sem qualquer tramitação processual, por facto não imputável ao contribuinte, no período compreendido entre 04/02/2000 a 24/07/2001, pelo que, o efeito interruptivo iniciado com a instauração da impugnação cessou na data em que se completou um ano sobre a inactividade processual, isto é, em 05/02/2001»; e «somando o tempo, que decorreu desde o início do prazo da prescrição (ocorrido em 01/01/1997), até à data da instauração da presente impugnação, em 28/01/2000 (respectivamente 3 anos e 1 mês incompleto), com o tempo que decorreu desde a data da cessação da interrupção da prescrição, em 05/02/2001 até à presente data (9 anos, 4 meses e 23 dias), resta concluir que o prazo de prescrição de 10 anos já se completou relativamente à totalidade da dívida ora impugnada. Cabe ainda esclarecer que, nestes autos de impugnação não ocorre nenhuma causa de suspensão da prescrição (ainda que, em sede da execução fiscal tivesse sido prestada garantia em Março de 2000, pois que esta garantia releva apenas para a suspensão da execução mas não produz quaisquer efeitos quanto à prescrição das dívidas ora em crise, não sendo causa de suspensão da prescrição das mesmas).».*

A Fazenda Pública não se conforma com este julgamento, sustentando, em síntese, que se incorreu em erro na interpretação das normas contidas nos artigos 297.º do Código Civil e 49.º n.º 3 da Lei Geral Tributária.

Vejamos.

O Código de Processo Tributário previa, no seu artigo 34.º, um prazo prescricional de dez anos (nº 1), cujo termo inicial se desencadeava no início do ano seguinte àquele em que os factos tributários tivessem ocorrido (nº 2), e não na data do surgimento do facto tributário como defende a Recorrida.

Porém, com a entrada em vigor da Lei Geral Tributária (LGT), em 1 de Janeiro de 1999, esse preceito do CPT foi expressamente revogado e a matéria da prescrição passou a estar regulada na LGT, sofrendo um encurtamento para oito anos (art.º 48.º). E o artigo 5.º do diploma que aprovou a LGT (Dec.Lei n.º 398/98, de 17 de Dezembro) estabeleceu que, com excepção dos impostos abolidos, se aplicava ao novo prazo de prescrição o disposto no artigo 297.º do Código Civil, o qual, por sua vez, determina, no que toca à aplicação no tempo de leis novas que vêm estabelecer prazos mais curtos do que os fixados nas leis anteriores, que o novo prazo é também aplicável aos prazos que já estiverem em curso, mas o prazo só se conta a partir da entrada em vigor da nova lei, a não ser que, segundo a lei antiga, falte menos tempo para o prazo se completar.

O que significa que embora o regime da prescrição positivado pela LGT seja o aplicável a partir da vigência deste diploma legal, já o prazo aí previsto pode não o ser, pois que havendo concorrência temporal de dois prazos com a virtualidade de se aplicarem, há que aplicar aquele que em primeiro lugar se completar (embora a aplicação de diferentes regimes no tocante aos *prazos prescricionais* não determine a aplicação de um ou outro regime em bloco, porquanto o artigo 297.º só manda aplicar o prazo prescricional mais curto, e não as disposições legais que regem os termos em que esse prazo se conta e/ou tudo o mais que releva para o seu curso) ([1]).

Deste modo, a lei antiga só é de aplicar se, à data da entrada em vigor da nova lei, faltar menos tempo para o prazo se completar, e não, como se julgou na decisão recorrida, quando à data da entrada em vigor da nova lei falte igual tempo pela lei antiga e pela lei nova para o prazo se completar.

Razão por que se impõe verificar se, no caso concreto, faltava em 1 de Janeiro de 1999 menos tempo para se completar o prazo de 10 anos previsto na lei antiga do que o prazo de 8 anos previsto na lei nova – única situação em que se deixará de aplicar este prazo contido na LGT.

Respeitando a obrigação tributária a IVA do ano de 1996, o prazo prescricional iniciou-se em 1/01/97 e decorreu sem detenção até à data da entrada em vigor da LGT, em 1/01/99, dada a inexistência de qualquer acto interruptivo ou suspensivo até essa data. Por conseguinte, em 1/01/99 faltavam precisamente 8 anos para se completar a prescrição, isto é, faltava exactamente o mesmo tempo para o prazo se completar quer aplicando a lei antiga, pelo que o prazo aplicável é, necessariamente, o fixado na nova lei.

Pelo que assiste razão à Recorrente quanto ao erro de interpretação do artigo 297.º do Código Civil e quanto à inaplicabilidade do prazo de prescrição previsto no CPT.

Definido que o prazo de prescrição aplicável é de oito anos previsto na LGT, contado a partir da entrada em vigor desta Lei, vejamos, então, se ele já decorreu perante a ocorrência de factos com efeito interruptivo ou suspensivo previstos na lei vigente à data da respectiva ocorrência, de harmonia com o disposto do n.º 2 do artigo 12.º do Código Civil, sabido que a solução do problema da aplicação da lei no tempo nesta matéria depende do momento em que o facto interruptivo ou suspensivo ocorreu e não da eventualidade de, à face das regras do artigo 297.º do Código Civil, ser aplicável o regime do CPT ou da LGT no que concerne ao prazo da prescrição.

A Recorrente aceita estar correcto o julgamento tanto no que toca à interrupção do prazo de prescrição em 28/01/2000 por força da instauração da impugnação judicial, como no que toca ao recomeço

desse prazo por virtude da paragem do processo por período superior a um ano por facto não imputável ao contribuinte (ponto 2. do probatório), como, ainda, no que toca à necessidade de somar a esse prazo o tempo decorrido até à data da instauração da impugnação, de harmonia com o disposto nos nºs 1 e 2 do artigo 49.º da LGT, na redacção então vigente ([2]).

Defende, porém, que a sentença incorreu em erro ao julgar que não ocorrera nenhuma causa de suspensão da prescrição, desconsiderando em absoluto o facto de ter sido prestada garantia para suspender a execução fiscal e a norma contida no n.º 3 do artigo 49.º da LGT.

No que lhe assiste total razão.

Na verdade, da matéria de facto provada consta que a presente impugnação foi apresentada em 28/01/00 e que em 24/03/00 a impugnante prestou garantia bancária para suspender a execução fiscal. Por sua vez, das normas contidas nos artigos 169.º n.º 1 do CPPT e 49.º n.º 3 da LGT decorre que a execução fica suspensa até à decisão do pleito em caso de impugnação judicial que tenha por objecto a legalidade da dívida exequenda *«desde que tenha sido constituída garantia nos termos do artigo 195.º ou prestada nos termos do artigo 199.º ou a penhora garanta a totalidade da quantia exequenda e do acrescido»* e que o *«prazo de prescrição legal suspende-se por motivo de paragem do processo de execução fiscal em virtude de (...) impugnação ou recurso».*

O que significa que, uma vez constituída ou prestada garantia ou realizada penhora de bens suficientes para garantia do pagamento da dívida e acrescido, aliada à pendência de processo de impugnação judicial, fica legalmente suspensa a execução fiscal até à decisão do pleito, e esta suspensão determina, por sua vez, a suspensão do próprio prazo de prescrição que esteja em curso ou daquele que houvesse de reiniciar-se por virtude da cessação de algum efeito interruptivo da prescrição ([3]).

Como se deixou sumariado nos acórdãos proferidos por este Tribunal em 5/05/2010 e em 7/12/2010, nos processos n.º 0140/2010 e n.º 0490/2010, respectivamente, "*A impugnação judicial interrompe a prescrição, mas a paragem do processo por período superior a um ano por facto não imputável ao sujeito passivo, faz cessar tal efeito, somando-se, neste caso, o tempo que decorrer após esse período ao que tiver decorrido até à data da autuação (nºs 1 e 2 do artigo 49.º da LGT). Porém, se a execução se encontrar suspensa em virtude de prestação de garantia ou de penhora de bens que garantam a totalidade da dívida e do acrescido, ao abrigo do artº 169º do CPPT, a paragem do processo não releva para efeitos de prescrição, uma vez que, em face do disposto no n.º 3 do artº 49º da LGT, a prescrição se suspende também com a paragem da execução*".

O que significa que, no caso concreto, existindo garantia prestada desde 24/03/2000, logo que cessou o efeito interruptivo, em 05-02-2001, o prazo de prescrição ficou suspenso, e esta suspensão do prazo vai durar até haver decisão que ponha termo ao presente processo.

Deste modo, se o efeito suspensivo do prazo de prescrição ainda não cessou, por ainda não ter sido apreciada e decidida a presente impugnação judicial, não podem estar prescritas as dívidas emergentes dos actos de liquidação impugnados.

Consequentemente, não pode concluir-se, como decidido, ser a lide de impugnação superveniente inútil em virtude da prescrição das dívidas impugnadas, pois que o não estão, havendo que revogar a sentença recorrida e ordenar a baixa dos autos à 1ª instância para conhecimento do mérito da impugnação.

4. Face ao exposto, acordam os juízes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em conceder provimento ao recurso, revogar a sentença recorrida e ordenar a baixa dos autos à 1ª instância para conhecimento do mérito da impugnação, se a tal nada mais obstar.

Custas pela Recorrida, que contra-alegou, fixando-se em 40% a procuradoria.

Lisboa, 14 de Setembro de 2011. — *Dulce Manuel Neto* (relatora) — *Francisco Areal Rothes* — *Casimiro Gonçalves.*

([1]) Trata-se de jurisprudência consolidada no STA, conforme se pode ver pela leitura dos seguintes acórdãos desta Secção: de 6/02/2002, no recurso n.º 26296, de 28/05/2008, no recurso n.º 154/08, de 21/05/2008, no recurso n.º 7/08, de 07/09/2011, no recurso n.º

([2]) Tendo em conta que a revogação do n.º 2 do artigo 49º da LGT pela Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro, não se aplica ao caso dos autos, porque na data da entrada em vigor desta já se havia completado prazo de paragem superior a um ano (cfr. artigo 91º daquela Lei).

([3]) Trata-se de jurisprudência consolidada no STA, conforme se pode constatar pela leitura, entre outros, dos acórdãos proferidos em 4/03/2009, em 26/1/2011 e em 25/05/2011, nos recursos n.ºs 160/09, 1/11 e 465/11, respectivamente.

Acórdão de 21 de Setembro de 2011.

Assunto:

Impugnação judicial. Prazo. Nulidade ou anulabilidade do acto tributário. Omissão de pronúncia.

Sumário:

I — O prazo referido no artigo 102.º, n.º 3 do CPPT aplica-se no caso de actos nulos.
II — O vício de falta de fundamentação do acto tributário não se enquadra no disposto nos artigos 133.º e 135.º do CPA, não constituindo direito fundamental ou direito de natureza análoga, pelo que conduz apenas à anulação do acto e não à sua nulidade.
III — Tendo o Mm.º Juiz recorrido considerado intempestiva a impugnação e absolvido a Fazenda Pública da instância, não tinha de apreciar o mérito da impugnação, pelo que ao omitir essa apreciação não incorreu em vício da sentença por omissão de pronúncia.

Processo n.º 63/11-30.
Recorrente: Ricardo Emanuel Monteiro.
Recorrido: Fazenda Pública.
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. Valente Torrão.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1. Ricardo Emanuel Mangana Monteiro, com os demais sinais nos autos, veio recorrer da decisão do Mmº Juiz do TAF de Sintra que julgou procedente a excepção peremptória da caducidade do direito de acção, absolvendo a Fazenda Pública da instância, na presente impugnação judicial por si instaurada contra o indeferimento tácito de reclamação graciosa de liquidação de IRS, relativa ao ano de 2000, apresentando, para o efeito, alegações nas quais conclui:

A) - A sentença é nula por aplicação directa do n.º 1 do artigo 125.º do CPPT.

B) - A sentença está em oposição e violação directa das seguintes normas legais:

a) n.º 2 do artigo 660.º do CPC;

b) n.º 3 do artigo 268.º do CRP;

c) alínea d) do n.º 2 do artigo 133.º do CPA.

d) n.º 3 do artigo 102.º do CPPT.

C) - A sentença julgou intempestiva a acção de impugnação apresentada pelo Recorrente.

D) - Contudo, a acção tinha por fundamento a falta de fundamentação do acto impugnado o que é gerador de nulidade.

E) - A nulidade é por si invocável a todo o tempo, sendo portanto tempestiva a acção.

F) - O n.º 2 do artigo 133.º do CPA determina que são nulos todos os actos que ofendam o conteúdo essencial de um direito fundamental.

G) - O direito à fundamentação do acto é um direito fundamental e se ofendido, inquina o acto a que respeita, com nulidade.

H) - A exigência de fundamentação do acto assume de facto uma dimensão jus-fundamental, não só por se encontrar consagrada na CRP, no seu n.º 3 do artigo 268.º, mas por ser um mecanismo jurídico intrínseco ao funcionamento de qualquer Estado de Direito Democrático.

I) - Um acto que não é acompanhado da sua fundamentação está a violar o princípio da dignidade humana e o principio do Estado de Direito Democrático, sendo ele próprio um direito fundamental.

J) - A fundamentação é intrínseca ao acto que influi nos direitos do contribuinte, aqui recorrente.

L) - Ninguém se conforma em pagar algo (ou ser obrigado a tomar ou omitir uma conduta, por ex.) sem saber o porquê.

M) - O n.º 3 do artigo 102.º do CPPT dispõe que a Impugnação Judicial pode ser deduzida a todo o tempo se o fundamento for nulidade, sendo a presente acção tempestiva.

N)- Por outro lado, a sentença recorrida não apreciou, como estava obrigada pelo n.º 2 artigo 660.º do CPC e n.º 1 do artigo 125º do CPPT, a questão da falta de fundamentação do seu desvalor, não obstante a mesma ter sido invocada nos autos pelo ora Recorrente.

O) - O vício de falta de fundamentação (e o seu desvalor, a nulidade) é uma questão essencial à apreciação das restantes questões, por dela depender a tempestividade da acção.

P) - A questão da falta de fundamentação e da sua nulidade tem influência directa na decisão tomada, pois a apreciação da nulidade poderia ter conduzido a uma sentença em sentido oposto.

Q) - Como a questão não foi apreciada, nem alvo de pronúncia, a sentença enferma assim de vício de nulidade, nos termos do n.º 1 do artigo 125º do CPPT.

Nestes termos e nos mais de direito, deve o presente recurso ser julgado procedente, por provado, e em consequência, ser a sentença revogada, julgando-se improcedente a excepção da caducidade, com todas as consequências legais.

2.O MºPº emitiu o parecer que consta de fls. 114/115 no qual defende a improcedência do recurso.

3. Colhidos os vistos legais cabe agora decidir.

4. Com interesse para a decisão foram dados como provados em 1ª instância os seguintes factos:

A) O Impugnante foi notificado da liquidação adicional de IRS n.º 5130070307, relativa ao ano de 2000, com valor a pagar de € 89 388,50, com data limite de pagamento: 09/07/2003 - cfr. fls. 11;

B) Em 05/04/2004, o Impugnante apresentou reclamação graciosa da liquidação referida em A com a seguinte conclusão*:"O reclamante pretende em primeiro lugar ser devidamente esclarecido quanto ao valor da dívida e porque razão teve que pagar o valor de £ 90 887,30. Sendo que ainda hoje desconhece qual a fundamentação para a cobrança de tal valor.*

Depois, porque entende que o pagamento que efectuou, superou em € 10 598,89 o valor da sua dívida, pretende que seja anulada tal liquidação e que lhe seja reembolsado o respectivo montante ou em alternativa que seja admitida a compensação desse crédito. Pretende ainda que seja declarado erro imputável aos serviços e que sobre o montante referido no artigo anterior lhe sejam reconhecidos juros indemnizatórios". - cfr. fls. 2 a 8 do processo administrativo tributário apenso;

C) Em 05/01/2005, o Impugnante apresentou os presentes autos de impugnação pedindo a anulação do valor que superou a liquidação referida em A - cfr. carimbo, a fls. 2.

4. Conforme resulta da decisão recorrida, a impugnação foi julgada intempestiva porque apresentada para além do prazo estipulado no artº 102º, n.º 1, alínea d) do CPPT.

O recorrente, por sua vez, entende que a apresentação da impugnação é tempestiva já que está em causa o vício de nulidade resultante da falta de fundamentação do acto tributário, pelo que a mesma é invocável a todo o tempo.

Vejamos então.

4.1.O recorrente imputa à decisão recorrida os vícios de nulidade da sentença por omissão de pronúncia e de violação de lei por ofensa do disposto no artº 102º, n.º 3 do CPPT.

Ora, quanto ao primeiro vício, o mesmo não ocorre pois que, concluindo a sentença pela intempestividade da impugnação, nada mais teria de apreciar, nomeadamente os vícios imputados ao acto tributário.

Isto mesmo se concluiu no Acórdão deste Supremo Tribunal, de 03.12.2008 – Processo n.º 803/08, onde ficou consignado que *"Uma vez considerada extemporânea a petição da impugnação judicial, está vedada ao tribunal o conhecimento de qualquer questão atinente ao mérito da causa, ainda que de conhecimento oficioso "*

Poderia era colocar-se a questão de o Mmº Juiz não ter apreciado se estamos em face de nulidade ou mera anulabilidade do acto tributário. Porém, tal como se refere no despacho de sustentação de fls. 108 e no parecer do MºPº, o recorrente não suscitou a questão da nulidade do acto impugnado. Pelo contrário, e tal como resulta do intróito da sentença onde se transcreveu parcialmente parte da petição, o recorrente refere-se sempre a anulação do acto tributário. Sendo assim, não cabia ao Mmº Juiz debruçar-se sobre a natureza do vício, mas apenas tomar em conta o alegado pelo recorrente para fundamentar a sua decisão de intempestividade.

Improcedem, pelo exposto, as conclusões das alíneas A), B), alínea a), N) e Q).

4.2. Quanto ao vício de violação de lei - artº 102º, n.º 3 do CPPT -, também o mesmo não ocorre, pelas razões que se adiantarão.

Com efeito, o vício imputado ao acto tributário pelo recorrente foi o de falta de fundamentação.

Ora, conforme jurisprudência reiterada e uniforme deste Supremo Tribunal, *"Em regra, os vícios dos actos tributários são fundamento da sua anulabilidade, só implicando a sua nulidade quando se verifique a falta de qualquer dos elementos essenciais do acto ou quando houver lei que expressamente preveja esta forma de invalidade (artigos 133.º e 135.º do CPA)* - neste sentido, entre outros, v. o Acórdão deste Supremo Tribunal e Secção de 21.05.2008 –Processo n.º 220/08.

E, dentro deste entendimento, tem-se considerado que vícios como a violação do direito de audição prévia (Acórdão de 16.12.2010 – Processo n.º 623/10), violação do direito à fundamentação (Acórdão de 21.05.2008 – Processo n.º 220/08), conduzem a mera anulabilidade do acto tributário e não à sua anulação.

4.3. Vem o recorrente agora invocar, no entanto, que o n.º 2 do artigo 133.º do CPA determina que são nulos todos os actos que ofendam o conteúdo essencial de um direito fundamental.

E que o direito à fundamentação do acto é um direito fundamental e se ofendido, inquina o acto a que respeita, com nulidade, pelo que a exigência de fundamentação do acto assume de facto uma dimensão jus-fundamental, não só por se encontrar consagrada na CRP, no seu n.º 3 do artigo 268.º, mas por ser um mecanismo jurídico intrínseco ao funcionamento de qualquer Estado de Direito Democrático.

Invoca ainda que um acto que não é acompanhado da sua fundamentação está a violar o princípio da dignidade humana e o principio do Estado de Direito Democrático, sendo ele próprio um direito fundamental.

Ora, em primeiro lugar, não compreendemos se o que o recorrente pretende invocar como direito fundamental é o direito à fundamentação ou o direito à notificação da fundamentação (V. conclusões G) e H), respectivamente).

No entanto, sempre se dirá que, em qualquer dos casos, não estamos perante o invocado direito fundamental constitucionalmente consagrado.

A este propósito é bem esclarecedor o que ficou escrito no recente Acórdão deste Tribunal e Secção, de 20.05.2011 -Recurso n.º 091/11, que passamos a transcrever:

"No domínio do direito administrativo, do qual o direito tributário constitui área especial, rege o princípio geral da anulabilidade, sendo anuláveis todos os «os actos administrativos praticados com ofensa dos princípios ou normas jurídicas aplicáveis para cuja violação se não preveja outra sanção» (artigo 135.º do CPA), isto é, todos os actos a que falte qualquer requisito de validade.

E só estão feridos de nulidade os actos previstos no n.º 1 do artigo 133.º do CPA, isto é, «os actos a que falte qualquer dos elementos essenciais ou para os quais a lei comine expressamente essa forma de invalidade», e que o n.º 2 exemplifica com situações que se têm por mais ocorrentes, designadamente, com os «actos que ofendam o conteúdo essencial de um direito fundamental» - alínea d) do n.º 2.

Referindo-se a esta alínea d), FREITAS DO AMARAL (No "Curso de Direito Administrativo", II vol. pág. 412.) explica que "a expressão direitos fundamentais só abrange, neste artigo, os direitos, liberdades e garantias e direitos de natureza análoga, excluindo os direitos económicos, sociais e culturais que não tenham tal natureza". E, como refere GOMES CANOTILHO (in"Direito Constitucional", pág. 536.), os direitos, liberdades e garantias são aqueles "cujo conteúdo é essencialmente determinado [ou determinável] ao nível das opções constitucionais; não são direitos, liberdades e garantias aqueles que só se tornam «líquidos e certos» no plano da legislação ordinária, isto é, aqueles cujo conteúdo é essencialmente determinado por opções do legislador ordinário". No mesmo sentido podem ver-se diversos arestos do Supremo Tribunal Administrativo, designadamente nos acórdãos proferidos em 13/01/1994, no recurso n.º 032425, em 30/01/1996, no recurso n.º 35752, e em 05/06/2007, no recurso n.º 0275/07.

Deste modo, e em regra, os vícios dos actos administrativos e tributários implicam a sua mera anulabilidade, só ocorrendo nulidade quando falte qualquer elemento essencial (a inidentificabilidade orgânica e material mínima, nas palavras de MARCELO REBELO DE SOUSA) (in "Inexistência Jurídica" DJAP, volume V, página 242.), quando a lei expressamente o determine, ou quando se verifiquem as circunstâncias expressamente referidas nas diversas alíneas do n.º 2 do artigo 133.º do CPA, designadamente quando ocorra ofensa do conteúdo essencial de um direito fundamental.

E, assim sendo, nem todos os actos que ferem princípios constitucionais são nulos, só o sendo aqueles que ofendam o conteúdo essencial de um direito fundamental, isto é, que brigam com direitos, liberdades e garantias dos cidadãos, e já não aqueles que brigam com o principio da legalidade tributária. Os actos violadores do princípio da legalidade tributária são anuláveis, e não nulos.

Relativamente ao dever de fundamentação dos actos administrativos e tributários constitui linha jurisprudencial dominante que, não obstante se tratar de uma imposição constitucional, não constitui um direito de natureza fundamental cuja ofensa possa determinar a nulidade do acto. Aliás, a falta de fundamentação nem sequer põe em causa a identificabilidade orgânica ou a identificabilidade material do acto, repercutindo-se, apenas, e em princípio, na sua inteligibilidade e justificação perante os interessados (por estar em causa essencialmente a sua compreensibilidade), pelo que também não implica a falta de qualquer elemento essencial do acto, não podendo, assim, gerar a sua nulidade".

Neste mesmo sentido, já o Acórdão n.º 594/08 do Tribunal Constitucional havia concluído que a fundamentação dos actos administrativos não constitui um direito fundamental, ou, sequer, um direito análogo aos direitos, liberdades e garantias (por não constituir, sequer, garantia do direito fundamental de recurso contencioso contra actos administrativos lesivos dos direitos e interesses legalmente protegidos dos administrados), embora possa vir a ser permeado com as exigências dos direitos fundamentais nos casos, pontuais e específicos, em que a fundamentação do acto seja condição indispensável da realização de direitos fundamentais. (Negando também essa natureza de direito fundamental ou de direito de natureza análoga v. os Acórdãos nºs 63/84, 86/84, 89/84, 51/85, 150/85, 32/86 e 266/87, do mesmo Tribunal, publicados no DR II série, respectivamente, de 02.08.1984, 02.02.1985, 05.02.1985, 13.04.1985, 19.12.1985, 09.05.1986 e DR I Série, de 28.08.1987).

4.4. Não existem razões para se seguir agora entendimento diverso

Então, não estando em causa nos autos um acto que a lei declare como nulo, mas meramente anulável, o prazo para a dedução da impugnação era o previsto na decisão recorrida – artº 102º, n.º 1, alínea d) do CPPT, o qual foi ultrapassado.

Improcedem, pelo exposto, as restantes conclusões das alegações e, em consequência, o recurso.

5. Nestes termos e pelo exposto, nega-se provimento ao recurso, confirmando-se a decisão recorrida.

Custas pelo recorrente.

Lisboa, 21 de Setembro de 2011. — *Valente Torrão* (relator) — *Dulce Neto* — *Casimiro Gonçalves.*

Acórdão de 21 de Setembro de 2011.

Assunto:

Omissão de pronúncia. Baixa dos autos ao tribunal recorrido.

Sumário:

I — Verifica-se a omissão de pronúncia se no acórdão nada se disse sobre pedido de indemnização por prestação de garantia formulado na petição inicial de impugnação, depois de se ter decidido conceder provimento ao recurso, anulando-se a liquidação impugnada.

II — Não constando do probatório fixado em 1.ª instância quaisquer factos que permitam a este Supremo Tribunal decidir daquele pedido, devem os autos baixar ao tribunal recorrido para conhecimento do mesmo.

Processo n.º 169/11-30.
Recorrente: NUTRIGER — Sociedade Gestora de Participações Sociais, S. A.
Recorrido: Fazenda Pública.
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. Valente Torrão.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1. Proferido por esta Secção o acórdão de fls. 121/126, que julgou procedente o recurso interposto da sentença proferida pelo Mmº Juiz do TAF do Porto, veio a recorrente "Nutriger - Sociedade Gestora de Participações Sociais, SA", pedir a correcção de um manifesto lapso do acórdão, uma vez que nele se não conheceu do pedido de indemnização da impugnante relativamente aos custos suportados com a garantia bancária prestada para suspender a execução.

A recorrente invocou os seguintes fundamentos:

O pedido formulado em 1ª instância e que foi julgado improcedente, incluía também o pedido de condenação da Fazenda Pública a indemnizar a impugnante pelos prejuízos decorrentes da prestação de garantia destinada a suspender o processo de execução.

Em sede de alegações de recurso, esse pedido foi renovado a encerrar essa peça processual.

O douto acórdão não faz referência a esse pedido pelo que terá incorrido em omissão de pronúncia.

2. Vejamos então se ocorreu a invocada omissão de pronúncia.

Examinando os autos, desde logo se vê que, na petição inicial da impugnação a recorrente formulou tal pedido.

Nas alegações de recurso a recorrente não escreveu uma única palavra sobre esta matéria e nenhuma conclusão a ela se refere. E, apenas na parte final, manteve o pedido já formulado na petição inicial

Porém, tendo a decisão recorrida sido revogada, julgando-se procedente a impugnação, impunha-se também o conhecimento do pedido de indemnização, independentemente do teor das conclusões das alegações.

Uma vez que o acórdão não se pronunciou sobre aquele pedido e o conhecimento do mesmo não estava prejudicado pela resposta dada à outra questão ocorreu, efectivamente, omissão de pronúncia nos termos em que a mesma está delineada no artº 668º, n.º 1, alínea d) do CPC.

Importa, portanto, conhecer do pedido.

3. O probatório fixado na decisão recorrida foi o seguinte:

a) A impugnante foi alvo de uma acção inspectiva que incidiu sobre os exercícios de 1993 a 1995, na sequência do qual foi elaborado o relatório onde se concluiu que deduziu indevidamente IVA naqueles exercícios, dado ter considerado como dedutível a totalidade do imposto suportado na aquisição de bens e serviços (cf. doc. de fls. 12 a 18 do processo de reclamação graciosa apenso aos autos, doravante apenas PA).

b) Do relatório referido em a) consta que "*a análise efectuada aos elementos da escrita, levada a cabo pela inspecção-geral das finanças, permitiu verificar que a empresa vem considerando como dedutível a totalidade do imposto suportado nas aquisições de outros bens e serviços, pese embora o facto das demonstrações de resultados de 1993, 1994 e 1995 evidenciarem a existência de proveitos isentos, pelo que a SGPS se encontra em situação irregular no que respeita ao exercício do direito à dedução. Assim, dever-se-á proceder à rectificação das importâncias indevidamente deduzidas...*" (cf. doc. de fls. 13 do PA).

c) Na sequência daquele relatório foram elaborados os mapas onde foi apurada a percentagem de dedução nos termos do art. 23º e feito o apuramento total da dedução indevida de IVA para os anos de 1993 a 1995 (cf. doc. de fls. 14 a 18 do PA).

d) Foram elaborados os documentos de correcção e respectiva nota de fundamentação das correcções técnicas para os exercícios de 1993 a 1995, nos valores de 7.697.790$00, 3.201.364$00 e 3.629.837$00, respectivamente (cf. fls. 13 a 22 dos autos).

e) A impugnante em 30/04/1992, e para efeitos do disposto no artº. 23º, n.º 2 do CIVA, comunicou à DGCI através da entrega de declaração de alterações, a intenção de proceder à dedução do imposto suportado segundo a afectação real (cf. doc. de fls. 13 do PA).

f) Não se conformando com as correcções a impugnante intentou em 26/11/1998, reclamação graciosa que, após audição prévia, veio a ser indeferida por despacho de 21/06/2004 (cf. processo de reclamação graciosa apenso aos autos).

g) Em consequência foram emitidas as liquidações de IVA n.º 98105406, n.º 98105431 e n.º 98105444, relativas aos anos de 1993, 1994 e 1995, nos montantes de €38.306,63, €15.968,34 e €18.105,55 respectivamente, acrescidas de juros compensatórios perfazendo um total de €120.386,15.

h) A presente impugnação foi intentada em 15/07/2004 (cf. doc. de fls. 2 dos autos).

Ora, desde logo se constata que não constam do probatório quaisquer elementos que permitam conhecer do pedido de indemnização formulado pela impugnante.

Sendo assim está o STA impedido de conhecer em substituição.

Esse conhecimento em substituição, que encontra previsão, para este tipo de situações, no artigo 715º, n.º 2 do CPC (aplicável ao STA por força do artigo 726º do CPC), está dependente de o tribunal recorrido ter fixado os factos relevantes para o conhecimento do mérito do fundamento ou do pedido que falta conhecer.

Deste modo impõe-se a descida dos autos ao tribunal recorrido para conhecimento desse pedido face à revogação da sentença recorrida e procedência do pedido anulatório da liquidação

4. Nestes termos e pelo exposto, defere-se reclamação e, reconhecendo-se a invocada omissão de pronúncia do acórdão de fls. 121/126, ordena-se a baixa dos autos ao tribunal recorrido para conhecimento do pedido de indemnização formulado pela impugnante.

Sem custas.

Lisboa, 21 de Setembro de 2011. — *Valente Torrão* (relator) — *Dulce Neto* — *Casimiro Gonçalves.*

Acórdão de 21 de Setembro de 2011.

Assunto:

Sucessão de leis no tempo. Prescrição. Interrupção da prescrição. Suspensão da prescrição.

Sumário:

I — Em face da sucessão no tempo de diferentes prazos de prescrição, impõe-se convocar a regra estabelecida no n.º 1 do artigo 297.º do CCivil, de acordo com a qual deverá aplicar-se o prazo mais curto, que se conta a partir da entrada em vigor da nova lei, a não ser que, segundo a lei antiga, falte menos tempo para o prazo se completar.

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

III — A paragem do processo de execução fiscal em consequência de dedução de impugnação judicial, associada à prestação de garantia, não opera a transmutação do efeito interruptivo em efeito suspensivo, dado o disposto no n.º 3 do artigo 49.º da LGT (redacção da Lei n.º 100/99, de 26/6).

IV — Não ocorrendo a prescrição das dívidas emergentes das liquidações impugnadas, não pode concluir-se pela inutilidade superveniente da respectiva impugnação, se tal inutilidade foi determinada com esse pressuposto.

Processo n.º 256/11-30.
Recorrente: Fazenda Pública.
Recorrido: A. Joaquim & Filhos, L.da
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. Casimiro Gonçalves.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

RELATÓRIO

1.1. A Fazenda Pública recorre da sentença que, proferida pelo Tribunal Administrativo e Fiscal de Viseu, na impugnação judicial deduzida por A. Joaquim & Filhos, Lda. contra as liquidações adicionais de IVA de 1997, considerou prescritas as obrigações tributárias e, em consequência, julgou extinta a instância por inutilidade superveniente da lide.

1.2. A recorrente termina as alegações formulando as conclusões seguintes:

a) Incide o presente recurso sobre a douta sentença que julgou extinta a instância por inutilidade superveniente da lide, por se ter considerado verificada a prescrição da obrigação tributária cuja liquidação serviu de base à presente impugnação;

b) Com a ressalva do devido respeito não pode a Fazenda Pública conformar-se com o assim doutamente decidido, porquanto considera que a douta sentença enferma de erro de julgamento, porque colhe a sua motivação em errónea interpretação e aplicação das regras do art. 297º do Código Civil;

c) Em primeiro lugar, não podemos concordar com o facto de se atribuir efeito interruptivo da prescrição à "*reclamação nos termos do art. 91º da LGT instaurada em 09 de Junho de 1999*", alínea B) dos factos provados, isto porque quer no âmbito do CPT, quer no âmbito da LGT, inexiste norma que atribua tal efeito ao pedido de revisão da matéria tributável do art. 91º da LGT;

d) Interrupção essa que veio a ocorrer com a instauração da presente impugnação judicial, em 20-03-2000, ponto C) dos factos provados;

e) Conforme se infere dos autos, são nesta sede questionadas as liquidações adicionais de IVA, relativas ao exercício de 1997;

f) De 1 de Julho de 1991 até 31 de Dezembro de 1998 vigorou o CPT, cujo art. 34º n.º 1 determinava a prescrição das obrigações tributárias no prazo de dez anos, contando-se o prazo prescricional desde "*o início do ano seguinte àquele em que tiver ocorrido o facto tributário, salvo regime especial*";

g) Assim, o prazo de prescrição em causa nos presentes autos começou a correr em 1 de Janeiro de 1998;

h) Tendo entrado em vigor a partir de 1 de Janeiro de 1999 a LGT (sem que, entretanto, tivesse ocorrido qualquer facto interruptivo ou suspensivo do prazo prescricional em questão), nos termos da qual o prazo de prescrição das dívidas tributárias passou a ser de oito anos, salvo o que resulte de lei especial, efectuando-se a contagem conforme se esteja perante impostos periódicos ou de obrigação única, respectivamente, a partir do termo do ano em que se verificou o facto tributário ou a partir da data em que o facto tributário ocorreu;

i) Sendo aplicável ao caso vertente diferentes prazos de prescrição (10 anos do CPT e 8 anos da LGT), teremos de aferir qual o prazo de prescrição que se aplica àquelas liquidações adicionais;

j) Defendemos que, na esteira dos ensinamentos do Insigne Juiz Conselheiro Jorge Lopes de Sousa, *in Sobre a Prescrição da Obrigação Tributária Notas Práticas, Áreas Editora, 2008*, *págs. 98*, "a determinação do prazo de prescrição a aplicar faz-se no momento da entrada em vigor da nova lei. (...) É nesse momento (reportando-se à entrada em vigor da lei nova), com indiferença sobre o que se pode vir a passar, que se determina se é de aplicar o prazo da lei nova ou da lei antiga (...) o que releva para determinação do prazo a aplicar é o tempo que falta, em abstracto, sem ponderar a interferência de causas de suspensão ou interrupção da prescrição que possam vir a ocorrer na vigência da lei nova, só constatáveis a posteriori (...) assim, no caso de leis que encurtam prazos de prescrição, que são as que têm ocorrido em matéria tributária, se no momento da entrada em vigor da nova lei falta menos tempo

para o prazo se completar face à lei antiga, é esta que se aplica. Nos outros casos, aplica-se o prazo da lei nova, contado da data da sua entrada em vigor";

k) Assim, aquando da entrada em vigor da LGT (momento relevante para a determinação do prazo de prescrição a aplicar) ainda faltavam 9 anos, nos termos do CPT, para ocorrer a prescrição dos tributos, pelo que o prazo aplicável às dívidas de 1997 é o prazo de oito anos acolhido no art. 48º n.º 1 da LGT, contado a partir da entrada em vigor deste diploma, ou seja, 1999-01-01;

l) Tanto mais que as leis que alteram causas de suspensão ou interrupção, não sendo leis sobre "alteração de prazos", não estão abrangidas na previsão do art. 297º do C.C.;

m) Essas eis estão sujeitas à regra de aplicação no tempo do art. 12º, n.º 2 do C.C., da qual decorre que os efeitos jurídicos de factos são determinados pela lei vigente no momento em que eles ocorreram ou, por outras palavras, havendo sucessão de leis no tempo, a lei nova é competente para determinar os efeitos sobre o prazo de prescrição que têm os factos que ocorrem na sua vigência;

n) Parafraseando, uma vez mais, Jorge Lopes de Sousa (obra citada supra) págs. 92, "… não se trata neste artigo de estabelecer uma regra de aplicação global do regime mais favorável ao devedor, em paralelismo com o que sucede no âmbito do direito criminal, em que se estabelece a aplicação retroactiva do regime mais favorável ao arguido (...) o texto do artigo e a respectiva epígrafe revelam que se tem em vista apenas as leis que alteram prazos e não as que alteram os efeitos das causas interruptivas ou suspensivas da prescrição. Por isso, as leis que alteram causas de suspensão ou interrupção, não sendo leis sobre "alteração de prazos", não estão abrangidas na previsão do referido art. 297º. A essas leis aplicar-se-á a regra da aplicação no tempo do art. 12º, n.º 2 do C.C.";

o) O Mmo. Juiz "a quo" faz, pois, errónea interpretação e aplicação das regras do art. 297º do Código Civil, as quais se aplicam directamente apenas às leis que alteram prazos;

p) Nos presentes autos teremos que nos situar no período temporal compreendido entre 1 de Janeiro de 1999 e 1 de Janeiro de 2007 (data da entrada em vigor da nova redacção do n.º 3 do art. 49º da LGT) sendo neste preciso contexto legislativo que cumpre analisar a prescrição;

q) No caso em análise, nos termos do 49º n.º 1 da LGT, a primeira causa interruptiva, com os efeitos do artigo 326º n.º 1 do C.C., foi a interposição da Impugnação judicial em 2000-03-20;

r) Por outro lado foi prestada garantia nos termos do art. 169º do CPPT, em 02-08-2000, para suspensão do processo executivo instaurado até à decisão do pleito, ou seja, até à decisão da impugnação judicial que havia sido interposta, conforme informação do Serviço de Finanças, a fls. 388 dos autos;

s) Verificando-se a suspensão do processo de execução fiscal, deverá que entender-se pela suspensão do prazo prescricional, tal como resulta do art. 49º n.º 3 da LGT;

t) Neste sentido se tem pronunciado a jurisprudência do STA, donde destacamos os Acórdãos de 07-12-2010 e de 19-01-2011, recursos n.º 0490/10 e 0726/10;

u) Assim, deve ser entendido que, suspendendo o processo de execução fiscal, a prestação de garantia suspende, igualmente, a contagem do prazo de prescrição até à decisão do pleito;

v) Tal como resulta dos artigos 52º n.º 1 da LGT e 169º n.º 1 e 195º do CPPT;

w) Verifica-se então que até à data da suspensão acima referida – 02-08-2000 – ainda não haviam decorrido os oito anos necessários para se completar a prescrição;

x) Caberia, pois, dando corpo a uma correcta interpretação do art. 297º do Código Civil, aplicar o prazo da lei nova (que o Mmo. Juiz classifica de "prazo mais curto"), daí decorrendo que a prescrição não teria ocorrido por força da suspensão da execução em consequência da prestação de garantia;

y) Termos em que deve ser dado provimento ao presente recurso, revogando-se a douta sentença que, conhecendo da prescrição, julgou extinta a instância por inutilidade superveniente da lide.

Termos em que, nos melhores de direito e sempre com o mui Douto suprimento de Vossas Excelências, se requer que seja concedido provimento ao presente recurso e, em consequência, seja revogada a douta decisão recorrida e se julgue não verificada a prescrição dos tributos impugnados, ordenando-se, em consequência, a baixa do processo ao Tribunal Administrativo e Fiscal de Viseu, a fim de aí prosseguir os seus termos.

1.3. Não foram apresentadas contra-alegações.

1.4. O MP emite Parecer no sentido da procedência do recurso, nos termos seguintes:

«Alega a entidade recorrente que, nos presentes autos teremos que nos situar no período temporal compreendido entre 1 de Janeiro de 1999 e 1 de Janeiro de 2007 (data da entrada em vigor da nova redacção do n.º 3 do art. 49º da LGT) sendo neste contexto legislativo que cumpre analisar a prescrição.

E que nos termos do 49º n.º 1 da LGT, a primeira causa interruptiva, com os efeitos do artigo 326º n.º 1 do C.C., foi a interposição da Impugnação judicial em 2000-03-20.

Por outro lado, argumenta que foi prestada garantia nos termos do art. 169º do CPPT, em 02-08-2000, para suspensão do processo executivo instaurado até à decisão do pleito, ou seja, até à decisão da impugnação judicial que havia sido interposta, conforme informação do Serviço de Finanças, a fls. 388 dos autos.

Verificando-se a suspensão do processo de execução fiscal, alega que deverá entender-se que também ocorreu suspensão do prazo prescricional, tal como resulta do art. 49º n.º 3 da LGT;

Afigura-se-nos que o recurso merece provimento.

Resulta com efeito dos autos que o processo de impugnação foi instaurado em 20-03-00 e, por razões estranhas à impugnante, parou entre 06-04-00 e 04-07-2001.

Por outro lado o processo de execução destinado à cobrança coerciva das quantias originadas nas liquidações em causa nestes autos foi instaurado quase três meses depois dos autos de impugnação, mais precisamente no dia 19-06-2000, nele não se tendo verificado qualquer pagamento ou adesão ao "Plano Mateus", mas encontrando-se suspenso, desde 2000-08-02, por prestação de garantia.

A decisão recorrida, considerando que o art. 297º do Código Civil integra uma regra de aplicação global do regime mais favorável ao devedor, entendeu ser aplicável ao caso subjudice o regime de prescrição do CPT, nomeadamente o seu art. 34º.

Mas não lhe assiste razão já que ao caso é aplicável o regime da Lei Geral Tributária,

Com efeito, e como vem decidindo este Supremo Tribunal Administrativo, as causas de interrupção da prescrição que ocorreram antes da alteração ao n.º 3 do artigo 49º da LGT, introduzida pela Lei 53-A/2006, produzem os efeitos que a lei vigente no momento em que elas ocorreram associava à sua ocorrência: eliminação do período de tempo anterior à sua ocorrência e suspensão do decurso do prazo de prescrição, enquanto o respectivo processo estiver pendente ou não estiver parado por mais de um ano por facto não imputável ao contribuinte.

Sobre a questão esclarece Jorge Lopes de Sousa, na sua obra *Sobre a Prescrição da Obrigação Tributária*, Notas Práticas, Áreas Editora, 2008, p.111 «a solução do problema da aplicação da lei no tempo depende do momento em que ocorrer o facto interruptivo e não eventualidade de, face às regras do art. 297º do Código Civil, ser aplicável o regime do CPT ou da Lei Geral Tributária no que concerne à duração do prazo e prescrição».

Em síntese, e como impressivamente se diz no Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 19.01.2011, recurso 629/09, in www.dgsi., pode-se concluir que a aplicação de diferentes regimes no tocante aos prazos prescricionais não determina a aplicação de um ou outro regime em bloco, porquanto o art. 297º só manda aplicar o prazo prescricional mais curto, e não as disposições legais que regem os termos em que esse prazo se conta e tudo o mais que releva para o seu curso.

Daí que se entenda que, tal como sustenta a entidade recorrente, não ocorreu a prescrição da obrigação tributária relativamente às dívidas de IVA do exercício de 1997.

E isto porque, nos termos do disposto nos artigos 49º, n.º 3 da LGT e 169º do CPPT, aceite a garantia bancária, e tendo o processo de execução fiscal ficado, por isso, suspenso, o prazo de prescrição também ficou suspenso – cf. neste sentido Acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo de 05.05.2010, recurso 140/10, de 04.03.2009, recurso 160/09, e ainda o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 01.07.2009, recurso 307/09, todos in www.dgsi.pt.

Termos em que somos de parecer que o presente recurso deve ser procedente, revogando-se a decisão recorrida.»

1.5. Corridos os vistos legais, cabe decidir.

FUNDAMENTOS

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

A) Nestes autos impugnam-se as liquidações adicionais de IVA de 1997, cfr. cabeçalho da petição inicial e docs. de fls. 31 a 43 aqui dados por reproduzidos o mesmo se dizendo dos demais elementos infra referidos;

B) As referidas liquidações foram objecto de reclamação nos termos do artigo 91º da LGT instaurada em 9 de Junho de 1999, vide fls. 147;

C) Os presentes autos foram instaurados em 20-03-00 e, por razões estranhas à Impugnante, pararam entre 06-04-00 e 04-07-2001, cfr. fls. 94 a fls. 153;

D) O processo de execução destinado à cobrança coerciva das quantias originadas nas liquidações em causa nestes autos foi instaurado quase três meses depois dos autos de Impugnação, mais precisamente no dia 19-06-2000, nele não se tendo verificado qualquer pagamento ou adesão ao "Plano Mateus", mas encontrando-se suspenso, desde 2000-08-02, por prestação de garantia, cfr. informação de fls. 388.

3.1. Em face dos factos que julgou provados, a sentença, considerando que a liquidação foi objecto de reclamação nos termos do art. 91º da LGT, instaurada em Junho de 1999, que os presentes autos foram instaurados em 20/3/2000, mas estiveram parados por razões alheias à impugnante desde 6/4/2000 a 4/7/2001 e que o processo de execução foi instaurado 3 meses depois da instauração da impugnação, nele não se tendo verificado qualquer pagamento ou adesão ao "Plano Mateus", julgou prescritas as obrigações tributárias aqui em causa e, consequentemente, determinou a extinção da presente instância por inutilidade superveniente da lide.

Para tanto, considerou ser aplicável, de acordo com o disposto no n.º 1 do art. 297º do CCivil, o prazo de prescrição de 10 anos previsto no art. 34º do CPT (e não o de 8 anos previsto na LGT) e que, à luz daquele art. 34º do CPT, as obrigações já estão prescritas, pelas razões seguintes:

− Começando o prazo de prescrição a correr em 1/1/1998 (art. 34º do CPT), e interrompendo-se este prazo em Junho/1999 (sendo que entre as datas acabadas de referir decorreu um ano e cinco

meses), e voltando este a correr a partir de 7/4/2001, na presente data já se atingiu o prazo de 10 anos (ocorreu em Novembro de 2009).

− A instauração de execução não tem efeitos na prescrição pois que a interrupção que daquela poderia resultar não opera porque aquando da instauração daquela ainda estava o processo interrompido pela instauração da impugnação cujo efeito interruptivo só veio a ocorrer em 18/9/2002.

− Se se aplicasse o prazo mais curto, previsto na LGT, a prescrição não teria ocorrido nem ocorreria porque no âmbito da LGT vale como suspensão do prazo de prescrição a suspensão da execução por via da prestação de garantia pelo que é de aplicar o prazo previsto no CPT.

− Este entendimento pode traduzir-se, por outras palavras, pela impossibilidade de actuação de um segundo evento interruptivo enquanto o primeiro não tiver cessado o seu efeito.

3.2. Do assim decidido discorda a Fazenda Pública, que entende, como decorre das Conclusões do recurso, que as obrigações tributárias aqui em causa ainda não estão prescritas, dado que:

− o prazo aplicável às dívidas (de 1997) é o prazo de oito anos constante do n.º 1 do art. 48º da LGT, contado a partir da entrada em vigor deste diploma (1/1/1999) e não o de 10 anos (constante do art. 34º do CPT), uma vez que aquando da entrada em vigor da LGT (momento relevante para a determinação do prazo de prescrição a aplicar) ainda faltavam 9 anos, nos termos do CPT, para ocorrer a prescrição;

− e situando-nos, então, no período temporal compreendido entre 1/1/1999 e 1/1/2007 (data da entrada em vigor da nova redacção do n.º 3 do art. 49º da LGT) e considerando, por um lado, que nos termos do n.º 1 do art. 49º da LGT, a primeira causa interruptiva foi a interposição da impugnação judicial (em 20/3/2000), e considerando, por outro lado, que em 2/8/2000 foi prestada garantia nos termos do art. 169º do CPPT, para suspensão do processo executivo até à decisão da impugnação judicial que fora interposta, tal suspensão do processo de execução fiscal também determinou a suspensão do prazo prescricional (como resulta do n.º 3 do art. 49º da LGT).

− ora, até à data da suspensão acima referida (2/8/2000) ainda não haviam decorrido os 8 anos necessários para se completar a prescrição.

3.3. A questão a decidir é, portanto, a de saber se ocorreu a prescrição das obrigações tributárias cuja liquidação é objecto da presente impugnação judicial, prescrição que, a ter ocorrido, determinará a inutilidade superveniente desta.

Vejamos.

4.1. O art. 34º do CPT dispunha o seguinte:

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

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

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

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

Artigo 48º

«Prescrição

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

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

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

Artigo 49º

«Interrupção e suspensão da prescrição

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Assim a actual redacção desse preceito é a seguinte:

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

2 – Revogado

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

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

5.1. A sentença considera que é aplicável o prazo de prescrição (10 anos) constante do n.º 1 do art. 34º do CPT.

Mas, não é assim.

Desde logo, é de referir que no mencionado art. 297º do CCivil ([1]) não se estabelece (ao contrário do que sucede no âmbito do direito penal) uma regra de aplicação global e em bloco do regime prescricional que se mostre mais favorável ao devedor.

Com efeito, as regras do art. 297º do CCivil aplicam-se directamente apenas às leis que alteram prazos, mas não já às leis que alteram causas de suspensão ou interrupção (estas não são leis que alterem prazos). Para estas vale a regra de aplicação no tempo constante do n.º 2 do art. 12º do CCivil: os efeitos jurídicos de factos que para tal relevem, são determinados pela lei vigente no momento em que eles ocorrem (cfr. Jorge Lopes de Sousa, Sobre a Prescrição da Obrigação Tributária, Notas Práticas, 2ª ed., 2010, pp. 92 e 103).

5.2. Por outro lado, a determinação do prazo de prescrição a aplicar faz-se no momento da entrada em vigor da nova lei, ou seja, a «determinação do prazo a aplicar depende do tempo que faltar para a prescrição se completar à face de ambas as leis, considerando o momento da entrada em vigor da lei nova». Quando esta entra em vigor falta a totalidade do tempo que ela prevê; por isso o que é necessário é calcular «o tempo que, nesse momento, falta para a prescrição à face da lei antiga. Se faltar menos tempo do que o previsto no novo prazo, é de aplicar o prazo da lei antiga». E esta contagem do prazo que falta faz-se, por um lado, «considerando tudo o que consta da lei antiga (início, causas de suspensão e de prescrição) como se depreende do texto da parte final do n.º 1 do art. 297º do CPPT» mas, por outro lado, faz-se «sem ponderar a interferência de causas de suspensão ou interrupção da prescrição que possam vir a ocorrer na vigência da lei nova, só constatáveis a posteriori» − ou seja, para a determinação do prazo a aplicar o tempo que releva é o tempo que falta em abstracto. ([2])

No caso dos autos, estando em causa uma dívida de IVA reportada ao exercício de 1997, o prazo de prescrição (10 anos) contava-se, à luz dos nºs. 1 e 2 do art. 34º do CPT, desde o início do ano seguinte ao da ocorrência dos respectivos factos tributários.

Assim, quando entrou em vigor a lei nova (LGT), em 1/1/1999, tinha decorrido apenas 1 ano (não tendo, entretanto, ocorrido qualquer facto interruptivo ou suspensivo desse prazo prescricional em questão) e, assim, faltavam 9 anos para aquele prazo de 10 anos se completar.

Não há dúvida, portanto, que o prazo que é aplicável é o de 8 anos previsto na nova lei (LGT) pois desde a data de entrada em vigor desta (data que é o momento relevante para a determinação do

prazo de prescrição a aplicar) faltam, à luz das normas dela constantes, apenas 8 anos para a prescrição se consumar (cfr. n.º 1 do art. 48º da LGT).

A sentença recorrida, ao concluir que, nesta matéria (prescrição) é aplicável o prazo de 10 anos previsto no art. 34º do CPT e não o prazo de 8 anos previsto na LGT, enferma, pois, do erro de julgamento que a recorrente lhe imputa.

5.3. Assente que é, no caso, aplicável o prazo de 8 anos previsto no n.º 1 do art. 48º da LGT, vejamos, então, se esse prazo de prescrição já ocorreu.

Vem provado que:

− as liquidações foram objecto de reclamação (nos termos do art. 91º da LGT) instaurada em 9/6/1999;

− posteriormente, foi deduzida a presente impugnação, em 20/3/2000, a qual esteve parada, por razões estranhas à impugnante, entre 6/4/2000 e 4/7/2001.

− em 19/6/2000 foi instaurado processo de execução fiscal destinado à cobrança coerciva das quantias originadas nas liquidações;

− no processo de execução não se verificou qualquer pagamento ou adesão ao "Plano Mateus"; mas o mesmo está suspenso, desde 2/8/2000, por prestação de garantia.

Ora, por um lado, e tal como sustenta a Fazenda Pública, a dedução de pedido de revisão da matéria tributável (previsto no art. 91º da LGT) não constitui facto interruptivo da prescrição, dado que nem na LGT (nem no CPT) se prevê esse efeito no que respeita a esse pedido.

Mas, por outro lado, em 20/3/2000 foi deduzida a presente impugnação judicial, este sim, facto que a lei considera como facto interruptivo da prescrição (nº 1 do art. 49º da LGT) e que é, portanto, a primeira causa interruptiva, com os efeitos previstos no n.º 1 do art. 326º do CCivil.

5.4. De todo o modo, em 19/6/2000 foi instaurado processo de execução fiscal para cobrança coerciva das quantias originadas nas liquidações impugnadas.

Ora, apesar de (contrariamente ao que sucedia no âmbito da vigência do art. 34º do CPT) no domínio da LGT a instauração da execução ter deixado de constituir facto interruptivo da prescrição (na redacção original do n.º 1 do art. 49º da LGT a prescrição interrompia-se apenas com a dedução de reclamação, recurso hierárquico, impugnação e pedido de revisão oficiosa da liquidação), posteriormente, com a alteração que a Lei n.º 100/99, de 26/7, introduziu no n.º 1 do art. 49º da LGT, a citação passou, porém, a constituir facto interruptivo da prescrição.

No caso dos autos, não vem indicada a data da citação da executada, embora na informação de fls. 388 conste que em 20/6/2000 foi expedido aviso postal ao impugnante (executado).

Porém, uma vez que tinha já ocorrido aquela primeira causa de interrupção supra referida (dedução da impugnação judicial) e dado que as causas de interrupção da prescrição que ocorreram antes da alteração ao n.º 3 do art. 49º da LGT, introduzida pela Lei 53-A/2006, produzem os efeitos que a lei vigente no momento em que elas ocorreram associava à sua ocorrência (eliminam o período de tempo anterior à sua ocorrência e obstam ao decurso do prazo de prescrição, enquanto o respectivo processo estiver pendente ou não estiver parado por mais de um ano por facto não imputável ao contribuinte), então, no caso, face a este duplo efeito do facto interruptivo (um efeito instantâneo, que determina a inutilização para a prescrição do prazo decorrido até à sua verificação - cfr. o citado art. 326º, n.º 1, do CCivil) e um efeito suspensivo (que determina que o novo prazo só começa a correr após a decisão que puser termo ao processo), a referida dedução da impugnação, em 20/3/2000, com o inerente efeito interruptivo, determinou, quer a consequente inutilização de todo o período de prescrição anteriormente decorrido (nº 1 do art. 326º do CCivil), quer a concreta irrelevância dos posteriores factos com abstracta eficácia interruptiva (nos quais se inclui a eventual citação para a execução) - cfr., entre outros, neste sentido, os acs. deste STA, de 20/10/2010 e 2/3/2011, nos procs. 720/10 e 1038/10, respectivamente, bem como Jorge Lopes de Sousa, ob. cit. pp. 57 e 73).

5.5. É certo que o processo de execução está suspenso, desde 2/8/2000, por prestação de garantia, nos termos do art. 169º do CPPT.

Porém, esta paragem do processo de execução fiscal em consequência da dedução da presente impugnação judicial, associada à prestação de garantia, também não operou a transmutação do efeito interruptivo em efeito suspensivo, já que tal paragem decorre de uma causa imputável ao sujeito passivo (na medida em que a prestação de garantia impediu o órgão da execução fiscal do prosseguimento da tramitação). Ou seja, não houve transmutação do efeito interruptivo em efeito suspensivo, para efeito do disposto no n.º 2 do art. 49º da LGT, uma vez que tendo o processo de execução fiscal ficado suspenso nos termos do disposto nos arts. 49º, n.º 3 da LGT e 169º do CPPT, o prazo de prescrição também ficou suspenso (cfr., neste sentido, entre outros, os acs. desta secção do STA, de 4/3/09, rec. n.º 160/09, de 7/12/10, rec. n.º 0490/10, de 19/1/11, rec. n.º 0726/10, de 26/1/2011, rec. n.º 01/11, de 30/3/2011, rec. n.º 0235/11; e de 29/6/11, rec. n.º 0217/11).

Assim, os prazos de prescrição nem sequer recomeçariam a correr, pois que estavam e estão suspensos em virtude da dedução da presente impugnação judicial, a qual, como se viu, veio a ser acompanhada de garantia, prestada para suspender a execução.

5.6. E se o efeito suspensivo dos prazos de prescrição decorrente da pendência da impugnação acompanhada de suspensão da execução em virtude de garantia prestada para o efeito ainda não ces-

sou, pois que o presente processo ainda não terminou, manifesto é que também não estão prescritas as dívidas emergentes das liquidações impugnadas e, por conseguinte, não pode julgar-se que a presente lide de impugnação é supervenientemente inútil em virtude da prescrição daquelas.

E, assim sendo, em procedência das Conclusões do recurso, há que revogar a sentença e ordenar a baixa dos autos ao Tribunal recorrido para que, se nada mais obstar, aí prossigam os pertinentes termos.

DECISÃO

Nestes termos acorda-se em, dando provimento ao recurso, julgar não prescritas as dívidas subjacentes às liquidações objecto da presente impugnação judicial e, consequentemente, revogar a sentença recorrida e determinar a baixa dos autos à primeira instância para que, se nada mais obstar, se conheça do mérito da impugnação.

Sem custas.

Lisboa, 21 de Setembro de 2011. — *Casimiro Gonçalves* (relator) — *Isabel Marques da Silva* — *António Calhau.*

([1]) O n.º 1 deste art. 297º do CCivil dispõe: «A lei que estabelecer, para qualquer efeito, um prazo mais curto do que o fixado na lei anterior é também aplicável aos prazos que já estiverem em curso, mas o prazo só se conta a partir da entrada em vigor da nova lei, a não ser que, segundo a lei antiga, falte menos tempo para o prazo se completar».

([2]) Cfr. autor e local citado pp. 94 a 96.

Aliás, como o mesmo autor também refere (ob. cit. p. 118), a solução do problema de aplicação da lei no tempo «depende do momento em que ocorrer o facto interruptivo e não da eventualidade de, à face das regras do art. 297º do CC, ser aplicável o regime do CPT ou da LGT, no que concerne à duração do prazo de prescrição». Assim, pode concluir-se que a aplicação de diferentes regimes no tocante aos prazos prescricionais não determina a aplicação de um ou outro regime em bloco, porquanto o art. 297º só manda aplicar o prazo prescricional mais curto, e não as disposições legais que regem os termos em que esse prazo se conta e tudo o mais que releva para o seu curso (cfr. o ac. do STA, de 19/1/2011, rec. n.º 629/09).

Acórdão de 21 de Setembro de 2011.

Assunto:

Oposição à execução fiscal. Notificação pessoal. Notificação com hora certa. Notificação da liquidação. Inexigibilidade da dívida exequenda.

Sumário:

I — A liquidação adicional de IRS deve ser notificada ao sujeito passivo, por carta registada com aviso de recepção (artigo 38.º n.º 1 do CPPT e artigos 65.º, n.º 4, 66.º e 149.º, n.º 2 do CIRS), mas a entidade que dirige o procedimento pode ordenar que se proceda a notificação pessoal quando o entender necessário (n.º 5 do artigo 38.º do CPPT).

II — A escolha da notificação pessoal pela entidade competente da administração tributária, para transmitir ao destinatário o conteúdo do acto tributário, constitui manifestação do exercício de um poder discricionário que deve ponderar a eficácia no cumprimento do objectivo visado e não há falta de notificação quando tal escolha é feita sem a indicação da necessidade específica ou concreta que se pretende atingir.

III — As notificações pessoais de actos tributários, a realizar de acordo com as regras das citações pessoais, poderão ser efectuadas de acordo com qualquer das modalidades de citação pessoal previstas no CPC, designadamente a citação através de contacto pessoal do funcionário com o citando e a citação com hora certa ou através de afixação com posterior advertência (artigos 239.º, 240.º e 241.º do CPC).

IV — O envio subsequente de carta registada, no prazo de 2 dias úteis, é uma diligência complementar e cautelar posterior à notificação, comunicando ao notificado a data e o modo por que o acto se considera realizado, bem como o prazo para oferecimento da defesa e as comunicações aplicáveis à falta desta, bem como o destino dado ao duplicado (artigo 241.º do CPC).

O envio, apenas no 3º dia útil, da citada carta, constitui mera irregularidade processual que só produz nulidade da notificação se ficar demonstrado que esse retardamento prejudicou a defesa do sujeito passivo notificado.

Processo n.º 305/11-30.
Recorrente: Carlos Alberto Ferreira Lobato.
Recorrido: Fazenda Pública.
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. Casimiro Gonçalves.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

RELATÓRIO

1.1. Carlos Alberto Ferreira Lobato, com os demais sinais dos autos, recorre da sentença que, proferida pelo Tribunal Tributário de Lisboa, julgou improcedente a oposição por si deduzida à execução fiscal contra ele instaurada por dívidas de IRS referente ao ano de 2002, no montante de € 5.282,20 e de juros compensatórios no valor de € 741,42.

1.2. O recorrente termina as alegações formulando as conclusões seguintes:

A – Há falta de notificação quando a escolha da notificação pessoal da liquidação como meio alternativo, nos termos do n.º 5 do art. 38º do CPPT, é feita sem a indicação mínima da necessidade específica ou concreta que se pretende atingir, o que determina a ilegalidade do acto de notificação por vício de violação de lei e de forma (falta de fundamentação).

B – Há violação do disposto no artigo 38º, números 5 e 6 do CPPT, se se considerar notificação pessoal a que for efectuada sem qualquer contacto pessoal com o notificando, como é o caso dos autos, onde a factualidade dada como provada reflecte essa ausência de contacto pessoal.

C – Há erro de aplicação de lei da sentença recorrida ao sustentar-se a aplicação das normas dos arts. 233º a 241º do CPC, quando tal é impedido pelo n.º 6 do art. 38º do CPPT.

D – Deve ser declarada, nos termos do n.º 1 do art. 198º do CPC, a nulidade da notificação de IRS do ano de 2002, efectuada pela Administração Tributária quando não tenham sido observadas as formalidades prescritas na lei, designadamente, o disposto no art. 241º do CPC.

E – A sentença de que se recorre não pode manter-se por se mostrarem violados o disposto nos artigos 38º, n.º 5 e 6 do CPPT e 149º do CIRS, bem como o disposto no artigo 241º do CPC e o disposto no art. 198º do CPC, tendo a sentença incorrido ainda em erro na determinação das normas aplicáveis como o são as normas dos artigos 233º a 241º do CPC.

Termina pedindo que seja revogada a sentença recorrida.

1.3. Não foram apresentadas contra-alegações.

1.4. O MP emite Parecer no sentido da improcedência do recurso, nos termos seguintes:

«1. A escolha da notificação pessoal pela entidade competente da administração tributária para transmissão ao destinatário do conteúdo de acto tributário constitui manifestação do exercício de um poder discricionário que deve ponderar a eficácia no cumprimento do objectivo visado (art. 38º n.º 5 segundo segmento CPPT).

No caso concreto a escolha é irrelevante porque a liquidação adicional de IRS deve ser imperativamente notificada ao sujeito passivo por carta registada com aviso de recepção (art. 38º n.º 1 e 5 primeiro segmento CPPT; arts. 65º n.º 4, 66º e 149º n.º 2 CIRS).

A entrega ao notificando de carta registada com aviso de recepção constitui uma modalidade de notificação pessoal (art. 233º n.º 2 alínea b) CPC).

A notificação com hora certa é legalmente equiparada à notificação pessoal e aplicável aos actos tributários (art. 240º n.º 6 CPC/art. 38º n.º 6 CPPT).

A notificação com hora certa foi precedida das formalidades legais e efectuada em 22.12.2006, mediante afixação da nota de citação na residência do sujeito passivo do imposto (probatório n.º 6; art. 240º n.º 4 CPC).

2. O Envio subsequente de carta registada é uma diligência suplementar posterior à notificação, mera advertência ao notificado da sua realização, permitindo-lhe a organização da defesa (cf. epígrafe e art. 241º alínea a) e b) CPC).

O prazo de dois dias úteis para o envio da carta registada é meramente disciplinar; a inobservância daquele prazo constitui mera irregularidade processual que não produziu nulidade, por inexistência de alegação e demonstração de que o incumprimento tenha prejudicado a defesa do sujeito passivo notificado, como se explica na fundamentação jurídica da sentença (Do direito fls. 88; art. 201º n.º 1 CPC).

3. No contexto descrito o acto tributário de liquidação validamente notificado produziu efeitos em relação ao sujeito passivo, designadamente iniciando o prazo para pagamento voluntário (arts. 36º n.º 1, 84º e 85º n.º 2 CPPT; art. 104º CIRS).

O decurso do prazo para pagamento voluntário sem que se mostre efectuado determina a extracção de certidão de dívida para instauração de execução fiscal, visando a cobrança coerciva (arts. 88º nºs. 1 e 4 e 162º alínea a) CPPT; art. 108º n.º 1 CIRS).

CONCLUSÃO

O recurso não merece provimento.

A sentença impugnada deve ser confirmada.»

1.5. Corridos os vistos legais, cabe decidir.

FUNDAMENTOS

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

1. Em 14/12/2006 foi efectuada liquidação adicional ao IRS do ano de 2002, do ora Oponente e emitidas as correspondentes nota de juros compensatórios; cfr. *prints* de aplicação de gestão de fluxos financeiros da DGCI, relativos à liquidação adicional n.º 20065004589868 e notas de juros compensatórios nºs. 200600002432775 e 200600002432776 a fls. 11 e SS. dos autos.

2. Em 18/12/2006, foi emitida nota de compensação ao ora Oponente, no montante de € 6.023,62, relativa ao IRS do ano de 2002; cf. *prints* de aplicação de gestão de fluxos financeiros da DGCI, relativos a nota de compensação n.º 200600001453059 a fls. 13 dos autos.

3. Em 21/12/2006, o Sr. Director de Finanças Adjunto da Direcção de Finanças de Lisboa, José Fonseca Correia, emitiu mandado de notificação do ora Oponente quanto à liquidação adicional n.º 20065004589868, notas de juros compensatórios nºs. 200600002432775 e 200600002432776 e nota de compensação n.º 200600001453059, referentes aos IRS de 2002; cfr. mandado a fls. 45 dos autos.

4. As Sr.ªs Isabel Maria da Silva de Figueiredo e Maria Helena Alves dos Santos Martins, funcionárias da Direcção de Finanças de Lisboa, mandadas no mandado descrito no número anterior, certificaram em documento com o título "Certidão marcando hora certa", e com data aposta de 21/12/2006, o seguinte:

5. «*Certifico que, tendo vindo hoje, pelas 13,45 horas ao Bairro ... Rua ... n.º ..., ... Lisboa, a fim de notificar o sujeito passivo CARLOS ALBERTO FERREIRA LOBATO, com o NIF ... de todo o conteúdo dos seguintes documentos*: ***Nota de Compensação*** *n.º 200600001453059 de 2006/12/18 no montante de 6.023,62 Euros relativa ao IRS do exercício de 2002*. ***liquidação adicional*** *n.º 20065004589868, de 2006/12/14 no montante de _____ relativa ao IRS do exercício de 2002*. ***nota de juros compensatórios*** *nºs. 200600002432775 e 200600002432776 de 2006/12/14 no montante de _____ relativa ao IRS do exercício de 2002. Não consegui fazer esta diligência, em virtude de na referida sede/domicílio não se encontrar qualquer pessoa. Por esse motivo, deixo-lhe* ***Hora Certa***, *nos termos do disposto no n.º 1 do artigo 240º do Código de Processo Civil, ficando desse modo avisado(a) que no próximo dia 22/12/2006, pelas 13,45 horas, será contactado(a) neste mesmo local, para levar a efeito a Notificação que hoje me propunha fazer, ficando ainda avisado que se no dia acima designado não se encontrar presente, a notificação pessoal será feita na pessoa que em melhores condições se encontrar nesta morada para a transmitir ao sujeito passivo e/ou seu(s) representante (s) legal (is). Caso não seja possível a colaboração de terceiros, a notificação será feita por afixação de nota de notificação na presença de duas testemunhas (art. 240º n.º 3 do CPC) valendo como notificação pessoal*.» cf. documento de fls. 46 dos autos.

6. Em 22/12/2006, na sequência de marcação da diligência com hora certa referida no número anterior, foi certificado o seguinte: «*Como o notificando nem qualquer pessoa se encontrava presente, verifiquei a notificação por afixação à porta da sua residência da Nota onde constava o objecto da notificação. De todas as diligências e da cópia da notificação lhe são nesta data enviadas cópias, em carta registada com aviso de recepção nos termos do art. 241º do C.P.C.*»; cf. teor de certidão de "verificação (hora certa)", presente a fls. 47 dos autos.

7. Foi enviada carta ofício n.º 106665, com data aposta de 22/12/2006, dirigida ao ora Oponente com o título "Carta a que se refere o art. 241º do Código de Processo Civil", informando-o de que na mesma data havia sido notificado nos termos do artigo 240º, n.º 3 do CPC da liquidação adicional do IRS de 2002 e juros compensatórios e nota de compensação; cf. documentos de fls. 48 e 49 dos autos.

8. A carta referida no número anterior foi enviada no dia 28/12/2006 e foi devolvida em 12/01/2007 à Direcção de Finanças de Lisboa, com a menção de "*não atendeu às 11h de 02/01/2007*"; cf. talão de aceitação dos CTT e cópias do envelope a fls. 50 a 52 dos autos.

9. O Serviço de Finanças de Lisboa 14 instaurou em 16/02/2007, contra a ora Oponente o processo de execução fiscal n.º 3336200701005669, para cobrança coerciva da dívida relativa à liquidação referida em 1., no montante global de € 6.023,62, com origem na certidão de dívida n.º 2007/147589, emitida em 02/04/2007; Atenta a data de autuação aposta na capa do processo de execução fiscal em causa, presente a fls. 17 e certidão de dívida constante de fls. 18 dos autos.

10. O oponente foi citado por carta registada da instauração do processo de execução fiscal identificado no número anterior, através de ofício datado de 19/02/2006; Expressamente alegado pelo Oponente na sua petição de oposição. cf. doc. de fls. 9.

3.1. Enunciando como única questão a decidir a que se prende com a validade da notificação ao oponente da liquidação adicional de IRS referente ao ano de 2002, a sentença veio a julgar improcedente a oposição por entender que tal notificação foi validamente feita.

Para tanto, a sentença, assentando em que o fundamento invocado é, verdadeiramente, um fundamento de oposição e em que a AT pode determinar que a notificação da liquidação se faça através de contacto pessoal (tendo tal notificação a natureza de notificação pessoal), conclui que, no caso, se verificaram os requisitos para que a notificação fosse operada através de contacto com hora certa, e,

por isso, esta foi feita no cumprimento do formalismo legal atinente à notificação pessoal e que, assim, o oponente foi validamente notificado, em 22/12/2006, da liquidação adicional n.º 20065004589868, notas de juros compensatórios nºs. 200600002432775 e 200600002432776 e nota de compensação n.º 200600001453059, referentes aos IRS de 2002, pelo que, quando lhe foi instaurada a execução fiscal a que agora se opõe, o visado acto de liquidação era, quanto a ele, eficaz, sendo, consequentemente, exigível a dívida dos autos.

3.2. Discorda o recorrente continuando a sustentar que, devendo a notificação aqui em causa ser feita na modalidade de notificação pessoal, então, face ao disposto nos nºs. 5 e 6 do art. 38º do CPPT, verifica-se, no caso, falta de notificação, por ter sido feita sem a indicação mínima da necessidade específica ou concreta que se pretende atingir (ilegalidade do acto de notificação por vício de violação de lei e de forma - falta de fundamentação), por ter sido feita sem qualquer contacto pessoal com o notificando, e verifica-se também erro de julgamento, por parte da sentença, ao considerar a aplicação das normas dos arts. 233º a 241º do CPC, quando tal é vedado pelo n.º 6 do art. 38º do CPPT.

Saber se se verificam estes erros de julgamento são, portanto, as questões a decidir no recurso.

Vejamos.

4.1. A liquidação adicional de IRS deve ser notificada ao sujeito passivo, por carta registada com aviso de recepção (art. 38º n.º 1 do CPPT e arts. 65º n.º 4, 66º e 149º n.º 2 do CIRS).

Mas a entidade que dirige o procedimento, pode ordenar que se proceda a notificação pessoal quando o entender necessário (nº 5 do art. 38º do CPPT).

Alega o recorrente que há falta de notificação quando a escolha da notificação pessoal da liquidação como meio alternativo, nos termos do n.º 5 do art. 38º do CPPT, é feita sem a indicação mínima da necessidade específica ou concreta que se pretende atingir, o que determina a ilegalidade do acto de notificação por vício de violação de lei e de forma (falta de fundamentação).

Porém, salvo o devido respeito, não é assim.

Desde logo porque sendo aplicável a esta notificação as regras da citação pessoal, tal falta de notificação só ocorreria nos casos previstos no art. 195º do CPC.

Ora, no caso, nem o acto foi completamente omitido, nem ocorreu erro na identidade do notificando, nem se empregou a notificação edital, nem a notificação foi feita após falecimento do notificando (cfr. as als. a) a d) do n.º 1 do art. 195º do CPC).

E, relativamente à previsão contida na alínea e) do mesmo normativo (há falta de citação quando se demonstre que o destinatário da citação pessoal não chegou a ter conhecimento do acto, por facto que não lhe seja imputável), no caso, a sentença é explícita ao referir que a carta remetida nos termos do art. 241º do CPC, ficou depositada nos CTT até dia 12/1/2007, pelo que o oponente poderia tê-la levantado até tal data e, não lhe sendo possível realizá-lo até então, sempre poderia dirigir-se aos Serviços da AT após aquela data, com o aviso postal em causa, a fim de indagar do que se tratava, sendo que «o próprio n.º 6 do artigo 190º do CPPT prevê que "só ocorre falta de citação quando o respectivo destinatário alegue e demonstre que não chegou a ter conhecimento do acto por motivo que lhe não foi imputável", o que não foi de todo alegado e/ou demonstrado pelo Oponente.»

E, na verdade, contendo este normativo (nº 6 do art. 190º do CPPT) uma disposição de teor idêntico ao daquela citada alínea e) do n.º 1 do art. 195º do CPC, o recorrente não questiona no recurso esta conclusão da sentença, no sentido de que não alegou e/ou demonstrou que não chegou a ter conhecimento do acto por motivo que lhe não foi imputável (aliás, atentando na Petição Inicial da oposição, constata-se que o recorrente se limita a alegar, a tal respeito, factualidade conclusiva: nos artigos 1º e 2º da PI alega que tomou conhecimento, pela primeira vez, dessa pretensa dívida de IRS do ano de 2002, no momento da citação efectuada no âmbito daquele processo executivo, sem que, em momento algum anterior, tivesse sido notificado da respectiva liquidação e que ao não ter sido notificado da liquidação, nem da correspondente nota de pagamento, ficou impossibilitado de se socorrer dos meios judiciais ou graciosos de defesa contra esse acto de liquidação; e no art. 7º da PI alega que dúvidas não restam de que só no momento da citação é que o oponente tomou conhecimento da existência da dívida e de já ter decorrido o prazo legal para deduzir quer a reclamação graciosa quer a impugnação judicial).

Face, portanto, a esta não prova do não conhecimento do acto por causa a si não imputável (note-se que, como aponta o Cons. Lopes de Sousa - CPPT, Anotado e comentado, II Vol. 5ª ed., anotação 5 ao art. 190º, p. 268 - o ónus de alegação e prova de que não teve conhecimento do acto, que é imposto ao citando no n.º 6 do art. 190º do CPPT, incide apenas sobre o não conhecimento do teor do acto e não sobre a sua efectivação ou não, tendo-se em vista situações «*em que o acto foi efectivamente praticado, em conformidade com o preceituado na lei para o tipo de citação e de situação em que ela é efectuada, mas não foi praticado na própria pessoa do citando ou, tendo-o sido, este não tomou conhecimento do acto*»), não pode, pois, aceitar-se o entendimento do recorrente no sentido de que ocorreu falta de notificação.

E apesar de a revisão do CPC ter acautelado as situações em que o réu, sem culpa, se mantém no desconhecimento da propositura da acção, por o acto de citação ter sido praticado na pessoa de terceiro (arts. 233º-4, 236º-2 e 240º-2) ou ter consistido na afixação da nota de citação (art. 240º-3), acautelamento esse «*originado pela necessidade de tutela do direito de defesa, que a garantia constitucional de*

acesso à justiça postula, se ter tornado mais premente com a generalização da modalidade da citação postal e o alargamento do emprego da citação com hora certa, na senda da progressiva substituição (imposta pelas realidades da vida hodierna) da certeza do conhecimento da citação pela presunção desse conhecimento» (cfr. Lebre de Freitas, João Redinha e Rui Pinto, in Código de Processo Civil, Anotado, Vol. 1º, Coimbra Editora, 1999, anotação 5 ao art. 195º, pag. 333), o que é verdade é que, como se disse, no caso presente, o oponente (notificando) não fez prova de que não chegou a ter conhecimento da ocorrência da notificação e do seu teor antes da data da citação no processo de execução fiscal, por facto que não lhe seja imputável,

Assim, nos preditos termos, não se configura a ocorrência de falta de notificação.

4.2. Mas poderá, ainda assim, configurar-se a ocorrência da nulidade de tal notificação, por a escolha da notificação pessoal da liquidação como meio alternativo, nos termos do n.º 5 do art. 38º do CPPT, ter sido feita sem fundamentação dessa escolha?

Vejamos.

Estando a notificação por carta registada com aviso de recepção expressamente prevista no n.º 1 do art. 38º do CPPT como a forma normal de proceder às notificações aí indicadas, então, como também salienta o Cons. Jorge Lopes de Sousa (in Código de Procedimento e de Processo Tributário, Anotado e Comentado, Vol. I, 6ª edição, 2011, anotação 5 ao art. 38º, pp. 373) deve entender-se que a «*notificação pessoal, que se efectua como a citação pessoal, é a que é feita através do contacto pessoal com o notificando ou aquela que é feita em pessoa diversa do notificando, encarregada de lhe transmitir o conteúdo do acto, que nos casos expressamente previsto na lei, é equiparada à citação pessoal, presumindo-se, salvo prova em contrário, que o citando dela teve oportuno conhecimento [art. 233º, n.º 2, alínea c) e n.º 4 do CPC]*» pelo que «*esta referência à notificação pessoal, feita no n.º 5 (para situações especiais previstas na lei ou extraordinárias em que a administração tributária considere necessário), se reportará às notificações através de contacto pessoal com o notificando ou com pessoa encarregada de lhe transmitir a citação, nos casos previstos na lei, à semelhança do que se prevê para as citações*», sendo que ela se justificará, «*para além dos casos em que a lei a preveja especialmente» também «nos casos em que houver dificuldade em fazer a notificação por outra forma ou não houver a certeza se foi realizada uma notificação*.»

Note-se, aliás, que, apesar de no CPC se prever que a citação mediante contacto pessoal com o citando só deve ocorrer se se frustrar a via postal (cfr. nºs. 1 e 8 do art. 239º do CPC), o CPPT não contém tal exigência, apenas prevendo, para as notificações, que a entidade competente que dirige o procedimento pode ordenar que se proceda à notificação pessoal, quando o entender necessário (citado n.º 5 do art. 38º do CPPT).

No caso, vem apenas provado que em 21/12/2006, o Sr. Director de Finanças Adjunto da Direcção de Finanças de Lisboa, José Fonseca Correia, emitiu mandado de notificação do ora Oponente quanto à liquidação adicional n.º 20065004589868, notas de juros compensatórios nºs. 200600002432775 e 200600002432776 e nota de compensação n.º 200600001453059, referentes aos IRS de 2002 (cfr. n.º 3 do Probatório).

Ora, como diz o MP, a escolha da notificação pessoal pela entidade competente da administração tributária, para transmitir ao destinatário o conteúdo do acto tributário, constitui manifestação do exercício de um poder discricionário que deve ponderar a eficácia no cumprimento do objectivo visado; escolha que, no caso, é irrelevante dado que, tratando-se de notificação de uma liquidação adicional de IRS, se não tivesse sido ordenada aquela forma de notificação, a mesma deveria ser notificada ao sujeito passivo por carta registada com aviso de recepção (art. 38º n.º 1 e 5 primeiro segmento CPPT; arts. 65º n.º 4, 66º e 149º n.º 2 CIRS).

Pelo que não procede a invocada falta de notificação (substanciada pela recorrente em ilegalidade deste acto por vício de violação de lei e de forma - falta de fundamentação) por alegadamente esta ter sido feita sem a indicação da necessidade específica ou concreta que se pretende atingir.

4.3.1. Alega também o recorrente que a sentença enferma de erro de julgamento ao sustentar a aplicação das normas dos arts. 233º a 241º do CPC, quando tal é impedido pelo n.º 6 do art. 38º do CPPT.

Mas, também aqui carece de razão legal.

Com efeito, a sentença considerou, a este respeito, o seguinte:

- Atendendo ao disposto nos arts. 233º, 240º e 241º do CPC (na redacção aqui aplicável - a introduzida pelo DL n.º 38/2003, de 8/3), a citação/notificação com hora certa só pode ter lugar quando se confirme a residência do citando/notificando no local e este aí se não se encontre, devendo, então, ser procurada a pessoa que se encontrar em melhores condições de transmitir ao citando/notificando a hora certa, e devendo, no caso de tal ser impossível, ser deixado aviso com indicação dessa hora. E se, de novo, o citando/notificando não for encontrado, nem pessoa que possa transmitir-lhe a citação/notificação, esta faz-se mediante afixação da correspondente nota de citação ou de notificação. E cumpridas estas formalidades, para que a citação/notificação seja perfeita, é enviada carta registada ao citando/notificando, dando conta do ocorrido, no prazo de dois dias úteis.

- No caso dos autos, e de acordo com a factualidade provada, as funcionárias da AT encarregues da notificação, aquando da sua primeira visita, consignaram que na residência do oponente não se

encontrava ninguém presente, tendo afixado na porta desta residência a indicação da hora certa. E no dia e horas marcadas, mais uma vez verificaram que ninguém se encontrava presente na residência do oponente, nem era possível a colaboração de terceiros, pelo que afixaram a notificação na porta da sua residência, na presença de mais duas testemunhas.

- E por fim, foi enviado, dias depois, um ofício registado, comunicando ao oponente que se procedera à sua notificação nos termos descritos.

4.3.2. O recorrente não questiona esta factualidade relativa às circunstâncias em que se operou a primeira visita dos funcionários da AT (que na residência do oponente não se encontrava ninguém presente e que foi, então, afixado na porta desta residência a indicação da hora certa) nem a factualidade relativa às circunstâncias em que se operou a segunda visita (que no dia e horas marcadas, ninguém se encontrava presente na residência do oponente, nem era possível a colaboração de terceiros; que foi afixada a notificação na porta da residência do oponente, na presença de mais duas testemunhas).

Questiona, porém, a aplicação das normas dos arts. 233º a 241º do CPC, por, em seu entender, tal ser vedado pelo n.º 6 do art. 38º do CPPT.

Todavia, a aplicação do regime decorrente das preditas normas não é vedada (antes é imposta) pelo próprio n.º 6 do art. 38º do CPPT, que manda aplicar a esta modalidade de notificação pessoal as regras sobre a citação pessoal.

E dado que o CPPT apenas prevê o modo como deve fazer-se a citação pessoal em sede de execução fiscal, há, então, que apelar (como, aliás, também sucede relativamente à própria execução fiscal (cfr. n.º 1 do art. 192º do CPPT) ao que o CPC dispõe sobre tal matéria.

A modalidade de citação pessoal mediante contacto pessoal do funcionário judicial com o citando está prevista na alínea c) do n.º 2 do art. 233º do CPC. E o n.º 4 deste mesmo artigo equipara à citação pessoal, «nos casos expressamente previstos na lei», «a efectuada em pessoa diversa do citando, encarregada de lhe transmitir o conteúdo do acto, presumindo-se, salvo prova em contrário, que o citando dela teve oportuno conhecimento».

Por sua vez, o n.º 5 do art. 240º do CPC também considera como citação pessoal a citação com hora certa, a qual só pode ter lugar quando se confirme a residência do citando no local, e o citando aí não seja encontrado.

E de acordo com o regime constante dos vários números deste art. 240º, bem como do art. 241º, ambos do CPC, deve, naquele caso (confirmada que seja a residência do citando no local e este aí não seja encontrado) ser procurada a pessoa que esteja em melhores condições de lhe transmitir a hora certa ou, caso tal seja impossível, é deixado aviso com indicação dessa hora.

Se, à data e hora indicada, de novo o citando não for encontrado, nem pessoa que possa transmitir-lhe a citação, esta faz-se mediante afixação de nota de citação.

Ora, no caso dos autos, e de acordo com a factualidade provada, o funcionário encarregado da notificação, aquando da sua primeira visita, consignou que não conseguiu fazer a diligência, em virtude de no domicílio não se encontrar qualquer pessoa e que, por esse motivo, deixou «Hora Certa» para o dia 22/12/2006, pelas 13,45 horas.

E nesta data consignou o seguinte: «Como o notificando nem qualquer pessoa se encontrava presente, verifiquei a notificação por afixação à porta da sua residência da Nota onde constava o objecto da notificação. De todas as diligências e da cópia da notificação lhe são nesta data enviadas cópias, em carta registada com aviso de recepção nos termos do art. 241º do C.P.C.».

A dita carta registada com AR e com data aposta de 22/12/2006, foi enviada no dia 28/12/2006, mas foi devolvida em 12/1/2007 à Direcção de Finanças de Lisboa, com a menção de "não atendeu às 11h de 02/01/2007".

E o que é certo é que, apesar de a sentença ter concluído, face a esta factualidade, que o oponente não alegou nem fez qualquer prova susceptível de ilidir a força probatória das certidões emitidas pelos funcionários do Serviço de Finanças, referentes à notificação por hora certa, demonstrando a sua falsidade, também agora, em sede de recurso, não questiona esta asserção.

Assim e de acordo com o que vem provado nos autos, cumpriu-se o formalismo legal atinente à notificação pessoal, ainda que sem contacto directo com o notificando, posto que, como se viu, a lei processual admite que a notificação se faça, nos preditos termos, sem esse contacto, quando ele não seja possível, sendo que, nesse caso, a data da notificação é a da afixação da respectiva nota.

4.3.3. No sentido de que, determinada que esteja, pela entidade competente da administração tributária a efectivação da notificação por meio de contacto com o notificando, se aplicam a esta notificação pessoal, as regras da citação que constam do art. 190º do CPPT e do CPC, para que remete o n.º 1 do art. 192º do CPPT, se pronuncia, igualmente, o Cons. Jorge Lopes de Sousa (ob. cit., I Vol., 6ª edição, 2011, pp. 373 e 374):

«*As regras da citação pessoal previstas no CPC não são menos exigentes do que as impostas para a notificação: relativamente à carta registada com aviso de recepção, prevista no n.º l deste art. 38º como o meio mais solene de notificação dos actos tributários, está também prevista como uma forma de citação pessoal, no art. 233º, n.º 2, alínea b) do CPC; no que concerne ao contacto pessoal com o*

destinatário, previsto na alínea c) do mesmo número, trata-se de uma forma mais onerosa, em termos de dispêndio de meios humanos dos serviços públicos que têm de efectuar a citação, pelo que a sua previsão na lei tem necessariamente subjacente a sua presumível maior idoneidade para garantir a comunicação com o destinatário.

Sendo assim, deverá entender-se que a possibilidade de optar pela notificação pessoal se aplica mesmo nos casos em que a lei prevê a utilização de outros meios de notificação, designadamente os previstos no n.º l deste art. 38º, apesar de aí se referir que «as notificações são efectuadas obrigatoriamente por carta registada». Com efeito, a razão de ser de tal obrigatoriedade é, manifestamente, impedir a utilização de meios menos idóneos de efectuar as notificações, pelo que a razão de ser dessa imposição não abrange as situações em que se optar por uma forma de comunicação que, na perspectiva legislativa, é tanto ou mais eficiente de comunicação. Assim, tendo em consideração que «cessante ratione legis cessat eius dispositio (lá onde termina a razão de ser da lei termina o seu alcance)», deverá interpretar-se restritivamente a referência à obrigatoriedade da utilização da carta registada com aviso de recepção, feita no n.º l deste art. 38º, como não afastando a possibilidade de utilização das regras da citação pessoal, nos termos dos nºs. 5 e 6.

Por outro lado, estas notificações pessoais, a realizar de acordo com as regras das citações pessoais, poderão ser efectuadas de acordo com qualquer das modalidades de citação pessoal previstas no CPC, designadamente a citação através de contacto pessoal do funcionário com o citando e a citação com hora certa ou através de afixação com posterior advertência (arts. 239º, 240º e 241º do CPC).» (Jorge Lopes de Sousa, ob. cit., I Vol., 6ª edição, 2011, pp. 373 e 374).

Ou seja, do mesmo modo que a entrega ao notificando de carta registada com aviso de recepção constitui uma modalidade de notificação pessoal (al. b) do n.º 2 do art. 233º do CPC), também a notificação com hora certa é legalmente equiparada à notificação pessoal e aplicável aos actos tributários (cfr. o art. 240º n.º 6 do CPC e o citado n.º 6 do art. 38º do CPPT).

A sentença, ao considerar a aplicação do disposto nos arts. 233º a 241º do CPC, não enferma, portanto, do erro de julgamento que o recorrente lhe imputa.

4.4.1. O recorrente alega, ainda, que deve ser declarada, nos termos do n.º 1 do art. 198º do CPC, a nulidade da notificação ocorrida no caso dos autos, por não ter sido observada, designadamente, a formalidade prescrita no art. 241º do mesmo Código.

A este respeito, a sentença considerou que, apesar de a carta registada remetida ao oponente, nos termos do art. 241º do CPC, ter sido enviada apenas em 28/12/2006 (embora tenha aposta a data de 22/12/2006), ou seja, no terceiro dia útil após a afixação da nota de notificação, tal não constitui, no caso, uma nulidade da citação, dado que, não estabelecendo a lei qualquer cominação específica quando o envio dessa carta não se realize no prazo legalmente prescrito, ter-se-á, então, de atender ao regime geral das nulidades das citações (cfr. arts. 38º, n.º 6 e 192º, n.º 2 do CPPT). Ora, apesar de o art. 198º do CPC estabelecer que a não observância das formalidades prescritas na lei, na realização da citação, a ferem de nulidade, o n.º 4 deste mesmo art. 198º também prevê que a arguição de nulidade "só é atendida se a falta cometida puder prejudicar a defesa do citado", o que no caso não ocorreu, pois que, por um lado, o oponente não alega em que medida a sua defesa foi prejudicada pelo facto de a visada carta ter sido enviada no dia 28/12/2006 (quando deveria ter sido enviada nos dias 26 ou 27/12/2006) e, por outro lado, tendo a carta ficado depositada nos CTT até dia 12/1/2007, o oponente poderia tê-la levantado até tal data e, não lhe sendo possível realizá-lo até então, sempre poderia dirigir-se aos Serviços da AT após aquela data, com o aviso postal em causa, a fim de indagar do que se tratava.

Assim, não tendo a falta cometida prejudicado a defesa do oponente, a irregularidade da notificação em causa não determina a sua nulidade, de acordo com o disposto no artigo 198º, n.º 4 do CPC.

Vejamos.

4.4.2. A exigência de envio de carta registada ao citando (no caso ao notificando) após a citação efectuada por "afixação no local da nota de citação" constava já do § 2º do art. 243º do CPC de 1939, foi transposta para o n.º 3 do correspondente art. 243º do actual CPC e, posteriormente (com a redacção do DL n.º 329-A/95, de 12/12) para o actual art. 241º.

Trata-se de uma «*diligência complementar e cautelar*» (cfr. Alberto dos Reis, Comentário ao CPC, Vol. II, p. 648) que visa, como refere a sentença recorrida, citando Abrantes Geraldes, (Temas Judiciários: Citações e Notificações em Processo Civil. Custas Judiciais e Multas Cíveis, Vol. I, Almedina, Coimbra, 1998) «*evitar as consequências processuais da revelia, constituindo uma manifestação evidente da persistente preocupação do legislador em assegurar pelos meios possíveis, o efectivo conhecimento por parte do Réu da existência de um processo contra si interposto, para que este possa assumir, se assim entender, a sua defesa*».

Porém, com a alteração de redacção deste art. 241º do CPC operada pelo DL n.º 38/2003, de 8/3 (entrado em vigor em 15/9/2003), a lei passou a estabelecer um prazo limite para o envio de tal carta registada ao citando: no prazo de 2 dias úteis após a fixação da nota de citação nos termos do n.º 3 do art. 240º do CPC).

No caso, não vem questionado que a carta tenha sido remetida ao notificando. O que se questiona é a validade da notificação, por a carta ter sido remetida apenas no terceiro dia útil após a afixação da nota de notificação.

Ora, não se subsumindo (como acima já se viu) a factualidade apurada e assente nos autos a nenhum dos casos em que a lei (art. 195º do CPC) considera haver falta de citação/notificação e não estabelecendo a lei, como se diz na sentença, qualquer cominação específica quando o envio da carta em questão não se realize no prazo legalmente prescrito, há-de atender-se ao regime geral das nulidades das citações (arts. 38º, n.º 6 e 192º, n.º 2 do CPPT).

E neste âmbito dispõe o art. 198º do CPC que a não observância das formalidades prescritas na lei, na realização da citação, a ferem de nulidade, mas que a respectiva arguição só é atendida se a falta cometida puder prejudicar a defesa do citado (nº 4 deste art. 198º).

Aliás, embora para efeitos de nulidades em sede do processo de execução fiscal, também a alínea a) do n.º 1 do art. 165º do CPPT contém norma idêntica considerando nulidade insanável em processo de execução fiscal a falta de citação, apenas quando possa prejudicar a defesa do interessado.

Esta exigência corresponde ao princípio geral constante do art. 201º do mesmo Código CPC e constitui a garantia de o regime instituído ser utilizado para realizar o seu escopo (evitar a restrição ou supressão prática do direito de defesa) e não para finalidades puramente formais ou dilatórias (cfr. Lebre de Freitas e outros, ob. cit., anotação 4 ao art. 198º, p. 341), sendo que a «*possibilidade de prejuízo para a defesa do executado só poderá ocorrer nos casos em que ele, em virtude da falta de citação, se tenha visto impossibilitado utilizar os meios de defesa que a lei prevê para esse efeito.*» (cfr. Jorge Lopes de Sousa, CPPT, Anotado e comentado, II Vol. 5ª ed., anotação 6 ao art. 165º, p. 109).

Ora, no caso, o recorrente não alega, nem demonstra, que a inobservância daquele prazo de dois dias úteis para o envio da carta registada (enviada no terceiro dia útil) tenha prejudicado a sua defesa. Como bem se explica na fundamentação jurídica da sentença, o oponente não alega em que medida a sua defesa foi prejudicada pelo facto de a visada carta ter sido enviada no dia 28/12/2006 (quando deveria ter sido enviada nos dias 26 ou 27/12/2006) e, por outro lado, tendo a carta ficado depositada nos CTT até dia 12/1/2007, poderia ele tê-la levantado até essa data e, não lhe sendo possível realizá-lo até então, sempre poderia dirigir-se aos Serviços da AT após aquela data, com o aviso postal em causa, a fim de indagar do que se tratava.

5. Em suma:

- A liquidação adicional de IRS deve ser notificada ao sujeito passivo, por carta registada com aviso de recepção (art. 38º n.º 1 do CPPT e arts. 65º n.º 4, 66º e 149º n.º 2 do CIRS), mas a entidade que dirige o procedimento, pode ordenar que se proceda a notificação pessoal quando o entender necessário (nº 5 do art. 38º do CPPT).

- As notificações pessoais de actos tributários, a realizar de acordo com as regras das citações pessoais, poderão ser efectuadas de acordo com qualquer das modalidades de citação pessoal previstas no CPC, designadamente a citação através de contacto pessoal do funcionário com o citando e a citação com hora certa ou através de afixação com posterior advertência (arts. 239º, 240º e 241º do CPC).

- Porque a notificação com hora certa a que no presente caso a AT procedeu, foi efectuada de acordo com as formalidades prescritas no art. 240º do CPC, mediante afixação da nota de citação na residência do sujeito passivo do imposto (cfr. n.º 6 do Probatório), considera-se efectuada na data da afixação da respectiva nota (22/12/2006) e, embora não tenha sido feita na própria pessoa do notificando, considera-se notificação pessoal (nº 5 do citado art. 240º do CPC).

- O envio subsequente de carta registada, no prazo de 2 dias úteis, é uma diligência complementar e cautelar posterior à notificação, comunicando ao notificado a data e o modo por que o acto se considera realizado, bem como o prazo para oferecimento da defesa e as comunicações aplicáveis à falta desta, bem como o destino dado ao duplicado (art. 241º do CPC).

- No caso, o envio, no 3º dia útil, da citada carta, constitui mera irregularidade processual que não produziu nulidade da notificação, por inexistência de alegação e demonstração de que o incumprimento tenha prejudicado a defesa do sujeito passivo notificado, como se explica na fundamentação jurídica da sentença.

- Nestes termos, o acto tributário de liquidação foi, no caso, validamente notificado e produziu efeitos em relação ao sujeito passivo, designadamente iniciando o prazo para pagamento voluntário (arts. 36º n.º 1, 84º e 85º n.º 2 do CPPT e art. 104º do CIRS) e o decurso do prazo para pagamento voluntário sem que o mesmo se mostre efectuado determina a extracção de certidão de dívida para instauração de execução fiscal, visando a cobrança coerciva (arts. 88º nºs. l e 4 e 162º alínea a) do CPPT e art. 108º n.º 1 do CIRS).

- A sentença, ao considerar que o oponente foi validamente notificado em 22/12/2006 da liquidação adicional n.º 20065004589868, das notas de juros compensatórios nºs. 200600002432775 e 200600002432776 e da nota de compensação n.º 200600001453059, referentes aos IRS de 2002, e que essa liquidação era eficaz e, consequentemente, era exigível ao oponente a dívida dos presentes

autos quando lhe foi instaurada a execução fiscal a que ora se opõe, não enferma, portanto, dos erros de julgamento que lhe são imputados pelo recorrente.

DECISÃO

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

Custas pelo recorrente, fixando-se a taxa de justiça em 2 UC e procuradoria em 50%.

Lisboa, 21 de Setembro de 2011. — *Casimiro Gonçalves* (relator) — *António Calhau — Isabel Marques da Silva.*

Acórdão de 21 de Setembro de 2011.

Assunto:

Contra-ordenação fiscal. Recurso judicial de decisão de aplicação de coima. Prazo do recurso. Termo do prazo em férias judiciais.

Sumário:

*I — A contagem do prazo de vinte dias após a notificação da decisão administrativa de aplicação da coima, de que o arguido dispõe para interpor recurso (artigo 80.º, n.º 1 do RGIT), faz-se nos termos do artigo 60.º do RGCO [*ex vi *da alínea b*) *do artigo 3.º do RGIT], donde resulta que o prazo se suspende aos sábados, domingos e feriados.*

II — Porque esse prazo não respeita a acto a praticar num processo judicial, antes constituindo um prazo de caducidade de natureza substantiva, não lhe é aplicável o regime dos prazos processuais.

III — No entanto, terminando esse prazo em férias judiciais, transfere-se para o primeiro dia útil seguinte, por força do preceituado no artigo 279.º, alínea e), *do CC.*

IV — O facto de o requerimento de interposição de recurso judicial da decisão de aplicação da coima em processo de contra-ordenação tributária dever ser apresentado no serviço de finanças, não obsta a que se considere acto a praticar em juízo, pois, para esse efeito, o serviço de finanças funciona como receptáculo do requerimento, que é dirigido ao tribunal tributário.

Processo n.º 318/11-30.
Recorrente: Joaquim Manuel Sales Guedes Leitão.
Recorrida: Fazenda Pública.
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. Francisco Rothes.

1. RELATÓRIO

1.1 Em processo de contra-ordenação instaurado pelo Serviço de Finanças de Penacova foi aplicada uma coima a Joaquim Manuel Sales Guedes Leitão (adiante Arguido ou Recorrente) pela prática de uma infracção ao disposto nos art. 44.º, do Código do Imposto de Selo, punível pelo art. 114.º, n.ºs 2 e 3, do Regime Geral das Infracções Tributárias (RGIT), por ter entregue o imposto retido em Março de 2007 no dia 23 de Abril de 2007, quando a lei impunha essa entrega até ao dia 20 desse mês e ano.

1.2 O Arguido recorreu dessa decisão para o Tribunal Administrativo e Fiscal de Coimbra.

1.3 O Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Coimbra rejeitou o recurso por considerar que, «atenta a data da confirmação da notificação da decisão de aplicação da coima remetida ao recorrente (2010.07.14)» ([1]) estava já precludido o prazo para recorrer dessa decisão quando, em 26 de Agosto de 2010, deu entrada o requerimento de interposição de recurso judicial.

1.4 Inconformado com essa sentença, o Arguido dela recorreu para este Supremo Tribunal Administrativo, apresentando alegações de recurso, que resumiu em conclusões do seguinte teor:

«1. Vem o presente recurso da douta decisão que rejeitou o recurso por alegada intempestividade, entendendo-se que foi efectuado um errado julgamento.

2. Em processo de contra-ordenação fiscal, os termos dos prazos de interposição de recursos ou impugnações judiciais de decisões administrativas que terminam em férias transferem-se para o primeiro dia útil seguinte ao termo destas, independentemente de o acto dever ser praticado perante autoridades administrativas, que servem de intermediários para recepção dos requerimentos de interposição.

Termos em que e nos mais de direito deve o presente recurso ser julgado procedente e, consequentemente, revogada a douta decisão recorrida, proferindo-se douto acórdão que julgue o recurso como tempestivamente apresentado».

1.5 O Ministério Público respondeu ao recurso, pugnando por que lhe seja negado provimento, mediante alegações que resumiu em conclusão do seguinte teor:

«[…] o prazo de impugnação da decisão de aplicação da coima é um prazo substantivo, peremptório e de caducidade, não se lhe aplicando a regra a que se refere o artº 279º, alínea e), 2ª parte do C. Civil, ou seja, de que, terminando em férias judiciais, a prática do acto se transfere para o primeiro dia útil após o termo destas».

1.6 Recebidos os autos neste Supremo Tribunal Administrativo, foi dada vista ao Ministério Público e o Procurador-Geral Adjunto remeteu para a resposta ao recurso.

1.7 Colheram-se os vistos dos Juízes Conselheiros adjuntos.

1.8 A questão suscitada no presente recurso é a de saber se o termo do prazo de interposição de recurso judicial da decisão administrativa de aplicação da coima, quando recaia em período de férias judiciais, se deve transferir para o primeiro dia útil seguinte.

2. FUNDAMENTAÇÃO

2.1 DE FACTO

No despacho recorrido, o Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Coimbra fixou a factualidade com interesse para a decisão a proferir nos seguintes termos:

«Dos elementos documentais constantes de fls. 8, 16, resulta que o talão de aceitação do correio registado respeitante à notificação da decisão ao recorrente ocorreu em 2010.06.16, conforme fls. 37.

O requerimento de interposição do recurso de impugnação judicial referente à decisão do Chefe do Serviço de Finanças deu entrada nos respectivos serviços de finanças de Penacova em 26 de Agosto de 2010, conforme se comprova de fls. 38 e seguintes. Sendo que a liquidação da taxa de justiça inicial devida ocorreu em 25.08.2010, conforme resulta de fls. 52 dos autos.

Contudo, o documento junto a fls. 54 referente à pesquisa histórica dá-nos a informação que a notificação para pagamento voluntário ocorreu em 2010.07.05 que foi recebido em 2010.07.04, confrontando o teor de fls. 57».

2.2 DE DIREITO

2.2.1 A QUESTÃO A APRECIAR E DECIDIR

O Juiz do Tribunal *a quo*, considerando que estava já precludido o prazo para recorrer da decisão administrativa de aplicação da coima quando deu entrada o requerimento de interposição de recurso judicial, rejeitou o recurso judicial.

O Recorrente insurgiu-se contra essa decisão, mediante recurso jurisdicional endereçado a este Supremo Tribunal Administrativo, sustentando que aquele prazo, porque terminou em período de férias judiciais, devia transferir-se para o primeiro dia útil seguinte, por força do disposto na alínea *e)* do art. 279.º do Código Civil (CC).

Não há dissentimento relativamente ao prazo, ao seu *dies a quo* e à forma da sua contagem:

• nos termos do disposto no n.º 1 do art. 80.º do RGIT, «As decisões de aplicação das coimas e sanções acessórias podem ser objecto de recurso para o tribunal tributário de 1.ª instância, no prazo de 20 dias após a sua notificação, a apresentar no serviço tributário onde tiver sido instaurado o processo de contra-ordenação»;

• o termo inicial do prazo é após a sua notificação, que no caso se deve considerar efectuada em 14 de Julho de 2010 ([2]);

• a contagem deste prazo de 20 dias é a efectuar nos termos do art. 60.º do Regime Geral das Contra-Ordenações (RGCO) ([3]), aplicável *ex vi* da alínea *b)* do art. 3.º do RGIT, donde resulta que o prazo se suspende aos sábados, domingos e feriados e que o termo do prazo que caia em dia durante o qual não for possível, durante o período normal, a apresentação do recurso, se transfere para o primeiro dia útil seguinte.

O que, levando em conta que no ano de 2010 os dias 17, 24 e 31 de Julho e 7 de Agosto foram sábados e que os dias 18 e 25 de Julho e 1 e 8 de Agosto foram domingos, permite concluir que o termo do prazo se situa em 11 de Agosto de 2010, ou seja, em período de férias judiciais ([4]).

Daí que a questão suscitada no recurso seja unicamente a que deixámos enunciada em 1.7, qual seja a de saber se o termo do prazo de interposição de recurso judicial da decisão administrativa de aplicação da coima, quando coincida com período de férias judiciais, se deve transferir para o primeiro dia útil seguinte, por força do disposto na alínea *e)* do art. 279.º do CC.

2.2.2 DO PRAZO DO RECURSO JUDICIAL DA DECISÃO DE APLICAÇÃO DA COIMA

Como deixámos já dito, é de vinte dias contados da notificação o prazo de que o arguido dispõe para interpor recurso da decisão administrativa de aplicação da coima, sendo que este prazo se suspende aos sábados, domingos e feriados (art. 80.º do RGIT e art. 60.º do RGCO, este aplicável *ex vi* da alínea *b)* do art. 3.º do RGIT).

No caso *sub judice*, como também já vimos, o termo do prazo para a interposição do recurso judicial de aplicação da coima recaiu em férias judiciais.

De tudo isso deu conta o despacho recorrido.

É certo que tal prazo não tem a natureza de prazo processual ou judicial, pois não respeita à prática de um acto num processo judicial, o qual só se inicia com a introdução do processo em juízo, nos termos do n.º 1 do art. 62.º do RGCO. Trata-se de um prazo substantivo, de caducidade. Por esse motivo, não pode sustentar-se que lhe seja aplicável o regime dos prazos processuais ([5]).

Porém, como bem salientou o Recorrido, a decisão não atentou nos termos da alínea *e)* do 279.º do CC, que dispõe:

«O prazo que termine em domingo ou dia feriado transfere-se para o primeiro dia útil; aos domingos e dias feriados são equiparadas as férias judiciais, se o acto sujeito a prazo tiver de ser praticado em juízo».

Na verdade, a apresentação do requerimento de interposição de recurso judicial de decisão de aplicação da coima em processo de contra-ordenação fiscal é um acto a praticar em juízo. Tal recurso tem, sem margem para qualquer dúvida, natureza judicial pois trata-se de um pedido dirigido a tribunal e cuja decisão lhe está cometida em exclusividade.

O facto de, nos termos do disposto no n.º 1 do art. 80.º do RGIT, o requerimento de interposição do recurso dever ser apresentado no serviço de finanças onde foi instaurado o processo de contra-ordenação em nada interfere com tal natureza. É que, para esse efeito, o serviço de finanças funciona como mero receptáculo do requerimento, que é dirigido ao tribunal tributário.

«Esta solução prende-se com a razão de ser da transferência do prazo prevista no art. 279º, alínea e), do Código Civil, que não é o encerramento dos tribunais, que mesmo em férias continuam com os serviços de secretaria abertos ao público, mas com o facto de durante as férias não serem praticados actos processuais nos processos não urgentes.

Por isso, sendo o requerimento de interposição de recurso ou impugnação judicial dirigido ao tribunal, apesar de apresentado à autoridade administrativa, que é mero intermediário entre o recorrente e o tribunal, deverão aplicar-se as regras de contagem do prazo como se aquele fosse apresentado neste» ([6]).

Neste sentido se vem pronunciando uniformemente a jurisprudência desta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo ([7]).

Pretende o Ministério Público, na resposta ao recurso, que teria ocorrido uma alteração da jurisprudência, invocando em suporte da sua tese um único acórdão, do Tribunal Central Administrativo Sul ([8]), que decidiu no sentido de que «ao contrário do sustentado na decisão recorrida se tal prazo terminar em férias judiciais, a prática do acto não se transfere para o primeiro dia útil após o termo destas, pois nos termos do artigo 279º, alínea e), 2ª parte do Código Civil, para que tal suceda é necessário que o acto sujeito a prazo tenha de ser praticado em juízo, o que não sucede no caso pois o artº 80º do RGIT refere que o recurso judicial das decisões administrativas que aplicam coimas é interposto "no prazo de 20 dias após a sua notificação, a apresentar no serviço tributário onde tiver sido instaurado o processo de contra-ordenação". Ora os Serviços de Finanças não têm férias judiciais e daí a não aplicação do normativo do artº 297º alínea e) do C. Civil».

Esse acórdão vai em sentido contrário ao da jurisprudência, não só do Supremo Tribunal Administrativo, como do próprio Tribunal Central Administrativo Sul ([9]). Salvo o devido respeito, não apresenta argumentos que justifiquem a postergação dessa jurisprudência e, ao invés, louva-se num acórdão do Supremo Tribunal Administrativo ([10]) que, sempre salvo o devido respeito, não fornece apoio algum àquela tese, pois a situação de facto a que se reporta não é de termo do prazo em período de férias judiciais, mas antes de termo do prazo em dia útil, sendo que a questão que aí se suscitava era a de o juiz da 1.ª instância, na contagem do prazo para a interposição do recurso judicial da decisão de aplicação da coima, não ter observado o disposto no art. 60.º, n.º 1, do RGCO, ou seja, não ter suspendido a contagem nos sábados, domingos e feriados.

Por outro lado, esse acórdão, por si só, não pode entender-se como uma alteração no sentido da jurisprudência que houvesse de ser considerada para os efeitos do disposto no n.º 3 do art. 8.º do CC ([11]).

Aliás, ainda que eventualmente se viesse a concluir não ser a interpretação que sustentamos a melhor, em face da uniformidade da jurisprudência da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo e da susceptibilidade dela gerar a confiança dos interessados na manutenção daquela posição, sempre seria de manter tal jurisprudência, por evidentes razões de sensatez e razoabilidade e porque não está em causa a necessidade de salvaguardar direitos ou interesses constitucionalmente protegidos que devam considerar-se prevalentes.

O Ministério Público, na resposta ao recurso, pretende ainda retirar argumento a favor da sua tese do facto de o Tribunal Constitucional, no seu acórdão com o n.º 473/2001, de 24 de Outubro de 2001 ([12]), ter decidido «[n]ão considerar inconstitucional, designadamente por violação do n.º 1 do artigo 20.º da Constituição, o disposto nos artigos 59.º, n.º 3, e 60.º, n.ºs 1 e 2, do Decreto-Lei n.º 433/82, de 27 de Outubro, na interpretação de que, terminando em férias judiciais o prazo para a interposição do recurso neles previsto, o mesmo não se transfere para o 1.º dia útil após o termos destas».

Mas, contrariamente ao alegado pelo Ministério Público, esta jurisprudência constitucional em nada contende com a citada posição da jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo, pois, como é óbvio, não incorpora qualquer juízo sobre qual das teses em confronto faz a melhor interpretação da lei.

Por tudo o que ficou dito, concluímos que o prazo aqui em causa, porque terminava em período de férias judiciais, se transferiu para 1 de Setembro de 2010, primeiro dia útil seguinte ao termo destas. Em consequência, também é forçoso concluir pela tempestividade do recurso interposto da decisão administrativa de aplicação da coima aqui em causa.

O recurso merece, pois, provimento, não podendo manter-se o despacho recorrido, que decidiu em sentido diverso.

2.2.3 CONCLUSÕES

Preparando a decisão, formulamos as seguintes conclusões:

I - A contagem do prazo de vinte dias após a notificação da decisão administrativa de aplicação da coima, de que o arguido dispõe para interpor recurso (art. 80.º, n.º, 1 do RGIT), faz-se nos termos do artigo 60.º do RGCO (*ex vi* da alínea *b)* do art. 3.º do RGIT), donde resulta que o prazo se suspende aos sábados, domingos e feriados.

II - Porque esse prazo não respeita a acto a praticar num processo judicial, antes constituindo um prazo de caducidade de natureza substantiva, não lhe é aplicável o regime dos prazos processuais.

III - No entanto, terminando esse prazo em férias judiciais, transfere-se para o primeiro dia útil seguinte, por força do preceituado no art. 279.º, alínea *e)*, do CC.

IV - O facto de o requerimento de interposição de recurso judicial da decisão de aplicação da coima em processo de contra-ordenação tributária dever ser apresentado no serviço de finanças, não obsta a que se considere *acto a praticar em juízo*, pois, para esse efeito, o serviço de finanças funciona como receptáculo do requerimento, que é dirigido ao tribunal tributário.

3. DECISÃO

Face ao exposto, os juízes da Secção do Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo acordam, em conferência, conceder provimento ao recurso e, em consequência, revogar o despacho recorrido, que deverá ser substituído por outro que não seja de rejeição do recurso judicial da decisão de aplicação da coima pelo mesmo motivo.

Sem custas.

Lisboa, 21 de Setembro de 2011. — *Francisco Rothes* (relator) — *Valente Torrão* — *António Calhau*.

([1]) As partes entre aspas e com um tipo de letra diferente são transcrições, aqui como adiante.

([2]) Data em que, de acordo com os factos estabelecidos na decisão recorrida, que não vêm postos em causa, o Arguido tomou conhecimento da notificação da decisão administrativa de aplicação da coima.

É certo que aí também se estabeleceu que «o talão de aceitação do correio registado respeitante à notificação da decisão ao recorrente ocorreu em 2010.06.16», sendo que o Ministério Público, como alega na resposta ao recurso, quando da apresentação do recurso judicial a juízo, parece ter relevado essa data como sendo a da notificação. No entanto, deste último facto não podemos extrair tal conclusão, pois a notificação da decisão de aplicação da coima sempre terá que ser notificada por carta registada com aviso de recepção, apenas podendo considerar-se a notificação como efectuada na data em que o aviso se mostrar assinado (cf. artigos 38.º, n.º 1, e 39.º, n.º 3, do CPPT, aplicável *ex vi* do n.º 2 do artigo 70.º do RGIT). No sentido da aplicação subsidiária do regime do CPPT em matéria de notificações na fase administrativa do processo contra-ordenacional tributário, Jorge Lopes de Sousa, *Código de Procedimento e de Processo Tributário anotado e comentado,* Áreas Editora, 6.ª edição, volume I, anotação 11 ao artigo 36.º, pág. 346.

([3]) Aprovado pelo Decreto-Lei n.º 433/82, de 27 de Outubro, e na redacção que lhe foi dada pelo Decreto-Lei n.º 244/95, de 14 de Setembro.

([4]) Na legislação em vigor à data – artigo 12.º da Lei n.º 3/99, de 13 de Janeiro, que aprova a Lei de Organização e Funcionamento dos Tribunais Judiciais, na redacção dada pela Lei n.º 42/2005, de 29 de Agosto (disposição legal entretanto alterada pela Lei n.º 43/2010, de 3 de Setembro), aplicável aos tribunais tributários *ex vi* do artigo 7.º do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais, aprovado pela Lei n.º 13/2002, de 22 de Fevereiro —, as férias judiciais de Verão eram de 1 a 31 de Agosto.

([5]) Neste sentido, Jorge Lopes de Sousa e Simas Santos, *Regime Geral das Infracções Tributárias anotado,* Áreas Editora, 2.ª edição, anotação 9 ao artigo 80.º, págs. 484/485.

([6]) Idem, anotação 10 ao artigo 80.º, pág. 485.

([7]) Vide, para além dos sete referidos na anotação supra, os seguintes acórdãos:

- de 28 de Abril de 1999, proferido no processo com o n.º 23.463, publicado no *Apêndice ao Diário da República* de 26 de Junho de 2001 (http://www.dre.pt/pdfgratisac/1999/32320.pdf), págs. 186 a 188;
- de 28 de Abril de 1999, proferido no processo com o n.º 23.466, publicado no *Apêndice ao Diário da República* de 26 de Junho de 2001 (http://www.dre.pt/pdfgratisac/1999/32320.pdf), págs. 188 a 191;
- de 19 de Maio de 1999, proferido no processo com o n.º 23.404, publicado no *Apêndice ao Diário da República* de 26 de Junho de 2001 (http://www.dre.pt/pdfgratisac/1999/32320.pdf), págs. 195 a 201;
- de 3 de Novembro de 1999, proferido no processo com o n.º 23.465, publicado no *Apêndice ao Diário da República* de 6 de Julho de 2001 (http://www.dre.pt/pdfgratisac/1999/32340.pdf), págs. 360 a 369;
- de 24 de Maio de 2000, proferido no processo com o n.º 24.625, publicado no *Apêndice ao Diário da República* de 23 de Dezembro de 2002 (http://www.dre.pt/pdfgratisac/2000/32222.pdf), págs. 2135 a 2137.

(8) Acórdão de 15 de Julho de 2009, proferido no processo com o n.º 3151/09, disponível em http://www.dgsi.pt/jtca.nsf/170589492546a7fb802575c3004c6d7d/13691df0bee976e180257600002d3cd6?OpenDocument.

([9]) Vide os seguintes acórdãos da Secção do Contencioso Tributário daquele Tribunal:
- de 9 de Abril de 2002, proferido no processo com o n.º 6428/02, disponível em http://www.dgsi.pt/jtca.nsf/170589492546a7fb802575c3004c6d7d/5826ac13ad290cc880256bae004c758b?OpenDocument;
- de 10 de Janeiro de 2006, proferido no processo com o n.º 822/05, disponível em http://www.dgsi.pt/jtca.nsf/170589492546a7fb802575c3004c6d7d/d1e800ce117977a1802570f300425b24?OpenDocument;
- de 17 de Janeiro de 2006, proferido no processo com o n.º 821/05, disponível em http://www.dgsi.pt/jtca.nsf/170589492546a7fb802575c3004c6d7d/e93f0b3968cf62da802570fa003e9491?OpenDocument.

([10]) O acórdão da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo de 17 de Janeiro de 2007, proferido no processo com o n.º 991/06, publicado no *Apêndice* ao *Diário da República* de 14 de Fevereiro de 2008 (http://www.dre.pt/pdfgratisac/2007/32210.pdf), págs. 112 a 116, também disponível em http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/ace751d2a1b96ca08025726d004f9cf2?OpenDocument.

([11]) Diz o artigo 8.º, n.º 3, do CC: «Nas decisões que proferir, o julgador terá em consideração todos os casos que mereçam tratamento análogo, a fim de obter uma interpretação e aplicação uniformes do direito».

([12]) Proferido no processo com o n.º 371/2001 e publicado no *Diário da República,* II Série, n.º 276, de 28 de Novembro de 2001 (http://dre.pt/pdf2sdip/2001/11/276000000/1978819788.pdf), pág. 19.788.

Acórdão de 21 de Setembro de 2011.

Assunto:

Inquirição de testemunhas. Ausência previamente comunicada do mandatário. Não adiamento da diligência. artigo 118.º do CPPT.

Sumário

Se na marcação da data da audiência para inquirição de testemunhas foram observadas as regras previstas nos números 1 a 3 do artigo 155.º do Código de Processo Civil, como impõe o n.º 3 do artigo 118.º do CPPT, a falta de mandatário dos oponentes, bem como a do representante da Fazenda Pública e/ou das testemunhas, não constitui motivo para o adiamento da diligência (artigo 118.º n.º 4 do CPPT).

Processo n.º 404/11-30.
Recorrentes: Júlia dos Santos Gaspar Vinagre e outro.
Recorrido: Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social.
Relatora: Ex.ma Sr.ª Cons.ª Dr.ª Isabel Marques da Silva.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

- Relatório -

1 – Júlia dos Santos Gaspar Vinagre e Francisco Xavier Gaspar Botelho Neves, com os sinais dos autos, recorrem para este Supremo Tribunal do despacho de fls. 109 e 110 dos autos, proferido pela Meritíssima Juíza do Tribunal Administrativo e Fiscal de Castelo Branco em 11 de Janeiro de 2011, que, na audiência de inquirição de testemunhas oportunamente marcada, perante a falta da mandatária dos oponentes e das testemunhas por estes arroladas, indeferiu o requerimento de adiamento da diligência, deu por encerrada a fase instrutória e fixou o prazo de 30 dias para as partes apresentarem alegações.

Os recorrentes concluem as suas alegações de recurso nos termos seguintes:

A) Mediante despacho judicial proferido em 16 de Abril de 2009, foi designado o dia 11 de Janeiro de 2011, pelas 10.30m, para produção de prova.

B) Com data de 22 de Março de 2010, a actual mandatária dos aqui recorrentes, assumiu patrocínio, mediante substabelecimento junto (cf. Doc. 1 ora junto), o mesmo é dizer, em momento posterior ao despacho que designou data para a diligência de produção de prova acima mencionada.

C) No dia 10 de Janeiro de 2011, a mandatária comunicou ao Tribunal, quer telefonicamente, quer através de fax, a sua impossibilidade de comparência na data designada, por motivo de doença, requerendo o seu adiamento (tudo aliás conforme Doc. 2).

D) Em 14 de Janeiro de 2011, também através de fax, faz junção aos autos de declaração médica a comprovar a sua impossibilidade de estar presente na referida diligência (vide Doc.3).

E) Mediante despacho proferido a fls. 109 e 110, a Meritíssima Juiz "a quo", entendeu e decidiu não constituir fundamento de adiamento o requerido, uma vez que, o art. 118.º, n.º 4 do CPPT contém norma expressa dispondo não constituir motivo de adiamento a falta de advogado.

F) Tal interpretação não pode colher, pois, do art. 118.º, n.º 3 do CPPT resulta que, na marcação da diligência, o juiz deve observar o disposto no art. 155.º do C.P.C.

G) E restringir o âmbito de aplicação dessa norma apenas à necessidade de obtenção de acordo por parte dos mandatários, no que a datas respeita, seria "subverter", o sentido da norma ínsita no art. 155.º, o qual tem como epígrafe: "Marcação e adiamento de diligências".

H) Razão pela qual, a remissão do art. 118.º/3 do CPPT deverá ser entendida, ao todo que representa o próprio art. 155.º do CPC, pois, todas as alterações de datas, pedidos de adiamento, subjazem ao conceito de marcação.

I) A actual mandatária não foi nunca notificada nos termos e para os efeitos do art. 155.º do C.P.C, na medida em que, tal notificação ocorreu em data anterior à sua constituição, face ao que, desde logo, e por remissão do art. 118/3 do CPPT, foi violada pela Juiz "a quo" esta norma.

J) A acrescer, o art. 2./e) do CPPT, prevê a aplicação subsidiária das normas constantes do C.P.C.

L) Assim, e tendo em conta que a mandatária requereu o adiamento da diligência, por se encontrar doente, e que as causas de adiamento vêm previstas no art. 651º do CPC.,

M) É por remissão do art. 2º/e) do CPPT, que tem aplicação a norma constante do art. 651º do C.P.C.

N) E é do art. 651.º do CPC, concretamente a sua alínea d) do n.º 1 que refere: constituir causa de adiamento a falta do advogado que comunicou a sua impossibilidade de comparência nos termos do art. 155º/5 do C.P.C., que tem aplicação este artigo.

O) Desta forma, o art. 155º/5 do C.P.C. tem aplicação por remissão do art. 651/1-d) do C.P.C.

P) A mandatária dos aqui recorrentes, cumpriu o estabelecido no art. 155/5 do C.P.C., conforme melhor consta das alíneas C) e D) das conclusões.

Q) Sendo assim, a falta de mandatária dos ora recorrentes deveria ter constituído motivo de adiamento da diligência nos termos do art. 651/1-d) do C.P.C., subsidiariamente aplicável por força do art. 2º/e) do CPPT (vide neste sentido Ac. do Tribunal Central Administrativo do Norte, proferido no processo n.º 330/01 – 2ª Secção, em 25/05/06).

R) A decisão de indeferimento do pedido de adiamento da diligência, violou o Tribunal "a quo", a norma constante do art. 2º/e) do CPPT, ao não aplicar, subsidiariamente a norma do art. 651º/1-d) do C.P.C.

S) A acrescer, convém mencionar que, a não se considerar como se expôs, o regime legal consagrado no CPPT seria claramente desfavorável à defesa das partes, comparativamente com outros domínios do direito processual, inexistindo, seja qual for o motivo da falta, justo impedimento, com o consequente adiamento da diligência.

Nestes termos deve ser dado provimento ao presente recurso, e em consequência ser revogado o despacho recorrido e substituído por outro que designe nova data para a inquirição de testemunhas, e requerendo-se a anulação de qualquer acto que seja praticado, em momento posterior à interposição deste recurso, pelas razões invocadas, seguindo-se os ulteriores termos,

2 - Não foram apresentadas contra-alegações.

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

Salvo o devido respeito, a situação dos autos não é sobreponível à da jurisprudência que se invoca, não me parecendo haver razões bastantes para afastar a aplicação do disposto no n.º 4 do art. 118.º do C.P.P.T.

Com efeito, a marcação da audiência foi efectuada nos termos do despacho de fls. 97, o qual preenche o previsto no art. 155.º do C.P.C., na parte aplicável.

Nestes termos, e ainda que seja de conhecer de imediato o recurso interposto, parece que o mesmo é de improceder.

Caso se entenda que o recurso é de conhecer de imediato, promovo que, antes, se notifique a recorrente do presente, a fim de que resulte assegurado o princípio do contraditório.

Notificadas as partes do parecer do Ministério Público (fls. 179 a 181 dos autos) nada vieram dizer.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

- Fundamentação -

4 - Questão a decidir

É a de saber se a não comparência, previamente comunicada, da mandatária dos oponentes na audiência de inquirição de testemunhas oportunamente marcada, constitui ou não motivo legal de adiamento da diligência.

5 - Apreciando.

5.1 Do não adiamento da audiência de inquirição de testemunhas oportunamente marcada

Vem o presente recurso interposto do despacho constante da acta de inquirição de testemunhas de fls. 109 e 110 dos autos, que é do seguinte teor:

Despacho

Verifica-se que no dia de ontem, isto é, véspera da diligência de produção e prova testemunhal agendada em 16.12.2009, veio a Il. Mandatária dos Autores apresentar requerimento para adiamento daquela com fundamento em impossibilidade para comparecer por motivo de doença.

Deu conhecimento de tal requerimento ao Réu e comunicou às testemunhas por si arroladas, as quais foram indicadas a apresentar pela parte, informando-as daquela impossibilidade de comparecer em tribunal. Como acima registado nenhuma das partes, na pessoa dos seus representantes, compareceu e, do mesmo modo, as testemunhas faltaram, como havia sido anunciado.

Ora, independentemente do motivo da falta de comparência do Il. Mandatário, que se respeita, é inequívoco o sentido da lei aplicável aos presentes autos. Reportamo-nos ao n.º 4, do art. 118.º, do CPPT que contém norma expressa no sentido de dispor que não é motivo de adiamento da diligência, nomeadamente de produção de prova testemunhal, a falta de comparência de testemunha ou advogado.

Face ao exposto e sob pena de violação daquela norma imperativa, não se procede ao adiamento requerido. Em consequência, ter-se-á de reconhecer como malograda a audiência prevista, assim, encerrando-se a fase instrutória dos presentes autos.

Para alegações escritas, a produzir pelas partes, concede-se o prazo de 30 dias.

Notifique.

Vejamos.

Dispõe o artigo 118.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), cujo n.º 4 constitui a norma legal expressamente invocada pelo tribunal "a quo" para o não adiamento da diligência de inquirição de testemunhas, nos seguintes termos:

Artigo 118.º

Testemunhas

1 - O número de testemunhas a inquirir não poderá exceder 3 por cada facto nem o total de 10 por cada acto tributário impugnado.

2 - Os depoimentos são sempre prestados em audiência contraditória, devendo ser gravados, sempre que existam meios técnicos para o efeito, cabendo ao juiz a respectiva redução a escrito, que deve constar em acta, quando não seja possível proceder àquela gravação.

3 - Na marcação da diligência, o juiz deve observar o disposto no artigo 155.º do Código de Processo Civil.

4 - A falta de testemunha, de representante da Fazenda Pública ou de advogado não é motivo de adiamento da diligência.

5 - O impugnante e o representante da Fazenda Pública podem interrogar directamente as testemunhas.

Entendeu o Tribunal "a quo" que o ***n.º 4, do art. 118.º, do CPPT*** (…) ***contém norma expressa no sentido de dispor que não é motivo de adiamento da diligência, nomeadamente de produção de prova testemunhal, a falta de comparência de testemunha ou advogado,*** pelo que (…) ***sob pena de violação daquela norma imperativa, não*** poderia proceder ***ao adiamento requerido.***

A norma do n.º 4 do artigo 118.º do CPPT tem sido interpretada por este Supremo Tribunal - cfr. o Acórdão do Pleno da Secção de Contencioso Tributário de 28 de Maio de 2008 (rec. n.º 952/07) –, no sentido de que **o *não adiamento da diligência de inquirição de testemunhas por falta de advogado, previsto no n.º 4 do art. 118.º do CPPT, só pode ocorrer se o tribunal tiver dado cumprimento ao disposto no art. 155.º do CPC, nos termos do n.º 3 daquele art. 118.º,*** pois que ***a dureza da consequência prevista no n.º 4 do art. 118.º, que consubstancia uma sanção processual (consequência processual negativa) que pode ter reflexos decisivos no desfecho do processo, só pode considerar-se justificada e equilibrada se tiver sido dado cumprimento ao disposto no art. 155.º do CPC.***

Dispõe o artigo 155.º do Código de Processo Civil (na redacção do Decreto-Lei n.º 180/96, de 25 de Setembro), no que à marcação da diligência respeita – pois que o preceito se refere quer à marcação da diligência, quer ao seu adiamento (cfr. a respectiva epígrafe e respectivos n.ºs 4 e 5) e o n.º 3 do artigo 118.º do CPPT apenas no que respeita à marcação da diligência remete para aquele normativo, afastando expressamente a possibilidade de adiamento da diligência marcada através do n.º 4 do seu artigo 118.º (cfr. JORGE LOPES DE SOUSA, ***Código de Procedimento e de Processo Tributário Anotado e Comentado***, I Volume, 5.ª edição, Lisboa, Áreas Editora, 2006, p. 850 – nota 7 ao artigo 118.º do CPPT) -, que:

Artigo 155.º

Marcação e adiamento de diligências

1- A fim de prevenir o risco de sobreposição de datas de diligências a que devam comparecer os mandatários judiciais, deve o juiz providenciar pela marcação do dia e hora da sua realização mediante prévio acordo com aqueles, podendo encarregar a secretaria de realizar, por forma expedita, os contactos prévios necessários.

2- Quando a marcação não possa ser feita nos termos do número anterior, devem os mandatários impedidos em consequência de outro serviço judicial já marcado comunicar o facto ao tribunal, no prazo de cinco dias, propondo datas alternativas, após contacto com os restantes mandatários interessados.

3- O juiz, ponderadas as razões aduzidas, poderá alterar a data inicialmente fixada, apenas se procedendo à notificação dos demais intervenientes no acto após o decurso do prazo a que alude o número anterior.

…

No caso dos autos, atento, por um lado, o disposto nos preceitos legais transcritos, por outro o teor do despacho de fls. 97 dos autos, datado de 16 de Dezembro de 2009 - pelo qual foi designado o dia 11 de Janeiro de 2011, pelas 10 horas e 30 minutos, para a realização da audiência, com a menção de que a data indicada se tornaria definitiva se após notificação, as partes nada viessem dizer e bem assim que ***na eventualidade de serem sugeridas novas datas*** deveriam a***s mesmas recair em 3ªs feiras, dia da semana em que a sala de audiências deste TAF está disponível para a titular dos autos*** -, a sua regular notificação aos mandatários das partes então constituídos em 8 de Fevereiro de 2011 (cfr. fls. 102 e 103 dos autos) e o facto destes nada terem dito quanto à data fixada, ter-se-á de concluir que o artigo 155.º do CPC, na parte que respeita à marcação da diligência (cfr. o n.º 1 a 3 do artigo 155.º do CPC), não deixou de ser observado (ao contrário do que se verificou no caso que deu origem ao Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte que os recorrentes invocam na conclusão Q) das suas alegações de recurso em abono da sua tese, conforme resulta da alínea B) do probatório fixado naquele Acórdão).

É certo que, quem foi notificado da data proposta para a realização da diligência foi o então mandatário dos oponentes (cfr. fls. 102 dos autos) e não a mandatária na qual o primeiro substabeleceu sem reservas em 19 de Fevereiro de 2010 (cfr. substabelecimento de fls. 105 dos autos), mas não poderia ser de outro modo pois à data do despacho (16 de Dezembro de 2009) e respectivas notificações (ocorridas em 8 de Fevereiro de 2010), o mandatário judicial dos oponentes era ainda o primitivo, sendo que a nova mandatária dos oponentes apenas deu conhecimento do substabelecimento em seu favor no dia 22 de Março de 2010 (cfr. carimbo aposto a fls. 104 dos autos).

Não têm, pois, razão os recorrentes quando alegam (cfr. conclusão I das suas alegações de recurso) a violação do artigo 155.º do CPC, aplicável por remissão do n.º 3 do artigo 118.º do CPPT, na marcação da diligência pelo facto de a actual mandatária não ter sido notificada da data fixada. Não o foi nem poderia tê-lo sido, pois que, como bem reconhece, apenas se tornou mandatária dos oponentes em data posterior, não prevendo a lei o reagendamento de diligências anteriormente marcadas quando o mandatário substabeleça o mandato e as partes passem a ser posteriormente representadas por novos mandatários.

Neste contexto, nenhuma censura merece o despacho recorrido que indeferiu o requerimento de adiamento da diligência marcada, pois que se limitou a cumprir o estatuído no n.º 4 do artigo 118.º do CPPT, do qual resulta que tendo a diligência de inquirição de testemunhas sido marcada com observância do disposto no artigo 155.º do Código de Processo Civil, a não comparência da mandatária dos oponentes não constituía motivo para o adiamento da diligência, mesmo que a mandatária tivesse comunicado ao Tribunal o seu impedimento nos termos do n.º 5 do artigo 155.º do Código de Processo Civil.

Assim, em face das circunstâncias do caso e atendendo a que nenhuma irregularidade foi cometida quer na marcação da diligência (que observa o disposto no n.º 1 do artigo 155.º do Código de Processo Civil, assim cumprindo o disposto no n.º 3 do artigo 118.º do CPPT), quer na sua notificação aos interessados, nada há que censurar ao decidido.

Reconhecendo que o regime processual tributário se afasta aqui (desde a Lei n.º 15/2001, de 5 de Junho, cujo artigo 7.º aditou ao artigo 118.º do CPPR os seus números 3 a 5) do regime comum, o tribunal "a quo" limitou a aplicá-lo nas circunstâncias em que este é aplicável, ou seja, observadas que sejam as regras para a marcação da diligência prescritas nos números 1 a 3 do artigo 155.º do CPC.

Observadas tais regras de marcação da diligência, como no caso dos autos, a falta de comparência de mandatário, de testemunhas ou do representante da Fazenda Pública, diz a lei, ***não é motivo de adiamento da diligência***, não se prevendo, ao contrário do que sucede no regime processual comum (cfr. o n.º 5 do artigo 155.º e a alínea d) do n.º 1 do artigo 651.º do CPC) a possibilidade do seu adiamento em caso de impedimento do mandatário (cfr. o n.º 5 do artigo 155.º e a alínea d) do n.º 1 do artigo 651.º do CPC) ou quaisquer outras consequências derivadas do não comparecimento de testemunha faltosa mesmo que a parte dela não prescinda (cfr. o artigo 629.º do Código de Processo Civil), podendo esta, contudo, vir a ser ouvida em data posterior se o juiz entender que o seu depoimento é útil ao apuramento da verdade (cfr. JORGE LOPES DE SOUSA, ***op. cit.*** p. 850).

O actual regime processual tributário não só não prevê, como afasta, a possibilidade de adiamento da diligência, constituindo um ***regime especial***, determinado por razões de ***simplificação processual*** (cfr. a epígrafe do capítulo III da Lei n.º 15/2001, de 5 de Junho, onde a alteração introduzida ao artigo 118.º

do CPPT sistematicamente se insere) que o legislador julgou adequadas (e que o serão na generalidade das situações), e que por isso não convoca a aplicação supletiva das normas processuais civis.

Poder-se-á eventualmente questionar se em casos contados e de excepcional gravidade (que nada indica serem os dos autos) esta especialidade tributária introduzida como medida de ***simplificação processual*** não se revelará desproporcionadamente gravosa.

Tal juízo haverá, porém, de fazer-se em concreto, nos casos em que tal desproporção se revele, através da adequada ponderação de valores em presença, não sendo este, contudo, o caso dos autos, pelo que não importa aqui de tal hipótese cuidar.

Improcedem, deste modo, as alegações da recorrente.

- Decisão -

6 - Termos em que, face ao exposto, acordam os juízes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em negar provimento ao recurso, confirmando o despacho recorrido, devendo os autos baixarem ao tribunal "a quo" para que prossigam.

Custas pelos recorrentes, sem prejuízo do apoio judiciário de que beneficiam.

Lisboa, 21 de Setembro de 2011. — *Isabel Marques da Silva* (relatora) — *Francisco Rothes* — *Dulce Neto*.

Acórdão de 21 de Setembro de 2011.

Assunto:

Oposição à execução fiscal. Inexigibilidade da dívida exequenda. Recurso judicial de decisão de aplicação de coima.

Sumário:

I — Como estabelece a alínea b) do n.º 1 do artigo 162.º do CPPT, podem servir de base à execução fiscal, entre outros títulos executivos, as certidões de decisões exequíveis proferidas em processo de aplicação de coimas.

II — As decisões exequíveis a que tal normativo se reporta são as proferidas por tribunais tributários ou pelas autoridades administrativas que se tornem definitivas, quer por trânsito em julgado, quer por não interposição de recurso judicial.

III — Com a extracção das certidões de dívida nos processos de contra-ordenação, por não apresentação de recurso judicial no prazo previsto no n.º 1 do artigo 80.º do RGIT, a dívida tornou-se exigível, sendo legal a correspondente execução fiscal.

Processo n.º 519/11-30.
Recorrente: Fazenda Publica
Recorrido: Protesegurança — Protecção e Segurança de Imóveis e Bens, S. A.
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. António Calhau.

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

I – A Representante da Fazenda Pública, não se conformando com a decisão do Mmo. Juiz do TAF do Porto que julgou procedente a oposição deduzida por Protesegurança – Protecção e Segurança de Imóveis e Bens, SA, com sede em Mafamude, Vila Nova de Gaia, contra a execução fiscal contra si instaurada pela FP por dívida proveniente de coimas fiscais e custas, dela vem interpor recurso para este Tribunal, formulando as seguintes conclusões:

A. A douta sentença sob recurso padece de **erro de julgamento quanto à matéria de direito**, na medida em que fez errónea subsunção da matéria considerada como provada às normas aplicáveis *in casu*, mais concretamente as que regem o recurso (judicial) das decisões de aplicação das coimas, ou seja, os art.ºs 80.º e seguintes do RGIT, e

B. padece ainda de **erro de julgamento na aplicação do direito**, aplica uma norma que já não se encontra em vigor no ordenamento jurídico, ou seja, o disposto no art.º 88.º do RGCO, na sua versão original (Dec.-Lei n.º 433/82, de 27/10).

C. Dispõe o n.º 1 do art.º 80.º do RGIT que "*As decisões de aplicação das coimas e sanções acessórias podem ser objecto de recurso para o tribunal tributário de 1.ª instância, no prazo de 20 dias após a sua notificação (...)*".

D. Este recurso, sendo interposto (incorporado) nos próprios autos, impede o trânsito em julgado das decisões de aplicação das coimas recorridas.

E. *In casu*, constata-se que os invocados recursos foram interpostos para além do prazo de 20 dias (úteis) após a sua notificação, conforme resulta daquele dispositivo legal, pelo que,

F. tal como defendeu a Fazenda Pública na sua contestação, posição aliás corroborada pelo douto parecer emitido nos autos pelo Ministério Público, com a extracção das certidões de dívida nos vários processos de contra ordenação, a dívida tornou-se exigível,

G. sendo, em consequência, instaurada a correspondente execução fiscal, por força do disposto nos art.ºs 88.º e 162.º do CPPT, a qual tem por base uma dívida certa, líquida e exigível, não padecendo de qualquer ilegalidade.

H. E não se verifica nenhuma das situações taxativamente previstas para a suspensão da execução fiscal (conjugação do n.º 1 do art.º 89.º do CPPT com o n.º 1 do art.º 169.º do CPPT e n.ºs 1 e 2 do art.º 52.º da LGT).

I. Fundamentou o Tribunal *a quo* a decisão proferida, aqui sob recurso, no disposto no n.º 1 do art.º 88.º do RGCO, na sua versão original (Dec.-Lei n.º 433/82, de 27/10), cujo teor era o seguinte: "*O trânsito em julgado da decisão de aplicação da coima torna a decisão exequível, não podendo contudo promover-se a execução antes de decorridas duas semanas sobre o trânsito em julgado*".

J. Dispõe actualmente aquele n.º 1 que "*A coima é paga no prazo de 10 dias a partir da data em que a decisão se tornar definitiva ou transitar em julgado, não podendo ser acrescida de quaisquer adicionais*" (redacção dada pelo Dec.-Lei n.º 244/95, de 14/09).

K. Em conclusão, a douta sentença padece de **erro na aplicação do direito**, na medida em que fez errónea subsunção da matéria considerada como provada às normas aplicáveis *in casu*, mais concretamente as que regem o recurso (judicial) das decisões de aplicação das coimas, ou seja, os art.ºs 80.º e seguintes do RGIT.

L. Padece ainda a douta sentença sob recurso de **erro de julgamento na aplicação do direito**, porquanto lança mão de uma norma que já não se encontra em vigor no ordenamento jurídico, ou seja, o disposto no n.º 1 do art.º 88.º do RGCO, na sua versão original (Dec.-Lei n.º 433/82, de 27/10).

Contra-alegando, veio a oponente dizer que:

1.ª Começa por alegar a Recorrente, no âmbito do recurso interposto da sentença proferida pelo Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto no processo de oposição à execução n.º 1721/08.5BEPRT, que "*os recursos em causa foram interpostos para além do prazo de 20 dias (úteis) após a sua notificação conforme resulta [do n.º 1 do art.º80.º do RGIT]*".

2.ª Ora, em 1 de Abril de 2008, a Recorrida foi notificada das decisões de aplicação de coima proferidas no âmbito dos processos de contra-ordenação em apreço nos presentes autos (cfr. docs. 3 a 8 da p.i. de oposição à execução).

3.ª Nos termos destas notificações, a Recorrida foi expressamente informada (ao abrigo do n.º 2 do artigo 79.º do Regime Geral das Infracções Tributárias - «RGIT») de que dispunha do prazo de 20 dias para recorrer judicialmente de cada uma daquelas decisões.

4.ª As notificações então remetidas à ora Recorrida foram inequívocas quanto ao modo de contagem do prazo – de 20 dias – para, querendo, impugnar as decisões de aplicação de coima proferidas no âmbito dos respectivos processos de contra-ordenação, resultando das pertinentes notificações que a ora Recorrida dispunha do prazo de 20 dias, *contado a partir do termo do prazo de 15 dias atribuído para pagamento voluntário*, para recorrer judicialmente de cada uma daquelas decisões.

5.ª Bem assim, nota a Recorrida que a contagem deste prazo de 20 dias – i.e., do prazo para impugnação da decisão da autoridade administrativa – suspende-se aos sábados, domingos e feriados (cf. artigo 60.º, n.º 1, do Regime Geral do Ilícito de Mera Ordenação Social *ex vi* alínea b) do artigo 3.º do RGIT).

6.ª Por conseguinte, atendendo a que a Recorrida foi notificada das respectivas decisões de aplicação de coima no dia 1 de Abril de 2008 (cf. alínea e) da matéria de facto dada como assente pelo Tribunal *a quo*), impõe-se concluir que o correspondente prazo de impugnação apenas terminou no dia 14 de Maio de 2008.

7.ª Consequentemente, tendo em consideração que a Recorrida recorreu judicialmente das referidas decisões de aplicação de coima no dia 8 de Maio de 2008 (cf. alínea f) da matéria de facto dada como assente pelo Tribunal *a quo*), torna-se forçoso concluir que aquelas foram tempestivamente impugnadas.

8.ª Em suma, e pelos motivos que ficam expostos, entende a Recorrida que a conclusão alcançada pela Recorrente quanto à *intempestividade* dos recursos de decisão de aplicação de coima oportunamente apresentados, padece de *erro sobre os respectivos pressupostos de facto e de direito*, devendo, como tal, ser mantida a sentença proferida pelo Tribunal *a quo*.

9.ª Entende a Recorrente, por último, que o processo de execução fiscal em crise nos presentes autos tem "*por base uma dívida certa, líquida e exigível, não padecendo de qualquer ilegalidade*" e, bem assim, que "*não se verifica nenhuma das situações taxativamente previstas para a suspensão da*

execução fiscal (conjugação do n.º 1 do art.º 89.º do CPPT com o n.º 1 do art.º 169.º do CPPT e n.ºs 1 e 2 do art.º 52.º da LGT)", razão pela qual a sentença proferida pelo Tribunal *a quo* deverá ser revogada.

10.ª Todavia, os argumentos invocados pela Recorrente não são procedentes, devendo ser mantida a douta sentença proferida pelo Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto.

11.ª Nota a Recorrida, desde já, que até ao decurso do prazo legal de reacção judicial contra as decisões de aplicação de coima ou, de igual modo, até ao trânsito em julgado da decisão judicial que as confirme, as decisões de aplicação de coima, atenta a sua natureza *sancionatória*, não concretizam decisões *definitivas*.

12.ª Com efeito, no âmbito do direito sancionatório, *lato sensu*, tem aplicação plena o princípio constitucionalmente consagrado do *in dúbio pro reo*, que implica, designadamente, a não *definitividade* da decisão condenatória até trânsito em julgado da decisão final que a confirme (cf. artigo 32.º, n.º 2 da Constituição da República Portuguesa).

13.ª Neste contexto, e no âmbito específico das contra-ordenações tributárias, estabelece o RGIT, no n.º 2 do seu artigo 79.º, que "*a notificação da decisão que aplicou a coima contém, além dos termos da decisão e do montante das custas, a advertência expressa de que, no prazo de 20 dias, o infractor deve efectuar o pagamento ou recorrer judicialmente, sob pena de se proceder à sua cobrança coerciva*".

14.ª A citada norma legal deve, por seu turno, ser interpretada à luz do n.º 1 do artigo 88.º do Regime Geral do Ilícito de Mera Ordenação Social, aplicável *ex vi* alínea b) do artigo 3.º do RGIT, que, sob a epígrafe de *Pagamento da coima*, determina que "*a coima é paga no prazo de 10 dias a partir da data em que a decisão se torne definitiva ou transitar em julgado*".

15.ª Da conjugação dos citados preceitos resulta, portanto, que até ao trânsito em julgado da decisão condenatória, a decisão de aplicação de coima proferida em processo contra-ordenacional tributário não concretiza uma decisão *definitiva* e, consequentemente, *exigível*.

16.ª Por seu turno, e já no domínio do processo de execução fiscal, determina a alínea b) do n.º 1 do artigo 162.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, sob a epígrafe de *Espécies de títulos executivos*, que "*Só podem servir de base à execução fiscal os seguintes títulos executivos: (...) Certidão de decisão exequível proferida em processo de aplicação de coimas*".

17.ª Resulta da citada disposição, com inelutável evidência, que o processo de execução fiscal apenas compreende a cobrança coerciva de coimas quando estas resultem de decisão *definitiva* e, desse modo, *exequível*.

18.ª Com efeito, travejando o que se afirma, nota a Recorrida que "*As decisões exequíveis proferidas em processos de contra-ordenações tributárias são as proferidas por tribunais tributários ou pelas autoridades administrativas que se tornem definitivas, quer por trânsito em julgado, quer por não interposição de recurso judicial (art.ºs 79.º, n.º 2, do RGIT e 88.º e 89.º do RGCO*" (cf. Jorge Lopes de Sousa, *Código de Procedimento e de Processo Tributário anotado e comentado*, Vol. II, 2007, Áreas Editora, p. 95).

19.ª Por este motivo, encontrando-se impugnadas as decisões de aplicação de coima subjacentes ao presente processo executivo, torna-se forçoso concluir que tais decisões não consubstanciam decisões *definitivas* e *exequíveis* para efeitos da citada alínea b) do n.º 1 do artigo 162.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

20.ª Por outras palavras, nas de Jorge Lopes de Sousa, e em suma, "*deverá entender-se que, no regime previsto no RGIT, complementado pelo RGCO, não é possível a execução das coimas e sanções acessórias antes do trânsito em julgado ou de se ter tornado definitiva a decisão judicial que as aplicar*" (cf. *Código de Procedimento e de Processo Tributário anotado e comentado*, Vol. II, 2007, Áreas Editora, p. 95).

21.ª Em face do que antecede, e sem necessidade de ulteriores desenvolvimentos, permite-se concluir que não assiste razão à Recorrente, devendo, deste modo, ser mantida a decisão proferida pelo Tribunal *a quo*, quando julgou procedente a oposição à execução apresentada pela ora Recorrida e ordenou a extinção do correspondente processo executivo.

O Exmo. Magistrado do MP junto deste Tribunal emite parecer no sentido de que o recurso

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

II – Mostram-se provados os seguintes factos:

a) Pelo Serviço de Finanças de Vila Nova de Gaia 4 foi autuada a execução fiscal n.º 3964200801039504 contra a oponente por dívidas relativas a coimas fiscais, no montante global de 105.959,74 euros.

b) A execução fiscal indicada em a) assentou nas certidões de dívida juntas a fls. 95 a 115 dos autos, cujo teor se dá por reproduzido.

c) Posteriormente, o Serviço de Finanças de Vila Nova de Gaia 4 anulou 20 dessas certidões de dívida, no valor global de 84.070,58 euros – cfr. fls. 121 a 140 e informação de fls. 142 dos autos.

d) Por ofício datado de 5/8/2008, o referido Serviço de Finanças informou a oponente de que o PEF indicado na alínea a) iria prosseguir apenas pelo montante de € 22.117,27, por dívidas de coimas e custas relativas aos seguintes processos de contra-ordenação, extintos por emissão de

certidão de dívida antes da entrada neste serviço dos recursos judiciais das decisões de fixação das coimas:

"*3964200706084591, certidão de dívida n.º 5002974, no valor de € 3.198,53;*
3964200706090567, certidão de dívida n.º 5003352, no valor de € 2.511,59;
3964200706084648, certidão de dívida n.º 5002978, no valor de € 7.115,95;
3964200706084621, certidão de dívida n.º 5002976, no valor de € 83,75;
3964200706084575, certidão de dívida n.º 5002972, no valor de € 3.106,06;
3964200706084559, certidão de dívida n.º 5002970, no valor de € 5.873,28" – cfr. fls. 51 dos autos.

e) Em 1/4/2008, a oponente foi notificada das decisões de aplicação de coima proferidas no âmbito dos processos de contra-ordenação referidos na alínea anterior e que estão subjacentes à execução a que se reporta a presente oposição – cfr. fls. 52/64 dos autos.

f) Em 8/5/2008, a oponente apresentou recurso judicial contra cada uma das decisões de aplicação de coima proferidas no âmbito daqueles processos de contra-ordenação, nos termos e para os efeitos do disposto no n.º 1 do art.º 80.º do RGIT – cfr. fls. 65/81 dos autos.

g) A oponente foi citada para a execução em 20/5/2008 – cfr. fls. 116/117 dos autos.

h) A presente oposição foi apresentada em 20/6/2008 – cfr. fls. 2 dos autos.

III — Vem o presente recurso interposto pela RFP da decisão do Mmo. Juiz do TAF do Porto que julgou procedente a oposição deduzida pela ora recorrida à execução fiscal contra si instaurada por dívida proveniente de coimas fiscais e, em consequência, extinta a respectiva execução.

Para tanto, considerou o Mmo. Juiz "*a quo*" inexigíveis as dívidas em causa uma vez que a oponente, ora recorrida, interpusera recurso judicial contra as decisões de aplicação das coimas que estavam na origem da dívida exequenda.

Contra tal decisão se insurge a RFP alegando, em síntese, que a sentença recorrida padece de **erro na aplicação do direito**, na medida em que fez errónea subsunção da matéria considerada como provada às normas aplicáveis in casu, mais concretamente as que regem o recurso (judicial) das decisões de aplicação das coimas, ou seja, os art.ºs 80.º e seguintes do RGIT, e de **erro de julgamento na aplicação do direito**, porquanto lança mão de uma norma que já não se encontra em vigor no ordenamento jurídico, ou seja, o disposto no n.º 1 do art.º 88.º do RGCO, na sua versão original (Dec.-Lei n.º 433/82, de 27/10).

Quanto a esta última questão, por se tratar de uma inexactidão devida a lapso manifesto na transcrição da norma em questão, sem qualquer consequência no conteúdo da decisão, já o Mmo. Juiz "*a quo"* teve oportunidade de proceder à respectiva rectificação (v. despacho de 15/2/2011 a fls. 230 e verso), mostrando-se, por isso, solucionada.

Contra-alegando pugna a oponente pela manutenção da decisão proferida, sustentando que, encontrando-se impugnadas as decisões de aplicação das coimas subjacentes ao presente processo executivo, torna-se forçoso concluir que tais decisões não consubstanciam decisões definitivas e exequíveis para efeitos da alínea b) do n.º 1 do artigo 162.º do CPPT.

Vejamos. Veio a ora recorrida opor-se à execução fiscal contra si instaurada invocando, como fundamento da mesma, a inexigibilidade da dívida, porquanto as decisões de aplicação de coimas subjacentes à mesma decorrentes dos processos de contra-ordenação identificados nos autos não constituíam decisões definitivas, uma vez que das mesmas interpusera recurso judicial.

Não há dúvida que a inexigibilidade da dívida constitui fundamento de oposição à execução fiscal, nos termos do artigo 204.º, n.º 1, alínea i) do CPPT.

Como estabelece a alínea b) do n.º 1 do artigo 162.º do CPPT, podem servir de base à execução fiscal, entre outros títulos executivos, as certidões de decisões exequíveis proferidas em processo de aplicação de coimas.

Ora, as decisões exequíveis a que tal normativo se reporta são as proferidas por tribunais tributários ou pelas autoridades administrativas que se tornem definitivas, quer por trânsito em julgado, quer por não interposição de recurso judicial (v. artigos 79.º, n.º 2 do RGIT e 88.º e 89.º do RGCO, e Jorge Lopes de Sousa, in CPPT anotado e comentado, vol. II, p. 95).

No caso em apreço, sustenta a oponente ter interposto recurso judicial das decisões de aplicação das coimas que subjazem à dívida exequenda e disso nos dá conta o probatório (v. alínea f) do mesmo).

A questão que a recorrente invoca é que a emissão das respectivas certidões de dívida ocorreu antes da apresentação dos referidos recursos judiciais, os quais foram deduzidos para além do prazo de que a oponente dispunha para o fazer, nos termos do n.º 1 do artigo 80.º do RGIT, pelo que a dívida se tornara já exigível.

E, de facto, como resulta do probatório, tendo a oponente sido notificada em 1/4/2008 das decisões de aplicação das coimas proferidas no âmbito dos processos de contra-ordenação que estão subjacentes à execução a que se reportava a oposição, é manifesto que os recursos judiciais apresentados em

8/5/2008 foram interpostos para além do prazo de 20 dias estipulado no citado n.º 1 do artigo 80.º do RGIT, contado daquela notificação.

Não colhendo aqui o argumento de que tal prazo se deve contar findo o de 15 dias para requerer o pagamento voluntário uma vez que o texto do normativo é inequívoco (cfr. neste sentido o acórdão do STA de 1/6/2011, proferido no recurso n.º 312/11).

Pelo que, assim sendo, com a legal extracção das certidões de dívida nos respectivos processos de contra-ordenação, a dívida se tornou exigível, sendo, em consequência, instaurada a correspondente execução fiscal.

Não se verifica, por isso, a invocada inexigibilidade da dívida exequenda.

Razão por que a decisão recorrida que assim não entendeu se não pode manter.

IV — Termos em que, face ao exposto, acordam os Juízes da Secção de Contencioso Tributário do STA em conceder provimento ao recurso, revogando a decisão recorrida, e julgar improcedente a oposição.

Custas pela recorrida na 1ª instância e neste STA, fixando-se a procuradoria devida em 1/6.

Lisboa, 21 de Setembro de 2011. — *António Calhau* (relator) — *Casimiro Gonçalves — Francisco Rothes.*

Acórdão de 21 de Setembro de 2011.

Assunto:

IRS. Determinação da matéria tributável. Métodos indirectos. Pressupostos. Excesso na quantificação. Ónus da prova.

Sumário:

I — Em caso de determinação da matéria tributável por métodos indirectos, compete à AF o ónus da prova da verificação dos pressupostos da sua aplicação, cabendo ao sujeito passivo o ónus da prova do excesso na respectiva quantificação (artigo 74.º, n.º 3 da LGT).

II — Não logrando o contribuinte provar a existência de tal excesso, nem se afigurando evidente para o Tribunal que o alegado excesso na quantificação resulte das regras da experiência comum ou que seja manifesto, notório ou ostensivo, é de manter o «quantum» tributável fixado pela AF, desde que devidamente fundamentado.

Processo n.º 537/11-30.
Recorrentes: Jorge de Oliveira Seabra e outra.
Recorrido: Fazenda Pública.
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. António Calhau.

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

I - Jorge de Oliveira Seabra e Ana Maria da Silva Dias Seabra, com os sinais dos autos, não se conformando com a decisão do Mmo. Juiz do TAF de Aveiro que julgou improcedente a impugnação judicial por si deduzida contra as liquidações adicionais de IRS de 2000 e 2001, e respectivos juros, dela vem interpor recurso para este Tribunal, formulando as seguintes conclusões:

1) Ao utilizar exclusivamente o critério de quantificação das margens médias do lucro líquido sobre as vendas e prestações de serviços, previsto na alínea a) do n.º 1 do art.º 90.º LGT, a AT incorreu em vício de violação de lei, por não ter tido também em conta os critérios que têm a ver com a situação específica do contribuinte, previstos nas alíneas d) a i) do referido artigo.

2) Em concreto, existindo custos e omissões de compras que a AF assumiu existirem, seria forçoso que os mesmos fossem relevados na quantificação presumida do rendimento.

3) De facto, apesar da Administração Fiscal admitir que nem todas as compras do impugnante foram contabilizadas, compras estas efectuadas em grandes superfícies e a fornecedores importantes – Panrico, Makro, Eurocash 2 e Refrige –, a verdade é que tal facto não é tido em conta para o

cálculo do imposto a pagar, pois apenas foram estimados em 2% dos serviços prestados o valor de despesas não registadas, sendo que esses 2% apenas dizem respeito à água e luz de Abril, Setembro e Dezembro de 2000.

4) Ora, se a Administração Fiscal tem por verificados custos omitidos, explicitando inclusivamente a sua natureza e aceitando a sua existência ou realização, estamos perante um facto assente – a existência de várias omissões de compras de matérias-primas: "carnes, bebidas, produtos para a confecção de sandes, lanches, etc….", bem como custos com encargos bancários de 80.612$00, 64.675$00 e 40.880$00.

5) Por esse motivo, tendo concluído pela existência de custos não declarados – uns, como os encargos bancários, quantificados, outros não – e não os tendo valorado na quantificação do rendimento, a AF aplica ilegalmente os critérios do artigo 90.º da LGT e, para além disso, quantifica excessivamente o imposto devido, na parte em que se abstém de relevar custos efectivamente suportados.

6) É igualmente errada a fórmula de cálculo do volume de negócios anual por multiplicação do valor de 250,00 € pelo número de dias do ano, porquanto esse critério parte de um pressuposto lógico errado e absolutamente contrário às regras de experiência comum e ao *il quod plerumque accidit*, por ter efectuado essa multiplicação sem levar em conta a existência de encerramento semanal, encerramento por férias, doença, etc….

7) A decisão administrativa padece igualmente de falta de fundamentação, porquanto ao escolher como critério de quantificação a aplicação das margens médias do lucro líquido sobre as vendas e prestações de serviços, nada diz sobre a origem dos valores que teve em consideração.

8) De facto, ao afirmar que as taxas de rentabilidade fiscal do sector de actividade em que se insere o contribuinte se situam, normalmente, acima dos 100% sobre o custo ou 50% sobre os serviços prestados, não esclarece de onde retirou tal conclusão, tornando insindicável a actuação administrativa quanto à validade e ao certo dessa taxa para o sector de actividade.

Não foram apresentadas contra-alegações.

O Exmo. Magistrado do MP junto deste Tribunal emite parecer no sentido de que o recurso

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

II - Mostram-se provados os seguintes factos:

1. A 13 de Novembro de 2003 foi efectuada visita de inspecção tributária ao sujeito passivo Jorge de Oliveira Seabra;

2. O sujeito passivo referido em 1) não exerce qualquer actividade em nome individual;

3. A sociedade "Ana Maria Seabra, Lda." foi constituída a 17 de Outubro de 2000, sendo sócios actualmente, os aqui impugnantes;

4. Para efeitos de IVA, apurou imposto a pagar nos períodos 00.03T, 01.12T e 02.03T, respectivamente, € 157,10, € 593,39 e € 30,55;

5. Para efeitos de IRS, no exercício de 2000, pagou o montante de € 106,63 e em 2001, o montante de € 107,23;

6. No exercício de 2002, ambos os impugnantes receberam rendimentos da categoria A, no montante de € 2.088,06 (dois mil e oitenta e oito euros e seis cêntimos), a título de rendimentos de trabalho dependente na sociedade referida em 2);

7. Na declaração modelo 3 do exercício de 2001, o impugnante, considerou uma dedução à colecta referente a juros e amortizações de dívidas contraídas com aquisição, construção ou beneficiação de imóveis para habitação própria e permanente, no montante de 4.492,79€;

8. O empréstimo referido em 7), foi contraído para a realização de obras no estabelecimento comercial sito no rés do chão da sua habitação, destinado a café, explorado à data pela sua esposa Ana Maria da Silva Dias Seabra, e posteriormente pela sociedade Ana Maria Seabra, Lda, da qual é sócio gerente desde 24.07.2001;

9. O impugnante deduziu pedido de revisão da matéria tributável, na qual não houve acordo e, consequentemente, foram mantidos os valores constantes do relatório;

10. A evolução do volume de negócios e dos resultados declarado do impugnante foram os seguintes:

Exercício	Volume negócios	Resultado fiscal	Rentabilidade fiscal
1995	52 017,95 €	7 603,47€	14,61%
1996	45 129,53 €	5 013,68€	11,11%
1997	50 500,23 €	7 262,35€	14,38%
1998	48 515,02 €	9 458,53€	19,50%
1999	45 794,58 €	1 393,95€	3,04%
2000	57 998,21 €	3 026,19€	5,22%
2001		9 557,73€	22,56%

11. Consta do relatório no que se refere às margens brutas: "*Atente-se nos elementos apresentados no mapa seguinte que foram extraídos da escrita e das modelo 3 de IRS apresentadas pelo sujeito passivo:*

		1998	1999	2000	2001	2002
1	Vendas de mercadorias (tabaco).	18 945,49 €	19 761,62 €	24 083,76 €	15 633,37 €	
2	Custo Existência Consumida	17 851,37 €	16 470,91 €	22 641,51 €	14 703,21 €	
3=1-2	Margem Bruta	1 094,12 €	3 290,71 €	1 442,25 €	930,16 €	
4=3/2	Margem Bruta s/Custo	6,13%	19,98%	6,37%	6,33%	
5=3/1	Margem Bruta s/Vendas	5,78%	16,65%	5,99%	5,95%	
6	Serviços Prestados	29 569,53 €	26 032,96 €	33 914,45 €	24 334,39 €	9 523,32 €
7	Custo Existência Consumida	17 766,77 €	15 342,20 €	18 407,60 €	14 201,85 €	2 020,01 €
8=6-7	Margem Bruta	11 802,76 €	10 690,76 €	15 506,85 €	10 132,54 €	7 503,31 €
9=8/7	Margem Bruta s/Custo	66,43%	69,68%	84,24%	71,35%	371,45%
10=8/6	Margem Bruta s/Serviços Prestados	39,92%	41,07%	45,72%	41,64%	78,79%

Sem se considerar a omissão de compras de que falaremos no ponto IV deste relatório, com excepção do exercício de 2002, a taxa de rentabilidade fiscal é inferior à do sector de actividade em que se insere o contribuinte, a qual normalmente se situa acima dos 100% sobre o custo ou 50% sobre os serviços prestados.

A percentagem das compras de tabaco relativamente ao total de compras atingem valores altíssimos, 50,12%, 51,77%, 55,16% e 50,87%, respectivamente em 1998, 1999, 2000 e 2001. Sem qualquer intenção velada de ironizar, é caso para nos interrogarmos se estamos na presença de uma tabacaria ou de um café";

12. O suporte documental das vendas do impugnante são folhas mensais de apuros, com o registo das operações realizadas diariamente pelo montante global das contraprestações, até Setembro de 2000. A partir de Outubro de 2000, não é feito o registo das operações realizadas diariamente, apenas é indicado o montante mensal das contraprestações recebidas, separadas por serviços prestados, vendas de tabaco, bilhar e máquinas;

13. O impugnante não possui os duplicados dos talões de venda;

14. Nos exercícios de 2001 e 2002, a determinação dos rendimentos do impugnante fez-se com base na aplicação das regras decorrentes do regime simplificado. Assim, o rendimento colectável resultou da aplicação do coeficiente de 0,20 ao valor dos serviços prestados e vendas de mercadorias e da aplicação do coeficiente de 0,65 ao valor das comissões recebidas do totoloto;

15. Comparando os serviços prestados declarados em 2000, com os serviços prestados declarados em 2001, ano de início da aplicação do regime simplificado, verifica-se uma quebra bastante significativa, ou seja, em 2000 os serviços prestados ascenderam a 33.914,45€, uma média mensal de € 2.286,20 e em 2001 ascenderam a € 24.334,39, uma média mensal de € 2.027,87, o que resultou numa quebra de nos serviços prestados de 28,25%;

16. Consta do relatório relativamente à omissão de compras:

"*Foi elaborada uma folha de cálculo do computador numa base de dados para onde se recolheram todas as compras de matérias-primas registadas na escrita, no exercício de 2001, apresentando-se um resumo das mesmas no quadro seguinte*:

Artigos	Escudos	Euros	%
Águas	123 356$00	615,30 €	4,33%
Refrigerantes	309 433$00	1 543,44 €	10,87%
Cervejas	1 091 690$00	5 445,33 €	38,34%
Bebidas espirituosas.	163 370$00	814,89 €	5,74%
Café	618 944$00	3 087,28 €	21,74%
Chocolates e drop´s	128 126$00	639,09 €	4,50%
Pastelaria	15 377$00	76,70 €	0,54%
Gelados	277 530$00	1 384,31 €	9,75%
Outros.	119 390$00	595,51 €	4,19%
	2 847 216$00	**14 201,85 €**	**100,00%**

As compras de bebidas representam 59% do total de compras;

Os outros incluem, para além de outras compras de matérias-primas, compras de produtos de limpeza;

Só existe uma compra de leite efectuada em Agosto, referente a 36 litros;

Existe uma compra de queijo em Julho, compra de pão sanduíche em Março e pão hotelaria em Outubro, no entanto, verifica-se claramente omissão de compra destes produtos nos restantes meses do ano, bem como de outros necessários à confecção de sandes;

Existe uma compra de 2 kgs de azeitonas em Agosto e de um frasco de kg de pickles em Janeiro;

Existem várias compras de sal, no entanto, não há compras de carne, por exemplo, para a confecção de bifanas;

Nas tabelas de preços, constam os seguintes produtos: cevada, sanduíche de carcaça com manteiga e fiambre tipo inglês, bifana, sanduíche mista, pão simples, torrada, cachorro, pão com manteiga, no entanto, não registaram na escrita compras de cevada, pão carcaça, manteiga, fiambre, bifes e salsichas.

Numa tabela de preços existem as seguintes notas: Salgados compreendem folhados de carne ou salsicha, croquetes de carne, pasteis de bacalhau e rissóis. Pastelaria variada compreende queques, bolos de arroz, caracóis, bolas de berlim, madalenas, tranças, croissants, pães de leite, ferraduras e brioches. No entanto, não existe na escrita compras destes produtos;

Foi registada na escrita do sujeito passivo a compra de um tacho forte para rojões, em Outubro de 2001, porém não há compra de carne para a confecção de rojões, ou outro produto à base de carne;

Foi registada em Agosto de 2001, a compra de 10 Kgs de sacas de papel para frangos, no entanto, não existem compras de frangos.

Face ao exposto, conclui-se da existência de várias omissões de compras, nomeadamente, os necessários para a confecção de sandes, lanches, etc.

Uma vez que, no exercício de 2001, se verificou a existência de várias omissões de compras, foi necessário recolher todas as compras de matérias-primas registadas na escrita do S.P., no exercício de 2000, apresentando-se um resumo no quadro seguinte:

Artigos	Escudos	Euros	%
Águas	147 546$00	735,96 €	4,00%
Refrigerantes	392 764$00	1 959,10 €	10,64%
Cervejas	1 426 181$00	7 113,76 €	38,65%
Bebidas espirituosas	223 651$00	1 115,57 €	6,06%
Café	898 991$00	4 484,15 €	24,36%
Chocolates e drop´s	140 378$00	700,20 €	3,80%
Pastelaria	39 869$00	198,86 €	1,08%
Gelados	278 931$00	1 391,30 €	7,56%
Outros	142 082$00	708,70 €	3,85%
	3 690 393$00	**18 407,60 €**	**100,00%**

A exemplo do ano de 2001, também em 2000, as compras de bebidas representam 59% do total de compras, não existem compras de leite e faltam vários produtos necessários à confecção de sandes. E o que foi referido em relação à omissão de compras no exercício de 2001, aplica-se quase ipsis verbis para o ano de 2000.

Comparando as compras registadas na escrita no exercício de 2000, com as registadas no exercício de 2001, verifica-se em relação a este exercício, uma quebra de 843.177$00, ou seja, cerca de 22,85%";

17. Consta do Relatório, no que se refere à circularização aos fornecedores:

"Como foram detectadas irregularidades nos registos, indiciadores de compras à margem dos mesmos, procedeu-se à uma circularização aos fornecedores referenciados na escrita do sujeito passivo.

Através dessa circularização, verificou-se que algumas das compras efectuadas não foram registadas na escrita do sujeito passivo.

De acordo com o mapa junto (anexo n.º 1), no exercício de 2001, a omissão de compras de matérias-primas, ascendeu a 481.380$00. No exercício de 2000, verificou-se uma omissão no montante de 59.027$00.

Além destas omissões há indícios fortes de existem outras, pelos seguintes motivos:

- Apenas foram circularizados os fornecedores que tinham facturas ou venda a dinheiro registadas na escrita do sujeito passivo;

- Os fornecedores "Panrico", "Makro", "Eurocash 2" e "Refrige", responderam ao nosso ofício, no entanto, não enviaram extractos de c/c, facturas e/ou vendas a dinheiro, por o S.P. não se tratar de um cliente a crédito.

Em 2001, foram emitidas pelo fornecedor "Breda, Serra & Valente, Lda", as notas de débito n.os 83, 122 e 156, respectivamente, de 20.04.2001, 20.07.2001 e 13.11.2001, referentes a encargos bancários com reforma de letras, respectivamente, nos montantes de 80.612$00, 64.675$00 e 40.880$00, montantes estes não registados na escrita do S.P. em despesas gerais.

Reforça-se, no entanto, que as omissões, à escrita do sujeito passivo, de compras efectuadas a estes fornecedores, são omissões referentes essencialmente a compras de bebidas.

Continua, desta forma, a verificar-se as omissões de compras indicadas no ponto N.5., ou seja, não existem compras de carne ou outros produtos necessários à confecção de sandes, lanches, etc.

Da circularização efectuada a alguns fornecedores, no exercício de 2001, verificou-se uma omissão de compras de matérias- primas, no montante de 481.380$00.

Somando estas compras omitidas com as declaradas na escrita, no montante de 2.847.216$00, o total de compras deste exercício ascende a 3.328.596$00.

Nestes termos, comparando, agora, as compras registadas na escrita no exercício de 2000, com as do exercício de 2001, verifica-se uma quebra de apenas 361.797$00, ou seja, cerca de 9,80%.

Os serviços prestados declarados em 2001, ascenderam a 4.878.607$00 (24.334,39€), pelo que a margem bruta é de apenas 1.550.011$00, a que corresponde uma taxa de lucro bruto sobre o custo de 46,57% e de 31,77% sobre os serviços prestados.

As margens declaradas pelo S.P. no exercício de 2000, foram as seguintes:

Taxa de lucro bruto sobre o custo de 84,24%, e

Taxa de lucro bruto sobre os serviços prestados de 45,72%.

Nestes termos, verifica-se uma quebra bastante significativa nas margens brutas, denotando uma grande omissão de serviços prestados, no exercício de 2001";

18. Consta do relatório no que se refere às margens brutas obtidas através dos preços das tabelas:

"*Conforme referido no ponto IV.5. deste relatório, foram recolhidas todas as compras de matérias primas registadas na escrita, nos exercícios de 2000 e 2001, seguidamente, foram calculadas as vendas inerentes a essas compras, com base nas tabelas de preços praticados nesses exercícios, fornecidas pelo sujeito passivo.*

Assim, de acordo com o anexo n.º 2, no exercício de 2000, a taxa de lucro bruto sobre o custo obtida foi de 109,15% e a taxa de lucro bruto sobre os serviços prestados de 52,19%. Em 2001, de acordo com o anexo n.º 3, a taxa de lucro bruto sobre o custo obtida foi de 113,16% e a taxa de lucro bruto sobre os serviços prestados de 53,09%.

Efectivamente, a margem assim obtida é superior à declarada na escrita do S.P., pelo que atendendo ao montante de compras declaradas os serviços prestados obtidos seriam de, respectivamente, 7.610.061$00, em 2000, e 6.271.295$00, em 2001.

Os valores agora obtidos são, só por si, superiores aos declarados pelo sujeito passivo, na escrita e nas declarações de rendimentos de IRS, dos exercícios acima referidos.

No entanto, as compras declaradas não correspondem aos consumos efectivos, uma vez que, além da omissão de compras resultante da circularização aos fornecedores, correspondentes essencialmente à omissão de compras de bebidas, existem outras omissões, conforme referido no ponto N.5., que se traduzem essencialmente em omissões de carnes e outros produtos necessários à confecção de sandes, pelo que o montante de serviços prestados presumivelmente efectuado é bastante superior ao declarado e ao obtido nestes mapas";

19. No que se refere às despesas, consta do relatório que:

"*Foi elaborado o mapa resumo (anexo n.º 4) das despesas consideradas na escrita do sujeito passivo, referentes aos consumos de água, electricidade, gás e rendas de ALD.*

No exercício de 2001, estas representam 83% do total das despesas, enquanto que, no exercício de 2000, representam 54,63%.

Através desse mapa verificou-se que, no exercício de 2001, não foram registados os consumos de água dos meses de Agosto e Dezembro, os consumos de electricidade dos meses de Março, Junho, Agosto e Novembro e a renda de ALD n.º 40 referente ao mês de Novembro.

No exercício de 2000, não foram registados os consumos de água e os consumos de electricidade dos meses de Abril, Setembro e Dezembro.";

20. Consta do relatório que:

"Considerando, que nos exercícios de 2000 e 2001, o estabelecimento estava vocacionado para o serviço de merendas, daí o seu nome comercial "Café Merendinha",

- que há uma omissão quase total de compras para a realização desse serviço (pão, queijo, carnes, manteiga, fiambre), sendo de referir que o marido da contribuinte alertado para essa situação referiu, na presença do coordenador desta acção, o Inspector Tributário Principal, Manuel Costa Valente, que as bifanas servidas no seu estabelecimento, resultavam de abate de suínos da sua produção própria,

- que o estabelecimento encontra-se aberto ao público durante todo o ano, que é muito difícil quantificar o montante total das compras omitidas,

- que em 2002, ano de inicio da exploração do estabelecimento pela empresa Ana Maria Seabra, Lda, o volume de negócios médio diário foi de 273,86€.

Julgamos que o critério mais adequado para a determinação do rendimento da categoria C do IRS do ano de 2000, é o seguinte:

- Estimar que o volume de negócios anual é obtido através do produto do volume de negócios médio diário de 250,000 por 366 dias (250,00€ × 366 = 91.500,000). Optou-se por considerar os 250,000 ao invés de utilizar os 273,86€, para colmatar quaisquer erros de estimativa e variações nos preços dos serviços dos anos de 2000 e 2001 em relação a 2002.

- Abater ao volume de negócios antes determinado as vendas de mercadorias declaradas (vendas de tabaco), por forma a obter os serviços prestados estimados.

- Estimar o custo das existências vendidas e consumidas pelo produto do valor acima obtido pelo inverso da taxa de lucro bruto sobre os serviços prestados de 50% (1 - 50% = 50%). Embora a taxa de lucro bruto sobre os serviços prestados, indicada no ponto IV.8. deste relatório e obtida através do mapa do anexo n.º 3, seja de 52,19%, optamos pela taxa bruta de 50%, em virtude de se considerar para autoconsumos, a percentagem de 2,19% sobre os serviços prestados estimados. Por outro lado, ainda se considerou o montante de 1.348,32€ para outras despesas não registadas e que o contribuinte suportou para a realização dos proveitos, estimadas em 2% dos serviços prestados presumidos.

Quadro de apuramento do volume negócios estimados e do rendimento da categoria C proposto para fixação:

		2000
(1)	Volume negócios médio diário	250,00 €
(2)	n.º dias	366
(3) = (1) × (2)	Volume negócios estimado	91 500,00 €
(4)	Vendas de mercadorias declaradas	24 083,76 €
(5) = (3) – (4)	Serviços prestados estimados	67 416,24 €
(6)	Serviços prestados declarados	33 914,45 €
(7) = (5) – (6)	Serviços prestados omitidos	33 501,79 €
(8)	Inverso taxa lucro bruto s/ serviços prestados	50,00%
(9) = (8) × (5)	CEV dos SP estimado	33 708,12 €
(10)	CEV dos SP declarado	18 422,85 €
(11) = (9) – (10)	CEV dos SP omitido	15 285,27 €
(12)	CEV das Vendas declarado	22 621,98 €
(13) = (9) + (12)	CEV total estimado	56 330,10 €
(14)	Despesas gerais declaradas	13 927,19 €
(15) = (5) × 2,00 %	Outras despesas não registadas	1 348,32 €
(16) = (13) + (14) + (15)	Custos totais estimados	71 605,61 €
(16) = (3) – (15)	Rendimento colectável proposto para fixação	19 894,39 €

Em relação ao exercício de 2001 optou-se por considerar o mesmo critério do exercício de 2000, para o cálculo do volume de negócios, apenas divergindo o n.º de dias por o exercício de 2001 ter apenas 365 dias, aceitando-se as vendas de mercadorias declaradas (tabacos) e outras prestações de serviços / rendimentos (comissões de jogos).

Assim, o volume dos serviços prestados omitidos e o rendimento colectável proposto para fixação é o que se obtém calculado no quadro abaixo

		2001
(1)	Volume negócios médio diário	250,00 €
(2)	n.º dias	365
(3) = (1) × (2)	Volume negócios estimado	91 250,00 €
(4)	Vendas de mercadorias declaradas (Tabacos)	15 633,37 €
(5)	Outras prestações serviços e outros rendimentos declarados = comissões de jogos	2 406,42 €
(6) = (3) – (4) – (5)	Serviços prestados estimados	75 616,63 €
(7)	Serviços prestados declarados	24 334,39 €
(8) = (6) – (7)	Serviços prestados omitidos	51 282,24 €
(9)	Taxa rentabilidade vendas e serviços prestados	20%
(10)	Taxa rentabilidade outros rendimentos	65%
(11) = ((4)+(6)) × (9) + (5) × (10)	Rendimento colectável proposto para fixação	19 814,17 €

Para preenchimento das declarações oficiosas, modelo 3 do IRS, dos anos de 2000 e 2001, o valor das correcções aos valores declarados constam indicados nos dois quadros abaixo.

Exercício de 2000

APURAMENTO DO LUCRO TRIBUTÁVEL

VALOR (em euros)

Designação	Declarado (1)	De correcção por aplicação de métodos indirectos (2)	Fiscalmente corrigido (3) = (1) + (3)
Vendas de mercadorias	**24 083,76 €**	**0,00 €**	**24 083,76 €**
Vendas de produtos	**0,00 €**	**0,00 €**	**0,00 €**
Prestação de serviços	**33 914,45 €**	**33 501,79 €**	**67 416,24 €**
Variação de existências	**4,28 €**	**0,00 €**	**4,28 €**
Outros Proveitos	**0,00 €**	**0,00 €**	**0,00 €**
Total de Proveitos	**58 002,49 €**		**91 504,28 €**
Compras mercadorias	**22 641,51 €**		**22 641,51 €**
Compras matérias-primas	**18 407,60 €**	**15 285,27 €**	**33 692,87**
Despesas Gerais	**13 927,19**	**1 348,32 €**	**15 275,51 €**
Total de Custos	**54 976,19 €**		**71 609,89 €**
Rendimento da categoria C proposto para fixação	**3 026,19 €**		**19 894,39 €**

EXERCÍCIO 2001

REGIME SIMPLIFICADO

VALOR (em euros)

Designação	Declarado (1)	De correcção por aplicação de métodos indirectos (2)	Fiscalmente corrigido (3) = (1) + (3)
Vendas de mercadorias	**15 633,37 €**		**15 633,37 €**
Serviços Prestados	**24 334,39 €**	**51 282,24 €**	**75 616,63 €**
Outros Rendimentos	**2 406,42 €**		**2 406,42 €**
Rendimento da categoria B proposto para fixação	**9 557,73 €**		**19 814,17 €**

III – Vem o presente recurso interposto da decisão do Mmo. Juiz do TAF de Aveiro que julgou improcedente a impugnação judicial deduzida pelos ora recorrentes contra as liquidações adicionais de IRS de 2000 e 2001.

Na impugnação deduzida alegaram, em síntese, os recorrentes que, embora não contestassem a aplicação de métodos indirectos na fixação da matéria tributável, não concordavam com os critérios seguidos pela AF para o apuramento dos seus rendimentos, os quais se encontrariam insuficientemente fundamentados e desfasados da realidade e das regras económicas de experiência comum, ou seja, invocavam erro nos pressupostos de facto que levaram à fixação do "quantum" tributável.

Na decisão recorrida, considerou o Mmo. Juiz "a quo" que, não tendo sido questionada a legitimidade da aplicação por parte da AF de métodos indirectos, a questão decidenda se prendia com a prova do excesso na quantificação da matéria tributável, cujo ónus cabia aos impugnantes, ora recorrentes, por força do artigo 74.º, n.º 3 da LGT.

E, assim sendo, considerando, por um lado, que a AF fundamentara devidamente os critérios utilizados para determinação da matéria tributável, e, por outro lado, que os impugnantes apenas alegavam que o montante determinado era excessivo, sem demonstrarem onde esse excesso existia, julgou o Mmo. Juiz "a quo" a impugnação improcedente.

É contra esta decisão que os impugnantes se insurgem agora, alegando, desde logo, que a AF ao utilizar na determinação da matéria tributável exclusivamente o critério previsto na alínea a) do n.º 1 do artigo 90.º da LGT e não ter tido em conta os critérios que têm a ver com a situação específica do contribuinte, previstos nas alíneas d) a i) do mesmo normativo, incorreu em vício de violação de lei.

Vejamos. Como é sabido, são excepcionais e obedecem a tipificação legal os casos em que é lícito à AF fixar a matéria tributável dos contribuintes por "avaliação indirecta", afastando-se dos valores declarados, porque inexistentes ou fundamentadamente desmerecedores de confiança, recorrendo a outros elementos (também objecto de previsão legal) que permitem a determinação do valor tributável.

É o que sucede, designadamente, no caso previsto nos artigos 87.º, n.º 1, alínea b) e 88.º alíneas a) e b) da LGT, justificantes dos actos praticados pela AF e objecto de impugnação nos presentes autos.

Tendo a avaliação indirecta carácter excepcional (cfr. o n.º 1 do artigo 81.º da LGT) e subsidiário em relação à avaliação directa (cfr. o artigo 85.º, n.º 1 da LGT), cabe à ÀF a demonstração da verificação dos pressupostos do recurso à avaliação indirecta da matéria tributável, cabendo ao sujeito passivo o ónus da prova do excesso na respectiva quantificação (artigo 74º, n.º 3 da LGT).

No caso dos autos, os factos constantes do probatório fixado na sentença recorrida, designadamente os referidos no relatório de fiscalização aí parcialmente reproduzidos, concretamente e especificamente identificados, legitimam o recurso à avaliação indirecta da matéria tributável do contribuinte, como bem decidiu a sentença recorrida e nem sequer parece ser questionado pelos recorrentes.

Em face deste circunstancialismo, e atento ao disposto nos artigos 87º. n.º 1 alínea b) e 88.º alíneas a) e b) da LGF, entende-se que era legítimo à ÀF o recurso a métodos indirectos de determinação da matéria tributável, designadamente para os anos de 2000 e 2001, cuja liquidação adicional está em causa nos presentes autos, encontrando-se formal e substancialmente fundamentado no relatório da inspecção o recurso a tais métodos de determinação da matéria tributável.

No que respeita ao critério eleito pela AF para proceder à determinação da matéria tributável relativa aos anos de 2000 e 2001 aqui em causa - descrito e concretizado no ponto IV do relatório da inspecção, transcrito no ponto 20 do probatório e que consistiu em estimar o volume de negócios anual através do volume de negócios médio diário a que se abateram os custos estimados - entendemos que não está a AF impedida de a ele recorrer, pois que o n.º 1 do artigo 90.º da LGT não tem carácter taxativo e o método escolhido mostra-se racional e fundamentado em factos concretamente apurados assim como procurou ter em conta os dados conhecidos relativos à actividade da contribuinte naqueles anos.

Daí que não seja correcto afirmar-se que a AT não teve em conta a situação específica dos recorrentes, pois basta atentar no que a esse respeito se diz no relatório da inspecção e transcrito no probatório.

A pretensão dos recorrentes de escolher o método de determinação indirecta da matéria tributável não pode colher, pois que cabe à AF, dentro dos limites da lei, eleger aquele que repute mais adequado à determinação da matéria tributável, cabendo ao Tribunal verificar a sua correcta interpretação e aplicação em caso de litígio entre a AF e o sujeito passivo.

Assim, o método adoptado pela AF para a determinação da matéria tributável, não é nem inadmissível nem se mostra, em abstracto, ostensivamente inadequado.

Poderá conduzir, contudo, a um excesso na quantificação da matéria colectável apurada, sendo que, quando assim seja e se o pretender, cabe ao contribuinte o ónus da prova do excesso da quantificação (cfr. a parte final do n.º 3 do artigo 74.º da LGT).

Ora, no que ao eventual excesso na quantificação da matéria tributável respeita, as alegações dos recorrentes limitam-se a afirmar que:

- existiram custos e omissões de compras, designadamente as efectuadas em grandes superfícies, que não foram relevados na quantificação presumida do rendimento tributável;
- houve erro na fórmula do cálculo do volume de negócios anual por multiplicação do valor médio diário pelo número de dias do ano, sem levar em conta os períodos em que o estabelecimento esteve encerrado;
- há falta de fundamentação na decisão porquanto ao escolher como critério de quantificação a aplicação das margens médias do lucro líquido sobre as vendas e prestações de serviço nada diz sobre a origem dos valores que teve em consideração nem esclarece donde retirou as taxas de rentabilidade fiscal do sector de actividade em que se inserem os recorrentes;

Contudo, contrariamente ao alegado não é verdade que a AF não tenha tido em conta tais custos, designadamente a omissão de compras, pois como consta do relatório da inspecção e transcrito no probatório a AF tentou inclusive através de uma circularização aos fornecedores referenciados na escrita dos recorrentes apurar o montante dessas omissões, corrigindo depois os valores indicados por aqueles, além de ter atribuído o valor de €1348,32 a título de outras despesas não registadas e uma percentagem para autoconsumos, tudo como se pode ver nos quadros em anexo ao referido relatório.

Também quanto ao número de dias tido em consideração para calcular o volume de negócios anual é estranho que os recorrentes considerem exagerado o mesmo quando se trata de um estabelecimento que se encontra aberto ao público durante todo o ano, conforme consta do relatório da inspecção, e foi assim também considerado relativamente ao ano de 2002.

Por último, quanto à alegada falta de fundamentação, também a mesma se não verifica.

Com efeito, o valor tido em consideração como volume de negócios médio diário e que serviu para estimar o volume de negócios anual teve como referência o valor que a sociedade que explorou o estabelecimento aqui em causa apresentou no ano de 2002, corrigido para menos para colmatar quaisquer erros de estimativa e variações nos preços dos serviços dos anos de 2000 e 2001 em relação a 2002, e não qualquer taxa de rentabilidade fiscal que se observe no sector.

Sendo que a referência à taxa de rentabilidade fiscal do sector de actividade em que os recorrentes se inserem apenas é feita no relatório a propósito da análise que se fez aos elementos extraídos da escrita e dos modelos 3 de IRS apresentados pelos recorrentes, podendo ter sido determinante para indiciar a

necessidade de proceder ao apuramento da matéria tributável por métodos indirectos mas já não para o apuramento do "quantum" tributável e que é o que está verdadeiramente aqui em causa.

Em suma, as alegações dos recorrentes não são suficientes para criar a convicção de que o valor apurado para a matéria tributável seja efectivamente excessivo ou não esteja devidamente fundamentado.

E, sendo assim, não logrando provar a existência de tal excesso (artigo 74.º n.º 3 da LGT), nem se afigurando evidente para este Tribunal que o alegado excesso na quantificação resulte das regras da experiência comum ou seja manifesto, notório ou ostensivo em face dos factos alegados pelos recorrentes e constantes do probatório, está o recurso, pois, condenado ao fracasso.

IV - Termos em que, face ao exposto, acordam os Juízes da Secção de Contencioso Tributário em negar provimento ao recurso, confirmando-se, assim, a decisão recorrida.

Custas pelos recorrentes, fixando-se a procuradoria devida em 1/6.

Lisboa, 21 de Setembro de 2011. — *António Calhau* (relator) — *Casimiro Gonçalves — Francisco Rothes*.

Acórdão de 21 de Setembro de 2011.

Assunto:

Execução Fiscal. Oposição à execução fiscal. Responsável subsidiário. Pagamento da quantia exequenda. Inutilidade superveniente da lide.

Sumário:

I— Procedendo o responsável subsidiário ao pagamento da dívida exequenda, para além do prazo de dedução da oposição, a execução extinguir-se-á, implicando, consequentemente, a extinção da instância na própria oposição, por inutilidade superveniente desta lide.

II— Mas sendo o pagamento da dívida efectuado pelo responsável subsidiário para beneficiar da isenção de custas e multa nos termos do nº 5 do art. 23º da LGT, tal pagamento não implica a preclusão do seu direito de impugnar a reversão (ao menos nos casos em que a oposição possa servir como meio adequado para impugnar a liquidação subjacente à dívida exequenda constante do título dado à execução), não podendo extinguir-se a instância de oposição com fundamento em inutilidade superveniente da lide.

Processo nº: 560/11-30.
Recorrente: Guilherme Frederico Aguiar de Lança Coelho.
Recorrida: Fazenda Pública.
Relator: Exmº. Sr. Consº. Dr. Casimiro Gonçalves.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

RELATÓRIO

1.1. Guilherme Frederico Aguiar de Lança Coelho, com os sinais dos autos, recorre da decisão que, proferida pelo TAF de Braga, julgou extinta a instância, por inutilidade superveniente da lide, a oposição que deduzira contra a execução fiscal contra si revertida e inicialmente instaurada contra Neto Ventura, Lda.

1.2. O recorrente termina as alegações formulando as conclusões seguintes:

A) — No caso dos autos, o facto de ter sido efectuado o pagamento da quantia exequenda realizada pelo revertido (responsável subsidiário, nos termos do artigo 8° do RGIT) por dívidas fiscais da sociedade de que foi sócio, tal não implica a extinção da execução nem a inutilidade superveniente da lide da oposição deduzida por si, com fundamento em várias ilegalidades cometidas do despacho de reversão (alíneas b) e h) do artigo 204° do CPPT);

B) — Na situação aludida na conclusão anterior, deve ser feita uma interpretação restritiva dos artigos 176° nº 1 c), 264° nº 1 e 269° do CPPT no sentido de limitar a sua aplicabilidade aos casos em que o devedor principal e oponente paga, no decurso da execução, a quantia em dívida objecto de oposição à execução fiscal, excepto se, nos termos do alínea h) do nº 1 do

artigo 204° do CPPT, "a lei não assegure meio judicial de impugnação ou recurso contra o acto de liquidação."

C) — O referido na conclusão 2ª (o pagamento da quantia exequenda pelo devedor principal — contribuinte extingue, em regra, a execução e a instância da oposição) não faz sentido quando, como no presente caso, o processo de oposição é o único meio processual que o oponente — revertido e responsável subsidiário dispõe para atacar a ilegalidade do despacho de reversão, por violação do disposto nos artigos 8° do RGIT e 153° do CPPT;

D) — Este entendimento restritivo dos artigos 176° nº l c), 264° nº l e 269° do CPPT, encontra também justificação no próprio regime da responsabilidade subsidiária dos gerentes e administradores das sociedades uma vez que o mesmo permite que o responsável subsidiário fique "isento de juros de mora e de custas, se citado para cumprir a dívida tributária principal, efectuar o respectivo pagamento no prazo da oposição" (nº 5 do artigo 23° da LGT), pelo que não faz sentido que este pagamento impeça depois os responsáveis subsidiários de deduzir oposição;

E) — De resto, "O pagamento do imposto nos termos da lei que atribua benefícios ou vantagens no conjunto de certos encargos ou condições não preclude o direito de reclamação, impugnação judicial ou recurso, não obstante a possibilidade de renúncia expressa, nos termos da lei." (vide artigo 9° nº 3 da LGT), artigo este que deve ser interpretado no sentido de, no caso da reversão prevista no artigo 24° da LGT e art. 8° do RGIT, incluir a própria oposição à execução fiscal como forma de atacar a ilegalidade do despacho que ordenou a reversão contra os legais representantes da sociedade executada a título principal.

F) — No que concerne, agora, à outra questão objecto do presente recurso, o ponto de vista do recorrente é de ter sido compelido a pagar dívidas fiscais que nunca podiam ser revertidas, conforme já foi decidido pelo Tribunal Constitucional, violando-se, por isso, o disposto na parte final do artigo 22° nº 4 da LGT, o que é fundamento de oposição (alíneas b) e i) do nº l do artigo 204º do CPPT).

G) — Foram, pois, violados os artigos 176° nº l c), 264° nº l e 269° do CPPT e 9° nº 3 da LGT, tendo sido deles feitos uma interpretação incorrecta pelo Tribunal "A Quo", e, bem assim, foi também violado o 22° nº 4 da LGT, conforme já foi decidido em caso análogo no Acórdão de 26-5-2010, no processo nº 24/10, desse Supremo Tribunal.

Termina pedindo a revogação da decisão recorrida e se ordene a baixa dos autos à instância para conhecimento das inconstitucionalidades e ilegalidades [com fundamento nas al. b) e h) do nº l do art. 204° do CPPT] arguidas na petição inicial.

1.3. Não foram apresentadas contra-alegações.

1.4. O MP emitiu Parecer no sentido do provimento do recurso, no entendimento de que embora o pagamento da dívida exequenda determine, por via de regra, a extinção da execução e embora o processo de oposição à execução fiscal não vise a anulação da liquidação mas sim a extinção total ou parcial da execução por algum dos fundamentos previstos na lei, tal não sucederá se a oposição assumir substancialmente a natureza de impugnação judicial por nela se discutir a legalidade do acto tributário em relação ao qual a lei não assegurasse meio judicial de impugnação ou recurso ou, também, em casos como o dos autos, em que o pagamento seja efectuado pelo revertido para beneficiar de isenção de custas.

1.5. Corridos os vistos legais, cabe decidir.

FUNDAMENTOS

2. A decisão recorrida é do teor seguinte:

«GUILHERME FREDERICO AGUIAR DE LANÇA COELHO, contribuinte nº …, residente na Av. … — Bloco … — …, …, Guimarães, veio no processo de execução fiscal nº 1775200501034022 e apensos e 1775200701050966, instaurado pela Fazenda Pública, originariamente contra Neto Ventura Lda., deduzir oposição à execução por dívidas de IVA e coimas no valor de 1.498.00 €.

Fundamentou a oposição na ilegitimidade e na inconstitucionalidade da reversão das coimas.

A Fazenda Pública contestou e pugnou pela extinção da instância, por inutilidade superveniente da lide, uma vez, que o processo se encontrava extinto.

Em 06 de Outubro de 2010, foi efectuado o pagamento e o processo de execução foi extinto por pagamento, conforme consta de informação do Serviço de Finanças de fls. 87 dos autos.

Após foram os autos ao Ministério Público o qual se pronunciou pela declaração da extinção da instância, por inutilidade superveniente da lide.

Consequentemente, julgo extinta a presente instância, por inutilidade superveniente da lide, nos termos dos art. 287° al. e) do Código de Processo Civil (CPC), ex vi art. 2° al. e) do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT).

Custas pelo Oponente, nos termos do nº 3 do art. 450° do CPC.

Notifique e registe.»

3.1. Do assim decidido discorda o recorrente, delimitando e definindo o objecto do recurso quer na questão de saber se o pagamento da quantia exequenda realizado pelo responsável subsidiário revertido implica a extinção da execução com base nesse pagamento e, nessa medida, implica também a extinção da instância de oposição, por inutilidade superveniente da lide, quer na questão de saber se se verifica a respectiva (do oponente) ilegitimidade quanto às dívidas exequendas.

Vejamos.

3.2. O recorrente deduziu (em 1/10/2010 — fls. 28) oposição à execução fiscal, instaurada inicialmente contra a sociedade Neto Ventura, Lda. (por dívidas de IVA e coimas a esta aplicadas) e revertida posteriormente contra ele, fundamentando a oposição na sua ilegitimidade e na inconstitucionalidade do art. 8º do RGIT quando interpretado no sentido de permitir a reversão da dívida de coimas.

Ora, é certo que, não visando o processo de oposição à execução fiscal a anulação da liquidação, mas sim a extinção total ou parcial da execução por algum dos fundamentos taxativamente previstos na lei (no art. 204º do CPPT), o pagamento da dívida exequenda determina, em regra, a extinção da execução e a consequente extinção da instância daquela lide de oposição. Tal não sucede, porém, nem no caso de a oposição assumir substancialmente a natureza de impugnação judicial (por nela se discutir a legalidade do acto tributário em relação ao qual a lei não assegure meio judicial de impugnação ou recurso − cfr. o disposto na al. h) do nº 1 do art. 204º do CPPT, bem como os acs. deste STA, de 7/10/2009, rec. 532/09; de 26/5/2010, rec. nº 24/10; e de 4/5/2011, rec. nº 982/10 e, na doutrina, Jorge Lopes de Sousa, CPPT, Anotado e comentado, II Vol. 5ª ed., anotação 10 ao art. 160º, pp. 89 e sgts.), nem nos casos em que o pagamento da dívida exequenda seja efectuado pelo revertido para beneficiar de isenção de custas (nº 5 do art. 23º da LGT).

Aliás, neste último caso, o pagamento voluntário pelo revertido, dentro do prazo da oposição, mesmo depois da instauração desta, tem apoio no nº 3 do art. 9º da LGT, em vista da isenção de juros e custas (neste sentido, cfr. Diogo Leite de Campos e outros, Lei Geral Tributária, Comentada e anotada, 3ª ed., anotação 12 ao art. 9º, pp. 72 e 73) e, como se sublinha no último aresto citado, trata-se de pagamento que se enquadra «na previsão desta norma, já que a isenção de juros de mora e custas que o artigo 22º, nº 1, da LGT inclui no âmbito da responsabilidade subsidiária constitui, como qualquer isenção, um benefício». Ou seja, não pode afirmar-se que o pagamento da dívida exequenda principal efectuado pelo responsável subsidiário, dentro do prazo da oposição, também implique a inutilidade superveniente da lide, na oposição que, eventualmente, esteja pendente (cfr., sobre esta problemática, além dos citados, também os acs. deste STA, de 25/2/1998, no recurso nº 20125, de 2/6/2004, no recurso nº 1022/03, de 5/12/07, no recurso nº 638/07; de 7/10/09, nos recursos nºs. 532/09 e 714/09, de 9/12/09, no recurso nº 946/09 e de 10/3/10, no recurso nº 1134/09; bem como o acórdão nº 154/02, do Tribunal Constitucional, de 17/4/2002, Processo nº 478/2001, in DR, II Série, nº 125, de 31/5/2002).

Assim, no caso vertente, havemos de concluir que, embora resulte da factualidade constante da decisão recorrida e da informação de fls. 87 nela reportada, que em 6/10/2010, foi efectuado o pagamento, em reversão, e a respectiva execução declarada extinta face a tal pagamento, a decisão recorrida, ao julgar extinta a instância, por inutilidade superveniente da lide, na oposição que o recorrente deduziu, enferma do erro de julgamento que o recorrente lhe imputa.

Até porque, tendo o oponente fundamentado a oposição também na inconstitucionalidade do art. 8º do RGIT (quando interpretado no sentido de permitir a reversão da dívida de coimas), a lide de oposição poderá manter utilidade para tal discussão, pois que como, igualmente, se acentua no citado acórdão de 4/5/2011, no rec. nº 982/10, «a inutilidade da lide faz sentido nas situações em que seja o devedor originário a pagar a dívida, mas não já naquelas em que, como no caso dos autos, o processo de oposição é o único meio processual que os oponentes/revertidos dispõem para atacar a ilegalidade do despacho de reversão, por violação do disposto nos artigos 23º e 24º da LGT e 153º do CPPT, devendo o artigo 9º nº 3 da LGT ser interpretado no sentido de incluir a própria oposição à execução como forma de atacar a ilegalidade do acto que ordenou a reversão contra os legais representantes da sociedade executada a título principal».

Em suma, porque o pagamento efectuado pelo oponente para beneficiar de isenção de custas e acrescido não tem a virtualidade de precludir o seu direito de ver apreciada a oposição, não pode manter-se a decisão recorrida que assim não entendeu.

DECISÃO

Nestes termos acorda-se em, dando provimento ao recurso, revogar a decisão recorrida e ordenar a baixa dos autos à instância para, após fixação da pertinente matéria de facto, serem apreciadas as questões suscitadas na oposição.

Sem custas.

Lisboa, 21 de Setembro de 2011. — *Casimiro Gonçalves* (relator) — *António Calhau — Isabel Marques da Silva.*

Acórdão de 21 de Setembro de 2011.

Assunto:

Contra-ordenações. Penas parcelares. Cúmulo Jurídico.

Sumário:

I – Tendo o contribuinte praticado várias contra-ordenações fiscais, deve ser punido com uma coima única, nos termos do artigo 25.º do Regime Geral das Infracções Tributárias [segundo a redacção do artigo 113.º da Lei n.º 64-A/2008 de 31 de Dezembro (Orçamento do Estado para 2009)].

II – A aplicação da pena única em cúmulo jurídico não dispensa, antes exige a aplicação de penas parcelares a cada uma das infracções praticadas.

Processo n.º 610/11-30.
Recorrente: Ministério Público.
Recorrida: Vale Verde – Reparação e Assistência Auto, LDA.
Relator: Exmº. Sr. Consº. Dr. Ascensão Lopes
Recurso de contra-ordenação n.º 411/10.3 BELLE

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

1- RELATÓRIO

O MINISTÉRIO PÚBLICO, não concordando com a decisão judicial proferida, pelo Tribunal Administrativo e Fiscal de Loulé, em recurso de decisão de aplicação de coima, onde é arguida VALE VERDE - REPARAÇÃO E ASSISTÊNCIA AUTO, L.DA, contribuinte n.º 501818987 e com os demais sinais constantes dos autos, na qual foi decidido julgar procedente o recurso e aplicar à arguida a coima de 2.500,00€, em substituição da coima aplicada pela Administração Fiscal, interpôs o presente recurso jurisdicional, para o TCA – Sul, o qual por acórdão de 10/05/2011 se declarou incompetente em razão da hierarquia após o que os autos foram remetidos a este STA.

São as seguintes as conclusões do recurso:

1 - Em caso de concurso de contra-ordenações a decisão de fixação da coima única deve primeiramente individualizar cada uma das coimas concretamente aplicadas a cada uma das contra-ordenações e só depois proceder ao respectivo cúmulo, com obediência às regras previstas nos nºs l, 2 e 3 do art. 25.º do RGIT.

II - A decisão ora recorrida não fixou a coima aplicável em concreto a cada uma das contra-ordenações e fixou a coima única em montante inferior ao limite mínimo da mais elevada das coimas (2.784,34 €), pelo que violou o disposto no art. 25.º n.º l e n.º 3 do RGIT.

III - Deve a cada uma das contra-ordenações ser fixada em concreto a coima de 500 € a 2.787,34 €, fixando-se a coima única no montante de 3.000 €, por força do disposto no art. 25.º do RGIT.

Nestes termos e nos mais de direito aplicáveis deve a douta decisão recorrida ser revogada e substituída por outra que tenha em conta as conclusões acima enunciadas como é de justiça.»

Não foram apresentadas contra-alegações.

II-FUNDAMENTAÇÃO

O Tribunal deu como provados os seguintes factos:

A) A ora arguida foi sujeita a uma inspecção tributária com incidência aos anos de 2005, 2006 e 2007, cujo relatório de inspecção se encontra junto a fls 6 a 22, dos autos e, consta do ponto IV ter havido omissão de proveitos que constituem de acordo com o ponto VII a prática de uma contra-ordenação p. e p. pelos artºs 114º e 119º do RGIT (fls 12, dos autos);

B) No acordo obtido na reunião de peritos realizado em 3 de Dezembro de 2009 foi considerado alterar os valores inicialmente fixados em IRC para € 28.160,95 no exercício de 2005 e para efeitos de IVA alterar também os valores do ano de 2005 para € 13.921,70 e a corrigir no 4º trimestre tal como proposto no relatório de inspecção (fls 46 e 47, dos autos);

C) Com fundamento no relatório de inspecção tributária à arguida e designadamente nos ponto IV e VII, foi levantado auto de noticia e expedida notificação em carta registada e onde consta com interesse para a decisão da causa (fls 31, dos autos):

CIRC artº 17 n.º 3 b) CIRC - Omissões e inexactidões praticadas na contabilidade de modo a não reflectir todas as operações e variações patrimoniais RGIT artº 119 n.º 1 e 26 n.º 4 do RGIT - Omissões e inexactidões praticadas nas declarações e outros doc. Fiscalmente relevantes

Período de tributação: 2005
Data da infracção: 2006-05-30
Mínimo: €500,00
Máximo: € 15.000,00
Artº 86 CIVA, 87 e 88 LGT - Falta de entrega de prestação tributária
Artº 114 n.º 2 e 26 n.º 4 do RGIT - Falta entrega prest. tributária dentro prazo (M)
Período: 200512
Data da infracção: 2006-02-14
Mínima: €5,368,54
Máximo: €26842,71
D) Em 28 de Abril de 2010 foi lavrada a seguinte INFORMAÇÃO (fls 34, dos autos):
Infracção: artº 86 CIVA, 87 e 88 LGT Falta de entrega de prestação tributária Negligência Simples
Tempo decorrido desde a prática da infracção > 6 meses
Situação Económica e Financeira Baixa
Beneficio Económico 0,00
Actos de Ocultação Não
Frequência da prática Frequente
Obrigação de não cometer infracção Não
Infracção: artº 17 n.º 3 b) CIRC - Omissões e inexactidões praticadas na contabilidade de modo a não reflectir todas as operações e variações patrimoniais
Negligência Simples
Tempo decorrido desde a prática da infracção > 6 meses
Situação Económica e Financeira Baixa
Beneficio Económico 0,00
Actos de Ocultação Não
Frequência da prática Frequente
Obrigação de não cometer infracção Não
E) Em 28 de Abril de 2010 foi proferida Decisão de Aplicação da Coima (fls 35 e 36, dos autos):
"Descrição Sumária dos Factos
Ao(À) arguido(a) foi levantado Auto de Notícia pelos seguintes factos: verificou-se a omissão de proveitos conforme ponto IV do relatório de inspecção em anexo, os quais se dão por provados.
Normas Infringidas e Punitivas
Os factos relatados constituem violação do(s) artigo(s) abaixo indicado(s), punidos pelo(s) artigo(s) do RGIT referidos no quadro, aprovado pela Lei n.º 15/2001 de 05/07, constituindo contra-ordenação (ões).
Normas Infringidas
IRC: artº 17º n.º 3 b) CIRC - CIRC - Omissões e inexactidões praticadas na contabilidade de modo a não reflectir todas as operações e variações patrimoniais
RGIT artº 119 n.º 1 e 26 n.º 4 do RGIT - Omissões e inexactidões praticadas nas declarações e outros doc. fiscalmente relevantes
Período de tributação: 2005
Data da infracção: 2006-05-30
IVA: artº 86 CIVA, 87 e 88 LGT - Falta de entrega de prestação tributária
Artº 114 n.º 2 e 26 n.º 4 do RGIT - Falta entrega prest. tributária dentro prazo (M)
Período: 200512
(...)
Medida da coima
Em abstracto, a medida da coima aplicável ao(s) arguido(s) em relação à(s) contra-ordenação(ões) praticada(s) tem como limite mínimo o valor de Eur. 500,00 e limite máximo o montante de Eur. 26.542,71, dado tratar(em)-se de pessoa(s) colectiva(s).
Para fixação da coima em concreto deve ter-se em conta a gravidade objectiva e subjectiva da(s) contra-ordenação(ões) praticada(s), para tanto importa ter presente e considerar o seguinte quadro (Artº 27 do RGIT):
Actos de Ocultação Não
Beneficio Económico 0.00
Frequência da prática Frequente
Negligência Simples
Rec. 04645/11
Obrigação de não cometer infracção Não
Situação Económica e Financeira Baixa
Tempo decorrido desde a prática da infracção> 6 meses

DESPACHO

Assim, tendo em conta estes elementos para a graduação da coima e de acordo com o disposto no artº 79º do RGTT aplico ao arguido a coima de Eur. 7.100,00 cominada no(s) Art(s)º artº 119º n.º 1 e 26º n.º 4º, 114º n.º 2 e 26º n.º 4, do RGIT, com respeito pelos limites do artº 26º do mesmo diploma, sendo ainda devidas custas (Eur. 51,00) nos termos do n.º 2 do Dec-Lei n.º 29/98 de 11 de Fevereiro.

(...)"

F) Para as infracções que resultaram na aplicação à arguida de contra-ordenações respeitante ao ano de 2006 e, decorrente da mesma inspecção tributária, foi considerada que a frequência da prática era acidental (fls 51 a 53, dos autos que se dá por reproduzida para todos os efeitos legais);

G) O presente recurso deu entrada em 25 de Maio de 2010 (carimbo aposto no rosto de fls 39, dos autos).

A convicção do Tribunal formou-se no teor dos documentos juntos em cada ponto dos factos provados.

Factos não provados:

Não se provaram quaisquer outros factos com interesse para a decisão da causa.»

DECIDINDO NESTE STA

Vistas as conclusões de recurso que delimitam o seu objecto e âmbito, o presente recurso tem por fundamento exclusivo matéria de direito.

A questão a decidir prende-se com a necessidade ou não de individualizar as penas aplicadas a cada contra-ordenação para depois aplicar o cúmulo jurídico.

Considerou a decisão recorrida o seguinte:

"(…) O recurso é interposto considerando a arguida que o limite máximo a considerar para o IVA é de 13.921,70€, pois que foi este o valor considerado e acordado na reunião de peritos.

Com efeito, o valor a considerar para determinar o máximo *a* aplicar à arguida é o valor considerado pela arguida e não o considerado pela Administração fiscal. Assim a moldura penal (para o IVA) seria, nos termos dos artigos 114º n.º 2 e 26º n.º 4 do CIVA de €2.784,34 (limite mínimo = €13.921,70 x 20%) e €13.921,70 (limite máximo).

Assim temos:

Moldura contra-ordenacional de IRC €500,00 (limite mínimo) e €15.000,00 (limite máximo)

Moldura contra-ordenacional de IVA €2.784,34 (limite mínimo) e €13.921,70 (limite máximo).

Pelo que a moldura do concurso de contra-ordenações a considerar seria entre 500,00€ (o limite mínimo do IRC) e €13.921,70 (limite máximo do IVA).

Na determinação da coima a aplicar e, de acordo o artº 27º do RGIT considerou a AF:

Actos de Ocultação Não

Beneficio Económico 0.00

Frequência da prática Frequente

Negligência Simples

Obrigação de não cometer infracção Não

Situação Económica e Financeira Baixa

Tempo decorrido desde a prática da infracção > 6 meses

Insurge-se a arguida com o facto de, neste processo de infracções relativas a 2005 ter sido considerado a prática frequente de infracções já que em relação a 2006 e 2007 foi considerado uma prática acidental.

Ora, se considerarmos que as contra-ordenações de 2005, 2006 e 2007 são resultado de uma mesma inspecção não há qualquer fundamento para considerar uma contra-ordenação do período de 2005 como frequente e as relativas a 2006 e 2007 como acidentais.

Nesta parte também haverá que dar razão à arguida considerando que sendo as infracções detectadas numa mesma inspecção tributária não há qualquer fundamento para considerar a que em termos temporais seria a primeira infracção a praticar seja qualificada como frequente e as posteriores como acidentais.

Considerando a moldura contra-ordenacional abstracta e ter do presentes os critérios de determinação da medida da coima constantes do artº 27 do RGIT e atenta a factualidade dada como assente na decisão recorrida, designadamente o facto como acidental o cometimento da infracção tem-se como ajustada à situação a coima de 2.500,00€ pela infracção praticada pela arguida.

III - DECISÃO

Pelo exposto julgo procedente o recurso e aplico à arguida a coima de 2.500,00€, em substituição da coima aplicada pela Administração Fiscal. Sem custas. Registe e Notifique"

Quid Júris?

Adiantamos já que a decisão de 1ª Instância não se pode manter.

Só faz sentido aplicar o cúmulo jurídico em caso de concurso de contra-ordenações se, em primeiro lugar, for individualizada cada uma das coimas concretamente aplicadas a cada uma das contra-ordenações. Tal resulta do disposto no artº 25º do RGIT que define as regras e limite da pena única a aplicar. Ora, se a pena única a aplicar está balizada pelos limites máximos e mínimos das penas das contra-ordenações em concurso, imperioso é que conheçamos esses limites sem o que não podemos aferir da justeza e legalidade da pena única aplicada.

O quadro legislativo é o seguinte:

Sob a epígrafe "Concurso de contra-ordenações", o artigo 25.º do Regime Geral das Infracções Tributárias, na redacção da Lei n.º 15/2001 de 5 de Junho, preceituava que «As sanções aplicadas às contra-ordenações em concurso são sempre cumuladas materialmente».

No entanto, por força do artigo 113.º da Lei n.º 64-A/2008 de 31 de Dezembro [Orçamento do Estado para 2009], o mesmo artigo 25.º do Regime Geral das Infracções Tributárias passou a ter a seguinte redacção:

1. Quem tiver praticado várias contra-ordenações é punido com uma coima cujo limite máximo resulta da soma das coimas concretamente aplicadas às infracções em concurso.

2. A coima aplicável não pode exceder o dobro do limite máximo mais elevado das contra-ordenações em concurso.

3. A coima a aplicar não pode ser inferior à mais elevada das coimas concretamente aplicadas às várias contra-ordenações.

Ou seja, como se escreveu no ac. 21/01/2009 tirado no recurso n.º 0928/08, com a Lei do Orçamento para 2009, operou-se a alteração da regra de cúmulo das coimas aplicáveis. A anterior regra de cúmulo material foi substituída por uma regra de cúmulo jurídico. Determina-se agora que quem tiver praticado várias contra-ordenações é punido com uma coima única com o valor máximo da soma das coimas aplicadas, desde que este não ultrapasse o dobro do limite máximo mais elevado das contra-ordenações em concurso e o valor mínimo correspondente ao valor da mais elevada das coimas concretamente aplicadas às várias contra-ordenações.

O regime assim introduzido apresenta-se abstractamente mais favorável aos contribuintes.

E, por isso, o regime do (novo) artigo 25.º do Regime Geral das Infracções Tributárias deverá ser aplicado retroactivamente aos processos contra-ordenacionais pendentes, se da sua aplicação ao caso concreto redundar uma sanção mais favorável para o acoimado.

Na verdade, o artigo 29.º da Constituição da República Portuguesa, sob a epígrafe "Aplicação da lei criminal", preceitua, no seu n.º 4, que «Ninguém pode sofrer pena ou medida de segurança mais grave do que as previstas no momento da correspondente conduta ou da verificação dos respectivos pressupostos, aplicando-se retroactivamente as leis penais de conteúdo mais favorável ao arguido».

E o princípio constitucional da aplicação retroactiva da lei penal mais favorável ao arguido tem expressa consagração no Código Penal - aplicável também às contra-ordenações fiscais, por força da remissão do artigo 32.º do Regime Geral das Contra-Ordenações [Decreto-Lei n.º 433/82, de 27 de Outubro], e do artigo 3.º, alínea b), do Regime Geral das Infracções Tributárias.

Com efeito, o n.º 4 do artigo 2.º do Código Penal estatui que «Quando as disposições penais vigentes no momento da prática do facto punível forem diferentes das estabelecidas em leis posteriores, é sempre aplicado o regime que concretamente se mostrar mais favorável ao agente; se tiver havido condenação, ainda que transitada em julgado, cessam a execução e os seus efeitos penais logo que a parte da pena que se encontrar cumprida atinja o limite máximo da pena prevista na lei posterior».

No sentido do aresto citado vide também o Ac. deste STA de 09/09/2009 tirado no recurso 0631/09.

No nosso caso, foram praticadas, segundo revela a decisão recorrida, duas contra-ordenações, a saber:

Inexactidão praticada na declaração - prevista e punida nas disposições conjugadas dos artºs 17º n.º 3 alínea b) do CIRC, art 119º n.º 1 e artº 24º n.º 2 e 26º n.º 4 do RGIT- cujo montante mínimo é de 500€ e máximo de 15.000€, perante o agravamento previsto no artº 26º n.º 4 do RGIT.

Falta de entrega da prestação tributária no prazo legal - prevista e punida pelas disposições conjugadas dos artºs 86º do CIVA, 87º e 88º da LGT, artº 114º n.º 2 e 26º n.º 4 do RGIT cujo montante mínimo é de 2.784,34€ e máximo de 13.921,70€ perante o agravamento previsto no artº 26º n.º 4 do RGIT.

Cumprirá ao Tribunal de 1ª Instância determinar a concreta pena a aplicar a cada uma delas (sob pena de não se ordenando a baixa dos autos se suprimir um grau de jurisdição) após o que fixará a pena única tendo como limites os impostos pelo artº 25º do RGIT supra referido na sua nova redacção.

Nesta conformidade, impõe-se a revogação da decisão recorrida e a baixa dos autos ao tribunal de 1ª instância para os apontados efeitos.

4. DECISÃO:

Pelo exposto, acordam os juízes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em conceder provimento ao recurso, revogando a decisão recorrida e em ordenar a baixa do processo à 1ª instância para que aí seja proferida nova decisão que discrimine as penas parcelares

aplicáveis a cada uma das contra-ordenações, e tenha em conta o regime previsto no artigo 25.º do RGIT na redacção dada pelo artigo 113.º, da Lei n.º 64-A/2008, de 31 de Dezembro.

Sem Custas.

Lisboa 21 de Setembro de 2011. – *Ascensão Lopes* (relator) – *Casimiro Gonçalves – Pedro Delgado.*

Acórdão de 21 de Setembro de 2011.

Assunto:

Incompetência em Razão da Hierarquia. Matéria de Facto. Matéria de Direito.

Sumário:

I — Para determinação da competência hierárquica, à face do preceituado nos artigos 26.º, alínea b), e 38.º, alínea a) do ETAF de 2002 e artigo 280.º, n.º 1, do CPPT, o que é relevante é que o recorrente, nas alegações de recurso e respectivas conclusões, suscite qualquer questão de facto ou invoque, como suporte da sua pretensão, factos que não foram dados como provados na decisão recorrida.

II — Os juízos de facto (juízos de valor sobre matéria de facto ou sua omissão indevida) só podem ser apreciados pelos tribunais com poderes no domínio da fixação da matéria de facto.

III — Os juízos sobre se ao probatório devem ser levados factos alegados que poderão acarretar a pretendida consequência jurídica da tempestividade dos embargos apresentados constituem, essencialmente, juízos de facto, pois para os formular é necessário utilizar prova documental e não a apreciação directa ou indirecta de qualquer norma jurídica ou aplicação da sensibilidade ou intuição jurídica.

Processo n.º 714/11-30.
Recorrente: João Carlos Lopes dos Santos Brito.
Recorrida: Fazenda Pública.
Relator: Exmº. Sr. Consº. Dr. Ascensão Lopes.
Reclamação de actos do Órgão de Execução Fiscal n.º 433/11.7 BELRS

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

1- RELATÓRIO

João Carlos Lopes dos Santos Brito, com os sinais nos autos, inconformado com a decisão do Mmº Juiz do Tribunal Tributário de Lisboa, que negou provimento à reclamação por si deduzida contra a decisão da Sra Chefe do Serviço de Finanças de Vila Franca de Xira de 21/01/2011 que lhe indeferiu o pedido de dispensa de prestação de garantia dela veio interpor o presente recurso apresentando, para o efeito, as seguintes conclusões:

A) De acordo com a Sentença recorrida, "entende o reclamante que tendo-lhe sido autorizada a ampliação do prazo para apresentar garantia, por 30 dias a contar do respectivo despacho, a ampliação desse prazo envolveu o alargamento do prazo para requerer a dispensa de prestação de garantia" (cf. p. 8 da Sentença recorrida).

B) "Mas, a nosso ver, não lhe assiste razão. E pelas razões que o próprio despacho reclamado refere, ou seja, que os pressupostos em que assenta o pedido de dispensa - que o reclamante não possui património suficiente para solver a dívida e o acrescido e que não dissipou o seu património - não são de verificação superveniente, pelo contrário, o reclamante já os podia ter invocado quando foi notificado para prestar garantia, nos termos do art" 169º, nº2, do CPPT". (cf.Idem).

C) Sucede, porém, que o alargamento do prazo para prestar garantia no âmbito do processo de execução fiscal supra referido, acarretou, necessariamente, a ampliação do prazo para que o executado pudesse requerer a dispensa de prestação de garantia.

D) A lei distingue a possibilidade de ampliação do prazo legalmente previsto para prestar garantia ou requerer a dispensa de prestação de garantia, da possibilidade de prorrogação por mais 30 dias, em caso de ocorrência de circunstâncias excepcionais.

E) Não é admissível que a ampliação do prazo para prestação de garantia, previsto no artigo 169.º, n.º 6, do CPPT, não implique que se extraiam todas as consequências dessa ampliação, nomeadamente a possibilidade de, dentro do mesmo prazo, o executado solicitar a dispensa da sua prestação.

F) É que não se trata de conceder um novo prazo para prestar garantia, mas de alargar o prazo de 15 dias legalmente previsto, e que é o mesmo, quer para prestar garantia, quer para requerer a dispensa de prestação de garantia (cf. artigos 199.º, n.º 6, 169.º, n.º 6, e 170.º, n.º l, ambos do CPPT).

G) Este entendimento foi, aliás, sufragado pelo Ministério Público (cf. Parecer do Ministério Público a fls. 269).

H) Tendo decidido em sentido inverso, a Sentença recorrida laborou em erro de julgamento, por violação do disposto nos artigos 169.º, n.º 6, 170.º e 199.º, n.º 6, todos do CPPT, devendo, por isso, ser revogada e ordenada, em consequência, a baixa do processo para conhecimento imediato do mérito da reclamação judicial deduzida pelo recorrente.

I) Também não pode aceitar-se a afirmação segundo a qual o ora recorrente sabia, no exacto momento em que solicitou o alargamento do prazo previsto no artigo 169.º, n.º 6, do CPPT, que reunia as condições necessárias para solicitar a dispensa de prestação de garantia.

J) É que, nesse momento, o recorrente sabia, apenas, que, não sendo autorizada a emissão da garantia bancária, não podia prestar uma garantia de qualquer outra natureza.

K) Todavia, não era evidente que a Caixa Geral de Depósitos negasse a emissão da referida garantia bancária, pois que a concessão de crédito não está, exclusivamente, dependente do património do autor do pedido.

L) Na verdade, na avaliação que as entidades financeiras fazem do risco de crédito, são considerados diversos factores, designadamente, o tipo de relação mantida com os clientes, o facto de os clientes auferirem rendimentos fixos (nomeadamente do trabalho), o tipo de vínculo contratual com a entidade pagadora dos rendimentos, e a circunstância de estes sempre terem cumprido com os seus compromissos com a instituição financeira.

M) Ora, no caso concreto: i) o recorrente tem com aquela instituição bancária uma relação contratual sedimentada em vários anos; n) aufere rendimentos mensais decorrentes do seu salário; iii) sempre cumpriu com as suas obrigações para com aquela instituição bancária.

N) Assim, julgando que o Banco com o qual se relaciona pudesse emitir uma garantia no valor de € 60.052,95 (sessenta mil e cinquenta e dois euros e noventa e cinco cêntimos), só quando a Caixa Geral de Depósitos recusou tal emissão é que o ora recorrente verificou que não poderia também prestar qualquer garantia de natureza financeira.

O) Dito isto, parece evidente que só nesse momento é que o requerente efectivamente verificou que reunia os pressupostos para que lhe fosse dispensada a prestação de garantia, pelo que deverá ser, também neste aspecto, esse o momento relevante para efeitos de contagem do prazo para deduzir o pedido de dispensa, nos termos previstos no n.” 2 do artigo 170.º do CPPT.

P) Subsidiariamente, a Sentença recorrida laborou, por isso, em erro de julgamento, por violação do disposto no artigo 170.º, n.º 2, do CPPT, devendo ser revogada e ordenada, em consequência, a baixa do processo para conhecimento imediato do mérito da reclamação judicial deduzida pelo recorrente.

TERMOS EM QUE DEVE SER DADO PROVIMENTO AO RECURSO INTERPOSTO PELO RECORRENTE E, EM CONSEQUÊNCIA, SER REVOGADA A SENTENÇA PROFERIDA PELO TRIBUNAL TRIBUTÁRIO DE LISBOA, POR ERRO DE JULGAMENTO, POR VIOLAÇÃO DO DISPOSTO NOS artigos 169.º, n.º 6, 170.º E 199.º, n.º 6, TODOS DO CPPT, SENDO, EM CONSEQUÊNCIA, ORDENADA A BAIXA DO PROCESSO PARA CONHECIMENTO IMEDIATO DO MÉRITO DA RECLAMAÇÃO JUDICIAL DEDUZIDA PELA RECORRENTE.

Não houve contra-alegações

O Mº Pº junto deste STA, considerando a facultatividade da sua intervenção não emitiu parecer.

O Relator, em 10/08/2011, (no decurso das férias judiciais) lavrou despacho que foi devidamente notificado às partes, do seguinte teor:

“Nos presentes autos suscita-se, desde logo, a questão prévia da incompetência deste Tribunal em razão da hierarquia.

Com efeito e como se constata das conclusões das alegações de recurso de fls. 307 e segs. o recorrente João Carlos Lopes dos Santos Brito, vem invocar factos novos, que o tribunal recorrido não estabeleceu, nem levou em conta na sentença, mas em cuja afirmação fundamenta o seu direito.

É o que se apura nomeadamente da conclusão M, em que o recorrente expõe matéria de facto em ordem a concluir que no caso concreto tem com a CGD «uma relação contratual sedimentada em vários anos; ii) aufere rendimentos mensais decorrentes do seu salário; iii) sempre cumpriu com as suas obrigações para com aquela instituição bancária»

Verifica-se, assim divergência com o decidido em sede de matéria de facto invocando-se no recurso factos novos que o tribunal recorrido não estabeleceu, pretendendo desta forma o recorrente

pôr em causa o decidido em sede de matéria de facto (cf. conclusões J) e K) e daí retirar apoio para a sua fundamentação de direito.

A jurisprudência deste Supremo Tribunal tem vindo a entender que na delimitação da competência do Supremo Tribunal Administrativo em relação à do Tribunal Central Administrativo deve entender-se que o recurso não tem por fundamento exclusivamente matéria de direito sempre que nas conclusões das respectivas alegações são vertidos factos que não foram levados ao probatório ou é invocada matéria de facto que contraria, ou não foi levada em consideração na decisão recorrida - vide neste sentido Acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo de 03.10.2007, recurso 373/07, de 31.01.2007, recurso 1027/06 e de 17.01.2007, recurso 962/06, todos in WWW.DGSI.PT.

Constata-se, assim, a possibilidade de vir a ser declarada a incompetência deste Supremo Tribunal, em razão da hierarquia, sendo competente para conhecer do recurso o Tribunal Central Administrativo Sul.

Nestes termos, estando em causa a possibilidade de não conhecimento do objecto do recurso por incompetência deste Supremo Tribunal em razão da hierarquia, notifique as partes para se pronunciarem nos termos do artº 704º n.º 1 do Código de Processo Civil".

As partes não reagiram.

Com dispensa de Vistos vêm, os autos, à conferência.

2. FUNDAMENTAÇÃO

Com interesse para a decisão foi fixada na 1ª Instância a seguinte matéria de facto:

1. O reclamante foi citado, por reversão, no processo executivo nº3573200501069137, originariamente instaurado contra "A D E Associação para o Desenvolvimento e Emprego no Concelho de Vila Franca de Xira" (informação a fls. 210 e fls. 213 a 226);

2. Deduziu oposição, em seguimento do que foi notificado, em 22/11/2010, para, no prazo de 15 dias, prestar garantia no valor de € 60.052,95, podendo a mesma consistir em garantia bancária, caução, seguro caução ou qualquer outro meio susceptível de assegurar os créditos do exequente (informação a fls. 210 e notificação e talão de A/R, a fls. 227/228);

3. Em 07/12/2010, o reclamante solicitou ao Serviço de Finanças a ampliação, por 30 dias, do prazo para prestar garantia por não ter obtido, até então, resposta da CGD relativamente ao pedido de emissão de garantia que dirigira a essa entidade bancária (informação a fls. 210);

4. O pedido foi deferido por despacho da Sra. Chefe de Finanças, datado de 13/12/2010, que prorrogou por 30 dias, a contar da data do despacho, o prazo concedido para prestação da garantia (informação a fls. 210 e despacho a fls. 229);

5. O referido despacho sustenta-se, por remissão expressa, na informação da mesma data, que damos aqui por integralmente reproduzida e de que consta, textual, expressa e, designadamente, o seguinte: «Cumpre-me ainda informar que o executado vem alegar: - ter solicitado em 30 de Novembro de 2010 junto do balcão da Caixa Geral de Depósitos de Vila Franca de Xira a emissão de garantia bancária, no montante de € 60.052,95, aguardando resposta daquela entidade bancária. Assim, não se encontrando na disponibilidade do requerente a emissão da garantia exigida no âmbito do processo de execução fiscal, entende aquele que se justifica a ampliação para 30 dias do prazo que lhe foi conferido para prestar garantia. Face ao exposto e atendendo ao nº6 do artº199º, do CPPT, somos de parecer que o pedido deverá ser deferido» - vd. fls. 229;

6. Do despacho referido em 4) foi ele notificado em 16/12/2010 (informação a fls. 210 e oficio a fls. 230);

7. Em 10/12/2010, a CGD informou o reclamante de que "não considera oportuno a intervenção da CGD" (informação a fls. 210);

8. Por requerimento com entrada em 27/12/2010, o reclamante solicita na execução a dispensa de garantia, alegando insuficiência de património para assegurar a dívida exequenda e acrescido (informação a fls. 210 e fls. 231 a 242);

9. Por despacho de 21/01/2011, a fls. 243, foi indeferido o pedido de dispensa de prestação de garantia (acto reclamado);

10. Consta do despacho de indeferimento, que damos aqui por integralmente reproduzido, nomeadamente, o seguinte: «...nos termos conjugados do nº2 do artº 169º e nºl do artº170º, ambos do CPPT, o prazo para o pedido de dispensa de garantia deve ser efectuado no prazo de 15 dias a contar da notificação efectuada para efeitos de prestação de garantia, não se suspendendo tal prazo pelo facto de o interessado ter solicitado a prorrogação do prazo para a prestar. E no caso em apreciação não se invoca facto superveniente, sendo certo que o fundamento invocado, insuficiência de bens penhoráveis, se verifica já na data da notificação para a prestação da garantia. E sobre este fundamento sempre se dirá que o requerente não fez prova de que a insuficiência de bens não seja da sua responsabilidade, circunstância que lhe cabia provar. Nestes termos e pelo exposto, INDEFIRO o pedido»;

11. O reclamante foi notificado do despacho de indeferimento em 27/01/2011 (informação a fls. 210 e oficio a fls. 247);

12. A reclamação foi apresentada no Serviço de Finanças em 09/12/2011, conforme "comprovativo de entrega de documentos" que consta de fls. 4.

Factos não provados: Com interesse para a decisão, nada mais se provou de relevante.

Motivação: Assenta a convicção do tribunal no conjunto da prova documental dos autos, com destaque para a assinalada e informação a fls. 210.

3- O DIREITO

Tendo sido suscitada a questão da incompetência deste STA para apreciar o recurso, por este não se fundar exclusivamente em matéria de direito, importa conhecer de tal questão dado que a mesma merece imediata e prioritária apreciação face ao disposto nos artigos 16.º, n.º 2, do CPPT e 13.º do CPTA.

O STA só é competente para conhecer dos recursos jurisdicionais interpostos de decisões dos tribunais tributários de 1.ª instância se em causa estiver apenas matéria de direito. Versando o recurso, também, matéria de facto, competente é, não já o STA, mas o TCA, conforme resulta dos artigos 26.º, alínea b) e 38.º, alínea a) do ETAF, aprovado pela Lei 107-D/2003, de 31/12, e já antes estabeleciam os artigos 32.º, n.º 1, alínea b) e 41.º, n.º 1, alínea a) do anterior ETAF, aprovado pelo DL 128/84, de 21/3, na redacção dada pelo DL 229/86, de 29/11.

Considera o despacho do Sr. Relator, que interveio em turno de férias de Verão, que o recorrente vem invocar factos novos que o tribunal recorrido não estabeleceu nem levou em conta na sentença nomeadamente a conclusão M enunciando-se factos não contemplados no probatório da sentença recorrida, dos quais o recorrente pretende extrair consequências jurídicas:

É exacto que ali se alega que **o recorrente tem com a Caixa Geral de Depósitos uma relação contratual sedimentada em vários anos; que aufere rendimentos mensais decorrentes do seu salário e que sempre cumpriu com as suas obrigações para com aquela instituição bancária.**

Está em causa saber se neste contexto o recurso tem ou não exclusivo fundamento em matéria de direito para aquilatar da competência do STA, em razão da hierarquia, para o seu conhecimento.

Vejamos. Como se decidiu no Ac. deste STA de 11/05/2011, tirado no recurso n.º 0324/11, o recurso não versa exclusivamente matéria de direito, se nas conclusões do respectivo recurso se questionar a questão factual, manifestando-se divergência, por insuficiência, excesso ou erro, quanto à matéria de facto provada na decisão recorrida, quer porque se entenda que os factos levados ao probatório não estão provados, quer porque se considere que foram esquecidos factos tidos por relevantes, quer porque se defenda que a prova produzida foi insuficiente, quer ainda porque se divirja nas ilações de facto que se devam retirar dos mesmos (v., entre outros, os acórdãos do STA de 16/12/2009 e de 21/04/2010, proferidos nos recursos n.ºs 738/09 e 189/10, respectivamente).

No caso em apreço, é manifesto que o recorrente pretende extrair consequências jurídicas de factos que evidencia e que não foram levados ao probatório da decisão recorrida.

Ora, deve entender-se que a alteração da matéria de facto por aditamento de novos factos que o recorrente entende estarem demonstrados, só pode ser efectuada pelos tribunais com poderes no domínio da fixação da matéria de facto.

Os juízos sobre a matéria de facto que na sua formulação apelam essencialmente para a sensibilidade ou intuição do jurista, para a formação especializada do julgador, que estão mais presos ao sentido da norma aplicável ou aos critérios de valorização da lei são do conhecimento dos tribunais com meros poderes de revista.

No caso dos autos o aditamento ao probatório de novos factos a partir dos quais a recorrente pretende ver reconhecida a bondade dos seus argumentos para obter a revogação da decisão recorrida implica um julgamento de mérito com recurso à produção de meios de prova ainda que incidentes essencialmente sobre documentos e não uma simples apreciação directa ou indirecta de qualquer norma jurídica ou aplicação da sensibilidade ou intuição jurídica.

Assim, tem de entender-se que o recurso não tem por fundamento exclusivamente matéria de direito, pelo que o Supremo Tribunal Administrativo é hierarquicamente incompetente para o conhecimento do recurso, cabendo a competência para o conhecimento do mesmo à Secção do Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo Sul – artigos 26.º, alínea b), e 38.º, alínea a) do ETAF de 2002 e artigo 280º, n.º 1, do CPPT.

IV- DECISÃO – Termos em que, face ao exposto, se decide julgar a Secção de Contencioso Tributário do STA incompetente, em razão da hierarquia, para conhecer do presente recurso jurisdicional, indicando-se, nos termos do art. 18.º, n.º 3, do CPPT., como tribunal que se considera competente o Tribunal Central Administrativo Sul (Secção do Contencioso Tributário), para o qual os recorrentes poderão requerer a remessa do processo, de harmonia com o preceituado no n.º 2 do mesmo artigo.

Custas pelo recorrente, fixando-se a taxa de justiça devida em 2 UC(s).

Lisboa, 21 de Setembro de 2011. – *Ascensão Lopes* (relator) – *Casimiro Gonçalves* – *Pedro Delgado.*

Acórdão de 21 de Setembro de 2011.

Assunto:

Juros de mora. Taxa. Lei Orçamento de Estado para 2010 (Lei n.º 3-B/2010 de 28-04-2010). Decreto-Lei n.º 73/99, de 16 de Março. artº 165º da Lei n.º 3-B/2010 de 28-04-2010.

Sumário:

I — A Lei n.º 3-B/2010 de 28-04-2010 através do seu artº 165º alterou o Decreto-Lei n.º 73/99, de 16 de Março, estipulando que:

O artigo 3.º do Decreto-Lei n.º 73/99, de 16 de Março, passasse a ter a seguinte redacção:

«Artigo 3.º

[...]

1 — A taxa de juros de mora tem vigência anual com início em 1 de Janeiro de cada ano, sendo apurada e publicitada pelo Instituto de Gestão da Tesouraria e do Crédito Público, I. P. (IGCP, I. P.), através de aviso a publicar no Diário da República, até ao dia 31 de Dezembro do ano anterior.

2 — Para apuramento da taxa de juros de mora utiliza-se a média das médias mensais das taxas EURIBOR a 12 meses, verificadas nos últimos 12 meses, acrescida de um diferencial de cinco pontos percentuais.

3 — (Anterior n.º 2.)

4 — A taxa referida no n.º 1 é reduzida a metade para as dívidas cobertas por garantias reais constituídas por iniciativa da entidade credora ou por ela aceites e para as dívidas cobertas por garantia bancária.

5 — (Anterior n.º 4.)

6 — (Anterior n.º 5.)

7 — (Anterior n.º 6.)»

II — Esta lei não previu norma ou regime transitório para os juros vencidos no período após o início da sua vigência que foi 29-04-2010 até 31/12/2010.

III — A lacuna, que o elemento literal não resolve, deve ser integrada com uma interpretação que atenda aos chamados elementos lógicos da interpretação — histórico, sistemático e teleológico — os quais só têm sentido à luz da ordem social em que o texto se situa, ou então por recurso ao disposto no artº 10º n.º 3 do C. Civil, na falta de caso análogo.

IV — Ora, o que o legislador, muito claramente, pretendeu fazer foi flexibilizar o montante da taxa de juros de mora e a forma da sua fixação e não criar uma suspensão do pagamento dos juros de mora até regulamentação do montante da taxa de juros de mora para o ano seguinte (2011).

V — No caso concreto, o legislador porque já não podia apurar a taxa até 31 de Dezembro de 2009, pois que já se estava em Abril de 2010 (na altura da publicação da Lei do Orçamento de Estado para 2010), só pode ter querido que a nova taxa se aplicasse apenas em 2011, sem prejuízo da cobrança de juros de mora até 31/12/2010 pela taxa em vigor à data da sua publicação.

Processo n.º 750/11-30.
Recorrente: Fazenda Pública.
Recorrida: Edifícios Atlântico, SA.
Relator: Exmº. Sr. Consº. Dr. Ascensão Lopes.

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

1- RELATÓRIO

EDIFÍCIOS ATLÂNTICO, S.A, contribuinte n.º 500343764, com os sinais constantes dos autos, apresentou, nos termos do art. 276.º CPPT, reclamação de decisão do órgão da execução fiscal.

Por sentença, proferida no Tribunal Tributário de Lisboa, foi julgada totalmente procedente a reclamação e anulado o despacho recorrido, tendo reagido a FAZENDA PÚBLICA com a interposição de recurso jurisdicional para o Tribunal Central Administrativo Sul, que por decisão de 28 de Julho de 2011, se declarou incompetente em razão da hierarquia entendendo ser competente este Supremo Tribunal Administrativo para onde os autos foram remetidos.

A alegação do recurso integra as seguintes **conclusões:**

I - Os autos à margem identificados visam a anulação do despacho do órgão da execução fiscal, que fixou o montante da garantia a prestar, a pedido do ora reclamante, a fim de suspender o processo de execução fiscal n.º 3247201001127144, instaurado pelo Serviço de Finanças de Lisboa - 2. para cobrança coerciva das dívidas de IRC do exercício de 2009.

II - A douta sentença ora posta em crise decidiu anular o despacho recorrido, sustentando que, ao caso em apreço, deveria ter sido aplicada a nova taxa de juro, a partir de 01/01/2010, e não aquela que foi revogada pela Lei n.º 3-B/2010, de 28/04, do Orçamento de Estado, correspondente à redacção anterior do Decreto-Lei 73/99, de 16/03, escorando ainda que aquela taxa de juro deveria ter sido fixada até 31/12 do ano anterior, de acordo com o n.º 1 do art. 3.º deste Decreto-Lei, na redacção actual, e que a entidade competente, IGCP, deveria ter publicado imediatamente a seguir à publicação da Lei em causa a taxa de juro vigente até ao final do ano, existindo, assim, um vazio legal que impedia a cobrança de juros de mora.

III - Em suma, o *thema decidendum* do douto decisório centrou-se na questão de interpretação da produção de efeitos do n.º 1 do art. 3.º da Lei n.º 3-B/2010, de 28/04, esquecendo-se que a mesma produção foi regulamentada pelo n.º 2 do Aviso n.º 27831- F/2010, do IGCP, publicado in Diário da República, 2ª série - n.º 253, de 31 de Dezembro de 2010, que estipulou que a taxa dos juros de mora era aplicável desde o dia 1 de Janeiro de 2011, inclusive, como se pode verificar pelos Anexos II e III, juntos ao presente recurso.

IV - Ora, no caso em apreço, os juros de mora são referentes ao período de 18/08/2010 a 06/10/2010, bem como o pedido do reclamante, o despacho de fixação da garantia e a notificação do mesmo, todos os factos ocorreram no ano de 2010.

V - A lei que vigorava à data era o n.º 1 do art. 3.º do Decreto-Lei n.º 73/99, de 16 de Março.

V - Assim, a douta sentença ora recorrida, a manter-se na ordem jurídica, é convencimento da Fazenda Pública que incorreu em erro de julgamento sobre a matéria de direito, consubstanciando esta em errada interpretação e aplicação das normas legais já citadas.

Nestes termos, em face da motivação e das conclusões atrás enunciadas, deve ser dado provimento ao presente recurso, revogando-se, em consequência a douta sentença ora recorrida, assim se fazendo por Vossas Excelências a costumada JUSTIÇA.

A Recorrida/Rda formalizou contra-alegações, onde conclui do modo que segue:

I - O presente recurso versa exclusivamente sobre questões de direito;

II - O Douto Tribunal Central Administrativo Sul é, nos termos da segunda parte do n.º 1 do artigo 280.º do CPPT, incompetente, em razão da hierarquia, para apreciar o presente recurso;

III - Incompetência que este Tribunal deverá declarar.

IV - Caso o Douto Tribunal *ad quem* se julgue competente em razão da hierarquia, algo que apenas por cautela de patrocínio se admite, não deve o presente recurso merecer provimento, por a sentença recorrida não padecer de qualquer vício.

V - Pois bem decidiu o Tribunal *a quo* ao não permitir a aplicação pelo órgão da execução fiscal da redacção do artigo 3.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 73/99, de 16 de Março, anterior à alteração que lhe foi introduzida pelo artigo 165.º da Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril - a partir dessa data plenamente em vigor - aos juros de mora referentes ao período compreendido entre 18 de Agosto de 2010 e 6 de Outubro de 2010.

VI - O Tribunal *a quo* não poderia ter decidido diversamente, aplicando àquele período posterior à entrada em vigor da redacção introduzida pela Lei n.º 3-B/2010 a norma anterior constante do artigo 3.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 73/99, sem reflectir a alteração da referida Lei da Assembleia da República, a qual entrou em vigor a 29 de Abril de 2010.

VI - Bem decidiu, pois, o Tribunal *a quo* ao não permitir a liquidação de juros de mora à taxa de 1% ao mês pois não existiu, desde o dia 29 de Abril de 2010 até ao dia 31 de Dezembro de 2010, qualquer base legal para a Administração Fiscal exigir juros de mora à referida taxa aos contribuintes.

Nestes termos, e em face da motivação e das conclusões atrás enunciadas, deve ser negado o provimento ao presente recurso, mantendo-se integralmente válida a douta sentença recorrida, assim fazendo por Vossas Excelências a costumada JUSTIÇA.

O EMMP neste Supremo Tribunal pronunciou-se concordando com o parecer de fls. 168 e 169 proferido no TCA-Sul no qual se pugna pelo provimento do recurso, revogação da decisão recorrida e manutenção do despacho do órgão de execução fiscal reclamado.

2- FUNDAMENTAÇÃO

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

1. Em 09/09/2010 foi instaurado o processo de execução fiscal com o n.º 3247201001127144 para cobrança coerciva de dívida de IRC do exercício de 2009 no valor de €102663,71 (fl. 25 e 26);

2. A reclamante solicitou no Serviço de Finanças de Lisboa 2, em 06/20/2010, a suspensão do processo executivo referido no ponto anterior, informando os serviços que pretendia deduzir reclamação graciosa ou impugnação judicial dentro dos prazos legais, (fl. 27, 29 a 33);

3. O órgão de execução fiscal fixou a garantia no valor de € 132.951,33 a que correspondem juros de mora calculados desde 18/08/2010 a 06/10/2010 (3 meses ou fracção) no valor de € 3.079,91, o total das custas € 617,44, sobre o somatório do valor da dívida dos juros de mora e custas com reporta à data do pedido aplicou um acréscimo de 25%. (fl. 28).

3 – DO DIREITO

O presente recurso, interposto pela Fazenda Pública, questiona a sentença do Tribunal Tributário de Lisboa de 22 de Fevereiro de 2011, que, entendeu que ao caso devia ter sido aplicada a nova taxa de juro, a partir de 01/01/2010, e não a norma do artº n.º 1 do artº 3º do Decreto-Lei n.º 73/99, de 16 de Março, na sua versão original. No entendimento de que a taxa de juro aplicada não tinha sido fixada até 31 de Dezembro de 2009, a decisão ora sindicada considerou que havia um vazio legal que impedia a cobrança de juros de mora.

É o seguinte o trecho decisório e a argumentação essencial da decisão recorrida:

(…)Importa apreciar e decidir.

Quanto à alegada competência para fixação da garantia está plasmada no artº 199 do CPPT e nos termos do n.º 8 do referido normativo é competente para apreciar as garantias a entidade competente para autorizar o pagamento em prestações. Nos termos do artº 149º e 150º conjugado com o artº 10º n.º 1, al) e n.º 2, todos do CPPT, é competente o órgão periférico regional. Improcede a reclamação com base neste fundamento.

Conforme refere o DMMP procede o alegado pela Reclamante à aplicação da taxa de juros, foi fixada numa nova fórmula de cálculos de taxas de juros com efeitos a partir de

01/01/10.

Ao caso, deveria ter sido aplicada a nova taxa de juro, a partir de 01/01/2010. E não aquela que foi revogada pela Lei n.º 3-B/2010 de 28/04 do Orçamento de Estado, correspondente à redacção anterior do Decreto-Lei 73/99 de 16/03.

Essa taxa de juro deveria ter sido fixada até 31/12 do ano anterior, de acordo com o n.º 1 do artº 3º deste Decreto-Lei, na redacção actual. Não tendo a entidade competente IGCP IP, publicado imediatamente a seguir à publicação da Lei em causa, a taxa de juro vigente até ao final do ano, existe um vazio legal que impede a cobrança de juros de mora.

Procede a reclamação quanto a este fundamento e improcede quanto aos demais. São devidas custas nos termos do Regulamento das Custas Processuais.

V Decisão

Julgo totalmente procedente a presente reclamação e anulo o despacho recorrido.

Condeno a Fazenda Pública em custas."

Quid Júris?

Andou bem tal decisão ou, na falta de regulamentação, devem considerar-se os juros previstos antes da alteração para o período que vai de 29-04-2010 (data de entrada em vigor das alterações legais) até 31/12/2010 e calcularem-se os juros devidos referentes ao período de 18/08/2010 a 06/10/2010, pela taxa anteriormente prevista como fez o órgão da Administração Fiscal recorrido?

Quadro legal:

A Lei n.º 3-B/2010 de 28-04-2010 através do seu artº 165º alterou o Decreto-Lei n.º 73/99, de 16 de Março, estipulando que:

Os artigos 3.º e 4.º do Decreto-Lei n.º 73/99, de 16 de Março, passam a ter a seguinte redacção:

«Artigo 3.º

[...]

1 - A taxa de juros de mora tem vigência anual com início em 1 de Janeiro de cada ano, sendo apurada e publicitada pelo Instituto de Gestão da Tesouraria e do Crédito Público, I. P. (IGCP, I. P.), através de aviso a publicar no Diário da República, até ao dia 31 de Dezembro do ano anterior.

2 - Para apuramento da taxa de juros de mora utiliza-se a média das médias mensais das taxas EURIBOR a 12 meses, verificadas nos últimos 12 meses, acrescida de um diferencial de cinco pontos percentuais.

3 - (Anterior n.º 2.)

4 - A taxa referida no n.º 1 é reduzida a metade para as dívidas cobertas por garantias reais constituídas por iniciativa da entidade credora ou por ela aceites e para as dívidas cobertas por garantia bancária.

5 - (Anterior n.º 4.)

6 - (Anterior n.º 5.)

7 - (Anterior n.º 6.)

Artigo 4.º

[...]

1 - A liquidação de juros de mora não pode ultrapassar os últimos cinco anos anteriores à data do pagamento da dívida sobre que incidem, salvo se esta estiver a ser paga em prestações, caso em que o prazo máximo de contagem dos juros de mora é de oito anos, não contando para o cômputo do prazo os períodos durante os quais a liquidação de juros fique legalmente suspensa.

2 -...»

Início de Vigência: 29-04-2010.

Análise da questão:

A recorrida defende a posição que resulta da sentença proferida mas sem razão como se irá demonstrar.

O Decreto-Lei n.º 73/99, de 16 de Março na sua redacção original previa no seu n.º 1 do artº 3º, que a taxa de juros de mora era de 1%, se o pagamento se fizesse dentro do mês de calendário em que se tivesse verificado a sujeição aos mesmos juros, aumentando-se uma unidade por cada mês de calendário ou fracção se o pagamento se fizesse posteriormente. Era portanto uma taxa de juro que no mínimo seria de 1%. Com a aprovação da Lei n.º 3-B/2010, (Lei do Orçamento de Estado para 2010) deu-se a alteração do artº 3º do Decreto-Lei n.º 73/99, nomeadamente o seu n.º 1, que passou a prever que a taxa de juros de mora tivesse uma vigência anual sendo apurada e publicada através de aviso a publicar em Diário da República até 31 de Dezembro do ano anterior àquele em que a taxa seria aplicada.

Ora, a Lei n.º 3-B/2010, só foi publicada em 28 de Abril de 2010, pelo que não podia ter havido, portanto, uma fixação da taxa de juro para o ano de 2010, até 31 de Dezembro de 2009, pois nesse momento não existia a obrigação dessa fixação de taxa. Decidiu-se na sentença que existia um vazio legal que impossibilitava de se cobrarem juros de mora.

Foi feita, a nosso ver, uma errada interpretação da lei.

Ao interpretarmos a lei temos de nos ater, é certo, em primeiro lugar no elemento literal e se a lei não levanta dúvidas, se é tão simples e clara de modo a que dúvidas algumas se possam levantar então não necessitamos de recorrer a outros elementos de interpretação. Mas como é consabido, ultimamente, têm sido poucos os casos em que este primeiro estádio de interpretação nos basta. No caso concreto, levanta-se desde logo a seguinte dúvida: tendo a norma que regulava a percentagem da taxa de juros de mora sido alterada em Abril de 2010 e face à nova redacção que veio estipular que a taxa de juro é anual, qual a taxa a aplicar até entre 29 de Abril e 31/12/2010 ? A nova, a anterior ou nenhuma? As dúvidas adensam-se com a nova disposição que estatui que a taxa de juro anual será fixada até 31 de Dezembro do ano anterior a que a taxa diz respeito.

Temos pois de nos socorremos de outros elementos de interpretação da lei.

Refere o Professor Oliveira Ascensão, que "Há um elemento essencial que é a base de toda a interpretação: é a própria ordem social em que o texto se situa.

De facto, a lei vigora numa ordem social. As palavras da lei são indecifráveis se não forem integradas naquela ordem social. O espírito da lei é o que resulta dessa integração. Os chamados elementos lógicos da interpretação — histórico, sistemático e teleológico — só têm sentido à luz dessa ordem social" (in Revista da Ordem dos Advogados, Ano 57, Dezembro de 1997). Se a interpretação que foi feita pelo tribunal "a quo" fosse a correcta teríamos que entender que o legislador em 28 de Abril de 2010, teria querido que não se pagassem juros de mora de 29 de Abril a Dezembro desse ano. Mas não se pode entender dessa forma; o que o legislador, muito claramente, pretendeu fazer foi flexibilizar o montante da taxa de juros de mora e a forma da sua fixação e não criar uma suspensão do pagamento dos juros de mora até regulamentação do montante da taxa de juros de mora para o ano seguinte (2011). O legislador contudo não foi hábil ao elaborar o novo texto da lei, criando a incerteza apresentada, à míngua de norma transitória.

O artº 8º do Código Civil dispõe que o tribunal não pode abster-se de julgar, invocando a falta ou obscuridade da lei. Temos pois que superar a dificuldade apontada. No caso concreto, o legislador porque já não podia apurar a taxa até 31 de Dezembro de 2009, pois que já se estava em Abril de 2010 (na altura da publicação da Lei do Orçamento de Estado para 2010), só pode ter querido que a nova taxa se aplicasse apenas em 2011, sem prejuízo da cobrança de juros de mora até 31/12/2010 pela taxa em vigor à data da sua publicação. Devia, como já deixamos expresso, nestas circunstâncias, ter sido elaborada uma norma transitória que previsse expressamente que a alteração ao Decreto-Lei n.º 73/99, de 16 de Março só produziria efeitos a 1 de Janeiro de 2011, com excepção da última parte do n.º 1 do artº 3º que produziria efeitos já em 2010. Não tendo sucedido tal, há, pois, que integrar a lacuna existente no texto da Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril, no sentido supra expresso, ou nos termos do artº 10º n.º 3 do C. Civil já que não existindo caso análogo nos parece que o espírito do sistema impunha uma norma transitória que determinasse que a alteração ao Decreto-Lei n.º 73/99, de 16 de Março só produziria efeitos a 1 de Janeiro de 2011, aplicando-se no ano de 2010 o regime anterior.

Assim sendo, deve ser concedido provimento ao recurso da Fazenda Pública e revogada a sentença recorrida.

4- DECISÃO:

Termos em que, face ao exposto, acordam os Juízes desta Secção de Contencioso Tributário do STA em conceder provimento ao recurso revogando a decisão recorrida, mantendo-se na ordem jurídica o despacho reclamado.

Custas pela Sociedade recorrida em ambas as instâncias sendo devidas neste STA por ter contra-alegado.

Lisboa, 21 de Setembro de 2011. — *Ascensão Lopes* (relator) — *Casimiro Gonçalves — Pedro Delgado.*

Acórdão de 21 de Setembro de 2011.

Assunto:

Compensação. Dívida. Garantia. Princípio da boa fé na sua vertente de tutela a confiança.

Sumário:

I — O princípio da boa fé, na sua vertente de tutela da confiança, visa salvaguardar os sujeitos jurídicos contra actuações injustificadamente imprevisíveis daqueles com quem se relacionem.

II — No âmbito da actividade administrativa são pressupostos da tutela de confiança um comportamento gerador de confiança, a existência de uma situação de confiança, a efectivação de um investimento de confiança e a frustração da confiança por parte de quem a gerou.

III — A violação pela administração tributária dos deveres procedimentais de colaboração e de actuação segundo as regras da boa fé, pode consistir em vício autónomo de violação de lei.

IV — Não padece de ilegalidade por violação do princípio da boa fé, na sua vertente da tutela da confiança, o acto de compensação da dívida exequenda operada pela Administração Tributária, ao abrigo do disposto no artigo 89.º do CPPT, na pendência de impugnação, após a garantia prestada ter caducado (mas sem que, tivesse anteriormente sido ordenada a notificação da recorrente para, querendo, prestar nova garantia), se, no caso, atentas as circunstâncias concretas, não se demonstrou a existência de uma actuação da administração tributária anterior ao próprio acto de compensação posto em crise e geradora de uma situação de confiança, nomeadamente da convicção por parte da reclamante de que teria que ser notificada para renovar a garantia no termo do respectivo prazo.

Processo n.º 753/11-30.
Recorrente: Fazenda Pública.
Recorrido: Transportes Malau, L.da
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. Pedro Delgado.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

I – Vem a Fazenda Pública recorrer para este Supremo Tribunal da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto, de 16 de Junho de 2011, proferida nos autos de reclamação apresentados nos termos dos artigos 276º e segs. do C.P.P.T., contra o acto de compensação de 06/07/2010, efectuado pela Administração Fiscal, do reembolso/crédito do IVA no valor de 12.680,17€ e operada no processo de execução fiscal n.º 3506200601004654 e 3506200601005596, decisão essa que anulou o referido acto de compensação por entender ter sido violado o princípio da boa fé.

Termina as suas alegações de recurso formulando as seguintes conclusões: «A. Vem o presente recurso interposto da douta sentença que concedeu provimento à reclamação e anulou o acto de compensação de dívidas de tributos, por considerar tal acto de compensação ferido de ilegalidade por violação do princípio da boa fé, na medida em que é susceptível de trair a confiança da reclamante na actuação da Administração Tributária.

B. A compensação é uma forma de extinção de obrigações com base na circunstância de duas pessoas ou entidades serem simultânea e reciprocamente credor e devedor, prevista expressamente no art. 40º, n.º 2 da LGT para os créditos tributários.

C. Por sua vez, o art. 89º do CPPT determina que os créditos do executado resultantes de reembolso, revisão oficiosa, reclamação ou impugnação judicial de qualquer acto tributário, são obrigatoriamente aplicados na compensação das dívidas à Administração Tributária, excepto se estiver a correr prazo para interposição de meio gracioso ou judicial, ou se estiver pendente um destes meios, desde que a dívida se encontre garantida nos termos do art. 169º do CPPT.

D. No caso em concreto, só após a caducidade da garantia bancária anteriormente prestada, como prevista expressamente na mesma, é que a Administração Tributária operou a compensação reclamada, sufragando-se na correcta interpretação do disposto na alínea b) do n.º 1 do art. 89º do CPPT, que "a contrario", obriga que a Administração Tributária efectue a aplicação de um crédito do executado na compensação das suas dívidas tributárias, desde que a dívida não se mostre garantida nos termos do art. 169º do CPPT, mesmo que esteja pendente processo judicial.

E. Entende a Fazenda Pública que o objecto da reclamação apresentada é tão só a conformidade do acto de compensação ao preceito aplicável - o art. 89º do CPPT, uma vez que a reclamante entendia que a garantia que havia prestado aquando da apresentação da reclamação graciosa se mantinha na pendência da impugnação, encontrando-se a dívida garantida.

F. A compensação efectuada é assim, legal, porque preencheu os requisitos exigidos por lei, designadamente no art. 89º do CPPT, aqui aplicável, porquanto, a dívida exequenda não se mostrava garantida nos termos do art. 169º do CPPT.

Aliás,

G. Assim o entendeu a Meritíssima Juiz de Direito, quando concluiu que não se encontravam "verificados os pressupostos legais que proíbem que a Administração Tributária proceda à compensação das dívidas - uma vez que, apesar de pender impugnação judicial, à data da compensação não existia garantia validamente prestada (por ter caducado anteriormente)".

Todavia,

H. Decidiu o Tribunal a quo, que no caso em concreto, impunha-se à Administração Tributária, em ordem ao cumprimento do princípio da boa fé que notificasse a reclamante, para, querendo, prestar nova garantia antes de proceder à compensação. Não o tendo feito, violou este princípio, na medida em que é susceptível de ter traído a confiança da reclamante sem que tivesse previamente tido oportunidade de prestar nova garantia de modo a obstar à prática do acto reclamado.

Ora,

I. De facto, a Administração Tributária, deve, no exercício das suas funções, actuar com respeito pelos princípios da igualdade, da proporcionalidade, da justiça, da imparcialidade e da boa-fé, ponderando os valores fundamentais do direito, designadamente, a confiança suscitada pela sua actuação e o objectivo a alcançar.

J. No entanto, deve o princípio da boa fé ser conjugado com os restantes princípios norteadores da actividade administrativa tributária, designadamente com o da legalidade, pelo que, quando a Administração Tributária actua com poderes vinculados, o respectivo acto será legal ou ilegal consoante respeite ou não o quadro rigorosamente desenhado na lei, e este foi no caso em concreto respeitado.

K. Reunidos os pressupostos exigidos por lei para que a compensação operasse, e não reunidos os requisitos para que a mesma fosse proibida, impunha-se à Administração Tributária a obrigação de efectuar a compensação na dívida cuja execução não se encontrava garantida, apesar de se encontrar pendente impugnação judicial atinente à legalidade da dívida exequenda.

L. Entende a Fazenda Pública ser de afastar a resolução do litígio com fundamento no princípio da boa fé, pela alegada quebra da confiança do contribuinte, como se decidiu na douta sentença recorrida, porquanto, estamos perante um acto estritamente vinculado à lei, e a situação daquele que actua na convicção de proceder em conformidade com o Direito é jurídica e autonomamente protegida na ordem jurídica.

M. Como referido no Acórdão do STA de 30.04.2003 (Pleno), proferido no recurso n.º 47275/02, cujo sumário em parte aqui nos permitimos citar: "O princípio da confiança, ínsito na ideia de Estado de direito democrático (art. 2º da C.R.P.), postula um mínimo de certeza nos direitos das pessoas e nas expectativas que lhes são juridicamente criadas, censurando as afectações inadmissíveis, arbitrárias ou excessivamente onerosas, com as quais não se poderia razoavelmente contar."

N. O princípio da confiança implica assim um mínimo de certeza nos direitos das pessoas e nas expectativas que lhe são juridicamente criadas, censurando-se as afectações arbitrárias, com as quais não poderia a reclamante razoavelmente contar.

O. Como decorre dos autos, a garantia bancária prestada pela reclamante aquando da pendência da reclamação graciosa apresentada contra as liquidações em cobrança coerciva, previa expressamente que a mesma só era válida por 3 (três) anos, pelo que, caducou em 18.07.2009.

P. Decorrido o prazo de validade da garantia prestada, a mesma deixou de produzir os seus efeitos, determinando concomitantemente que fosse levantada a suspensão do processo de execução fiscal, por falta de reunião dos requisitos para a mesma.

Q. Nesta data, já havia sido decidida a reclamação graciosa oportunamente apresentada, de cuja decisão, por parcialmente deferida, recorreu hierarquicamente a reclamante, tendo sido notificada do despacho de indeferimento em 22.05.2009, do qual apresentou impugnação judicial em 01.09.2009, a qual corre os seus termos no Tribunal a quo..

Assim,

R. Desde a data em que ocorreu a caducidade da garantia apresentada - 19.07.2009 - que a dívida não se encontrava garantida, e desde essa data, não tendo sido apresentada qualquer outra garantia por parte da reclamante, que bem sabia ou tinha obrigação de saber que a mesma caducara, correu o processo de execução fiscal os seus devidos termos para cobrança da dívida em cobrança coerciva.

S. Ademais, não deu a reclamante sequer conhecimento aos autos de execução fiscal que após os meios graciosos apresentados (reclamação graciosa e recurso hierárquico), havia apresentado em 01.09.2009 impugnação judicial contra as liquidações em dívida, na sequência do indeferimento do recurso hierárquico,

T. pelo que, nada mais havia a fazer por parte da Administração Tributária senão proceder à compensação do crédito na dívida tributária, uma vez que se preenchiam todos os pressupostos exigidos legalmente, e a tal acto estava obrigada.

U. Não existiu qualquer violação do princípio da confiança da reclamante na actuação da Administração Tributária, porquanto, e ao contrário do que entende o Tribunal *a quo,* bem sabia a reclamante que a garantia bancária por si prestada havia caducado, por expressamente a mesma prever tal caducidade, e,

V. oportunidade de prestar nova garantia teve-a sempre ao seu dispor nos termos do art. 199º do CPPT a partir do momento em que apresentou impugnação judicial no Tribunal a quo, facto esse do qual não deu conhecimento à Administração Tributária no competente processo de execução fiscal.

Assim,

W. A Administração Tributária na prática do acto de compensação reclamado cumpriu o legalmente preceituado, não violando o princípio da boa fé, na medida em que não violou a confiança da reclamante na sua actuação,

X. pois, sabendo a reclamante que a garantia antes prestada havia caducado, poderia a qualquer momento ocorrer um facto extintivo da prestação tributária em dívida, como seja, a compensação efectuada.

Y. Neste segmento, entende a Fazenda Pública que o acto de compensação objecto da presente reclamação é legal e, assim, deve manter-se no ordenamento jurídico-tributário, pelo que, a sentença recorrida incorreu em erro de julgamento.»

A recorrida não contra-alegou.

O Exmo. Magistrado do Ministério Público emitiu parecer no sentido do não provimento do recurso, sufragando-se para tanto nos argumentos expendidos pela Fazenda Pública e pelo Ministério Público em primeira instância.

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

«A). Em 04/04/2006 foi instaurada execução fiscal n.º 3506200601004654, contra a aqui reclamante, para pagamento de dívida IVA no valor de 13.920,42€, cf. fls. 4 dos autos.

B). Em 28/06/2006 a ora reclamante apresentou Reclamação Graciosa contra a liquidação que subjaz ao processo de execução fiscal referido em a).

C). Com data de 03/07/2006, foi emitido pelo Chefe do serviço de finanças da Maia 2 e dirigido ao mandatário da reclamante um ofício com o seguinte teor: *Na sequência da reclamação graciosa deduzida por* V. *Ex.* a, *na qualidade de mandatário da firma TRANSPORTES MALAU, LDA: NIPC 502623365,* em *2006.06.29,contra* a *liquidação exigida nos autos supra identificados* e, *atento* o *preceituado no nº1 o artigo 169º do CPPT, que exista penhora que* a *execução será suspensa até à decisão do pleito, desde que seja prestada garantia ou exista penhora que garanta a dívida e o acrescido, fica por este meio* V. *Ex.* a *notificado(a) de que dos arts 169º, n.º 2* e 1*99º n.º* 5 *do CPPT, deverá apresentar garantia no prazo de* 15 *dias* a *contar da assinatura do aviso de recepção desta data, findos* os *quais preceder-se-á* à *penhora.*

A *referida garantia, no valor de* € 18.*711,06 (dezoito mil setecentos* e *onze euros* e *seis cêntimos), que consistirá* em *garantia bancária, caução, seguro caução ou qualquer outro meio idóneo, deverá ser prestada, pelo período de* 3 *anos, ou por depósito* em o*perações Específicas do Tesouro, sob* a *rubrica* "8949 *OGCI- Serviços de Finanças- Fundos de 2003* e *seguintes", c*f. fls. 43 dos autos.

D). Com data de 18/07/2006 o Banco BPI, emitiu um documento dirigido ao Serviço de Finanças da Maia 2 com o seguinte teor:

"Garantia 06/199/39303 (...) O *Banco BPI (...) constitui-se pelo presente documento fiador* e *principal pagador de TRANSPORTES MALAU, LDA, contribuinte n.º 502623365 (...) perante esse*

Serviço de Finanças até ao *montante de 18.711,06€ (...) importância essa que possa vir* a *ser devida para pagamento da dívida exequenda* e *demais valores acrescidos* e *devidos. Esta garantia* é *prestada nos termos do artº 196º nº*2, *do CPP, para efeitos de suspensão do Processo de Execução Fiscal n.º 3506200601004654, até resolução definitiva, (...)*

O *valor desta garantia* é, *pois, de Eur. 18.711,06 (...)* e é *valida pelo prazo de 3(três) anos (...), findos os quais será considerada nula* e *sem nenhum efeito,* cf. fls. 46 dos autos.

E). Em 24/07/2006 o Chefe do Serviço de Finanças da Maia 2 proferiu o seguinte despacho: "*Considerando que foi prestada garantia bancária nos termos do artº 199º do CPPT, determino* a *suspensão do processo até* à *decisão da reclamação graciosa de harmonia com* o *consignado no art. 169º n.º* 1 *do CPPT (...) c*f. fls. 47 dos autos.

F). Em 01/09/2009 a reclamante deduziu impugnação judicial tendo por objecto o acto de liquidação que está na base da dívida exequenda, correndo os seus termos neste TAF com o n.º 2273/09.4BEPRT e encontrando-se ainda pendente, cf. fls. 97 a 109 dos autos.

G). Por ofício datado de 06/07/2010 o Serviço de Finanças da Maia procedeu à compensação n.º 2010 0000000226741, no valor de 12.680,17€, conforme teor de fls. 93 a 95 dos autos cujo teor aqui se dá por reproduzido.

H). Em 26/07/2010 deu entrada no Serviço de Finanças da Maia a P.I. da presente reclamação, cf. fls. 83 e 84 dos autos.

I). Em 09/08/2010 o Serviço de Finanças da Maia emitiu "informação" com o seguinte teor: *"g)* A *garantia prestada no âmbito do processo de reclamação graciosa, tem inscrita* «*... é válida pelo prazo de* 3 *(três) anos, ou seja até 18/07/2009, (destaque nosso)...findos* os *quais será considerada nula e* sem *nenhum efeito», não foi pelo contribuinte apresentada nova garantia, nem foi pela Administração Fiscal, notificado para* o *fazer em virtude de* a mesma *ter caducado (...)",* cf. fls. 75 e 76 dos autos.

J). Em 14/12/2010, sobre a informação datada de 09/08/2010 foi proferido, pelo

Chefe do Serviço de Finanças da Maia, o seguinte despacho: *"Em face do informado e dos demais elementos constantes dos autos proceda-se à notificação da executada para no prazo de* 10 *dias, apresentar nova garantia de acordo com* o *determinado no art.* 169º *do CPPT, sob pena de não* o *fazendo* se *tornar definitiva* a *aplicação da compensação",* cf. fls. 76 dos autos.

J). Em 16/12/2010 foi assinado o *aviso de recepção do ofício que notificou* o *mandatário da reclamante do teor do despacho supra referido,* cf. fls. 77 *dos autos.*

K). Em 05/01/2011 o *Chefe do Serviço de Finanças da Maia profere* o *seguinte despacho: "Em virtude de ter decorrido* o *prazo de* 10 *dias da notificação* ao *mandatário do executado, do despacho do Chefe de Finanças que recaiu sobre* a *sua Reclamação dos* actos *do órgão de execução fiscal,* sem *que nada trouxesse de novo* aos *autos, remeta-*se o *processo* ao *Tribunal em cumprimento com* o *determinado no art.* 278º *do CPPT",* cf. fls. 79 dos autos.

L). Em 13/01/2011, deu entrada neste TAF a P.I. da presente reclamação, cf. fls.

89 dos autos.

Foram dispensados os vistos dos Exmos. Adjuntos, atento o carácter urgente do processo.

A questão objecto do presente recurso consiste em saber se o acto de compensação da dívida exequenda efectuado pela Administração Tributária na pendência de impugnação, e após a garantia prestada ter caducado, padece de ilegalidade por violação do princípio da boa fé.

Alega a recorrente que a Administração Tributária na prática do acto de compensação reclamado cumpriu o legalmente preceituado, não violando o princípio da boa fé na medida em que não violou a confiança da reclamante na sua actuação.

Pois sabendo a reclamante que a garantia antes prestada havia caducado, poderia a qualquer momento ocorrer um facto extintivo da prestação tributária em dívida, como seja a compensação efectuada.

Mais alega que quando a Administração Tributária actua com poderes vinculados o respectivo acto será legal ou ilegal consoante respeite ou não o quadro rigorosamente desenhado na lei, e este foi no caso em concreto respeitado.

II. Apreciando e decidindo:

O princípio da boa fé está consagrado no artº 59º, n.º 2 da Lei Geral Tributária que pressupõe por parte da administração tributária um dever de actuação segundo a boa fé.

A presunção de actuação de boa fé é corolário daquele dever de actuação segundo o princípio da boa fé, que é constitucionalmente imposto a toda a Administração, no n.º 2 do art. 266.º da C.R.P ([1]).

Como referem Diogo Leite de Campos, Benjamim da Silva Rodrigues e Jorge Lopes de Sousa, na sua Lei Geral Tributária Anotada, 3ª edição, pag. 278 esta exigência tem um conteúdo de carácter ético, impondo aos intervenientes no procedimento tributário que actuem com lealdade e sinceridade recíprocas no decurso do procedimento tributário, abstendo-se de actuações que possam enganar o outro interveniente, ou ocultando-lhe elementos que possam ter proveito para a defesa das suas posições ([2]).

Em sintonia com o preceituado no art. 59.º da Lei Geral Tributária o artº. 48 do

Código de Procedimento e Processo Tributário estabelece que a administração tributária esclarecerá os contribuintes e outros obrigados tributários sobre a necessidade de apresentação de declarações,

reclamações e petições e a prática de quaisquer outros actos necessários ao exercício dos seus direitos, incluindo a correcção dos erros ou omissões manifestas que se observem.

Ora a violação pela administração tributária dos deveres procedimentais de colaboração e de actuação segundo as regras da boa fé, pode consistir em vício autónomo de violação de lei.

Com efeito a relevância deste princípio não se esgota nos actos praticados no exercício de poderes discricionários, tendo vindo a ser colocada a da possibilidade da sua aplicação em caso de actos praticados no exercício de poderes vinculados.

É certo que a jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo, vinha, em geral, sustentando essa impossibilidade, com o argumento de que, quando estão em causa poderes vinculados, o princípio da legalidade se sobrepõe a quaisquer outros princípios, que, por isso, só poderão gerar vício autónomo de violação de lei no domínio do exercício de poderes discricionários.([3])

E é nesse pendor que a recorrente Fazenda Pública argumenta que actuou com poderes vinculados e com respeito pelo princípio da legalidade.

Porém, sublinham Diogo Leite de Campos, Benjamim da Silva Rodrigues e Jorge Lopes de Sousa, Lei Geral Tributária Anotada, 3ª edição, pag. 250 que «desde logo, terá de se constatar que o texto do art. 266.º da C.R.P. não deixa entrever qualquer restrição à sua aplicação a qualquer tipo de actividade administrativa, pelo que, em princípio, dever-se-á fazer tal aplicação, se não se demonstrar a sua inviabilidade».

Também Jorge Miranda e Rui Medeiros referem na sua Constituição da República Anotada, tomo III pag. 575, que o princípio permite afastar soluções legais expressas que conduzam, em concreto, a uma violação da boa fé.

Mas será essa a hipótese que se verifica no caso em análise?

Entendemos que não como, aliás, demonstra a recorrente nas suas alegações.

Com efeito na densificação do referido princípio da actividade administrativa relevam sobretudo dois subprincípios concretizadores da boa fé: o princípio da primazia da materialidade subjacente e o princípio da tutela da confiança (vide, neste sentido, Marcelo Rebelo de Sousa e André Salgado de Matos, Direito Administrativo Geral, Tomo I, 3ª edição, pag. 221).

Dos dois subprincípios citados é o princípio da tutela da confiança, que adquire especial relevância no caso subjudice.

Visa o mesmo salvaguardar os sujeitos jurídicos contra actuações injustificadamente imprevisíveis daqueles com quem se relacionem ([4]). É a isto que o artº 6º A, 2 a) do CPA se refere quando afirma que se deve ponderar «a confiança suscitada na contraparte pela actuação em causa» - ob. citada, fls. 222.

Por outro lado a tutela da confiança pressupõe a verificação de diversas circunstâncias: «primeiro uma actuação de um sujeito de direito que crie a confiança, quer na manutenção de uma situação jurídica, quer na adopção de outra conduta; segunda, uma situação de confiança justificada do destinatário da actuação de outrem (…..); terceiro, a efectivação de um investimento de confiança, isto é, o desenvolvimento de acções ou omissões, que podem não ter tradução patrimonial, na base da situação de confiança; quarto o nexo de causalidade entre a actuação geradora de confiança e a situação de confiança, por um lado e entre a situação de confiança e o investimento de confiança, por outro; quinto a frustração da confiança por parte do sujeito jurídico que a criou»- cf. ob. citada, fls. 222 e 223.

É necessário que se verifiquem os pressupostos acima enunciados para que ocorra uma situação de tutela de confiança.

Ora são essas circunstâncias que se entende que, não se verificam, globalmente, no caso presente.

Como bem sublinha a recorrente a administração tributária não violou a confiança da reclamante na sua actuação.

Pois sabendo aquela que a garantia antes prestada havia caducado, saberia ou deveria saber que, a qualquer momento, poderia ocorrer um facto extintivo da prestação tributária em dívida, como seja a compensação efectuada.

Não há, com efeito, qualquer nexo de causalidade entre a actuação administrativa e a presumível situação de confiança – convicção por parte da reclamante de que teria que ser notificada para renovar a garantia no termo do respectivo prazo.

Convicção essa que não está, atentas as circunstâncias concretas do caso, devidamente demonstrada nos autos.

Não releva, por outro lado, o argumento de que o artº 183º-A do CPPT permitia ao interessado obter a declaração de caducidade de garantia, sem perder o efeito suspensivo da execução, se a reclamação graciosa em que fosse discutida a legalidade da liquidação não fosse decidida no prazo de um ano ou o processo de impugnação judicial em que fosse discutida essa legalidade não fosse decidido, em 1ª instância, no prazo de três anos, ou seja, «mesmo sem garantia o processo de execução fiscal continuaria suspenso até ao momento em que estaria se a garantia se mantivesse, que é, como se refere no art. 169º, n.º 1, deste Código, o da «decisão do pleito» (cf. Jorge de Sousa, ob. cit., vol. II, anotação 3 ao art. 183º-A, pp. 249/250).

Em primeiro lugar porque, como resulta da matéria de facto apurada a garantia foi prestada em 18.07.2006, e era válida, apenas, até 18.07.2009.

A garantia não caducou, pois, em resultado da inércia da Administração Tributária na tramitação dos meios graciosos ou contenciosos, mas sim pelo decurso do prazo da sua validade, o que era do conhecimento da recorrida.

Depois porque o artº 183º-A do Código de Procedimento e Processo Tributário foi revogado pela Lei n.º 53-A/2006 de 29 de Dezembro.

E, pese embora tenha sido aditado pela redacção da Lei 40/2008, que entrou em vigor em 01.01.2009, nesta última redacção previa-se, apenas, a caducidade da garantia no caso de a reclamação graciosa não estar decidida no prazo de um ano a contar da data da sua interposição, não se prevendo tal efeito em caso de demora na decisão de impugnação judicial, recurso judicial ou oposição.

Acresce que o próprio reconhecimento da caducidade, se ocorresse, que não ocorreu, não era oficioso e havia de ser requerido pelo interessado ao tribunal ou ao órgão com competência para decidir a reclamação (artº 183-A, n.º 4 do Código de Procedimento e Processo Tributário na redacção da Lei n.º 15/2001 e 183-A, n.º 3, na redacção do artº 1º Lei n.º 40/2008, de 11/08).

Sendo também que resulta do artº 169º n.º 4 do Código de Procedimento e Processo Tributário que o executado que não der conhecimento da existência de processo que justifique a suspensão da execução responderá pelas custas relativas ao processado posterior à penhora, o que inculca também um dever de cooperação do interessado para obter a suspensão da execução.

Irreleva, por outro lado, a circunstância de a Administração Fiscal ter ordenado, posteriormente (em 14.12.2010- cf. alínea j) do probatório) a notificação da executada para no prazo de 10 dias, «*apresentar nova garantia de acordo com o determinado no art. 169º do CPPT, sob pena de não o fazendo se tornar definitiva a aplicação da compensação*»

Trata-se de um acto do Chefe do Serviço de Finanças, de duvidosa base legal ([5]), muito posterior à própria compensação (que já estava efectuada há quase seis meses - desde 06.07.2010, cf. ponto G do probatório), compensação essa que, por sua vez, foi efectuada, cerca de um ano depois de ter ocorrido o prazo de validade da garantia.

Não é, pois, da prática desse acto, muito posterior, que se pode concluir da existência de uma actuação da Administração Fiscal geradora de uma situação de confiança, no caso a convicção por parte da reclamante de que teria que ser notificada para renovar a garantia no termo do respectivo prazo.

Para que ocorresse o nexo de causalidade entre a actuação administrativa e a situação de confiança e, por outro lado a frustração da confiança, seria necessário que se demonstrasse a existência de uma actuação da administração tributária anterior ao próprio acto de compensação posto em crise e geradora de tal confiança.

Como se sublinha no Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 18.06.2003, recurso 1188/02 (1ª Secção) para que se possa, válida e relevantemente, invocar o princípio da confiança é necessário «que o interessado em causa não o pretenda alicerçar apenas, na sua mera convicção psicológica, antes se impondo a enunciação de sinais exteriores produzidos pela Administração suficientemente concludentes para um destinatário normal e onde seja razoável ancorar a invocada confiança».

Enunciação e demonstração essas que, como resulta do probatório, não foram efectuadas.

Daí que se entenda que o acto de compensação da dívida exequenda operada pela Administração Tributária, ao abrigo do disposto no art. 89º do CPPT, na pendência de impugnação, após a garantia prestada ter caducado (mas sem que, tivesse anteriormente sido ordenada a notificação da recorrente para, querendo, prestar nova garantia), não padece de ilegalidade por violação do princípio da boa fé, na sua vertente da tutela da confiança, pelo que procedem, em consequência, as conclusões do recurso.

DECISÃO

Nestes termos acorda-se em dar provimento ao recurso, revoga-se a decisão recorrida e julga-se improcedente a reclamação, com a consequente manutenção na ordem jurídica do acto de compensação efectuado.

Custas pela reclamante em 1ª instância.

Lisboa, 21 de Setembro de 2011. — *Pedro Delgado* (relator) — *Ascensão Lopes* — *Casimiro Gonçalves* (vencido, nos termos da fundamentação que consta do Acórdão de 6 de Julho de 2011, no processo n.º 589/11, do qual fui Relator.)

([1]) (Dispõe este normativo que os órgãos e agentes administrativos estão subordinados à Constituição e à lei e devem actuar, no exercício das suas funções, com respeito pelos princípios da igualdade, da proporcionalidade, da justiça, da imparcialidade e da boa-fé.)

([2]) (Sublinhado nosso.)

([3]) (Cf. ob. citada, págs. 249 e 250.)

([4]) (Sublinhado nosso.)

([5]) (Como bem se sublinha na decisão recorrida não há compensações "definitivas" ou "provisórias".)

Acórdão de 21 de Setembro de 2011.

Assunto:

IVA. Inclusão do ISV no valor tributável do IVA. Interpretação do TJUE.

Sumário:

I — De acordo com a interpretação do TJUE — Acórdão de 28.07.2011, proferido no Processo n.º C-106/10 *— a inclusão do ISV no valor tributável do IVA em aquisição intracomunitária de veículos automóveis não ofende o direito comunitário.*

II — Sendo assim é de confirmar a decisão recorrida que julgou improcedente a impugnação de liquidação com fundamento em inclusão do ISV na base tributável do IVA.

Processo n.º 766/09-30.
Recorrente: Lidl & Companhia.
Recorrido: Fazenda Pública.
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. Valente Torrão.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1. Nos presentes autos foi suscitada a seguinte questão prejudicial ao TJUE:

"O artigo 78.º, § 1.º, alínea a), conjugado com o artigo 79.º, § 1.º, alínea c), da Directiva 2006/112/CE, de 28 de Novembro, deve ser interpretado no sentido de não permitir que, nas aquisições intracomunitárias, seja incluído no valor tributável em IVA o quantitativo do imposto sobre veículos, criado pela Lei n.º 22-A/2007, de 29 de Junho?".

2. Por acórdão de 28.07.2011 (v. fls. 377 e segs.), proferido no Processo n.º C-106/10, o TJUE veio responder pela forma seguinte:

"Um imposto como o imposto sobre veículos em causa no processo principal, cujo facto gerador está directamente ligado à entrega de um veículo abrangido pelo âmbito de aplicação deste imposto e que é pago pelo fornecedor desse veículo, integra-se no conceito de «impostos, direitos aduaneiros, taxas e demais encargos», na acepção do artigo 78.º, primeiro parágrafo, alínea a), da Directiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de Novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, e deve, em aplicação desta disposição, ser incluído no valor tributável em imposto sobre o valor acrescentado da entrega do referido veículo".

3. Estando os presentes autos suspensos a aguardar a interpretação daquele alto Tribunal sobre a referida questão de direito comunitário, cabe agora decidir.

3. A única questão suscitada no presente recurso era a de saber se o Imposto sobre Veículos deveria incluir-se na matéria tributável para efeitos de Imposto sobre o Valor Acrescentado.

A recorrente entendia que tal inclusão violava o direito comunitário.

A decisão recorrida julgou improcedente a liquidação impugnada, considerando não se verificar tal violação.

Em face da resposta à questão prejudicial dada pelo TJUE, estando os Tribunais nacionais sujeitos à interpretação fixada por aquele Tribunal, nada mais resta do que confirmar a decisão recorrida.

4. Nestes termos e pelo exposto, nega-se provimento ao recurso, confirmando-se a decisão recorrida e mantendo-se a liquidação impugnada.

Custas pela recorrente.

Lisboa, 21 de Setembro de 2011. — *Valente Torrão* (relator) — *Casimiro Gonçalves — Dulce Neto.*

Acórdão de 21 de Setembro de 2011.

Assunto:

Reclamação do artigo 276.º do CPPT. Inutilidade Superveniente da Lide. Custas. Execução para Cobrança de Coima. Dissolução da Sociedade Infractora.

Sumário:

I — A dissolução de uma sociedade equivale à morte do infractor, daí decorrendo a extinção da obrigação do pagamento de coimas e da execução fiscal instaurada para a sua cobrança coerciva, nos termos do disposto no artigo 62.º do RGIT e no artigo 176.º, n.º 2, alínea a), do CPPT.

II — A extinção da execução fiscal ocorre ope legis, sendo que o órgão da execução fiscal se limita a declará-la.

III — Nos termos do artigo 450.º, n.º 3, do CPC, a responsabilidade do autor pelas custas, nos casos de inutilidade superveniente da lide previstos nesse preceito, determina-se por exclusão dos casos em que é responsável o réu, isto é, o autor é sempre responsável quando não o for o réu, sendo que este só o é quando o facto de que resulta a inutilidade lhe for imputável.

IV — Verificando-se que a execução fiscal instaurada para cobrança coerciva de dívidas provenientes de coimas foi declarada extinta em face da dissolução da sociedade infractora, não pode considerar-se que a consequente extinção da instância por inutilidade superveniente da lide declarada na reclamação que o executado por reversão deduziu contra a penhora de um bem que lhe pertence seja por facto imputável à Fazenda Pública.

V — Assim, atenta a regra do n.º 3 do artigo 450.º do CPC, as custas da extinção da instância da reclamação são da responsabilidade do reclamante, que na reclamação assume a posição de autor.

Processo n.º 779/11-30.
Recorrente: Fazenda Pública.
Recorrido: Joaquim Manuel da Silva Mendes.
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. Francisco Rothes.

Recurso jurisdicional do despacho que julgou extinta a instância proferida no processo de reclamação de acto do órgão da execução fiscal com o n.º 2149/10.2BEPRT:

1. RELATÓRIO

1.1 Joaquim Manuel da Silva Mendes (adiante Executado por reversão, Reclamante ou Recorrido) reclamou judicialmente contra a penhora de um imóvel efectuada num processo de execução fiscal que, instaurado contra uma sociedade, reverteu contra ele, na qualidade de responsável subsidiário.

1.2 A Juíza do Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto, na sequência da informação prestada no processo, de que a execução fora julgada finda, julgou extinta a instância e condenou a Fazenda Pública nas custas.

1.3 Inconformada com a decisão quanto àquela condenação, a Fazenda Pública dela interpôs recurso para este Supremo Tribunal Administrativo, do mesmo passo pedindo a reforma da mesma, apresentando com o requerimento de interposição do recurso as respectivas alegações, que sintetizou em conclusões do seguinte teor:

«CONCLUSÕES

A. Vem o presente recurso interposto da sentença que julgou extinta a instância por impossibilidade superveniente da lide, nos termos do disposto no artº 287º, alínea e) do CPC, ex vi artº 1º CPTA e artº 2º, alínea e) do CPPT.

B. Tal decisão teve por base a informação prestada nos autos de execução fiscal (SF de Matosinhos 2), a fls. 205, de que o processo de execução fiscal (PEF) com o n.º 3514200601035959 e apensos, ora em crise, se encontrava findo por anulação desde 2011/02/04.

C. A presente reclamação dos actos do órgão de execução fiscal instaurada nos termos do artº 276º do CPPT, vem deduzida contra o despacho de penhora proferido no PEF da fracção autónoma designada pela letra "A" do prédio inscrito na matriz predial urbana da freguesia de Nogueira, na Maia, sob o artº 1561º, propriedade do ora reclamante, executado por reversão nos autos.

D. A extinção do PEF, em 2011/02/04, teve por base a anulação, proveniente dos serviços centrais da DGCI, emitida em 2011/01/27 – cfr. tramitação do processo a fls. 204 dos autos.

E. Consta ainda dos autos (informação a fls. 205) que a anulação em causa teve por base o cruzamento informático de informações.

F. Acontece que, todos os processos que compõem o grupo de apensos ora em apreço, dizem respeito a dívidas de Coimas Fiscais e a devedora originária (Emacoinco – Equipamentos e Materiais para comércio, Indústria e Construção Civil, Lda – adiante apenas sociedade – pessoa colectiva n.º 503 186 422) foi dissolvida em 2010/06/23.

G. Ora, quando do registo da dissolução e encerramento da liquidação na competente Conservatória do Registo Comercial, em 2010/06/23 (Ap. 22), o sistema informático da DGCI – Gestão de Contri-

buintes – gerou automaticamente a cessação de actividade da sociedade, em resultado da comunicação efectuada pelo Web Service do Ministério da Justiça – cfr. Doc.s nºs 1 a 3, ora juntos.

H. O PEF foi instaurado em 2006/10/11, tendo prosseguido os seus termos para cobrança da dívida exequenda, nomeadamente com a reversão da execução contra os responsáveis subsidiários, como é o caso do aqui reclamante.

I. A citação para a reversão do impetrante ocorreu em 2010/01/18, tendo a penhora em crise sido efectuada, por via electrónica, em 2010/05/26.

J. Cumpriu a AT escrupulosamente o que se encontra estipulado pelo legislador fiscal, procedendo à penhora do imóvel com vista à cobrança do seu crédito tributário, finalidade esta típica de qualquer processo de execução fiscal.

K. A penhora foi notificada ao impetrante em 2010/06/14.

L. Reitera-se que a sociedade devedora originária foi dissolvida e encerrada em 2010/06/23, sendo o aqui reclamante indicado como depositário, conforme resulta do documento ora junto como Doc. n.º 1.

M. Ademais, conforme prevê o artº 151º do Código das Sociedades Comerciais (CSC), no seu n.º 1, "[s]alvo cláusula do contrato de sociedade ou deliberação em contrário, os membros da administração da sociedade passam a ser liquidatários desta a partir do momento em que ela se considere dissolvida".

N. O reclamante deduziu os presentes autos em 2010/06/18, isto é cinco dias antes do registo e data em que o reclamante já sabia (ou era previsível que soubesse) que a sociedade já estaria em condições de ser dissolvida e liquidada, não tendo requerido a inutilidade superveniente da lide.

O. Estabelece o artº 446º do CPC que deverá ser condenada em custas a parte que a elas houver dado causa, considerando-se que dá causa às custas do processo a parte vencida, na proporção em que o for.

P. Dispõe o n.º 1 do artº 450º do CPC que quando a demanda do autor ou requerente ou a oposição do réu ou requerido eram fundadas no momento em que foram intentadas ou deduzidas e deixaram de o ser por circunstâncias supervenientes a estes não imputáveis, as custas são repartidas entre aqueles em partes iguais.

Q. In casu, a circunstância superveniente ocorrida – extinção do infractor (dissolução da sociedade) – não é imputável à Fazenda Pública.

R. Prevê ainda o n.º 3 do artº 450º do CPC que, nos restantes casos de extinção da instância por impossibilidade ou inutilidade superveniente da lide, a responsabilidade pelas custas fica a cargo do autor ou requerente, salvo se tal impossibilidade ou inutilidade for imputável ao réu ou requerido, caso em que é este o responsável pela totalidade das custas.

S. No n.º 4 do mesmo preceito diz-se que se considera, designadamente, que é imputável ao réu ou requerido a inutilidade superveniente da lide quando esta decorra da satisfação voluntária, por parte deste, da pretensão do autor ou requerente.

T. A douta sentença proferida decidiu condenar a Fazenda Pública pelas custas do processo.

U. Salvo o devido respeito por melhor opinião, entende a Fazenda Pública que não poderá ser condenada no pagamento das custas processuais dos presentes autos, porquanto não lhes deu causa.

V. A diligência de apreensão do bem levada a cabo pelo órgão da execução fiscal decorreu da normal tramitação do PEF, não podendo, nem sendo lícito, àquele órgão uma actuação distinta daquela, sendo que a realização da dita apreensão se ficou a dever a omissão do aqui reclamante.

W. Com efeito, agiu a AT em cumprimento do preceituado pelo legislador fiscal, em ordem ao princípio da legalidade que impera na sua actuação, pois, uma vez determinada a responsabilidade subsidiária do aqui reclamante, a penhora efectuada decorre do normal andamento do processo, após a citação para pagamento, sendo uma decorrência normal do PEF.

X. Encontrava-se pois a AT legitimada, face à lei, para ordenar a prossecução do PEF, com a consequente reversão contra o aqui reclamante e a consentânea penhora dos seus bens, em ordem à arrecadação da dívida exequenda, da responsabilidade do aqui reclamante.

Y. E o impetrante deduziu os presentes autos quando sabia que a sociedade estava em vias de ser dissolvida, tanto mais que o foi cinco dias depois.

Z. Considera pois a Fazenda Pública que a impossibilidade ou inutilidade da lide resultou de facto imputável ao aqui reclamante.

AA. Em conclusão, a douta decisão recorrida padece de errónea interpretação e aplicação da lei, porquanto condena a Fazenda Pública no pagamento integral das custas do processo, quando a mesma não lhes deu causa.

BB. Ao decidir como decidiu, é entendimento da Fazenda Pública que se fez na douta sentença recorrida errónea subsunção dos factos ao ordenamento jurídico aplicável, maxime dos artºs 446º e seg.s do CPC,

CC. razão pela qual deverá ser revogada e substituída por acórdão que declare e determine que a responsabilidade pelas custas não incumbe à Fazenda Pública.

Nestes termos,

Deve ser dado provimento ao presente recurso revogando-se a douta decisão recorrida, com as legais consequências» ([1]).

1.4 O pedido de reforma foi indeferido e o recurso foi admitido, para subir imediatamente, com efeito meramente devolutivo.

1.5 O Reclamante não contra alegou.

1.6 Recebidos os autos neste Supremo Tribunal Administrativo, a Procuradora-Geral Adjunta emitiu parecer no sentido de que seja negado provimento ao recurso. Remeteu para a posição já assumida sobre a questão pelo Representante do Ministério Público junto do Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto, que considerou que o pedido de reforma de custas que a Fazenda Pública formulou devia improceder pelas seguintes razões:

«A instância não foi declarada extinta por via da dissolução da sociedade, mas sim devido à extinção da execução, esta da inteira responsabilidade da administração fiscal. Aliás, cabe assinalar que a reclamação foi deduzida na sequência de penhora efectuada no âmbito da reversão da execução, estando, portanto, já em causa uma responsabilização subsidiária, à qual a dissolução noticiada se mostrava até indiferente.

Em suma, a extinção da instância foi determinada pela extinção da execução, facto que unicamente pode ser assacado à administração fiscal, pelo que bem andou a sentença reformanda ao imputar as custas à Fazenda Pública, o que não podia deixar de fazer atento o comando do artigo 450º, n.º 3, do Código de Processo Civil».

1.7 Foram dispensados os vistos dos Juízes adjuntos dada a natureza urgente do processo.

1.8 A questão que cumpre apreciar e decidir é a de saber se o Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto fez correcto julgamento quando condenou a Fazenda Pública nas custas devidas pela extinção da instância, o que, como procuraremos demonstrar, impõe que se indague se a extinção da execução fiscal é imputável à Fazenda Pública.

2. FUNDAMENTAÇÃO

2.1 DE FACTO

2.1.1 Pese embora, atenta a natureza da decisão recorrida, a Juíza do Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto não tenha procedido à fixação da matéria de facto provada de modo destacado ou autonomizado, no despacho recorrido e no que indeferiu o pedido de reforma ([2]) descortinamos a seguinte factualidade com relevo para a decisão: «Após a instauração da presente reclamação, foi declarada extinta a respectiva execução fiscal»; «[…] o Serviço de Finanças, após a apresentação da reclamação» informou que «o processo de execução fiscal se encontra findo por anulação»; a sociedade originária devedora foi dissolvida.

2.1.2 Com interesse para a decisão a proferir, os autos revelam o seguinte circunstancialismo processual ([3]):

a) Em 11 de Outubro de 2006, foi instaurada pelo 2.º Serviço de Finanças de Matosinhos contra a sociedade denominada "Emacoinco – Equipamentos e Materiais para Comércio, Indústria e Construção Civil, Lda." a presente execução fiscal, à qual foram apensadas outras (cfr. a capa do processo de execução fiscal, a fls. 5);

b) Por despacho do Chefe daquele Serviço de Finanças, de 5 de Janeiro de 2010, foi ordenada a reversão de parte das dívidas exequendas contra Joaquim Manuel da Silva Mendes (cf. o despacho de reversão a fls. 53);

c) As dívidas por que a execução fiscal reverteu contra Joaquim Manuel da Silva Mendes estão tituladas por certidões de dívida das quais a sociedade dita em a) consta como devedora de diversas quantias provenientes de coimas em que foi condenada em processos de contra-ordenação fiscal (cfr. a relação das dívidas remetida com a citação, a fls. 55);

d) Em 25 de Maio 2010, o 2.º Serviço de Finanças de Matosinhos penhorou um prédio pertencente a Joaquim Manuel da Silva Mendes (cfr. o documento comprovativo do registo da penhora a fls. 192);

e) Em 18 de Junho 19 de Julho de 2010, Joaquim Manuel da Silva Fernandes fez dar entrada no 2.º Serviço de Finanças de Matosinhos uma petição, endereçada ao Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto, para que fosse anulado o despacho que ordenou aquela penhora (cfr. requerimento de fls. 70 e a petição inicial de fls. 72 a 76);

f) A sociedade executada foi dissolvida em 23 de Junho de 2010 (a informação prestada a fls. 205 e o documento comprovativo do registo da dissolução, a fls. 240);

g) Em 4 de Fevereiro de 2011, o 2.º Serviço de Finanças de Matosinhos declarou a execução fiscal extinta, por anulação da dívida, por ter verificado que todas as dívidas exequendas eram «provenientes de coimas» e que a sociedade originária devedora «foi dissolvida em 23-06-2010» (cfr. fls. 204 e a informação prestada a fls. 205, que transcrevemos parcialmente);

h) Em 29 de Março de 2011, a Juíza do Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto julgou extinta a instância do processo de reclamação por inutilidade superveniente da lide e condenou a Fazenda Pública nas respectivas custas (cfr. a decisão a fls. 213).

2.2 DE DIREITO

2.2.1 A QUESTÃO A APRECIAR E DECIDIR

Instaurada uma execução fiscal contra uma sociedade para cobrança de dívidas provenientes de coimas, o órgão de execução fiscal reverteu a execução contra um gerente, que considerou responsável subsidiário ([4]).

Este reclamou judicialmente da penhora que foi efectuada de um prédio seu ao abrigo do disposto no art. 276.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT).

Entretanto, a sociedade originária devedora foi dissolvida. A dissolução das sociedades comerciais, que a jurisprudência faz equivaler à morte das pessoas físicas, determina a extinção do procedimento contra-ordenacional e da obrigação do pagamento de coimas, nos termos do disposto nos arts. 61.º, alínea a), e 62.º do Regime Geral das Infracções Tributárias (RGIT), respectivamente ([5]).

Consequentemente, a execução foi declarada extinta pelo órgão da execução fiscal, nos termos do disposto no art. 176.º, n.º 2, alínea a), do CPPT.

Em face da extinção da execução fiscal, a Juíza do Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto julgou a referida reclamação da penhora extinta por inutilidade superveniente da lide e condenou a Fazenda Pública nas respectivas custas. Justificou esta condenação ao abrigo do disposto no art. 450.º, n.º 3 do CPC e porque entendeu que «a extinção da instância foi determinada unicamente com base na extinção da execução fiscal, facto imputável e da inteira responsabilidade da administração tributária».

Ou seja, se bem interpretamos a decisão recorrida, a condenação da Fazenda Pública nas custas devidas pela extinção da instância resulta do entendimento de que lhe é imputável a extinção da execução fiscal que constituiu a causa de inutilidade da reclamação.

É deste entendimento que discorda a Fazenda Pública que, por seu turno, sustenta que é o Reclamante, ora Recorrido, quem deve suportar as custas devidas pela extinção da instância; isto, em síntese, porque considera que foi ele quem deu causa à acção, pois não podia ignorar que a sociedade ia ser dissolvida em breve, o que acarretaria a extinção da execução fiscal e, apesar disso, não se coibiu de deduzir – apenas cinco dias antes da dissolução – a reclamação judicial, que bem sabia em breve se tornaria inútil por força da extinção da execução.

Assim, a questão a apreciar e decidir, como deixámos dito em 1.9, é a de saber se o Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto fez correcto julgamento quando condenou a Fazenda Pública nas custas devidas pela extinção da instância.

2.2.2 DA CONDENAÇÃO EM CUSTAS PELA EXTINÇÃO DA INSTÂNCIA

Como é sabido, a regra geral em matéria de custas assenta no princípio da causalidade, ou seja, paga as custas a parte que lhes deu causa, a parte cuja pretensão não foi atendida, a parte que não tem razão no pedido que deduziu; subsidiariamente, deve atender-se ao princípio do proveito, segundo o qual, não havendo vencimento, paga as custas quem do processo tirar proveito (cfr. art. 446.º do Código de Processo Civil (CPC) ([6])).

Nos casos de extinção da instância por impossibilidade ou inutilidade da lide, o art. 450.º, n.º 3, do CPC ([7]), estabelece a regra para os casos, como o sub judice, em que a impossibilidade ou inutilidade superveniente da lide resulte de circunstâncias que não as referidas nos dois primeiros números do artigo: paga as custas o autor, a menos que a impossibilidade ou inutilidade seja imputável ao réu, caso em que este responde pelas custas.

Assim, nesses casos, as custas ficam a cargo do autor, independentemente de o facto que provoca a inutilidade ou impossibilidade lhe ser ou não imputável, a menos que o seja ao réu. O autor é sempre responsável pelas custas quando não o for o réu, sendo que este só o é quando o facto de que resulta a inutilidade lhe for imputável ([8]).

Essa regra é aplicável ao processo tributário ex vi da alínea e) do art. 2.º do CPPT, uma vez que a matéria da responsabilidade por custas não é regulada expressamente na lei processual administrativa e fiscal.

Como deixámos já dito, foi ao abrigo desse preceito legal que a Juíza do Tribunal a quo justificou a condenação da Fazenda Pública nas custas, considerando que «a extinção da instância foi determinada unicamente com base na extinção da execução fiscal, facto imputável e da inteira responsabilidade da administração tributária».

Na verdade, a inutilidade superveniente da instância foi determinada pela extinção da execução fiscal e foi a AT quem declarou extinta a execução fiscal. Mas essa declaração bastará para que se considere verificado o juízo de imputabilidade que suporta a condenação em custas nos termos do n.º 3 do art. 450.º do CPC?

A nosso ver, não. A extinção da execução fiscal opera ope legis ([9]) e a AT (rectius, o órgão da execução fiscal) limita-se a declará-la ao abrigo da competência que lhe é conferida pelo art. 10.º, n.º 1, alínea f), do CPPT e mediante aplicação, por analogia, do art. 270.º do mesmo código.

Assim, o que cumpre indagar para formular aquele juízo é a quem é imputável o facto que determinou essa extinção. Ou seja, mais do que indagar da causa imediata da inutilidade superveniente da lide – a extinção da execução fiscal, que foi declarada pelo órgão da execução fiscal –, há que averi-

guar da causa mediata dessa extinção: qual o facto que lhe deu causa e a quem é imputável esse facto. A título de exemplo, se a extinção tivesse sido declarada com base no pagamento efectuado pelo ora Recorrido, por certo ninguém negaria que, porque lhe era imputável o facto que determinara a extinção da execução fiscal, era ele quem devia responder pelas custas da extinção da instância.

Dito isto, avancemos indagando do facto que motivou a extinção da execução fiscal. Não há dúvida: a execução fiscal foi julgada extinta porque, face à dissolução da sociedade, a obrigação de pagamento das coimas se extinguiu, tudo nos termos dos referidos art. 62.º do RGIT ([10]) e art. 176.º, n.º 2, alínea a), do CPPT ([11]).

Salvo o devido respeito, não vislumbramos como imputar à Fazenda Pública a dissolução da sociedade.

Assim, e atenta a regra do n.º 3 do art. 450.º do CPC, de que, nos casos nele previstos, o autor só não paga as custas se for imputável ao réu a inutilidade ou impossibilidade superveniente da lide, não vemos como a responsabilidade pelas custas ([12]) possa deixar de recair sobre o Reclamante, ora Recorrido, que na reclamação do art. 276.º do CPPT assume a posição de autor enquanto a Fazenda Pública assume a de réu.

Assim, não podemos manter a decisão recorrida, o que significa que o recurso será provido, ainda que por razões não totalmente coincidentes com as invocadas pela Recorrente, e que a substituiremos pela de condenação do Reclamante, ora Recorrido, nas custas devidas pela extinção da instância na reclamação.

2.2.3 CONCLUSÕES

Preparando a decisão, formulamos as seguintes conclusões:

I - A dissolução de uma sociedade equivale à morte do infractor, daí decorrendo a extinção da obrigação do pagamento de coimas e da execução fiscal instaurada para a sua cobrança coerciva, nos termos do disposto no art. 62.º do RGIT e no art. 176.º, n.º 2, alínea a), do CPPT.

II - A extinção da execução fiscal ocorre ope legis, sendo que o órgão da execução fiscal se limita a declará-la.

III - Nos termos do art. 450.º, n.º 3, do CPC, a responsabilidade do autor pelas custas, nos casos de inutilidade superveniente da lide previstos nesse preceito, determina-se por exclusão dos casos em que é responsável o réu, isto é, o autor é sempre responsável quando não o for o réu, sendo que este só o é quando o facto de que resulta a inutilidade lhe for imputável.

IV - Verificando-se que a execução fiscal instaurada para cobrança coerciva de dívidas provenientes de coimas foi declarada extinta em face da dissolução da sociedade infractora, não pode considerar-se que a consequente extinção da instância por inutilidade superveniente da lide declarada na reclamação que o executado por reversão deduziu contra a penhora de um bem que lhe pertence seja por facto imputável à Fazenda Pública.

V - Assim, atenta a regra do n.º 3 do art. 450.º do CPC, as custas da extinção da instância da reclamação são da responsabilidade do reclamante, que na reclamação assume a posição de autor.

3. DECISÃO

Face ao exposto, os juízes da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo acordam, em conferência, conceder provimento ao recurso e, em consequência, revogar a decisão recorrida, de condenação da Fazenda Pública nas custas da extinção da instância, ficando as mesmas a cargo do Reclamante, sem prejuízo do decidido quanto ao apoio judiciário (cfr. fls. 163/164).

O presente recurso é sem custas, uma vez que o Recorrido não contra alegou.

Lisboa, 21 de Setembro de 2011. — *Francisco Rothes* (relator) — *António Calhau* — *Isabel Marques da Silva.*

([1]) As partes entre aspas e com um tipo de letra diferente, aqui como adiante, são transcrições.

([2]) Como resulta do disposto no art. 670.º, n.º 1, *in fine*, do CPC, aplicável *ex vi* da alínea *e)* do art. 2.º do CPPT, o despacho que indeferiu o pedido de reforma considera-se «como complemento e parte integrante» da decisão.

([3]) Note-se que, embora o Supremo Tribunal Administrativo não tenha competência em matéria de facto nos recursos que lhe são submetidos das decisões dos tribunais de 1.ª instância (cfr. art. 26.º, alínea *b)*, do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais), não está impedido e, pelo contrário, está obrigado a considerar as ocorrências processuais reveladas pelos autos, que são do conhecimento oficioso.

([4]) Note-se que este Supremo Tribunal Administrativo se tem vindo a pronunciar no sentido de que não é possível utilizar a reversão para efectivar a responsabilidade dos gerentes (qualquer que seja a natureza dessa responsabilidade) pelas coimas aplicadas em processo de contra-ordenação fiscal às sociedades por eles administradas, mas é questão que cumpra apreciar nesta sede.

([5]) Neste sentido, *vide*, entre muitos outros e por mais recentes, os seguintes acórdãos da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

— de 12 de Março de 2008, proferido no processo com o n.º 1053/07, publicado no *Apêndice ao Diário da República* de 30 de Maio de 2008 (http://www.dre.pt/pdfgratisac/2008/32210.pdf), págs. 337 a 341, também disponível em http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/27c598294b7baab480257418004c1cd6?OpenDocument;

— de 9 de Fevereiro de 2011, proferido no processo com o n.º 617/10, publicado no *Apêndice ao Diário da República* de 11 de Agosto de 2011 (http://www.dre.pt/pdfgratisac/2011/32210.pdf), págs. 216 a 217, também disponível em http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/478991baa56b1ff78025783a003f0ebb?OpenDocument.

Vide também JORGE LOPES DE SOUSA, *Código de Procedimento e de Processo Tributário anotado e comentado*, Áreas Editora, 5.ª edição, volume II, anotação *6* ao art. 176.º, pág. 216.

([6]) Diz o art. 446.º do CPC:

«1 - A decisão que julgue a acção ou algum dos seus incidentes ou recursos condenará em custas a parte que a elas houver dado causa ou, não havendo vencimento da acção, quem do processo tirou proveito.

2 - Entende-se que dá causa às custas do processo a parte vencida, na proporção em que o for.

3 - No caso de condenação por obrigação solidária, a solidariedade estende-se às custas».

([7]) Diz o art. 450.º, n.º 3, do CPC: «Nos restantes casos de extinção da instância por impossibilidade ou inutilidade superveniente da lide, a responsabilidade pelas custas fica a cargo do autor ou requerente, salvo se tal impossibilidade ou inutilidade for imputável ao réu ou requerido, caso em que é este o responsável pela totalidade das custas».

([8]) Naquela que se nos afigura a melhor interpretação, a responsabilidade do réu pelas custas depende exclusivamente da imputabilidade objectiva do facto que determine a inutilidade superveniente, não se exigindo uma imputação subjectiva, traduzida na eventual censura ético-jurídica (culpa) pela verificação desse facto.

([9]) Cfr. art. 176.º do CPPT.

([10]) Dispõe o art. 62.º do RGIT: «A obrigação de pagamento da coima e de cumprimento das sanções acessórias extingue-se com a morte do infractor».

([11]) Diz o art. 176.º, n.º 2, alínea *a)*, do CPPT:

«[…]

2 – Nas execuções por coimas ou outras sanções pecuniárias o processo executivo extingue-se também:

a) Por morte do infractor;

[…]».

([12]) Note-se que a reclamação prevista no art. 276.º do CPPT, embora seja tramitada no processo de execução fiscal, é autonomamente tributável.

Acórdão de 21 de Setembro de 2011.

Assunto:

Execução Fiscal. Reclamação. Nulidade da citação. Responsáveis subsidiários.

Sumário:

I — De acordo com o disposto no n.º 4 do artigo 22.º e no n.º 4 do artigo 23.º, ambos da LGT, a citação do responsável subsidiário, em processo de execução fiscal deve conter, além dos elementos incluídos na citação do executado originário, os elementos essenciais da liquidação, incluindo a respectiva fundamentação.

II — A arguição da nulidade da citação só deve proceder no caso de se demonstrar existência de prejuízo para a defesa do citado, no âmbito dos direitos processuais que podem ser exercidos na sequência dessa citação (n.º 4 do artigo 198.º do CPC).

Processo n.º 780/11-30.
Recorrente: Pedro Miguel de Oliveira da Silva e outros.
Recorrido: Fazenda Pública.
Relatora: Ex.ma Sr.ª Cons.ª Dr.ª Isabel Marques da Silva.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

- Relatório -

1 – Pedro Miguel de Oliveira da Silva, Maria Vitória Pimenta de Almeida da Silva e António José Pimenta Neves de Almeida, todos com os sinais dos autos, recorrem para este Supremo Tribunal da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Aveiro, de 30 de Junho de 2011, que julgou improcedente a reclamação judicial por eles deduzida contra o acto de indeferimento do pedido de reconhecimento da nulidade das citações no processo de execução fiscal n.º 0116200401009923 (Serviço de Finanças da Mealhada), apresentando para tal as seguintes conclusões:

1. A posição recorrida encontra-se em clara dissonância com o decidido noutros arestos, também de tribunais superiores, designadamente: o acórdão desse Supremo Tribunal Administrativo de 19 de Janeiro de 2011 (processo 01014/10 e com o acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte tirado no Processo n.º 00599/07http:dgsi.pt/jtcn.nsf/89d10288c2dd49c802575c8003279c7/5ª8a9e1800e282f08025745f004c8c6e?OpenDocument

2. O entendimento exposto pelo tribunal "a quo", alarga demasiado e sem convincente (e muito menos, explicito) suporte legal, o espectro de tal diversidade.

3. É que, sendo viável a operação, por parte do citando, de diferentes formas de defesa, o acto genérico não deixa de ser a comum citação, que, no âmbito do procedimento e processo tributários, apresenta a particularidade de se destinar "a dar conhecimento ao executado de que foi proposta contra ele determinada execução ou a chamar a esta, pela primeira vez, pessoa interessada (grifamos)" - cfr. art. 35.º n.º 2 CPPT;

4. Ou seja, trata-se de um acto umbilicalmente ligado ao processo de execução fiscal, mas que pode dirigir-se a pessoas diversas do executado, não fazendo sentido que as estas sejam vedadas, cerceadas, formas de contestação, a irregularidades, a não cumprimentos de formalidades legais, que contenha, iguais às facultadas aos executados "stricto sensu".

5. Por outro lado, a pronúncia relevada afigura-se-nos não se compatibilizar, conveniente e logicamente, com a vontade do legislador em eleger a citação dos responsáveis subsidiários como um dos factos, taxativamente, marcantes do início da contagem do prazo de impugnação judicial – artigo 102.º n.º 1 alínea c) CPPT, possível de apresentar por estes.

6. Podendo os responsáveis subsidiários, no seguimento de uma citação em processo de execução fiscal, deduzir oposição a esta, bem como, alternativa ou cumulativamente, apresentar impugnação, resultaria numa incongruência do sistema do sistema legal a eventualidade de, com base no mesmo acto de citação, conseguirem anulá-lo por motivos, formalidades, relacionadas com o processo de execução fiscal, enquanto, por não o poderem fazer apoiados em razões relativas às liquidações, se esvaía o período disponibilizado por lei para questionar a legalidade destas.

7. Acresce que, a solução "em crise" não é a que melhor acautela e satisfaz as indisfarçáveis preocupações do legislador no sentido de conferir uma especial couraça, uma particular matriz, à citação dos devedores subsidiários, quando exige, expressamente, que a mesma revista a modalidade de pessoal – art. 199.º n.º 3 CPPT, bem como que contenha e inclua os dados, específica e privativamente, positivados nos arts. 22.º n.º 4 e 23.º n.º 4 LGT.

8. Não permitir alcançar a nulidade da citação por inobservância de tão bem identificadas formalidades, seria retirar eficácia à tutela dos interesses que as mesmas visam salvaguardar.

9. A falta de indicação da natureza das liquidações, se adicionais, oficiosas ou emitidas com base nos elementos declarados pela devedora originária, bem como dos respectivos fundamentos, não permitem o cumprimento desse desiderato fundamental, redundando em prejuízo para a defesa dos recorrentes, pois que a inclusão dos mencionados requisitos previstos na lei poderia facilitar ao citado a sua defesa, designadamente, a dedução de impugnação – graciosa ou contenciosa – contra as liquidações, sabido que a impugnação depende, essencialmente, do conhecimento do discurso formal fundamentador do acto.

10. As nulidades da citação que decorram da inobservância de formalidades da liquidação e sua fundamentação exigida pelo artigo 22.º, n.º 4, da LGT, devem ser arguidas perante o órgão da execução fiscal, cabendo reclamação da decisão que as indeferir, não sendo aplicável, quanto nesta sede, o disposto no artigo 37.º, do CPPT.

Termos em que e nos mais de direito deve o presente recurso ser provido, revogando-se a douta sentença recorrida e, consequentemente, julgar-se procedente a reclamação com as legais consequências.

2 - Não foram apresentadas contra-alegações.

3 - O Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto junto deste Tribunal emitiu o parecer de fls. 187 no qual defende que *o recurso não deverá merecer provimento, pelos fundamentos que constam da posição já assumida nos autos pelo Ministério Público e acompanhando a argumentação expendida pela Fazenda Pública na sua resposta.*

- Fundamentação -

4 – Questão a decidir

É a de saber se, como alegado e ao contrário do decidido, são nulas, por violação do artigo 198.º do Código de Processo Civil (CPC), as citações efectuadas aos ora recorrentes, na qualidade de responsáveis subsidiários, por não conterem a fundamentação das liquidações que deram origem às dívidas exequendas.

5 – Matéria de Facto

Na sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Aveiro objecto de recurso foram fixados os seguintes factos:

A) Em 14/12/2004 foi instaurado no Serviço de finanças da Mealhada Silva & Pimenta, Lda. NIPC 505 006 987 o processo de execução fiscal n.º 0116200401009923, por dívidas de IVA do ano de 2003, no montante global de € 89 001,61 (fls. 3 a 11 dos Autos),

B) Efectuadas as penhoras dos bens da devedora originária e constatada a sua insuficiência, face à existência de outros processos de execução fiscal em curso para o pagamento da quantia exequenda, foram iniciadas as diligências tendentes à reversão contra os responsáveis subsidiários em

08/11/2010, tendo sido juntos aos Autos os documentos relativos às diligências, certidão permanente procedimento interno da inspecção, prints do modelo 10 das declarações anuais da executada dos anos de 2003 e 2004, declarações de início e alterações de actividade, pedido de pagamento por conta e requerimento solicitando a não afixação de editais (fls. 29 a 44 dos Autos que aqui se dão por integralmente reproduzidos);

C) Em 08/11/2011, foi elaborada informação antecedente a projecto de despacho de reversão contra os aqui Reclamantes com o seguinte teor: "I. Factos verificados Os presentes autos correm seus termos contra a executada SILVA E PIMENTA, LDA, NIPC: 505006987, com sede na Av. Emídio Navarro - Ed. Oásis, n.º 20, 3050-228 Luso, pelas dívidas discriminadas no quadro infra:

Identificação da Dívida em Cobrança Coerciva

				Valor da dívida	
Nº Processo	Proveniência	Nº Certo	Tributo	Qtª. Exeq.	Acrescido
0116200401009923	IVA				109,38
		28821	IVA	8.041,26	
		28821	IVA	12.751,89	
		28821	IVA	5.760,78	
		28821	IVA	15.986,89	
		Total		42.549,82	109,38

Nesta data, o valor global da dívida é de € 42.650,20, sendo € 42.540,82 de quantia exequenda e € 109,38 de acréscimos legais, constituídos por custas processuais;

Conforme diligências que antecedem, verifica-se que não são conhecidos bens penhoráveis à devedora originária, sendo gerentes de direito da sociedade no período a que respeitam as dívidas, os seguintes contribuintes:

Pedro Miguel de Oliveira da Silva, NIF ...;

Maria Vitória Pimenta Almeida da Silva, NIF ...;

António José Pimenta de Almeida NIF ....

Feita a análise da prescrição verifica-se que a mesma ainda não ocorreu, tanto na esfera da devedora originária como dos eventuais responsáveis subsidiários, pelo que haverá lugar ao procedimento da reversão.

II. Fundamentação

A. Direito

O chamamento à execução dos responsáveis subsidiários depende da verificação de qualquer dos seguintes pressupostos – n.º 2 do art. 153º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT):

a)"Inexistência de bens penhoráveis do devedor e seus sucessores";

b) "Fundada insuficiência, de acordo com os elementos constantes do auto de penhora e outros de que a órgão da execução disponha, do património do devedor para a satisfação da dívida exequenda e acrescido".

Em articulação com a norma supra, e atendendo à natureza da dívida (impostos), teremos que atender ao regime de responsabilidade tributária subsidiária da Lei Geral Tributária (LGT);

Assim, o n.º 1 do artigo 24º da Lei Geral Tributária (LGT) regula a responsabilidade tributária dos administradores e gerentes, dispondo que "os administradores, directores e gerentes e outras pessoas que exerçam, ainda que somente de facto, funções de administração ou gestão em pessoas colectivas e entes fiscalmente equiparados são subsidiariamente responsáveis em relação a estas e solidariamente entre si:

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

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

B. Facto

1. Da inexistência/insuficiência de bens

Após diligências que antecedem, verifica-se que nesta data, não são conhecidos quaisquer bens ou rendimentos susceptíveis de serem penhorados á devedora originária;

Pelo exposto verifica-se a inexistência de bens penhoráveis da devedora originária.

2. Do exercício da gerência de facto (ou de direito e de facto)

Consultados os elementos cadastrais disponíveis (documental e informático) que antecedem, designadamente a certidão permanente da sociedade a fls. 28 a 30, verifica-se que sai, gerentes de direito da executada:

Pedro Miguel de Oliveira da Silva, NIF ...;

Maria Vitória Pimenta Almeida da Silva, NIF ...;

António José Pimenta de Almeida, NIF ....

A doutrina e a jurisprudência entendem que se exige aqui a cumulação da gerência de direito com a gerência de facto ou apenas a gerência de facto durante esse período, sendo então determinante o exercício de uma gerência real e efectiva, pois só quem de facto exerce as funções em nome e por conta de uma sociedade, e no exclusivo interesse desta, pode ser tido como gerente e representá-la perante terceiros.

Assim foram juntos aos autos indícios da gerência de facto, conforme se indica:

Com referência ao gerente, Pedro Miguel de Oliveira da Silva, contribuinte n.º ..., residente em Av. ..., s/n ..., fotocópia dos seguintes documentos:

Cópia "Procedimento externo da Inspecção" dos Serviços de Inspecção Tributária da DF Aveiro (fls. 31);

Prints da Modelo 10 da Declaração Anual da executada, referente aos anos de 2003 e 2004 (fls. 32 a 33);

Cópia da Declaração de Inicio de Actividade entregue em 19/07/2000 (fls. 34 a 36);

Com referência à gerente, Maria Vitória Pimenta Almeida da Silva, contribuinte n.º ..., residente em Av. ..., ..., fotocópia dos seguintes documentos:

Cópia "Procedimento externo da Inspecção" dos Serviços de Inspecção Tributária da DF Aveiro (fls. 31);

Prints da Modelo 10 da Declaração Anual da executada, referente aos anos de 2003 e 2004 (fls. 32 a 33);

Pedido de pagamento por conta, constante no processo de execução fiscal n.º 011620040100675 e apensas de 13-03-2007 (fls. 37);

Cópia da Declaração de Alterações de Actividade (fls. 38 a 41);

Com referência ao gerente, António José Pimenta de Almeida, contribuinte n.º ..., residente em Av. ..., ..., fotocópia dos seguintes documentos:

Cópia "Procedimento externo da Inspecção" dos Serviços de Inspecção Tributária da DF Aveiro (fls. 31);

Prints da Modelo 10 da Declaração Anual da executada, referente aos anos de 2003 e 2004 (fls. 32 a 33);

Requerimento datado de 17-12-2007, a solicitar a não afixação de editais (fls. 42).

III. Conclusões

À devedora originária não são conhecidos bens, susceptíveis de serem penhorados;

Face aos indícios carreados para os autos de fls. 27 a fls. 42, exerceram a gerência de facto os gerentes de direito:

Pedro Miguel de Oliveira da Silva, NIF ...;

Maria Vitória Pimenta Almeida da Silva, NIF ...;

António José Pimenta de Almeida, NIF ....

As dívidas passíveis de reversão são as constantes do quadro infra, na quantia exequenda de 42.540.82:

Identificação da Dívida em Cobrança Coerciva

				Valor da dívida	
Nº Processo	Proveniência	Nº Certo	Tributo	Qtª. Exeq.	Acrescido
0116200401009923	IVA				109,38
		288212	IVA	8.041,26	
		288213	IVA	12.751,89	
		288215	IVA	5.760,78	
		288216	IVA	15.986,89	
					109,38

Face ao exposto, proponho que se reverta as dívidas tributárias dos presentes autos contra os gerentes de direito e de facto acima identificados, nos termos da alínea a) do n.º 2 do art. 153º do CPPT, conjugado com a a1ínea b) do art. 24º da LGT, devendo os revertidos serem notificados, nos

termos do disposto no n.º 4 do art. 23º e do art. 60º da LGT, para efeitos de audição prévia." (fls. 45 a 47 dos Autos)

D) Em 11/11/2010, foi elaborado projecto de despacho de reversão com o seguinte teor:

Por termo datado de 8 de Novembro de 2010 foi o presente processo feito concluso dele constando a informação de que a executada, Silva & Pimenta, Lda., contribuinte fiscal n.º 505.006.987, com sede em Avenida Emídio Navarro (Edif. Oásis), n.º 20, 3050-228 Luso, não possui bens suficientes para solver a quantia exequenda e o acrescido, bem como que foram gerentes do mesmo, no período em que terminou o prazo legal de pagamento ou entrega das dívidas tributárias integrantes do presente processo, os seguintes contribuintes:

Pedro Miguel de Oliveira da Silva, contribuinte fiscal n.º ..., com morada em Avenida ..., s/nº,...,

Maria Vitória Pimenta Almeida, contribuinte fiscal n.º ..., com morada em Avenida ..., ...,

António José Pimenta de Almeida, contribuinte fiscal n.º ..., com morada em Avenida ..., ...,

Os artigos 22º e 24º da Lei Geral Tributária (LGT) e o artº 8º do Regime Geral das Infracções Tributárias (RGIT) delimitam as situações passíveis de enquadrar a responsabilidade subsidiária dos administradores, gerentes e outras pessoas que exerçam funções de administração em pessoas colectivas, sociedades e outras entidades fiscalmente equiparadas.

Tal responsabilidade é do tipo "ex-lege", isto é, caracteriza uma fiança legal, e os seus pressupostos assentam no exercício de funções de administração, direcção ou gerência, de facto e/ou de direito, e na presunção da existência de culpa funcional sustentada na prática de actos com aquelas relacionados.

Demonstrada a gerência de direito, há que demonstrar a gerência de facto, esta sustentada nos indícios carreados para os autos conforme vem informado e que de seguida se enumeram:

a) Cópias do "Procedimento de inspecção externa" levada a efeito pelo Serviço de inspecção Tributária da Direcção de Finanças de Aveiro:

b) Prints da declaração modelo 10 donde se extrai o pagamento de remunerações de gerência nos anos a que a dívida respeita;

c) Pedido de pagamentos por conta apresentado no PEF n.º 011620040100675;

d) Cópia da declaração de início de actividade;

e) Requerimento a solicitar a não afixação de editais.

Ora, exteriorizando o administrador (gerente, director ou outra pessoa com funções de administração) a vontade da sociedade nos mais diversos negócios jurídicos realizados (arts. 248º a 250º do Código Comercial e arts. 191º a 193º, 252º, 259º a 261º, 390º, 405º, 408º, 470º, 474ºe 478º do Código dos Sociedades Comerciais), é lícito que este seja responsabilizado pelo cumprimento, ou incumprimento, das obrigações públicas da sociedade porquanto esta age através daquele.

Assim sendo, e encontrando-se provada a gerência de direito e de facto, ao abrigo do preceituado pelos artºs 22º a 24º da LGT, pelo art. 8º do RGIT e nos precisos termos do artº 160º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), projecto reverter a execução contra os gerentes acima identificados os quais passarão a responder pelos seguintes montantes, cujas responsabilidades de pagamento ocorreram nos seus períodos de gestão:

- O Sr. Pedro Miguel de Oliveira da Silva:

- pelo montante de € 42.540,82 (quarenta e dois mil quinhentos e quarenta euros e oitenta e dois cêntimos) correspondente às dívidas tituladas pelas certidões discriminadas no(s) Quadro(s) II que, por fotocópia, se lhe dará conhecimento,

- O Sr. Maria Vitória Pimenta Almeida:

- pelo montante de € 42.540,82 (quarenta e dois mil quinhentos e quarenta euros e oitenta e dois cêntimos) correspondente às dívidas tituladas pelas certidões discriminadas no(s) Quadro(s) II que, por fotocópia, se lhe dará conhecimento.

- O Sr. António José Pimenta de Almeida:

- pelo montante de € 42.540,82 (quarenta e dois mil quinhentos e quarenta euros e oitenta e dois cêntimos) correspondente às dívidas tituladas pelas certidões discriminadas no(s) Quadro(s) 11 que, por fotocópia, se lhe dará conhecimento.

Se os responsáveis procederem ao pagamento da dívida no prazo concedido para a Oposição, não lhes serão exigidos juros de mora, nem as custas da execução, valendo a citação como notificação (nº 5 do artº 23º da LGT).

Deverão ficar cientes de que, caso o pagamento não seja efectuado dentro do prazo para a Oposição, ou se decaírem em oposição deduzida, suportarão, além das custas a que derem causa, as que forem devidas pela sociedade originariamente devedora.

Notifiquem-se os contribuintes supra identificados, de acordo com o estatuído no número 4 do artº 23º da LGT para, querendo, exercerem o direito de audição ali aludido.

Tal exercício, de acordo com o determinado pelos números 3 e 5 do artº 60º da LGT, e número 2 do artº 100º do Código de Procedimento Administrativo (CPA), a existir, será praticado no prazo

de 10 (dez) dias, por escrito, e enviado por correio ou apresentado pessoalmente neste Serviço de Finanças." (fls. 47 a 49 dos Autos);

E) As notificações foram remetidas por correio registado em 12/11/2010 (fls. 50 a 52 dos Autos);

F) Por carta enviada em 25/11/2010 os Reclamantes exerceram o direito de invocando a inexistência dos requisitos legais necessários à reversão da execução pelas "dívidas que melhor estão identificadas na notificação efectuada", considerando que "os requerentes em nada contribuíram para que o património da sociedade se tornasse insuficiente para o pagamento aos credores e entre eles o Fisco." (fls. 53 a 89 dos Autos);

G) Após informação elaborada em 21/12/2010, por despacho de 23/12/2010 foi determinada a reversão da execução fiscal contra os Reclamantes, considerando e fundamentando os pressupostos necessários à reversão, depois de apreciar os argumentos aduzidos por aqueles, convertendo definitivamente o projecto de reversão transcrito em D) (fls. 90 a 92 dos Autos que aqui se dão por integralmente reproduzidas);

H) Por cartas registadas com aviso de recepção assinados em 04/01/2011, foi efectuada a citação dos Reclamantes, remetendo anexo discriminativo das quantias exequendas (fls. 93 a 96 dos Autos que aqui se dão por integralmente reproduzidas);

I) Na sequência das citações efectuadas os Reclamantes apresentaram em 03/02/2011 requerimento invocando a nulidade das citações por não envio dos elementos essenciais das respectivas liquidações, designadamente fundamentação e todos os elementos que do procedimento constarem (fls. 98 a 106 dos Autos);

J) Após informação, foi proferido em 11/03/2011 o despacho reclamado indeferindo a requerida nulidade das citações efectuadas (fls. 107 a 109 dos Autos);

K) Comunicado o indeferimento por carta registada em 15/03/2011, em 18/03/2011 os Reclamantes remeteram por via postal ao Serviço de Finanças da Mealhada a presente Reclamação (fls. 110 e 111 a 127 dos Autos);

Não se provaram outros factos relevantes para a decisão da causa.

6 – Apreciando

6.1 Da alegada nulidade das citações

A sentença recorrida, a fls. 152 a 161 dos autos, julgou improcedente a reclamação judicial deduzida pelos ora recorrentes contra o indeferimento de arguição da nulidade das citações oportunamente deduzida perante o órgão de execução fiscal, por ter julgado que as citações efectuadas *contêm os elementos bastantes e legalmente exigíveis à prossecução da execução fiscal nos termos da responsabilidade subsidiária que lhes é assacada, devendo uma eventual insuficiência dos elementos remetidos, que a nosso ver não ocorre, e que fosse porventura necessária à impugnação das liquidações em cobrança coerciva, ter sido regularizada através do mecanismo previsto no artigo 37º do CPPT, e não através da declaração de nulidade das citações efectuadas* (cfr. sentença recorrida, a fls. 161 dos autos).

Não se conformam com o assim decidido os recorrentes, alegando, além do mais, serem nulas as citações por inobservância do disposto no n.º 4 do artigo 22.º da Lei Geral Tributária (LGT) no que se refere à *falta de indicação da natureza das liquidações* e respectiva fundamentação, redundando essa falta *em prejuízo para a defesa dos recorrentes, pois que a inclusão dos mencionados requisitos previstos na lei poderia facilitar ao citado a sua defesa, designadamente, a dedução de impugnação – graciosa ou contenciosa – contra as liquidações, sabido que a impugnação depende, essencialmente, do conhecimento do discurso formal fundamentador do acto* (cfr. conclusão 9 das suas alegações de recurso).

Vejamos.

Dispõe o n.º 4 do artigo 22.º da LGT que: «As pessoas solidária ou subsidiariamente responsáveis poderão reclamar ou impugnar a dívida cuja responsabilidade lhes for atribuída nos mesmos termos do devedor principal, *devendo, para o efeito, a notificação ou citação conter os elementos essenciais da sua liquidação, incluindo a fundamentação nos termos legais*» (sublinhados nossos).

No caso dos autos, no que às liquidações que deram origem às dívidas exequendas respeita, as citações enviadas aos ora recorrentes vêm acompanhadas de *um anexo discriminativo das quantias exequendas* - a que se refere a alínea H) do probatório fixado e que actualmente consta de fls. 96 dos autos -, do qual consta informação relativa à proveniência da dívida (IVA), ao número de liquidação (sob a epígrafe *ID. DOC. ORIGEM*), ao período a que respeita o imposto (sob a epígrafe *PER. TRIB.*), ao termo de pagamento voluntário (sob a epígrafe *D. LIM. PAG. VOL*), ao tributo (IVA), tipo (*IMPOSTO/CONTR/TAXA/OUTROS-COM*) e ao respectivo valor, parcial e total, nada mais nele constando no que se refere às liquidações que estão na origem das dívidas exequendas e cuja responsabilidade é atribuída aos citados.

Não se vê, pois, que tenha sido dado conhecimento aos ora recorrentes da fundamentação das liquidações que deram origem às dívidas exequendas, como impõe a parte final do n.º 4 do artigo 22.º da LGT, pois que esta tem de ser efectuada nos *termos legais*, impondo o n.º 2 do artigo 77.º da LGT que *a fundamentação dos actos tributários deva sempre conter as disposições legais aplicáveis, a qualificação e quantificação dos factos tributários e as operações de apuramento da matéria tributável*

e do tributo, não se encontrando no anexo discriminativo das quantias exequendas tais informações, que se podem afigurar relevantes para efeitos de defesa dos responsáveis subsidiários no caso de estes pretenderem impugnar, administrativa ou judicialmente, as próprias liquidações, fazendo uso de garantia de defesa que a lei expressamente lhes confere (cfr. o n.º 4 do artigo 22.º da LGT).

Embora a sentença recorrida tenha considerado que os elementos respeitantes às liquidações constantes das citações eram suficientes - juízo que, pelo exposto, não se confirma -, considerou também que *uma eventual insuficiência dos elementos remetidos (...) e que fosse porventura necessária à impugnação das liquidações em cobrança coerciva, devia ter sido regularizada através do mecanismo previsto no artigo 37º do CPPT, e não através da declaração de nulidade das citações efectuadas* (cfr. sentença recorrida, a fls. 161 dos autos), posição esta sustentada por JORGE LOPES DE SOUSA no seu *Código de Procedimento e de Processo Tributário anotado e comentado* (cfr. II volume, 5.ª ed., Lisboa, Áreas Editora, 2007, p. 270, nota 7 ao artigo 190.º do CPPT).

Não se entende, porém, deste modo, antes se acompanha a jurisprudência dominante deste Supremo Tribunal (cfr. os Acórdãos de 6 de Junho de 2007, rec. n.º 91/07, de 25 de Novembro de 2009, rec. n.º 552/09, de 12 de Maio de 2010, recs. n.º 84/10 e 632/09, de 3 de Novembro de 2010, rec. n.º 586/10, também acolhida no Acórdão de 19 de Janeiro de 2011, rec. 1034/10) no sentido de que «A citação em processo de execução fiscal que não comunique a fundamentação do despacho de reversão não toma o acto de reversão inoponível ao responsável subsidiário, o qual pode invocar a irregularidade ou a nulidade da citação, e não socorrer-se do artigo 37 do Código de Procedimento e de Processo Tributário, uma vez que este dispositivo legal é aplicável às comunicações de "decisões em matéria tributária" que não contenham a fundamentação legalmente exigível, e não se aplica a actos de natureza judicial como é a citação em processo de execução fiscal».

Assim sendo, ao contrário do decidido, perante a não inclusão nas citações da fundamentação legalmente exigível das liquidações que estão na origem nas dívidas exequendas, não se impunha aos ora recorrentes o recurso à faculdade que lhes concede o artigo 37.º do CPPT de requererem a notificação dos requisitos em falta.

Dispõe o n.º 1 do artigo 198.º do CPC que: «Sem prejuízo do disposto no artigo 195.º, é nula a citação quando não hajam sido, na sua realização, observadas as formalidades prescritas na lei», dispondo, por sua vez, o n.º 4 do mesmo preceito legal que: «A arguição só é atendida se a falta cometida puder prejudicar a defesa do citado», não sendo necessária a alegação e prova da existência de um prejuízo efectivo – pois que a lei se basta com a possibilidade de ocorrer prejuízo para a defesa do citado -, desde que, no caso concreto, não seja de concluir que nenhum prejuízo para a defesa ocorreu (cfr., neste sentido o acórdão deste Supremo Tribunal de 19 de Janeiro de 2011, rec. n.º 1034/10, e jurisprudência aí citada e JORGE LOPES DE SOUSA, cit., pp. 109/110, notas 6 e 7 ao art. 165.º do CPPT).

No caso dos autos, não se encontra demonstrado que a não inclusão nas citações da fundamentação legalmente exigível das liquidações que estiveram na origem das dívidas exequendas e revertidas nenhum prejuízo à defesa dos citados causou, afigurando-se verosímil que, como alegado, *a falta de indicação da natureza das liquidações, se adicionais, oficiosas ou emitidas com base nos elementos declarados pela devedora originária, bem como dos respectivos fundamentos, não permitem o cumprimento desse desiderato fundamental, redundando em prejuízo para a defesa dos recorrentes, pois que a inclusão dos mencionados requisitos previstos na lei poderia facilitar ao citado a sua defesa, designadamente, a dedução de impugnação – graciosa ou contenciosa – contra as liquidações, sabido que a impugnação depende, essencialmente, do conhecimento do discurso formal fundamentador do acto.*

Assim sendo, conclui-se que no caso se verifica a possibilidade concreta de os recorrentes terem sido prejudicados no exercício dos meios de defesa que a lei lhes confere em relação às liquidações que estão na origem das dívidas exequendas e contra eles revertidas, razão pela qual, ao contrário do decidido, deve a arguição da nulidade das citações proceder.

- Decisão –

7 - Termos em que, face ao exposto, acordam os juízes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em conceder provimento ao recurso, revogar a sentença recorrida, julgando-se procedente a reclamação deduzida e nulas as citações efectuadas aos recorrentes para a execução por não conterem os elementos legalmente exigidos, devendo as citações serem repetidas com observância das formalidades legais no que respeita também à fundamentação das liquidações.

Custas pela Fazenda Pública, apenas em 1.ª instância, pois que não contra-alegou neste Supremo Tribunal.

Lisboa, 21 de Setembro de 2011. — *Isabel Marques da Silva* (relatora) — *Francisco Rothes — António Calhau.*

Acórdão de 21 de Setembro de 2011.

Assunto:

Idoneidade da garantia. Penhor de rendas vencidas.

Sumário

I — A norma do n.º 2 do artigo 199.º do CPPT não predetermina de forma completa quando é que a garantia é «idónea» para assegurar o pagamento efectivo da dívida, cometendo à administração tributária um juízo de avaliação da capacidade e suficiência da garantia oferecida.

II — Todavia, a margem de autonomia que desfruta na avaliação da idoneidade da garantia proposta pelo executado não é total, pois, para além da imposição de um fim do qual não pode desviar-se, a margem de autodeterminação é presidida por princípios jurídicos, como a proporcionalidade, que estabelecem parâmetros a que não se pode furtar aquele juízo de avaliação.

III — O penhor de rendas vencidas pode ser um meio idóneo à garantia do crédito exequendo.

Processo n.º 786/11-30.
Recorrente: Câmara Municipal de Lisboa.
Recorrido: Seminário Maior de Cristo Rei.
Relator: Ex.mo Sr. Cons.º Dr. Lino Ribeiro.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo

1.1. O representante da Fazenda Pública interpõe recurso jurisdicional da sentença do Tribunal Tributário de Lisboa, datada de 14/7/2011, que julgou procedente a reclamação que o executado Seminário Maior de Cristo Rei, identificado nos autos, deduziu do despacho do Director de Departamento de Apoio Jurídico à Actividade Financeira da Direcção Municipal de Finanças da Câmara Municipal de Lisboa que indeferiu o pedido de prestação de garantia com o oferecimento do penhor das rendas vincendas decorrentes dos contratos de arrendamento referentes ao imóvel de que é proprietária, pedido formulado no processo de execução n.º 1106201001343050 que contra ela corre termos naquela Direcção.

Nas alegações, conclui o seguinte:

1ª - O presente recurso tem por objecto a douta sentença proferida em 14 de Julho de 2011, nos termos da qual foi anulado o despacho proferido no processo de execução fiscal n.º 1106201001343050, ao abrigo da possibilidade conferida pelo n.º 2 do 199º do C.P.P.T, o qual indeferiu o pedido de prestação de garantia com o oferecimento do penhor das rendas vincendas, por considerar que os créditos do exequente não se encontram devidamente assegurados.

2ª - A sentença recorrida padece de erro sobre os pressupostos de direito relativamente: a) Ao alcance do poder discricionário conferido à Administração pelo n.º 2, do artigo 199º, do C.P.P.T; b) À alegada idoneidade da garantia oferecida pelo reclamante.

3ª - A correcta aplicação do nº. 2, do artigo 199º, do C.P.P.T., em conjugação com as restantes normas reguladoras da prestação de garantia no processo de execução fiscal determinariam a manutenção do despacho reclamado, por estar em causa o exercício de um poder discricionário da Administração e a prossecução do interesse público, traduzida em assegurar a efectiva cobrança da dívida exequenda em caso de incumprimento por parte do executado.

4ª - O n.º 1 do artigo 199º, do C.P.P.T., enumera formas possíveis de garantir a dívida exequenda, reduzindo a margem de apreciação da Administração, desde que o meio oferecido pelo executado se afigure susceptível de assegurar o crédito.

5ª - O n.º 2 do artigo 199º, do C.P.P.T., admite outros meios alternativos de prestação de garantia, designadamente, o penhor ou a hipoteca voluntária, desde que, cumulativamente: a) o executado o requeira e b) a Administração concorde com a garantia oferecida, por considerar que esta constitui meio próprio susceptível de assegurar os respectivos créditos.

6ª - Ou seja, o nº. 2, do mencionado artigo 199º, do C.P.P.T., confere à Administração uma margem de discricionariedade que lhe permite aferir, face às circunstâncias de cada caso se a garantia oferecida pelo executado se afigura idónea para assegurar os respectivos créditos.

7ª - Se é certo que face à lei actual não existe um conceito legal de garantia idónea, a lei confere ao órgão competente para a direcção do processo o poder de apreciar, no caso concreto, a adequação do meio oferecido para assegurar a cobrança efectiva da dívida exequenda, abrindo, apenas neste ponto, uma margem de discricionariedade à Administração.

8ª - O fim do acto é a vinculação característica da discricionariedade.

9ª - O despacho reclamado apreciou a pretensão do reclamante à luz do fim legal do processo de execução, que visa, precisamente, face ao incumprimento do devedor, a cobrança coerciva de um crédito da Administração.

10ª - A sentença recorrida não interpretou o despacho reclamado à luz do interesse público que à Administração cumpre prosseguir no âmbito do processo de execução fiscal, antes analisou a garantia oferecida do ponto de vista da respectiva admissibilidade nos termos gerais de direito.

11º - A sentença recorrida relegou para segundo plano aquilo que o legislador, nos termos do nº. 2, do artigo 199º, do C.P.P.T., considerou ser requisito de admissibilidade desta forma de garantia, conforme resulta do uso da expressão *(acrescentando-se apenas, no seu n.º 2, a necessidade de obter a concordância do órgão de execução fiscal)* - destaque nosso.

12º - Se o legislador fez depender a idoneidade das garantias previstas no n.º 2 do artigo 199º do C.P.P.T. da concordância do órgão competente para a direcção do processo de execução fiscal, o juízo proferido por este órgão reveste primordial importância.

13ª - Do lado do executado, a prestação da garantia idónea visa apenas suspender os termos do processo de execução; porém, do lado do exequente, a garantia tem também por fim assegurar a efectiva cobrança da dívida exequenda e acrescidos. E o despacho reclamado considerou que garantia oferecida não é idónea para esse efeito.

14ª - A par da possibilidade legal de levantamento das rendas por parte do executado - à qual este declara renunciar e está na sua inteira disponibilidade - os restantes factores determinantes da idoneidade desta garantia são completamente alheios à vontade do executado: pense-se na impossibilidade de assegurar a manutenção, no futuro, dos contratos de arrendamento do imóvel em questão; pense-se na impossibilidade de assegurar o cumprimento pontual da obrigação de pagamento da renda por parte dos arrendatários.

15ª - Porque proferida no âmbito de um poder discricionário que, em respeito pelo fim legal prosseguido pelo processo de execução fiscal, acautelou a prossecução do interesse do Município em ser ressarcido dos custos suportados com a realização coerciva de uma obra que ao particular cumpria assegurar, a decisão da Administração não merece reparo.

16ª - A sentença recorrida violou o disposto no n.º 2, do artigo 199º, do C.P.P.T., ao considerar que a discricionariedade contida no despacho reclamado não teve em vista o fim legal do processo de execução fiscal e ainda quando afirma que este poder desrespeita os princípios e regras gerais aplicáveis à actividade da Administração.

17ª - A sentença recorrida padece de erro sobre os pressupostos de direito quando considera preenchido o pressuposto da idoneidade da garantia.

18ª - Na falta de uma definição legal de garantia idónea, pode afirmar-se que o conceito de idoneidade depende da capacidade da garantia oferecida para *assegurar os créditos de exequente* e resulta, por remissão do nº. 2, do artigo *52º,* da Lei Geral Tributária, da conjugação do disposto no artigo 169º com os artigos 199º e 217º, do C.P.P.T.

19ª - Das mencionadas disposições resulta claro que o juízo utilizado para aferir da idoneidade da garantia coincide com o critério subjacente à extensão da penhora. E este traduz-se na suficiência dos bens para assegurar o valor da dívida exequenda e acrescido.

20ª - Foi entendimento do órgão competente para a direcção do processo de execução que o oferecimento do penhor das rendas decorrentes dos contratos de arrendamento existentes no imóvel em questão não se afigura suficiente para assegurar o efectivo cumprimento da obrigação de pagamento da dívida exequenda.

21ª - A par da possibilidade de levantamento de uma parte das rendas depositadas, à qual o reclamante declara renunciar e que dependem em exclusivo da respectiva vontade, o penhor das rendas depende ainda de factores externos à vontade do executado.

22ª - As rendas oferecidas para pagamento dos custos suportados com a realização das obras coercivas pressupõem o cumprimento pontual da respectiva obrigação por parte dos arrendatários do imóvel. Pressupõe-se, ainda, a manutenção dos contratos de arrendamento do imóvel em questão. E estes constituem factores alheios à vontade do prestador da garantia. Sendo certo que, a verificarem-se impedem a cobrança efectiva da dívida exequenda a acrescido, prejudicando o direito do exequente em ser ressarcido dos seus créditos.

23ª - O despacho reclamado ponderou estes interesses face à situação concreta e assim acautelou o interesse do Município em ser ressarcido, no futuro - *mais tarde,* na expressão utilizada - dos custos efectuados com a realização da obra coerciva supra identificada, que constitui a relação jurídica subjacente à dívida exequenda.

24ª - A sentença recorrida desconsiderou a possibilidade conferida ao órgão de execução para aferir da idoneidade da garantia oferecida, de acordo com o critério da suficiência dos bens para assegurar os créditos do exequente, atendo-se unicamente ao facto de até à data não ter havido levantamento das rendas depositadas.

25ª - A prossecução do interesse público, que no processo de execução fiscal se traduz na efectiva cobrança da dívida exequenda, constitui o critério último a ter em conta pelo órgão competente para a direcção do processo para considerar preenchido o conceito de idoneidade.

26ª - A sentença recorrida violou o disposto no n.º 2, do artigo *52º,* da Lei Geral Tributária, conjugado com o disposto nos artigos 169º, 199º e 217º, do C.P.P.T., quando considerou preenchido o critério da suficiência da garantia oferecida para assegurar os créditos do exequente.

27ª - O despacho reclamado não padece de vícios e assim deve manter-se na ordem jurídica.

1.2. Não foram apresentadas alegações.

1.3. O digno Procurador-geral Adjunto emitiu parecer no sentido da procedência do recurso, por considerar que o tribunal não pode interferir no poder discricionário conferido à administração tributária na aceitação do penhor.

2. A sentença deu como assente a seguinte factualidade:

a) Em 21-6-2010, a Divisão de Execuções Fiscais do Departamento de Apoio Jurídico à Actividade Financeira da Direcção Municipal de Finanças da Câmara Municipal de Lisboa instaurou contra o ora reclamante o processo de execução fiscal n.º 1106201001343050, para cobrança coerciva de dívida, no montante de € 80.184,63 e acrescido, relativa a Obras Coercivas, nos termos do Decreto-Lei n.º 555/99, de 16 de Dezembro, referentes ao prédio urbano de que é proprietário, sito na Rua da Madalena n.º 157-163, em Lisboa (cfr. capa do processo, certidão de dívida e aviso de citação, a fls. 3 a 7 dos autos);

b) Relativamente ao identificado processo de execução fiscal, o ora reclamante apresentou em 9-9-2010 a competente Oposição, ao abrigo do artigo 204º, n.º 1, alíneas a), 1) e i) do CPPT, autuada sob o n.º 1106201004000044, na qual conclui requerendo, *"que em face do pagamento da quantia exequenda que tem vindo a ser feita e que continua a ser feito, se considera prestada a garantia idónea para os efeitos do disposto nos artigos 195º e 199º do CPPT, garantia que pode traduzir-se em penhor das rendas vincendas ex vi das normas legais citadas, decretando-se assim a imediata suspensão da execução fiscal, o que se requer nos termos do artigos 212º e 1690 do CPPT"* (cfr. autuação e p.i., a fls. 12 a 18 dos autos);

c) Em 8-2-2011, tendo em vista a prestação de garantia, atenta a apresentação da oposição à execução fiscal, foi elaborada informação com o cálculo, efectuado nos termos e para os efeitos do n.º 1 do artigo 1690 e nº5 do artigo 199º, ambos do CPPT, do valor da garantia a prestar, no montante apurado de €120.579,97 (cfr. informação e cálculo, a fls. 31 e **32** dos autos);

d) O ora reclamante foi notificado, através do oficio n.º 321, de 9-2-2011, para, no prazo de 15 dias, prestar garantia idónea, no valor fixado de €120.579,97, nos termos e para os efeitos das disposições conjugadas do n.º 2 do artigo 169º e n.º 5 do artigo 199º do CPPT, sob pena de se proceder de imediato à penhora, nos termos do artigo 169º, n.º *7* do CPPT (cfr. oficio, a fls. 34 dos autos);

e) Por requerimento entrado nos serviços da Câmara Municipal de Lisboa em 1-3-2011, o ora reclamante solicitou ao Senhor Presidente da CML, *"que se digne aceitar como garantia idónea o penhor das rendas vincendas referentes ao prédio urbano sito na Rua da Madalena 157-163, em Lisboa, o que se requer nos termos dos artigos 169º, n.º 1 e 5 e 199º, n.º 2 do CPPT"* (cfr. requerimento, a fls. 37 dos autos);

f) Em resposta, foi em 10-3-2011 proferido despacho de indeferimento pelo Director do Departamento de Apoio Jurídico *à* Actividade Financeira da Direcção Municipal de Finanças da Câmara Municipal de Lisboa, por subdelegação, que constitui o objecto da presente reclamação e cujo teor se transcreve integralmente:

"Atento o requerido a fls. 34, ou seja, a oferta como garantia idónea o penhor das rendas vincendas, o pedido é indeferido, nos termos do disposto no n.º 2 do art. 199º do CPPT, bem como no facto de a lei (Regime Jurídico das obras em prédios arrendados - DL 157/2006, 8/8), permitir que o senhorio requeira o levantamento dos depósitos das rendas, na percentagem de 50%, o que se traduziria, mais tarde, na não salvaguarda de garantia do valor da dívida e acrescido. Notifique-se de que deverá prestar garantia no prazo de 15 dias sob pena de penhora do imóvel.

Em 2011-03-10

O Responsável pelo Serviço de Execuções Fiscais, por subdelegação

O Director de Departamento

(Henrique Pousinha)" (cfr. despacho, a fls. 38 dos autos);

g) Em 17-3-2011, foi o ora reclamante notificado do teor do despacho mencionado na alínea antecedente, para, no prazo de 15 dias, prestar garantia idónea, no valor fixado de €120.579,97, nos termos e para os efeitos das disposições conjugadas do n.º 2 do artigo 169º e n.º 5 do artigo 199º do CPPT, sob pena de penhora do imóvel (cfr. ofício e A/R, a fls. e 40 dos autos);

h) Em 30-3-2011, deu entrada nos serviços da Câmara Municipal de Lisboa a petição da presente reclamação de actos do órgão da execução fiscal (cfr. carimbo aposto na primeira página da p.i,. a fls. 41 dos autos);

i) O despacho de indeferimento integralmente transcrito em F) que antecede, e que constitui o objecto da presente reclamação, foi proferido pelo Director do Departamento de Apoio Jurídico à Actividade Financeira da Direcção Municipal de Finanças da Câmara Municipal de Lisboa, Henrique Pousinha, o qual actuou com base em subdelegação de poderes da Directora Municipal de Finanças, com poderes subdelegados do Vereador do Pelouro das Finanças, com poderes subdelegados do Presidente da Câmara Municipal de Lisboa (cfr. Despacho n.º 05/DMF/2010, publicado no Boletim Municipal n.º 877, de 9 de Dezembro, Despacho n.º 211/P/2010, publicado no Boletim Municipal n.º 876, de 2 de Dezembro, Despacho n.º 166/P/2009, publicado no Boletim Municipal n.º 824, de 3 de Dezembro, e Deliberação n.º 1111/CM/2009, publicado no Boletim Municipal n.º 821, de 12 de Novembro);

J) O Município encontra-se a receber as rendas relativas às fracções arrendadas do prédio identificado em A) que antecede, nunca tendo o seu proprietário, ora reclamante, procedido ao levantamento de um percentual do montante das mesmas, nos termos previstos no Decreto-Lei n.º 157/2006, de 8 de Agosto (Regime Jurídico das obras em prédios arrendados)

3. O recorrente Município de Lisboa procedeu à realização de obras coercivas num prédio arrendado de que é proprietário o recorrido Seminário Maior de Cristo Rei. No processo de execução fiscal para cobrança do valor dessas obras, após notificação para prestação de garantia, o executado ofereceu como garantia o *penhor das rendas vincendas* decorrentes dos contratos de arrendamento referentes ao prédio onde foram executadas as ditas obras. O órgão da execução fiscal indeferiu esse pedido com fundamento em que o executado, nos termos do n.º 2 do artigo 18º do DL 157/2006 de 8/8, poderia levantar 50% dessas rendas.

A sentença recorrida anulou esse acto com os seguintes fundamentos: (i) o penhor de rendas é genericamente admitido em direito (ii) o despacho reclamado não considerou que o executado, não só nunca levantou os 50% das rendas, como reitera ter renunciado às mesmas; (iii) que o reclamante ofereceu a totalidade das rendas; (iv) o despacho reclamado restringe, genericamente, todas as situações em que a garantia é oferecida sobre a forma de penhor de rendas vincendas.

O recorrente considera que essa decisão enferma de erro nos pressupostos de direito, porquanto: (i) o n.º 2 do artigo 199º do CPPT atribui ao órgão competente para a direcção do processo de execução fiscal o poder discricionário para apreciar se a garantia oferecia é ou não idónea para assegurar os respectivos créditos; (ii) o despacho reclamado apreciou a pretensão do reclamante à luz do fim legal do processo de execução, que é a cobrança coerciva de um crédito da Administração; (iii) a garantia oferecida pelo executado não idónea, porque o executado pode levantar parte das rendas e porque as rendas estão dependentes de factores alheios à vontade do executado, com a manutenção futura dos contratos de arrendamento e o cumprimento pontual do seu pagamentos.

Quer a sentença recorrida quer o recorrente estão de acordo que o n.º 2 do artigo 199º do CPTT confere à administração tributária um *poder discricionário* para decidir se a garantia prestada é ou não «*idónea*» para assegurar os créditos exequentes.

E parece que assim se deve entender.

Depois de se estabelecer no n.º 1 do artigo 199º, por remissão do n.º 1 do artigo 165º, que a garantia idónea pode consistir em «garantia bancária, caução, seguro-caução ou qualquer meio susceptível de assegurar os créditos do exequente», prescreve-se no n.º 2 o seguinte: «*a garantia idónea referida no número anterior poderá consistir, ainda, a requerimento do executado e mediante concordância da administração tributária, em penhor ou hipoteca voluntária, aplicando-se o disposto no artigo 195º com as necessárias adaptações*».

Como a garantia da dívida exequenda é prestada através de instrumentos de direito privado, temos que reconhecer que a expressão «*concordância da administração tributária*» pode levantar dúvidas, quer quanto à natureza da manifestação de vontade da administração tributária, quer quanto ao tipo de poder concedido: (i) o consentimento da administração tributária surge como requisito de existência do penhor, caso em que a garantia se constitui por via do contrato, ou como requisito de eficácia, caso em que se constitui por acto unilateral? a norma concede um poder discricionário ou está-se perante um poder negocial privado?

Não se pode dizer que a aceitação do penhor pela administração tributária funcione como elemento de validade da garantia. O penhor não nasce pela conjugação de duas vontades dotadas de igual valor, mas sim por *declaração unilateral* do executado que afecta determinados bens à satisfação preferencial da dívida exequenda. O consentimento da administração tributária não faz parte do contrato de garantia (*o pactum de oppignorando*), porque o artigo 199º do CPPT comete-lhe um fim específico: averiguar se a garantia assegura a satisfação do crédito do exequente. Deste modo, a exigência de consentimento ou aprovação da administração tributária funda-se na necessidade da prossecução de um interesse público específico, o que constitui um desvio à lógica da autonomia privada.

Se a lei dá ao consentimento da administração tributária uma razão de ser específica, então a autonomia privada que possui quando age no âmbito do direito privado cede lugar à discricionariedade. Ou seja, a possibilidade de aceitar ou rejeitar o penhor resulta de norma específica que deixa a quem tem que tomar a decisão um certo grau de autonomia. O artigo 199º do CPPT não dita de antemão quando é que o penhor é uma garantia idónea à satisfação do crédito do exequente. A norma do seu n.º 2 não predetermina de forma completa quando é que a garantia é «idónea» para assegurar o pagamento efectivo da dívida. Através desse conceito impreciso comete-se ao órgão tributário um juízo sobre as virtualidades da garantia oferecida. Mas esse juízo não é feito apenas com base em premissas resultantes da lei, pois assenta sobretudo nos elementos de cada situação concreta.

Como bem se refere na sentença recorrida, a margem de autonomia que a administração tributária desfruta na avaliação da idoneidade da garantia proposta pelo executado não é total. Para além da imposição de um *fim* do qual não pode desviar-se, a margem de autodeterminação é presidida por princípios jurídicos, como a *imparcialidade* e *proporcionalidade*, que estabelecem parâmetros a que não se pode furtar o juízo de avaliação da idoneidade da garantia (cfr. n.º 2 art. 266º da CRP, que é aplicável mesmo quando a Administração actua por meios de direito privado).

O recorrente argumenta que ao rejeitar a garantia do penhor de rendas vencidas "acautelou" o interesse público em salvaguardar a efectiva cobrança da dívida exequenda. Na avaliação que fez do penhor oferecido como garantia constatou que 50% das rendas empenhadas poderiam ser levantadas pelo executado, o que tornava a garantia inidónea. No recurso acrescenta ainda mais um elemento: há factores externos à vontade do executado, como a manutenção dos arrendamentos e o pagamento pontual das rendas, que podem impedir a cobrança efectiva da dívida exequenda.

Será que estes pressupostos tirados da situação concreta são aptos a justificar a rejeição do penhor de rendas vincendas como garantia do crédito exequendo?

Por força da lei, o crédito do exequente está a ser pago através do recebimento de 50% das rendas do prédio onde foram executadas as obras coercivas. Com efeito, os artigos 18º e 19º do DL n.º 157/2006, de 8/8 estabelecem que o ressarcimento pelas obras executadas pelo município é feito através do recebimento das rendas *consignadas em depósito* pelo arrendatário, podendo o senhorio levantar os depósitos no valor correspondente a 50% da rendas.

Ora, havendo consignação legal de 50% dos rendimentos do prédio a favor do credor município, com amortização progressiva do débito, o executado só tem poderes de disposição relativamente aos restantes 50%. Significa isto que o executado, de acordo com o disposto no artigo 667º do Código Civil, só pode empenhar 50% das rendas. O crédito das rendas vincendas é um direito penhorável que produz efeitos com a notificação ao arrendatário (cfr. arts. 680º e 681º do CCv). Com esta notificação o autor do penhor fica privado da possibilidade de dispor do direito empenhado. Como se trata e uma prestação em dinheiro, a arrendatário só pode entregar as rendas «aos dois credores conjuntamente» ou através da consignação em depósito (cfr. n.º 2 do art. 685º do CCv). Por isso, os receios manifestados pelo órgão da administração tributária quanto à possibilidade do executado levantar sozinho os 50% das rendas não se verificam porque nem o titular do crédito nem o credor pignoratício podem, por si só, receber as rendas vincendas.

De igual modo, o argumento invocado no recurso para fundamentar a idoneidade do penhor das rendas vincendas não se mostra adequado ao fim visado pela garantia. O penhor de rendas vincendas configura um penhor de créditos futuros, uma vez que a obrigação de pagar as rendas já existe, mas por se tratar de uma relação de duração continuada, as prestações só se vencem no futuro. Neste contexto, a subsistência dos vínculos contratuais e o pagamento pontual das rendas são elementos que eventualmente podem fazer perecer ou tornar insuficiente a garantia da segurança da dívida. Todavia, nessa situação, à imagem da previsão genérica do artigo 780º e da previsão específica do artigo 701º (por remissão do art. 678º do CCV), o n.º 2 do artigo 52º da LGT concede à administração tributária o poder de exigir ao executado o reforço da garantia, «no caso de esta se tornar manifestamente insuficiente para o pagamento da dívida exequenda e acrescido».

Na ausência de elementos indicadores de que os contratos de arrendamentos estão em vias de cessação, que os arrendatários não cumprem pontualmente a obrigação de pagar a renda, ou até que o valor global das rendas é excessivamente baixo para assegurar a cobrança da quantia exequenda, fica-se sem elementos concretos que permitam concluir que a garantia não é idónea. Sem outros elementos não se pode dizer, de forma objectiva e não arbitrária, que o penhor das rendas vincendas não é suficiente ou capaz de assegurar a satisfação do crédito exequendo, o qual até já está a ser pago com 50% dessas rendas.

O facto do n.º 2 artigo 199º do CPPT conceder à administração tributária alguma margem de autodeterminação na decisão sobre a idoneidade do penhor ou da hipoteca voluntária oferecida pelo executado, não significa que apreciação da exactidão dos elementos por ela considerados nessa avaliação estejam excluídos do controle judicial. Para além da correcção da interpretação da norma e da verificação dos pressupostos da sua aplicação, que no caso não está em causa, restará sempre a observância do princípio da proporcionalidade, ou seja, do «iter» lógico seguido pela Administração na valoração dos

elementos da situação concreta e da correcção interna dos raciocínios lógico-discursivos que presidiram à aplicação da norma ao caso concreto.

Ora, foi isto mesmo que falhou no despacho reclamado, quando escolheu como pressuposto de decisão um elemento que se revela manifestamente desacertado e inaceitável, sendo certo que os referidos no recurso, por si só, também não são adequados à rejeição da garantia.

4. Pelo exposto, acordam os juízes da Secção do Contencioso Administrativo em negar provimento ao recurso.

Custas pelo recorrente.

Lisboa, 21 de Setembro de 2011. — *Lino Ribeiro* (relator) — *Valente Torrão — Dulce Neto.*

Acórdão de 28 de Setembro de 2011.

Assunto:

Taxa de publicidade.

Sumário:

Tem natureza jurídica de taxa o tributo liquidado ao abrigo das normas constantes dos artigos 3.º e 16.º do Regulamento de Publicidade da Câmara Municipal de Lisboa e dos artigos 27.º a 33.º da Tabela de Taxas e Outras Receitas Municipais desse Município relativas aos anos de 2004 e de 2006, ainda que esse tributo incida sobre o licenciamento de painéis publicitários instalados em propriedade privada.

Processo n.º 15/11-30.
Recorrente: Fazenda Pública
Recorrido: R. Bensimon — Publicidade e Marketing Unipessoal, L.da
Relatora: Exmª. Srª. Consª. Drª. Dulce Neto.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1. A CÂMARA MUNICIPAL DE LISBOA recorre da sentença proferida pelo Tribunal Tributário de Lisboa em 30 de Junho de 2010, a fls. 135/142, que julgou procedente a impugnação judicial que a sociedade R. BENSIMON - PUBLICIDADE MARKETING UNIPESSOAL, LDA, deduziu contra os actos de liquidação de taxas devidas pela afixação de telas publicitárias colocadas em várias artérias da cidade de Lisboa no decurso do 3º trimestre de 2004 e do ano de 2006, no montante global de € 40.282,56, liquidadas através das facturas nºs. 40000046467, 40000046530, 40000046559, 40000046525, 40000046518, 40000046511, 40000046561 e 40000046565.

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

1.ª O presente recurso é interposto contra a douta sentença proferida em 30 de Junho de 2010, a qual julgou procedente a impugnação judicial deduzida por R. Bensimon - Publicidade Marketing Unipessoal, Lda. contra os actos de liquidação da taxa devida pela afixação de publicidade em várias artérias da cidade de Lisboa, no decurso dos 3º trimestre de 2004 e do ano de 2006, no montante total de € 40.282,56, com a consequente anulação daqueles actos.

2.ª A Recorrente considera que a douta sentença recorrida peca por erro de direito, violando o disposto nos artigos 238º, n.º 4, e 241º da C.R.P. e, bem assim, o nº. 2, do artigo 4º, da L.G.T., ao considerar que o tributo em apreço configura um imposto por inexistência de sinalagma e, em consequência, ao declarar inconstitucionais as normas constantes dos artigos 3º e 16º, do Regulamento de Publicidade da Câmara Municipal de Lisboa e os artigos 27º a 33º das Tabelas de Taxas e Outras Receitas Municipais relativas ao ano de 2004 e de 2006.

3.ª A existência de um procedimento de licenciamento para afixação de publicidade e a correspondente emissão de licença são suficientes, nos termos da lei aplicável, para nascer a respectiva obrigação de pagamento da taxa em apreço nos presentes autos.

4.ª A liquidação da taxa devida por afixação de mensagens publicitárias obedeceu, à data a que se reportam os actos em apreço - 3º trimestre de 2004 e ano de 2006 - ao seguinte quadro legal:

a) artigos 238º n.º 4 e 241º, da C.R.P.;

b) alínea h), do n.º 2, do artigo 53º e alínea b), do n.º 7, do artigo 64º, da Lei n.º 169/99 de 18 de Setembro, na redacção da Lei nº. 5-A/2002, de 11 de Janeiro;

c) alínea h), do artigo 19º, da Lei n.º 42/98 de 6 de Agosto, que aprovou a Lei das Finanças Locais, em vigor à data a que se reportam as liquidações em apreço;

d) Nºs. 1 e 2, do artigo 1º e artigo 11, da Lei n.º 97/88, de 17 de Agosto;

e) Regulamento da Publicidade, aprovado pela Deliberação da Assembleia Municipal n.º 301/AML/92 em 27 de Fevereiro de 1992, constante do Edital n.º 35/92 e publicado no Diário Municipal n.º 16.336 de 19 de Março de 1992, com as alterações introduzidas pelos Editais n.º 42/95 e 53/95, publicados respectivamente nos Boletins Municipais de 25 de Abril de 1995 e de 30 de Maio de 1995, este último com a rectificação do Edital n.º 53/95, publicado no Boletim Municipal de 06 de Junho de 1995;

f) artigos 27º a 33º, respectivamente, das Tabelas de Taxas e Outras Receitas Municipais (T.T.O.R.M.) para os anos de 2004 e de 2006.

5.ª Os elementos definidores dos conceitos e taxa e de imposto encontram-se bem delimitados, quer na Doutrina, quer na Jurisprudência, e assentam no carácter bilateral da primeira e unilateral do segundo.

6.ª É inquestionável que a afixação de mensagens publicitárias no exterior dos edifícios, independentemente do suporte utilizado, permite promover perante o público, com vista à respectiva comercialização, os produtos e serviços oferecidos pelo anunciante, preenchendo o conceito legal de publicidade consagrado no artigo 3º, do Código de Publicidade.

7.ª Os efeitos da afixação da publicidade - diálogo publicitário - produzem-se pelo facto de os potenciais clientes circularem na via pública. Esta funciona como meio de transmissão da mensagem publicitária.

8.ª A transmissão da mensagem publicitária produz um impacto no bem jurídico ambiente, quer a publicidade esteja afixada em propriedade privada, quer em bens do domínio público.

9.ª O que significa que a actividade publicitária está sujeita à prévia apreciação da entidade administrativa legalmente competente para esse efeito, dado que existe uma maior intensidade de uso daquele bem jurídico por parte do anunciante.

10.ª A possibilidade de um eventual uso negativo do bem jurídico ambiente e a necessidade de assegurar o respeito pelos restantes utilizadores, impõem a sujeição a restrições ao exercício da actividade publicitária.

11.ª As razões constantes das duas conclusões que antecedem constituem o fundamento da exigibilidade da taxa devida por licenciamento e afixação de mensagens publicitárias.

12.ª Impõe-se, face ao especial benefício sentido pelo particular e à Administração no procedimento de verificação de conformidade publicitária com os limites impostos ao exercício desta actividade pelo aquele suporte os custos decorrentes da actividade administrativa. Nisto reside o sinalagma.

13.ª Existe, nesta matéria, a derrogação ao princípio da gratuitidade da actividade administrativa consagrado no nº. 1, do artigo 110, do C.P.A.

14.ª O conceito legal de taxa constante do artigo 4º da Lei Geral Tributária pressupõe a verificação alternativa de uma prestação da Administração, consubstanciada na prestação concreta de um serviço público, ou na utilização de um bem do domínio público, ou na remoção de um obstáculo jurídico ao comportamento dos particulares.

15.ª A afixação de mensagens publicitárias consubstancia uma actividade relativamente proibida e existe efectiva remoção de um obstáculo jurídico ao respectivo exercício por parte da Administração, no exercício das suas atribuições.

16.ª Os actos de liquidação sub judice têm por objecto os pedidos de licenciamento de afixação de publicidade consubstanciados nos seguintes processos:

a) ***Processo n.º 16859/04/ALC****, deferido para colocação de lona/tela instalada em empena ou fachada lateral do edifício Fontes Pereira de Meio/Avenida António Augusto de Aguiar, período correspondente ao 3º trimestre de 2004;*

b) ***Processo nº. 95651/06/ALC****, deferido para colocação de publicidade em lona instalada em andaime de obra, no edifício sito no Largo Trindade Coelho, nº. 9, durante o mês de Maio de 2006;*

c) ***Processo nº. 14459/06/ALC****, deferido para colocação de publicidade em lona instalada em andaime de obra, no edifício sito no Largo Trindade Coelho, nº. 9, durante o mês de Junho de 2006;*

d) ***Processo nº. 9564/06/ALC****, deferido para colocação de publicidade em lona/tela instalada em empena ou fachada lateral do edifício sito na Avenida Marechal Gomes da Costa/Avenida Infante D. Henrique, durante o 2º trimestre de 2006;*

e) ***Processo nº. 4938/07/ALC****, deferido para colocação de publicidade em lona/tela instalada em empena ou fachada lateral do edifício sito na Rua 1º de Dezembro, nº. 120-120-C, no 2º trimestre de 2006;*

f) ***Processo nº. 7468/06/ALC****, deferido para colocação de publicidade em lona/tela instalada em empena ou fachada lateral do edifício sito na Avenida Estados Unidos da América, nº. 110, durante o 2º e o 3º trimestre de 2006;*

g) ***Processo o 16992****, deferido para colocação de publicidade em lona/tela instalada em empena ou fachada lateral do edifício sito na Avenida das Forças Armadas, nº. 51, durante o 3º trimestre de 2006 e publicidade em sito na Avenida em Lisboa, pelo*

h) ***Processo nº.22885/06/ALC****, deferido para colocação de publicidade em lona/tela instalada em empena ou fachada lateral do edifício sito na Avenida da República, nº. 42, durante o 4º trimestre de 2006.*

17.ª Os processos supra mencionados foram desencadeados junto da Câmara Municipal de Lisboa pela Recorrida, R. Bensimon - Publicidade e Marketing Unipessoal, Lda.

18.ª Nos termos do n.º 2, do artigo 1º, da Lei nº. 97/88 e do Regulamento da Publicidade, compete à Câmara Municipal de Lisboa estabelecer, na área do respectivo concelho, critérios de licenciamento para afixação ou inscrição de mensagens publicitárias em bens ou espaços afectos ao domínio público, ou deles visíveis, para salvaguarda do equilíbrio urbano e ambiental.

19.ª A actividade publicitária constitui uma actividade sujeita a limites de ordem pública, conforme resulta dos artigos 4º a 8º, do Regulamento de Publicidade, pelo que o respectivo licenciamento pela entidade competente visa salvaguardar o interesse público em aspectos relacionados, entre outros, com a estética ou ambiente dos lugares ou da paisagem, com danos que a afixação de publicidade possa provocar a terceiros, com a protecção do património histórico, cultural, arquitectónico ou paisagístico, a segurança das pessoas e bens que circulam na via pública, a visibilidade de placas toponímicas, semáforos e sinais de trânsito.

20.ª Os valores subjacentes à necessidade de licenciamento da actividade em questão merecem a protecção conferida pelo legislador, quer os suportes publicitários estejam instalados em bens do domínio público ou semi-público, quer em propriedade privada.

21.ª Restringir a sujeição ao procedimento de licenciamento prévio aos casos em que a publicidade fosse afixada em bens do domínio público ou semi-público significaria, na prática, que a salvaguarda do equilíbrio urbano e ambiental apenas seriam dignos de tutela estando em causa a utilização do domínio público e, que, ao invés, estando em causa a afixação de publicidade em edifícios privados, tudo seria permitido.

22.ª Tal interpretação poria em causa o efeito útil da norma, a unidade do sistema jurídico e os valores que o legislador pretendeu salvaguardar ao regular a actividade de afixação de mensagens publicitárias.

23.ª Estes argumentos valem igualmente no caso da renovação anual das licenças, porquanto, restringir os objectivos da norma ao momento do licenciamento significaria, na prática, que a salvaguarda do equilíbrio urbano e ambiental apenas seriam dignos de tutela num primeiro momento e que a partir de certa altura os particulares poderiam alterar os pressupostos do licenciamento.

24.ª O direito a um ambiente de vida humano, sadio e ecologicamente equilibrado e o direito à qualidade de vida constituem o valor subjacente à imposição de limites legais à afixação e inscrição de mensagens publicitárias e consubstanciam um direito fundamental constitucionalmente consagrado - cfr. artigo 66º da C.R.P.

25.ª A actividade administrativa desenvolvida pelos serviços da C.M.L., no exercício das suas competências de licenciamento de afixação de mensagens publicitárias, não se restringe à afixação de publicidade em bens do domínio público, antes abrange, pelas mesmas razões, os imóveis pertencentes a particulares.

26.ª O procedimento de licenciamento não se reconduz a uma mera "licença fiscal", antes consubstancia uma verdadeira prestação da Administração, no exercício das competências legais.

27.ª Impossibilitar os municípios de cobrar a taxa devida pelo licenciamento de afixação das mensagens publicitárias origina uma obrigação de desenvolver gratuitamente uma competência que foi cometida por lei e à qual, nos termos da mesma lei, corresponde uma contraprestação do particular, consubstanciada no pagamento da taxa e viola o princípio da autonomia financeira dos municípios e o disposto no nº. 4, do artigo 238º e no artigo 2400, da C.R.P.

28.ª Face ao regime legal de licenciamento da afixação de publicidade e à existência de um efectiva actividade por parte da Administração, não restam dúvidas que o tributo sub judice configura uma taxa e não um imposto.

29.ª A posição assumida pelo douto Acórdão nº. 177/2010, do Tribunal Constitucional, em 5 de Maio de 2010, veio alterar a posição anteriormente perfilhada relativamente à natureza jurídica da taxa em apreço, por considerar que o licenciamento da afixação da mensagem publicitária, independentemente do suporte utilizado pelo particular, implica uma verdadeira remoção de um obstáculo jurídico, quer se trate da licença inicial, quer se trate da renovação da mesma licença, porque se trata de uma actividade relativamente proibida nos termos da lei, sendo que esta prestação da Administração se enquadra no âmbito do nº. 2, do artigo 4º, da L.G.T., legitimando a liquidação e cobrança de uma taxa.

30.ª Conclui-se pela inexistência de obstáculos legais à criação da taxa sub judice pela Assembleia Municipal de Lisboa e, como tal, a sua exigência, nos termos do disposto nos artigos 3º e 16º, do Regulamento de Publicidade, atrás mencionados e na Tabela de Taxas, Licenças e Outras Receitas Municipais relativa ao ano a que reporta a liquidação, não viola qualquer disposição constitucional, nomeadamente o disposto no nº. 3, do artigo 103º ena alínea i), do nº. 1, do artigo 165º, da C.R.P.

31.ª A sentença recorrida peca por erro de direito, violando o disposto nos artigos 238º, n.º 4, e 241º da C.R.P. e, bem assim, o n.º 2, do artigo 4º, da L.G.T., ao recusar aplicar, com fundamento em inconstitucionalidade orgânica, por violação do disposto no n.º 2, do artigo 103º e alínea i), do n.º 1, do artigo 163º, da Constituição da República Portuguesa, as normas constantes dos artigos 3º e 16º, do Regulamento de Publicidade do Município de Lisboa e das T.T.O.R.M. aplicáveis.

32.ª Impõe-se a revogação daquela sentença e a substituição por outra que julgue as normas dos artigos 3º e 16º, do Regulamento de Publicidade do Município de Lisboa e, em consequência, as correspondentes normas da Tabela de Taxas e Outras Receitas Municipais relativas aos anos de 2004 e 2006, conformes aos princípios constitucionais e, julgue improcedente a impugnação judicial, mantendo os actos de liquidação impugnados.

1.2. Não foram apresentadas contra-alegações.

1.3. O Exmo. Procurador-Geral-Adjunto emitiu douto parecer no sentido de que devia ser concedido provimento ao recurso, enunciando, para o efeito, a seguinte motivação:

«1. Questão decidenda: inconstitucionalidade das normas constantes dos arts. 3º e 16º Regulamento de Publicidade aprovado pela Assembleia Municipal de Lisboa, publicitado pelo Edital n.º 35/92 (Diário Municipal 19.03.1992) fundamento jurídico das taxas aplicadas.

A jurisprudência do Tribunal Constitucional e do STA-SCT pronunciaram-se em numerosos acórdãos, sem divergência, no sentido:

a) da qualificação como impostos de tributos formalmente classificados como taxas, devidos pelo licenciamento de painéis publicitários afixados em propriedade privada, desde que visíveis do espaço público;

b) da inconstitucionalidade das normas de diversos regulamentos e posturas municipais que prevêem o pagamento desses tributos, por violação dos arts.103º e 165º nº1 alínea i) CRP numeração da RC/97[1].

2. Recentemente o acórdão do Plenário do Tribunal Constitucional n.º 177/2010, de 5 Maio 2010, operou uma inflexão dessa jurisprudência, no entendimento de que os parâmetros jurídicos para a solução da questão se tinham alterado após a consagração do conceito jurídico de taxa no art. 4º n.º 1 LGT e no art. 3º Lei n.º 53-E/2006, 29 Dezembro (regime geral das taxas das autarquias locais), pronunciando-se no sentido de não julgar organicamente inconstitucionais as normas do art. 2º nº1 Regulamento de Taxas e Licenças (aprovado por deliberação da CM Guimarães de 9.11.2006 e sancionado pela Assembleia Municipal em sessão de 24.11.2006) e do art. 31º da Tabela de Taxas àquele anexa, na medida em que prevêem a cobrança da taxa aí referida pela afixação de painéis publicitários em prédio pertencente a particular

A fundamentação do citado acórdão (votado por unanimidade e com a autoridade reforçada resultante da formação alargada que o proferiu) é transponível, mutatis mutandis, para a apreciação da constitucionalidade das normas que configura o suporte jurídico das taxas de cuja liquidação emergiu a impugnação judicial (cf. neste sentido acórdão STA-SCT 12.01.2011 processo n.º 752/10)».

1.4. Colhidos os vistos dos Exmºs Juízes Conselheiros Adjuntos, cumpre decidir em conferência as questões colocadas neste recurso.

2. Na sentença recorrida considerou-se como provada a seguinte matéria de facto:

A A impugnante é uma sociedade comercial que se dedica à prestação de serviços na área da publicidade e de marketing, concepção e produção de artes gráficas, projectos, consultoria e representações;

B No âmbito dessa sua actividade, a Impugnante faz exploração comercial de publicidade, designadamente, através da afixação de suportes publicitários em empenas cegas ou fachadas laterais de edificações particulares sediadas na cidade de Lisboa;

C Em 30/05/2007 foi emitida a factura n.º 40000046467 e em 31/05/2007 foram emitidas as facturas nºs 40000046530, 40000046559, 40000046525, 40000046518, 40000046511, 40000046561 e 40000046565, por taxas referentes a telas publicitárias, colocadas em várias artérias da cidade, no decurso do 3º trimestre de 2004 e do ano de 2006, no montante de € 40.282,56;

D As telas publicitárias em causa foram afixadas em imóveis de propriedade particular;

E A impugnante deduziu reclamações graciosas das liquidações mencionadas em C), tendo em 17/01/2008 sido notificada do indeferimento expresso das referidas reclamações;

F A impugnante apresentou impugnação judicial em 14/03/2008, conforme carimbo aposto a fls. 3 dos autos.

3. O presente recurso é interposto da sentença que julgou procedente a impugnação judicial deduzida por R. BENSIMON - PUBLICIDADE MARKETING UNIPESSOAL, LDA, contra os actos de liquidação de taxa, efectuada pela Câmara Municipal de Lisboa, pela afixação de publicidade em várias artérias dessa cidade no decurso dos 3º trimestre de 2004 e do ano de 2006, no montante total de € 40.282,56, com a consequente anulação dos actos tributários impugnados.

Segundo a sentença, os tributos liquidados têm a natureza de imposto, e não de taxa, pelo que são organicamente inconstitucionais as normas regulamentares ao abrigo das quais foram liquidados

(artigos 3.º e 16.º, do Regulamento de Publicidade da Câmara Municipal de Lisboa e os artigos 27.º a 33.º das Tabelas de Taxas e Outras Receitas Municipais relativas aos anos de 2004 e de 2006).

Discorda do assim decidido a Recorrente, advogando que a sentença padece de erro de direito, por violação do disposto nos artigos 238.º n.º 4 e 241.º da Constituição da República e no artigo 4.º n.º 2 da Lei Geral Tributária, ao ter julgado que o tributo em apreço configura um imposto e ao ter declarado, consequentemente, organicamente inconstitucionais as normas ao abrigo das quais foram efectuadas as liquidações impugnadas.

Deste modo, a questão colocada neste recurso passa por saber se o mencionado tributo tem a natureza jurídica de imposto quando a publicidade é afixada em suportes instalados em propriedade privada, ou se, pelo contrário, tem a natureza de taxa.

Como se sabe, tanto o Supremo Tribunal Administrativo como o Tribunal Constitucional pronunciaram-se, no passado, no sentido da inconstitucionalidade das normas de distintos regulamentos e posturas municipais que prevêem o pagamento de taxas pelo licenciamento de painéis publicitários afixados em propriedade privada, rejeitando a configuração como *taxas* de receitas em que não se vislumbrava que estivesse em causa qualquer forma de utilização de um bem público ou semi-público e em que o ente tributador não viesse a ser constituído numa situação obrigacional de assunção de maiores encargos pelo levantamento do obstáculo jurídico[2].

Todavia, o acórdão n.º 177/2010 do Tribunal Constitucional, proferido em Plenário no dia 5 de Maio de 2010, operou uma inflexão dessa jurisprudência, no entendimento de que os parâmetros jurídicos para a solução da questão se tinham alterado após a consagração do conceito jurídico de taxa consagrado no artigo 4.º, n.º 1 da Lei Geral Tributária e no artigo 3.º da Lei n.º 53-E/2006, de 29 de Dezembro (regime geral das taxas das autarquias locais), tendo, por isso, julgado que não eram organicamente inconstitucionais as normas do artigo 2.º, n.º 1 do Regulamento de Taxas e Licenças da Câmara Municipal de Guimarães e do artigo 31.º da Tabela de Taxas àquele anexa, que prevêem a cobrança da taxa pela afixação de painéis publicitários em prédios particulares.

Como aí se deixou explicado, *«Na verdade, o artigo 4,º, n.º 1, desse diploma [Lei Geral Tributária] veio explicitar que «as taxas assentam na prestação concreta de um serviço público, na utilização de um bem do domínio público ou na remoção de um obstáculo jurídico ao comportamento dos particulares». De igual modo, a Lei n.º 53-E/2006, de 29 de Dezembro (alterada pela Lei n.º 64-A/2008, de 31 de Dezembro, e pela Lei n.º 117/2009, de 29 de Dezembro), que aprova o regime geral das taxas das autarquias locais, consagra, no artigo 3.º, idêntica categorização.*

Perante esta enumeração tripartida das categorias de prestação pública que dão causa e servem de contrapartida à prestação exigível a título de taxa, é incontroverso que o legislador não acolheu aquela concepção restritiva, tendo antes considerado a remoção de um obstáculo jurídico como pressuposto autosuficiente da figura. A própria formulação utilizada sugere isso mesmo, pois a disjuntiva que antecede a referência final corta toda a ligação conectiva com os dois tipos de contraprestação antes expressos. E não faria, na verdade, qualquer sentido que o enunciado legal previsse um terceiro grupo de situações, em alternativa às duas outras anteriormente previstas, para se concluir que não se chega, afinal, a ultrapassar o âmbito da "utilização de um bem do domínio público", pois só conta a remoção que a ela conduza.

Não pode extrair essa conclusão um intérprete obrigado a presumir que o legislador "soube exprimir o seu pensamento em termos adequados" (artigo 9.º, n.º 3, do Código Civil). A não valer por si mesma, sem mais, a previsão do último tipo de situações qualificadoras da taxa seria inteiramente dispensável e enganadora. Até porque a utilização de um bem público implica sempre uma prévia permissão ou autorização dessa conduta, sem a qual a utilização está vedada. No quadro dessa previsão, os dois pressupostos estão sempre interligados, sendo manifestamente inapropriada a criação de uma outra hipótese de contraprestação, com um âmbito aplicativo inteiramente coincidente com o de outra já prevista. Pode até concluir-se, tendo em conta esse factor sistemático de interpretação, que o espaço de operatividade autónoma, em face da previsão anterior, da modalidade consistente na remoção de um obstáculo jurídico é precisamente dado por aqueles casos em que essa remoção não está funcionalizada à utilização de um bem público.

Esta noção mais ampla de taxa não representa, aliás, uma inovação, por via legislativa, pois o legislador limitou-se a perfilhar uma orientação, contraposta à acima referida, já anteriormente presente num significativo sector da doutrina portuguesa. (...).

Está em causa, como já vimos, a colocação de um anúncio luminoso num prédio particular. Seja qual for a materialidade concreta desse reclamo e o modo do seu posicionamento no prédio - matéria sobre a qual não há elementos nos autos - não sofre dúvidas de que o local de implantação do suporte físico da publicidade se situa em domínio privado, num imóvel de propriedade privada. Mas isso não invalida que, pelo seu modo funcional de ser, a actividade publicitária assente em painéis ou inscrições se projecte visualmente no espaço público, interferindo conformadoramente na configuração do ambiente de vivência urbana das colectividades locais. A fixação do âmbito de incidência da taxa em questão leva em conta isso mesmo, pois só são taxados "os anúncios que se divisem da via pública" (observação 1), aplicável às normas do Capítulo IV, em que se integra a do artigo 31.º, da Tabela de Taxas anexa ao Regulamento em causa).

Na busca da máxima perceptibilidade e do maior impacto da respectiva mensagem junto dos potenciais consumidores ou utentes dos produtos ou serviços publicitados, o anunciante utiliza, com muita frequência, formas agressivas de comunicação, em termos luminosos, gráficos ou, até, de dimensão e destaque físicos, pelo que a visualização tem verdadeiros efeitos intrusivos, no ambiente de vida comunitária.

Contrariamente ao que transparece de algumas apreciações, a questão não se resolve, pois, pela simples demarcação "física" dos espaços privado e público, determinando-se a legitimidade da qualificação como taxa pela "ocupação" de um ou de outro, por parte da fonte emissora da mensagem publicitária. «É que – faz-se notar na referida declaração de voto do Conselheiro Benjamim Rodrigues – a utilidade essencial e determinante na óptica do utilizador que o obrigado do tributo obtém pela via do pagamento do tributo não é propriamente a utilidade traduzida na afixação ou inscrição dos anúncios nos bens do domínio privado mas sim, essencialmente, a utilidade dos mesmos poderem ser visíveis e tidos em conta por quem circula nos espaços públicos planificados pelos municípios e cuja preservação como ecologicamente sadios principalmente lhes compete».

A colocação, em prédios de propriedade privada, de anúncios de natureza comercial tem directa e muito marcante incidência "externa", que extravasa da esfera dominial do respectivo titular. Pela natureza do efeito útil pretendido, ela contende necessariamente com o espaço público, cuja gestão e disciplina compete à edilidade exercitar. Justifica-se, assim, que a actividade publicitária seja relativamente proibida (cfr., entre outros, o Acórdão n.º 558/98), ficando sujeita a um licenciamento prévio pelas câmaras municipais, "para salvaguarda do equilíbrio urbano e ambiental" (artigo 1.º da Lei n.º 97/88 de 17 de Agosto, alterada pela Lei n.º 23/2000, de 23 de Agosto).

De forma alguma este regime pode ser perspectivado como um obstáculo jurídico arbitrário, como uma intervenção abusivamente limitadora do jus utendi de um bem privado, com o único fito de obter receitas. Independentemente da posição adoptada quanto a saber se a iniciativa publicitária corresponde ou não ao gozo de uma faculdade contida no direito de propriedade privada, não sofre dúvida de que tal regime se encontra objectivamente legitimado pela tutela de reais interesses públicos, cuja preservação é condição indispensável da "qualidade ambiental das povoações e da vida urbana", nos termos constitucionalmente exigidos (alínea e) do artigo 66.º da CRP).».

Este entendimento do Tribunal Constitucional foi plenamente acolhido por este Supremo Tribunal Administrativo, conforme se pode ver pela leitura, entre outros, dos acórdãos proferidos em 12/01/2011, no rec. n.º 752/10, em 19/01/2011, no rec. n.º 33/10, em 6/04/2011, no rec. n.º 119/11, em 25/05/2011, no rec. n.º 93/11, em 6/04/2011, no rec. n.º 119/11, em 13/07/2011, no rec. n.º 462/11, e em 7/09/2011, no rec. n.º 585/11.

Não descortinamos razões ponderosas para divergir desse entendimento, o qual, para além da bondade da fundamentação em que se apoia, se encontra vertido em acórdão proferido em Plenário do Tribunal Constitucional e ao qual se seguiram várias outras decisões desse Tribunal que vieram consolidar, definitivamente, esse entendimento de que tem natureza de taxa, e não de imposto, o tributo incidente sobre o licenciamento de painéis publicitários instalados em propriedade privada.

Neste contexto jurídico, os actos de liquidação aqui impugnados, liquidados ao abrigo das normas contidas nos artigos 3.º e 16.º do Regulamento de Publicidade da Câmara Municipal de Lisboa e os artigos 27.º a 33.º das Tabelas de Taxas e Outras Receitas Municipais relativas ao ano de 2004 e de 2006, não sofrem do vício de inconstitucionalidade orgânica (por violação dos artigos 103.º e 165.º n.º 1, alínea i) da CRP) que a Impugnante, ora Recorrida, lhes imputa.

A sentença recorrida padece, pois, de erro de direito, tendo violado o disposto nos artigos 238.º n.º 4, e 241.º da Constituição e no n.º 2 do artigo 4º da Lei Geral Tributária, ao recusar aplicar, com fundamento em inconstitucionalidade orgânica, aquelas normas do Regulamento de Publicidade do Município de Lisboa e da Tabelas de Taxas e Outras Receitas Municipais, pelo que se impõe a sua revogação.

Termos em que procedem as conclusões do recurso.

4. Face ao exposto, acordam os juízes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em conceder provimento ao recurso, revogar a decisão recorrida e julgar improcedente a impugnação judicial.

Custas pela Impugnante apenas em 1ª instância.

Lisboa, 28 de Setembro de 2011. — *Dulce Neto* (relatora) — *António Calhau — Miranda de Pacheco.*

---

1 Acs. Tribunal Constitucional nºs 558/98, 29.09.98; 63/99,2.02.99; 32/2000, 12.01.2000 (DR IISérie.8.03.2000); 346/2001, 10.07.2001; 92/2002; 437/2003,30.09.2003; 453/2003, 14.10.2003; 34/2004, 14.01.2004; 109/2004,1 1.02.2004.

Acs. STA - Secção de Contencioso Tributário 14.03.2001 processo nº25 815;15.02.2003 processo n.º 739/06; 19.02.2003 processo n.º 1930/02; 10.12.2003 processo nº26 820;26.0 1.2005 processo n.º 1167/04; 18.05.2005 (Pleno) processo n.º 1 176/04;15.02.2007 processo n.º 739/06;28.03.2007 processo n.º 1207/06.

2 Vide, entre tantos outros, os acórdãos do STA de 28/04/2010, de 19/05/2010 e de 2/06/2010, nos recursos nºs 138/10, 116/10 e 33/10, respectivamente; e os acórdãos do TC de 14/10/2003, de 14/01/2004 e de 11/02/2004, nos recursos n.ºs 453/2003, 34/2004 e 109/2004, respectivamente.

Acórdão de 28 de Setembro de 2011.

Assunto:

Falta de fundamentação. IMI. Avaliação. Prédio. Coeficiente de localização. Custo médio de construção por metro quadrado.

Sumário:

1 — O dever legal de fundamentação deve responder às necessidades de esclarecimento do destinatário, informando-o do itinerário cognoscitivo e valorativo do respectivo acto e permitindo-lhe conhecer as razões, de facto e de direito que determinaram a sua prática.

2.1 — O coeficiente de localização previsto no artigo 42.º do CIMI é um valor aprovado por Portaria do Ministro das Finanças sob proposta da CNAPU na fixação do qual se têm em consideração, nomeadamente, as características referidas no n.º 3 desse normativo legal.

2.2 — O zonamento (determinação das zonas homogéneas a que se aplicam os diferentes coeficientes de localização em cada município e as percentagens a que se refere o n.º 2 do artigo 45.º do CIMI) é, igualmente, aprovado por Portaria do Ministro das Finanças sob proposta da CNAPU.

2.3 — O parâmetro Vc (Valor base dos prédios edificados) referido no artigo 38.º do CIMI como coeficiente que integra a fórmula de cálculo para a determinação do valor patrimonial tributário das espécies de prédios ali mencionados, reconduz-se a parâmetro legal de fixação, previsto nos artigo 39.º do CIMI [o valor médio de construção é determinado de acordo com os critérios constantes do n.º 2 do dito artigo 39.º e fixado anualmente por Portaria do Ministro das Finanças, sob proposta da CNAPU (artigos 60.º, n.º 1, alínea d) e n.º 3, do CIMI).

2.4 — Neste contexto, a fundamentação exigível para a aplicação deste valor apenas se pode circunscrever à identificação geográfica/física dos prédios no concelho e freguesia respectivos, à especificação do coeficiente de localização e dos restantes valores referidos e à invocação do quadro legal que lhes é aplicável.

Processo n.º 188/11-30.
Recorrente: José Augusto Marques dos Santos.
Recorrido: Fazenda Pública.
Relatora: Ex.ma Sr.ª Cons.ª Dr.ª Isabel Marques da Silva.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

- Relatório-

1 – José Augusto Marques dos Santos, com os sinais dos autos, recorre para este Supremo Tribunal da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Leiria, de 19 de Novembro de 2010, que julgou improcedente a impugnação deduzida contra acto de fixação do valor patrimonial de € 248.510,00 atribuído em segunda avaliação ao prédio urbano inscrito na matriz da freguesia de Colmeias sob o artigo 4151, apresentando as seguintes conclusões:

A) – A fórmula de determinação do valor patrimonial tributário prevista no artigo 38.º do CIMI, em 2008, tinha a seguinte expressão: Vt = Vc × A × Ca × Cl × Cq × Cv.

B) – O coeficiente de afectação previsto no artigo 41º do CIMI é uniforme e único a nível nacional, apenas alterando em função do fim, conforme assim se encontra descrito na tabela anexa à citada norma.

C) – O que acaba de se referir quanto ao coeficiente de afectação, aplica-se "ipsis verbis" aos coeficientes de qualidade, vetustez e à determinação da área.

D) – Relativamente aos coeficientes de afectação, de qualidade, de vetustez e cálculo de área, nem os peritos das primeiras nem das segundas avaliações têm qualquer poder discricionário.

E) – Aliás, relativamente aos supra indicados coeficientes, nem a própria Comissão Nacional de Avaliação da Propriedade Urbana, tem qualquer poder de decisão ou de alteração.

F) – O mesmo não se verifica com o coeficiente de localização.

G) – Assim, o n.º 1 do artigo 42º do CIMI prevê uma amplitude dos coeficientes de localização que pode variar entre 0,35 e 3.

H) – Por sua vez, o anexo I da Portaria 982/04 prevê que para o concelho de Leiria-2 o coeficiente de localização para indústria pode variar entre 0,45 e 1,50.

I) – Ou seja, não se encontra concretamente determinado na lei nem na portaria que o coeficiente de localização seja de 0,95 para o local onde se encontra o prédio da recorrente.

J) – Da matéria provada da douta sentença recorrida também não consta a concreta fundamentação para o recurso ao coeficiente de localização de 0,95.

L) – Caso na segunda avaliação tivesse sido aplicado o coeficiente de localização de 0,70 previsto na Portaria 982/04, o valor patrimonial teria sido bastante inferior.

M) – Da página da Internet com o código vwww.e-financas.gov.pt não consta qualquer explicação nem justificação para ter sido fixado no zonamento do prédio avaliado o coeficiente de 0,95, quando também teria sido possível o Cl de 0,70.

N) – Sendo possível para o zonamento onde fica situado o prédio avaliado coeficientes de localização variáveis entre 0,45 e 1,50, não se poderá considerar fundamentada uma avaliação com a explicação que o zonamento consta de Portaria e publicada no sítio das Finanças.

O) – O entendimento em sentido diferente é retirar do controlo judicial uma componente essencial da fórmula de avaliação, sendo que a CNAPU não tem poderes discricionários para fixar os coeficientes de localização.

P) – O entendimento segundo o qual a CNAPU funciona como entidade que na fixação dos zonamentos é insindicável não tem suporte nem no artigo 42º do CIMI nem no anexo da Portaria 982/04.

Q) – O custo unitário de construção de prédios destinados a armazém não tem comparação com o custo duma moradia unifamiliar ou de uma fracção autónoma destinada a comércio.

R) – O conceito de custo unitário de construção contido no artigo 39º do CIMI é de carácter aberto e susceptível de adequação consoante o tipo de construção e o respectivo fim.

S) – A douta decisão recorrida fez incorrecta interpretação e aplicação dos artigos 39º e 42º do CIMI e violou o artigo 77º da LGT.

Termos em que deve o presente recurso ser julgado procedente e em consequência ser revogada a douta sentença recorrida e ordenada a baixa do processo para ser proferida nova decisão instruída com todos os elementos oficiais com vista à fundamentação do coeficiente de localização de 0,95 e com vista à determinação do custo unitário de construção tendo em conta a prova a produzir em juízo, ou assim não se entendendo, ser revogada a douta decisão, anulando-se a segunda avaliação do prédio urbano inscrito na matriz da freguesia de Colmeias sob o artigo 4151, do concelho de Leiria.

2 – Contra-alegou a Fazenda Pública, concluindo nos seguintes termos:

11º O coeficiente de localização é integralmente objectivo e transparente, não existindo qualquer margem de subjectividade.

12º Não necessitando o mesmo de ser fundamentado, por resultar directamente da Lei.

13º A requerente não fundamentou o motivo pelo qual entende dever ser aplicado o Cl de 0,70 em vez do encontrado pelas várias entidades e que se encontra na abrangência dessa zona.

Nestes termos e nos de melhor de direito "in casu" aplicáveis, deve o presente recurso ser julgado improcedente e mantida a decisão ora recorrida.

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

Objecto do recurso: *sentença declaratória da improcedência da impugnação judicial deduzida contra o resultado da segunda avaliação do valor patrimonial tributário de prédios urbanos (art. 77.º CIMI)*

FUNDAMENTAÇÃO

1. As conclusões das alegações delimitam o âmbito e o objecto do recurso (art. 684º nº3 CPC/art. 2º alínea e) CPPT)

*A **conclusão Q)** enuncia facto não contemplado no probatório da sentença, do qual o recorrente pretende extrair consequência jurídica:*

- o custo unitário de construção de prédios destinados a armazém não tem comparação com o custo (unitário de construção) duma moradia unifamiliar ou de uma fracção autónoma destinada a comércio (proposição a interpretar com o sentido de que aquele custo de construção é muito inferior aos seus termos de comparação, cf. desenvolvimento texto das alegações p. 64)

Neste contexto o recurso não tem por exclusivo fundamento matéria de direito sendo o STA- SCT incompetente, em razão da hierarquia, para o conhecimento e competente o TCA-Sul-SCT (arts. 26º alínea b) e 38º alínea a) ETAF 2002; art. 280.º nº1 CPPT)

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

O Ministério Público tem legitimidade para a suscitação da incompetência absoluta do tribunal em processo judicial tributário (art. 18º nº2 CPPT)

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

CONCLUSÃO

O STA- secção de Contencioso Tributário é incompetente, em razão da hierarquia, para conhecimento do recurso, *sendo competente o TCA Sul-SCT.*

4 – Notificadas as partes do parecer do Ministério Público e para querendo, se pronunciarem sobre a excepção de incompetência aí suscitada (fls. 83 a 85 dos autos), veio o recorrente responder, nos termos de fls. 86, concluindo no sentido de que *o recurso apenas incide sobre matéria de direito, sendo este o tribunal competente.*

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

- Fundamentação -

5 – Questões a decidir

Importa previamente averiguar da competência deste Supremo Tribunal para conhecimento do objecto do recurso, pois que o Ministério Público no seu parecer a suscitou a questão da incompetência absoluta deste Supremo Tribunal atento o teor da conclusão Q) das alegações do recorrente.

Improcedendo a excepção de incompetência absoluta, haverá que conhecer do mérito do recurso, traduzido em saber se incorreu a sentença recorrida em erro de julgamento ao considerar fundamentado nos termos legais o acto de segunda avaliação, concretamente quanto ao coeficiente de localização (Cl) utilizado e bem assim quanto ao *custo médio de construção por metro quadrado*, integrante do cálculo do *valor base do prédio (Vc)*.

6 – Matéria de facto

Na sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Leiria objecto do presente recurso foram dados como provados os seguintes factos:

1. Em relação ao U – 4151/Colmeias, foi realizada a primeira avaliação nos termos que constam do anexo cujo conteúdo se dá por reproduzido.

2. Discordando do resultado desta, foi requerida segunda avaliação, em 9/1/2007, requerendo a atribuição do valor patrimonial de € 198.000,00 (fls. 8 do apenso cujo conteúdo se dá por reproduzido)

3. No dia 21/5/2008 teve lugar a segunda avaliação ao U-4151/Colmeias, nos termos que constam de fls. 14 e segs. dos autos cujo conteúdo se dá por reproduzido.

4. O impugnante interveio como perito, em nome próprio (fls. 14 cujo conteúdo se dá por reproduzido).

5. O VPT foi calculado do seguinte modo:

a. Vc (valor base dos prédios edificados) - € 615,00;

b. A (área bruta de construção mais a área excedente à área de implantação) - 723,3750;

c. Ca (coeficiente de afectação) - 0,60;

d. Ci (coeficiente de localização) - 0,95;

e. Cq (Coeficiente de qualidade de conforto) – 1,00;

f. Cv (coeficiente de vetustez) - 0,98

6. No termo de avaliação constatou-se ainda a inexistência de garagem (fls. 17 do apenso cujo conteúdo se dá por reproduzido)

a. O resultado da avaliação foi obtido por maioria uma vez que o impugnante não concordou com o valor (fls. 17 do apenso cujo conteúdo se dá por reproduzido)

7. Com data de 27/5/2008 foi o impugnante notificado do resultado da segunda avaliação como consta de fls. 10 cujo conteúdo se dá por reproduzido.

8. Em tal notificação não consta a explicitação nem a fundamentação do Cl aplicado de 0,95 nem o Cv de € 615,00

9. Em 28 de Agosto, a impugnante requereu junto do Serviço de Finanças de Leiria – 2, certidão da fundamentação de facto e de direito da segunda avaliação (fls. 11 cujo conteúdo se dá por reproduzido).

10. O que lhe foi fornecido nos termos que constam de fls. 13 e segs. dos autos cujo conteúdo se dá por reproduzido.

7 – Apreciando.

7.1. Da (in)competência deste Supremo Tribunal para conhecimento do recurso

No seu parecer junto aos autos e supra transcrito o Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto junto deste Tribunal suscita a questão da incompetência em razão da hierarquia deste Tribunal para conhecimento do recurso, pois que se lhe afigura que a *conclusão Q) enuncia facto não contemplado no probatório da sentença, do qual o recorrente pretende extrair consequência jurídica* (…), concluindo que *o recurso não tem por exclusivo fundamento matéria de direito sendo o STA - SCT incompetente, em razão da hierarquia, para o conhecimento e competente o TCA-Sul-SCT (arts. 26º alínea b) e 38º alínea a) ETAF 2002; art. 280.º nº1 CPPT)*.

O recorrente defende, porém, que *naquela conclusão apenas pretende exemplificar que o conceito de custo unitário de construção contido no artigo 39.º do CIMI é de carácter aberto e susceptível de adequação consoante o tipo de construção e o respectivo fim, e não invocar um facto novo que antes não foi objecto de valoração na sentença* (…), ou seja, que *com a referida conclusão pretende demonstrar-se que o custo unitário não configura uma presunção inilidível mas uma presunção ilidível* (cfr. fls. 86 dos autos).

Como se sabe, nos termos do n.º 1 do artigo 280.º do CPPT, das decisões de primeira instância apenas cabe recurso para a Supremo Tribunal Administrativo "quando a matéria for exclusivamente de direito", cabendo recurso para o Tribunal Central Administrativo das restantes decisões judiciais

que o admitam. Assim, caso o presente recurso verse também matéria de facto, este Supremo Tribunal Administrativo será hierarquicamente incompetente para dele conhecer, sendo competente para o seu conhecimento o Tribunal Central Administrativo Sul, *ex vi* dos artigos 280.º, n.º 1 do CPPT e 26.º alínea b) e 38.º alínea a) do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais (ETAF).

No caso dos autos, porém, a questão decidenda não convoca a apreciação de factos controvertidos, antes a mera interpretação nas normas do Código do IMI e daquelas que as complementam que determinam o *coeficiente de localização* e o *custo médio de construção por metro quadrado*, razão pela qual se entende que a questão a dirimir é mera questão de direito, para cujo conhecimento este Supremo Tribunal não carece de competência.

Improcede deste modo a excepção de incompetência suscitada pelo Ministério Público, havendo, pois, que conhecer do objecto do recurso.

7.2. Do alegado erro de julgamento da sentença recorrida

A sentença recorrida, a fls. 72 a 76 dos autos, julgou improcedente a impugnação judicial deduzida, considerando quanto à *fundamentação do coeficiente de localização (Cl)* que *o acto está devidamente fundamentado, posto que todos os elementos são – ou podem ser – do conhecimento do contribuinte* e *quanto ao custo médio de construção por metro quadrado,* integrante do *valor base do prédio (Vc)* que se trata de um *valor pré-definido,* fixado em *€480* para o período de *2003 e 2004* pelo *n.º 6 da Portaria 982/04, pelo que improcede o valor alegado pelo impugnante* (cfr. sentença recorrida, a fls. 44 e 45 dos autos).

Alega, contudo, o recorrente, em síntese, que *o n.º 1 do artigo 42º do CIMI prevê uma amplitude dos coeficientes de localização que pode variar entre 0,35 e 3,* prevendo *o anexo I da Portaria 982/04 para o concelho de Leiria-2 o coeficiente de localização para indústria pode variar entre 0,45 e 1,50, não se encontrando, pois, concretamente determinado na lei nem na portaria que o coeficiente de localização seja de 0,95 para o local onde se encontra o prédio da recorrente*, como igualmente não consta d*a página da Internet com o código vwww.e-financas.gov.pt qualquer explicação nem justificação para ter sido fixado no zonamento do prédio avaliado o coeficiente de 0,95, quando também teria sido possível o Cl de 0,70.* No que respeita ao *custo unitário de construção de prédios destinados a armazém* alega o recorrente que esse custo *não tem comparação com o custo duma moradia unifamiliar ou de uma fracção autónoma destinada a comércio*, sendo que o *conceito de custo unitário de construção contido no artigo 39º do CIMI é de carácter aberto e susceptível de adequação consoante o tipo de construção e o respectivo fim.*

Vejamos.

As questões que são objecto do presente recurso são idênticas às que subjazem ao Acórdão deste Supremo Tribunal do passado dia 6 de Julho (rec. n.º 307/11), por nós subscrito como segunda adjunta, e que se insere, aliás, numa linha decisória pacífica adoptada por este Supremo Tribunal em situações similares. As conclusões das alegações de recurso naquele processo e neste são, aliás, idênticas (salvo quanto aos valores concretos aplicados e à localização municipal do prédio a que aludem as conclusões H), I), J, e M), à excepção do que respeita à questão, ali também sindicada mas aqui não controvertida, do *coeficiente de ajustamento de área* (cfr. conclusão S) daquelas alegações de recurso).

Sendo substancialmente idênticas as questões suscitadas naquele e neste processo e não havendo razão para agora divergir do que ali se decidiu, haverá que concluir, também aqui, pelos fundamentos constantes daquele acórdão (para os quais se remete na parte aplicável), não se verificar vício de falta de fundamentação do acto de segunda avaliação do prédio, havendo que confirmar a sentença recorrida que assim o julgou, negando provimento ao recurso.

- Decisão -

8 - Termos em que, face ao exposto, acordam os juízes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em negar provimento ao recurso, confirmando a decisão recorrida.

Custas pela recorrente.

Lisboa, 28 de Setembro de 2011. — *Isabel Marques da Silva* (relatora) — *Francisco Rothes* — *Dulce Neto*.

Acórdão de 28 de Setembro de 2011.

Assunto:

Aclaração e reforma de acórdão.

Sumário:

I — Nos termos dos artigos 669.º e 732.º do CPC, pode qualquer das partes requerer no tribunal que proferiu o acórdão o esclarecimento de alguma obscuridade ou ambiguidade que ele contenha.

II — Só pode aclarar-se ou esclarecer-se um acórdão se ele contiver alguma obscuridade ou ambiguidade, sendo que ele será obscuro se contiver alguma passagem cujo sentido não se compreende e ambíguo quando permita interpretações diferentes.

III — Nos termos das disposições combinadas dos artigos 669.º, n.º 2, alíneas a) e b), e 716.º do CPC, é lícito às partes requerer a reforma do acórdão quando tenha ocorrido manifesto lapso do juiz na determinação da norma aplicável ou na qualificação jurídica dos factos ou quando constem do processo documentos ou quaisquer elementos que, só por si, impliquem necessariamente decisão diversa da proferida e que o juiz, por lapso manifesto, não haja tomado em consideração.

IV — Pode a requerente não concordar com a decisão tomada, considerando até haver erro de julgamento nessa matéria; porém, para esse efeito, não é adequado o pedido de reforma do acórdão.

Processo n.º 198/11-30
Recorrente: Maria Fernanda de Melo Tadeu.
Recorridos: Ministério Público e Fazenda Pública.
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. António Calhau.

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

I – Maria Fernanda de Melo Tadeu, com os sinais dos autos, notificada do acórdão de fls. 791/794, vem requerer o esclarecimento das obscuridades e ambiguidades que o mesmo, em seu entender, encerra e, também, a sua reforma.

- Aclaração do acórdão

Para tanto alega a requerente que:

- é ambíguo e obscuro que o STA, no acórdão aqui em questão, pretenda que se tivesse recorrido daqueles despachos proferidos antes da elaboração da conta, sendo certo que eles não têm valor jurídico porque contradizem o que sobre custas o STA já decidira nos autos e certificam que o TAFA, além do erro de julgamento, cometeu a indignidade de na sua sentença fazer crer que o objecto da impugnação seria a reversão das dívidas fiscais e para efeito da determinação do valor atendível para efeitos de custas vem agora dizer que afinal o objecto da impugnação eram as liquidações não pagas pela devedora originária.

- por outro lado, só podendo a recorrente impugnar a conta depois de esta elaborada e notificada, é obscuro e ambíguo que no acórdão se entenda que essa impugnação perturba o regular andamento do processo, sendo certo que a conta assenta em cima duma sentença viciada e nula e foi elaborada em contradição e incompatibilidade com a decisão tomada pelo STA nestes mesmos autos.

Vejamos. Dispõe o artigo 669.º, n.º 1, alínea a) do CPC, aqui aplicável por força do artigo 732.º do CPC, que pode qualquer das partes requerer no tribunal que proferiu o acórdão o esclarecimento de alguma obscuridade ou ambiguidade que ele contenha.

Todavia, como tem vindo esta Secção do STA a entender (v. acórdão de 1/7/2009, proferido no recurso n.º 866/08), só pode aclarar-se ou esclarecer-se um acórdão se ele contiver alguma obscuridade ou ambiguidade, sendo que ele será obscuro se contiver alguma passagem cujo sentido não se compreende e ambíguo quando permita interpretações diferentes (v., por todos, os acórdãos. de 12/1/00 e de 10/5/00, in recursos n.ºs 13491 e 22648, respectivamente).

Citando o Prof. Alberto dos Reis, in CPC anotado, vol. V, pág. 151 e 153, "a sentença é obscura quando contém algum passo cujo sentido seja ininteligível; é ambígua, quando alguma passagem se preste a interpretações diferentes. Num caso, não se sabe o que o Juiz quis dizer; no outro, hesita-se entre dois sentidos diferentes e porventura opostos.

Para poder ser entendido o requerimento de aclaração, é necessário que se aponte, concretamente, a obscuridade ou ambiguidade, cujo esclarecimento se pretende, e que se trate realmente de vício que prejudique a compreensão da sentença.

Quando o que se pede não é uma alteração, mas um aditamento, deve indeferir-se o requerimento, embora o aditamento interesse à sequência do recurso".

Ora, no caso em apreço, tendo o presente recurso sido interposto da decisão da Mma. Juíza do TAF de Almada que desatendeu a reclamação da conta de custas apresentada pela impugnante e a condenou na taxa sancionatória excepcional prevista nos artigos 447.º-B do CPC e 10.º do RCP, limitou-se o acórdão que agora se pretende ver aclarado a confirmar a decisão recorrida por ser clara e se mostrar devidamente justificada.

De facto, nele se diz que a legalidade da conta de custas já foi objecto de apreciação em anterior despacho já transitado em julgado e que nos sucessivos requerimentos posteriormente apresentados pela impugnante não se invoca qualquer argumento jurídico, além de uma série de considerações sobre o objecto e a tramitação da presente acção, passível de alterar aquela decisão, concorde-se ou não com ela.

Por último, o acórdão confirma também a taxa sancionatória que lhe foi aplicada pela Mma. Juíza "*a quo*" atenta a conduta da impugnante manifestada pela apresentação de sucessivos requerimentos a suscitar a legalidade da conta de custas quando tal questão já está definitivamente tratada e fixada nos autos, ainda que com ela a impugnante se não conforme.

E, sendo assim, não só o acórdão não é ininteligível como também se não presta a interpretações diferentes, já que explicita bem as razões da decisão.

- Reforma do acórdão

Neste âmbito, entende a requerente que os documentos que se encontram nos autos e que enumera implicam por si só dever este STA tomar uma decisão diferente da que resulta do acórdão de que se pretende a reforma.

Vejamos. Nos termos das disposições combinadas dos artigos 669.º, n.º 2, e 716.º do Código de Processo Civil, é lícito a qualquer das partes requerer a reforma do acórdão quando tenha ocorrido manifesto lapso do juiz na determinação da norma aplicável ou na qualificação jurídica dos factos, constem do processo documentos ou quaisquer elementos que, só por si, impliquem necessariamente decisão diversa da proferida e que o juiz, por lapso manifesto, não haja tomado em consideração.

E, como tem entendido tanto este Supremo Tribunal Administrativo como o Tribunal Constitucional, prevê-se assim a reforma da decisão nas situações de manifesto erro de julgamento de questões de direito, erro esse que terá, portanto, de ser evidente, patente e virtualmente incontroverso.

Cfr. respectivamente, os acórdãos de 16 de Novembro de 2000 – recurso n.º 46.455, de 17 de Março de 1999 – recurso n.º 44.495, e de 11 de Julho de 2001 – recurso n.º 46.909.

E **Lopes do Rego**, *Comentário ao Código de Processo Civil*, 1999, p. 444" (acórdão desta Secção do STA de 26/9/07, proferido no recurso n.º 828/06).

Pode a requerente não concordar com a decisão tomada, considerando até haver erro de julgamento nessa matéria; porém, para esse efeito, não é adequado o pedido de reforma do acórdão, pois que este apenas logra aplicação, como vimos, quando, por lapso manifesto do juiz, tenha ocorrido erro na determinação da norma aplicável ou qualificação jurídica dos factos, ou quando dos documentos e outros elementos do processo se imponha decisão diversa da proferida por não terem sido tomados em consideração, em resultado, também, de lapso manifesto do juiz.

Ora, da leitura do acórdão reformando não se extrai que tenha sido cometido erros desse tipo.

Razão por que a pretensão da requerente não possa, por isso, proceder.

II – Termos em que, face ao exposto, acordam os Juízes da Secção de Contencioso Tributário do STA em indeferir as requeridas aclaração e reforma do acórdão.

Custas pela requerente, fixando-se a taxa de justiça devida em 1 (uma) UC.

Lisboa, 28 de Setembro de 2011. — *António Calhau* (relator) — *Casimiro Gonçalves — Isabel Marques da Silva.*

Acórdão de 28 de Setembro de 2011.

Assunto:

Privilégios creditórios. Segunda penhora.

Sumário:

I — A segunda penhora efectuada num processo de execução fiscal que foi apensado a outro mais adiantado, mantém todas as funções, efeitos e virtualidades que a lei lhe comete como acto processual.

II — Por isso, também mantém o efeito de marcar a data de aferição da preferência dos créditos garantidos por privilégios sujeitos a limites temporais.

III — Os créditos garantidos por privilégios creditórios constituídos após a primeira penhora efectuada em processo de execução fiscal podem ser reclamados tendo por referência a data da segunda penhora do mesmo bem realizada nas execuções fiscais que lhe foram apensas.

Processo n.º 400/11-30.
Recorrente: Fazenda Pública.
Recorridos: Caixa Económica Montepio Geral e Outro.
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. Lino Ribeiro.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo

1.1. A Fazenda Pública interpõe recurso jurisdicional da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Leiria, de 13/1/2010, proferida nos autos de graduação de créditos n.º 703/09.4.BELRA, na parte em que graduou os créditos reclamados provenientes do Imposto Municipal de Imóveis (IMI) dos anos de 2005 e 2006 e do Imposto de Rendimentos de Pessoas Singulares (IRS) do ano de 2006.

Nas alegações, conclui o seguinte:

a) A douta sentença sob recurso deu como provado que no PEF 1449200401014846 e apensos havia sido efectuada, em 2005.08.22, a penhora da fracção H do artigo urbano 5546 da freguesia e concelho de Pombal, registada na Conservatória do Registo Predial de Pombal em 2005.08.23, mediante a AP. 6;

b) Contudo, naqueles autos executivos foi realizada em 2007.02.12 uma segunda penhora, incidente sobre o mesmo prédio urbano, a qual foi registada na Conservatória do Registo Predial de Pombal sob a Ap.23, de 2007-02-16.

c) Da consideração desta penhora resulta que os créditos exequendos e reclamados referentes a IMI dos anos de 2005 e 2006 (inscritos para cobrança nos anos de 2006 e 2007, respectivamente) e atinentes juros de mora, encontram-se em condições de usufruir do privilégio imobiliário especial;

d) Bem como o crédito de IRS do ano de 2006, e correspondentes juros de mora, se encontra em condições de beneficiar do privilégio imobiliário (geral).

e) Decidindo doutro modo, a douta decisão violou os artigos 122º/1 do CIMI e 104º do CIRS e dos artigos 744º/1 e 735º do CC., aplicáveis ao processo tributário *ex vi* o artigo 2º do CPPT.

1.2. Não houve contra-alegações.

1.3. O digno Procurador-geral Adjunto emitiu parecer no sentido da improcedência do recurso.

2. A sentença deu como assente os seguintes factos.

1) O Serviço de Finanças de Pombal instaurou a execução fiscal com o número 1449200401014846 e apensos, contra João Filipe Junqueira Ferreira, para cobrança coerciva da quantia de €58.518,90 e acréscimos legais, referente a dívidas provenientes de: coimas fiscais, IVA, IRS dos anos de 2000 a 2003, CA do ano de 2002, inscrito para cobrança em 2005 e IMI dos anos de 2004 e 2005, inscritos para cobrança, respectivamente, em 2005 e 2006 (fls. 156 e ss.);

2. No dia 22 de Agosto de 2005, no âmbito da referida execução e para garantia da quantia exequenda, foi efectuada a penhora do prédio urbano descrito na C.R.Predial de Pombal, sob o número 17309/040220 (fls. 19 e 20, do PEF);

3. A referida penhora foi registada, a favor da Fazenda Pública, pela Ap. 6, de 23.08.2005 (fls. 20, do PEF);

4. A CEMG detém sobre o reclamado um crédito no montante de €69.272,69, garantido por hipotecas constituídas sobre o prédio aqui penhorado, registadas pelas Ap. 26 e 27, ambas de 11.07.2002 (fls. 99 a 126, dos autos e 20, do PEF);

5. A executada deve ainda:

a) IMI de 2006, inscrito para cobrança em 2007;

b) IRS dos anos de 2004 a 2006 (tudo cfr. fls. 133 e ss.).

3. A quantia exequenda refere-se a créditos fiscais cobrados nas várias execuções apensas por dívidas de: (i) coimas fiscais; (ii) IVA do 3º trimestre de 2001 ao 2º trimestre de 2004, inscrito para cobrança em 2004; (iii) IRS dos anos de 2000 a 2003; (iv) CA do ano de 2002, inscrito para cobrança em 2005; e (v) IMI dos anos de 2004 e 2005, inscritos para cobrança, respectivamente em 2005 e 2006.

Na execução fiscal foram reclamados créditos da: (i) Caixa Económica do Montepio Geral (CEMG), relativamente a crédito garantido por hipoteca constituída sobre imóvel penhorado; (ii) créditos da Fazenda Pública por dívidas provenientes do IMI de 2006, inscrito para cobrança em 2007 e IRS dos anos de 2004 e 2006.

A sentença recorrida reconheceu os créditos reclamados e graduou-os com a seguinte ordem de prioridade: (i) créditos de CA do ano de 2002 e IMI do ano de 2004; (ii) crédito reclamado por CEMG; (iii) créditos de IRS dos anos de 2002, 2003, 2004 e 2005; (iv) os restantes créditos referentes a coimas, IVA, IRS dos anos de 2000, 2001 e 2006 e IMI dos anos de 2005 e 2006.

A recorrente discorda dessa ordem por entender que: (i) os créditos do IMI dos anos de 2005 e 2006 também deveriam ser graduados em primeiro lugar; (ii) e o crédito do IRS do ano de 2006 deveria ser graduado em 3º lugar. E justifica essa ordenação pelo facto do prédio objecto de venda judicial ter sido onerado com uma segunda penhora em 12/2/2007, relativamente à qual aqueles créditos beneficiam de privilégios imobiliários.

A sentença recorrida graduou os créditos exequendos e reclamados em função da penhora *registada em 23/8/2005*. Relativamente a essa penhora, o IMI dos anos 2005 e 2006, inscritos para cobrança em

2006 e 2007, e o IRS do ano de 2006, porque posteriores à data da penhora, não estão em condições de beneficiar dos privilégios imobiliários, especial e geral, constante dos artigos 122º, n.º 1 do CIMI e 111º do CIRS.

Todavia, para além da penhora efectuada em 2005 para garantia das dívidas cobradas nas execuções fiscais n.º 1449200401014846 e n.º 1449200501000853, verifica-se que foi efectuada uma segunda penhora do mesmo imóvel, *registada em 16/2/2007*, para garantia das dívidas executadas nos processos apensos àquele primeiro e ainda uma terceira penhora, *registada em 3/12/2007* para garantia de dívidas cobradas nos processos de execução fiscal n.º 1449200701010247 (a 1º prestação do IMI reclamado nestes autos) e no n.º 1449200701017721, estes com tramitação autónoma (cfr. doc. de fls. 87, 135 e 3 136 dos autos).

A questão jurídica que se coloca é a seguinte: os créditos reclamados do IMI de 2005 e 2006 e do IRS de 2006 também estão garantidos com privilégios imobiliários tendo por referência a segunda penhora?

Nos termos dos artigos 122º do CIMI e art. 744º do CCV, os créditos fiscais relativos ao IMI gozam de privilégio imobiliário especial se «*inscritos para cobrança no ano corrente na data da penhora, ou acto equivalente, e nos dois anos anteriores*»; e nos termos do artigo 111º do CIRS, a Fazenda Pública goza de privilégio imobiliário geral sobre os bens existentes no património do sujeito passivo à data da penhora ou outra acto equivalente «*para pagamento do IRS relativo aos três últimos anos*».

Como se vê, estas normas estabelecem um limite temporal dos créditos garantidos pelos privilégios nelas referidos, que tem a sua razão de ser no facto do acréscimo de débitos poder lesar outros credores, que não tenham conhecimento da dívida fiscal, assumindo a data da penhora grande importância na definição dessa abrangência temporal. É por referência à data da penhora que se determina se o crédito é ou não garantido com privilégios creditórios. Deste modo, os créditos de IMI e de IRS inscritos para cobrança ou nascidos posteriormente à penhora não gozam dos referidos privilégios.

Mas o relevo que a lei dá à penhora não a arvora em momento constitutivo do privilégio creditório. Tal como a generalidade das garantias das obrigações, o privilégio constitui um acessório do crédito que se destina a garantir. O que permite concluir que, atento esse carácter acessório, o privilégio se constitui quando da constituição da obrigação do imposto. Do artigo 733º do CCV resulta que a simples constituição do crédito determina o carácter privilegiado do mesmo, sem necessidade do credor ter que realizar quaisquer outras formalidades.

A penhora ou acto equivalente são pois actos processuais que não se reflectem no nascimento do imposto, mas apenas na definição da abrangência temporal da eficácia do privilégio. Como refere Salvador da Costa, o privilégio creditório «surge com a constituição do direito de crédito que garante, mas a sua eficácia depende do acto de penhora sobre os bens que são objecto da sua incidências, o que significa que a sua constituição se verifica quando ocorrem os actos ou os factos de que a lei faz depender a sua atribuição, e que se concretizam nos bens penhorado na acção executiva» (*O Concurso de Credores*, 1998, pág. 171).

Se a penhora também tem esta função, a de marcar a data com base na qual se deve aferir a preferência do crédito garantido pelo privilégio no confronto com os demais, não pode deixar de se considerar a segunda penhora como momento concretizador da eficácia dos privilégios que se constituíram após a primeira penhora do mesmo imóvel. A segunda penhora sobre o mesmo bem tem relevância processual, como sustar o processo de execução civil (cfr. arts. 871º e 865º n.º 3 do CPC) ou eventualmente a apensação dos diferentes processos de execução fiscal (art. 179º, n.º 1 do CPPT), e relevância substantiva, servindo de garantia real para legitimar a reclamação de créditos noutro processo de execução (cfr. art. 865º. n.º 3 e 5º do CPC),

Pode acontecer que, por desconhecimento da pendência dos vários processos de execução fiscal, o mesmo bem ser penhorado em todos ou alguns deles. A forma de ultrapassar a inconveniência de todos prosseguirem autonomamente relativamente a esse bem (cfr. n.º 3 do art, 218º do CPPT) é proceder-se à apensação dos processos àquele que estiver mais adiantado (cfr. art. 179º do CPPT). Nesta situação, que é ditada sobretudo por razões de economia de actividade, as várias execuções ficam unificadas, sob o ponto de vista processual, passando o processo a ser comum a todas elas. Todavia, a unidade processual resultante da apensação não apaga a autonomia das execuções no aspecto substantivo, pois continuam independentes quanto aos pressupostos gerais e específicos próprios de cada acção executiva.

A segunda penhora do bem já penhorado no processo executivo mais adiantado, aquele onde se realizou a apensação, mantém todas as funções, efeitos e virtualidades que a lei comete a tal acto processual. Mantém-se, desde logo, a função que lhe é própria, de envolver a constituição de um direito real de garantia a favor do exequente, o qual lhe confere o direito de ser pago com preferência a qualquer credor que não tenha garantia real anterior (art. 822º, n.º 1 do CC). De igual modo, mantém o efeito de marcar a data de aferição da preferência dos créditos garantidos por privilégios creditórios, quando a sua eficácia esteja dependente de limites temporais.

Na verdade, se não tivesse ocorrido apensação, e os processos prosseguissem a sua marcha com inteira independência, a penhora mantinha a virtualidade de indicar a data com base na qual se deve aferir se o crédito reclamado está ou não garantido por privilégio creditório. Nesse processo, e por

referência à penhora nele efectivada, o credor privilegiado podia reclamar os créditos inscritos para cobrança no ano corrente na data da penhora ou nos dois anos anteriores (IMI) ou que se constituíram nos três anos imediatamente anteriores á penhora (IRS).

Ora, não há qualquer razão atendível para que essa função fosse anulada em virtude da apensação dos processos Bem pelo contrário, isso constituía uma violação das normas legais que conferem ao crédito a qualidade de privilegiado por referência a uma penhora. Essas normas não afirmam que o privilégio creditório apenas se concretiza por referência à primeira penhora, o que de resto seria inconstitucional por desconsiderar os demais credores privilegiados. O que essas normas substantivas estabelecem é que as obrigações que podem gozar de privilégios são as obrigações de imposto nascidas no ano em que a penhora se realiza e as obrigações de impostos nascidas nos dois (ou três) anos anteriores; e não se toma posição quanto ao problema da preclusão dessa penhora relativamente a privilégios posteriores abrangidos por novas penhoras.

A sentença recorrida, por não dar qualquer relevância jurídica à segunda penhora, como se impunha, acabou por graduar erradamente os créditos reclamados. Cumpre, pois, refazer a graduação efectuada, dando integral provimento ao recurso da Fazenda Pública.

4. Face ao exposto, acordam os juízes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em conceder provimento ao recurso, revogando a sentença recorrida no segmento impugnado, que no demais se mantém, e, em consequência:

a) graduar o crédito exequendo de IMI dos anos de 2005 e 2006, inscritos para cobrança em 2006 e 2007, e respectivos juros de mora, em primeiro lugar, a par do créditos já aí graduado;

b) graduar o crédito de IRS do ano de 2006 em 3º lugar, e respectivos juros, a par dos créditos já aí graduados.

Sem custas,

Lisboa, 28 de Setembro de 2011. — *Lino Ribeiro* (relator) — *António Calhau — Isabel Marques da Silva*.

Acórdão de 28 de Setembro de 2011.

Assunto:

Oposição à execução fiscal. Falta de notificação da liquidação. Âmbito de aplicação das alíneas e) e i) do n.º 1 do artigo 204.º do CPPT.

Sumário:

I — De acordo com o artigo 45.º, n.º 1 da LGT, "O direito de liquidar impostos caduca se a liquidação não for validamente notificada ao contribuinte no prazo de quatro anos, quando a lei não fixar outro".

II — Podem, assim, verificar-se as seguintes situações:

a) A liquidação é efectuada após decorrido o prazo de caducidade, sendo por isso, ilegal por ofensa da referida norma, podendo o interessado impugnar judicialmente o acto de liquidação quando dele tomar conhecimento.

b) A liquidação é efectuada no prazo de caducidade, mas só notificada (notificação válida) após o decurso daquele prazo, caso em que sendo a liquidação ineficaz pode ter lugar a oposição à execução fiscal com fundamento no artigo 204, n.º 1, alínea e) do CPPT.

c) A liquidação é efectuada no prazo de caducidade, mas não notificada ao contribuinte, caso em que sendo a liquidação ineficaz pode ter lugar a oposição à execução fiscal com fundamento no artigo 204, n.º 1, alínea i) do CPPT.

III — Tendo o oponente invocado a falta de notificação da liquidação, efectuada no prazo de caducidade, mostrando-se verificada a ausência dessa notificação, nada impede que o Tribunal julgue procedente a oposição ao abrigo da alínea i) citada, uma vez que o Tribunal não está sujeito às alegações das partes, no tocante à indagação, interpretação e aplicação das regras de direito (artigo 664.º do C.P.C.).

Processo n.º 473/11-30.
Recorrente: Fazenda Pública.
Recorrido: SOPF — Sociedade Portuguesa de Franchising, S. A.
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. Valente Torrão.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1. A Fazenda Pública veio recorrer da decisão do Mmº Juiz do TAF do Porto que julgou procedente a oposição à execução fiscal deduzida por "SOPF – Sociedade Portuguesa de Franchising, SA", com os demais sinais nos autos, relativa a dívidas de IVA do ano de 1999, no montante global de 6.578,35 euros, apresentando, para o efeito, alegações nas quais conclui:

A). A douta decisão julgou procedente a oposição deduzida no processo de execução fiscal n.º 3182200301009273, pendente no Serviço de Finanças do Porto 2 (anterior Porto 6), por dívidas de Imposto sobre o Valor Acrescentado - IVA do ano de 1999, no valor global de 6.578,35 euros.

B). Ao assim decidir, considerou não ser a oponente responsável pelas dívidas exequendas, por não resultar dos autos qualquer prova da notificação dos actos de liquidação que originaram a instauração do processo de execução fiscal, i. e., de não ter sido observado o disposto no artº. 38º, n.º l do CPPT.

C). Tendo em consequência, ocorrido a caducidade do direito à liquidação, face ao disposto no artº. 45º, n.º l da LGT.

D). Com a ressalva do sempre devido respeito, não se conforma a Fazenda Pública com o assim doutamente decidido, na senda aliás do propugnado pela Ex.ma Magistrada do Ministério Público, carecendo de sentido o apontado vício, porquanto, considera existir erro de julgamento - de facto e de direito.

E). O Tribunal a quo entendeu que os extractos informáticos extraídos da consulta ao Sistema Informático do IVA, anexos à Contestação da Fazenda Pública, sob a forma de documento n.º 2,

F). não têm a virtualidade de provar que as notificações das liquidações exequendas foram feitas "por carta registada com aviso de recepção (...) e, sobretudo, se a notificação foi recebida e por quem a recebeu", face ao determinado no artº. 38º, n.º l do CPPT e, ainda no artº. 36º, n.º l do mesmo compêndio legislativo.

G). A inexigibilidade da dívida exequenda resulta, segundo o sentenciado, na falta de demonstração por parte do credor Estado, de notificação - válida - dos actos tributários de liquidação que deram causa à instauração do processo de execução fiscal.

H). Nesta conformidade, não se verificando a interrupção originada pela notificação dos actos de liquidação, e só tomando o contribuinte conhecimento daqueles, ou por notificação posterior ao decurso do prazo de caducidade ou na citação para se opor à execução fiscal, não se pode aceitar que, "caducou o direito do Estado à liquidação", por entendermos que não constitui, de per si, fundamento susceptível de alicerçar a forma processual dos presentes autos: (i) por não constar da lista de fundamentos elencados no n.º l do artº. 204º do CPPT, pois contendendo a caducidade com a legalidade das liquidações e não com a sua eficácia, a mesma constitui fundamento de impugnação judicial.

I). A falta de notificação das liquidações após o terminus do prazo de caducidade, constitui fundamento de impugnação e não de oposição. O fundamento de oposição à execução tipificado na alínea e) do n.º l do dispositivo citado significa a falta de notificação dentro do prazo de caducidade e não fora dele, valendo, unicamente, para os casos em que a liquidação é feita dentro do prazo mas, sem que seja notificada ao contribuinte, a Administração Tributária instaure execução para cobrança coerciva do tributo.

J). Atenta a similitude com a situação vertida nos autos veja-se os Acórdãos do STA, de 11/05/2005, no Processo n.º 0454/05, e o Acórdão de 31/10/2007, no Processo n.º 0788/07.

K). A impugnação judicial visa apreciar a ilegalidade da liquidação, originada pela caducidade do direito. A oposição judicial à execução fiscal visa apreciar a ineficácia da liquidação e consequentemente a sua inexigibilidade.

L). A falta de notificação da liquidação dentro do prazo citado no artº. 45º da LGT, não interrompe a contagem do prazo da caducidade, operando-se assim, e decorrido tal prazo, esta caducidade. Só no momento em que o prazo de caducidade termina, sem se verificar a notificação da liquidação, é que podemos falar, nesta sede, da ilegalidade da liquidação.

M). É assente, que a falta de notificação da liquidação se integra no instituto da caducidade, pelo facto de não interromper essa contagem, concretizando a ilegalidade daquela. Daí que a falta de notificação da liquidação antes de transcorrer o prazo de caducidade, só possa ser apreciada em sede de oposição judicial à execução fiscal.

N). Crê-se dever ser esta a ratio da alínea e) do n.º l do artº. 204º do CPPT, bem explanada no Acórdão do STA de 13/11/2009, no Processo n.º 0976/09, onde no seu sumário se pode ter "*A interpretação que mais linearmente decorre do texto da alínea e) do n.º l do artº 204.º do CPPT é, na falta de qualquer elemento textual que suporte uma interpretação restritiva, a de que a oposição pode sempre ter por fundamento «a falta de notificação da liquidação do tributo no prazo de caducidade» e não apenas quando a execução foi instaurada antes de este prazo se completar.*"

O). Assim, quando se opera a caducidade, só tomando conhecimento o contribuinte da liquidação, ou por notificação posterior ao decurso do prazo de caducidade ou na citação para se opor à execução fiscal, o meio processual de reacção é a impugnação judicial, porque aqui não se discute a ineficácia e inexigibilidade da dívida mas sim a sua própria legalidade.

P). Nesta situação, o imposto não é devido, não por ser ineficaz e portanto inexigível, mas sim porque se tornou ilegal em virtude da caducidade. Daí o meio de reacção ser a impugnação judicial.

Q). In casu, a ser verdade que as liquidações chegaram ao conhecimento da oponente/recorrida, tão só, com a citação e, portanto já depois de transcorrido o prazo de caducidade, nunca seria a oposição judicial o meio processual indicado para reagir à legalidade dos actos tributários de liquidação, abstendo-se o Tribunal de conhecer do pedido.

R). A douta sentença não se deverá manter no ordenamento jurídico.

S). Ao assim decidir, o Tribunal a quo violou o disposto nas disposições legais supra citadas.

Termos em que deve ser dado provimento ao presente recurso, revogando-se a decisão recorrida.

2. O MºPº emitiu o parecer constante de fls. 110/111 no qual defende a improcedência do recurso.

3. Com interesse para a decisão foram dados como provados em 1ª instância os seguintes factos:

a) Com base nas certidões de dívida: n.º 93956, no valor de € 86,31 correspondente à liquidação n.º 0234485009 de IVA, relativo ao período de 01/1999; n.º 93957, no valor de €103,63 correspondente à liquidação n.º 0234485109 de IVA, relativo ao período de 02/1999; n.º 93958, no valor de €564,45, correspondente à liquidação n.º 0234485209 de IVA, relativo ao período de 03/1999; n.º 93959, no valor de € 58,94 correspondente à liquidação n.º 024485309 de IVA, relativo ao período de J4/1999; n.º 93960, no valor de € 56,37 correspondente à liquidação n.º 0234485409 de IVA, relativo ao período de 05/1999; n.º 93961, no valor de €32,86 correspondente à liquidação n.º 0234485509 de IVA, relativo ao período de 06/1999; n.º 93962 no valor de €53,50, correspondente à liquidação n.º 0234485609 de IVA, relativo ao período de 07/1999; n.º 93963, no valor de €39,41 correspondente à liquidação n.º 0234485709 de IVA, do período de 08/1999; n.º 93964, no valor de €29,61 correspondente à liquidação n.º 0234485809 de IVA, relativo ao período de 09/1999; n.º 93965, no valor de €28,58 correspondente à liquidação n.º 0234485909 de IVA, relativo ao período de 10/1999 n.º 93966, no valor de €156,05 correspondente à liquidação n.º 02334486009 de IVA, relativo ao período de 11/1999; n.º 93967, no valor de €44,15, correspondente à liquidação n.º 0234486109 de IVA, relativo ao período de 12/1999 e n.º 93968, no valor de €5.2134,49, correspondente à liquidação n.º 0234486208, referente a IVA de 1999, foi instaurada em 31/05/2003, contra a, ora, oponente o processo de execução fiscal n.º 3182200301009273, no valor global de €6.578,35 (cf. doc. de fls. 6 a 19 dos autos).

b) Dos extractos informáticos apresentados pela FP, relativamente às liquidações das dívidas em apreço nestes autos, resulta apenas a informação do n.º de registo dos CTT bem como a data de notificação de "**2003/02/04"** - negrito nosso (cf. doc. de fls. 51 a 56 dos autos).

c) A presente oposição foi intentada em 20 Abril de 2004 (cf. doc. de fls. 2 dos autos).

4. Colhidos os vistos cabe agora decidir.

5. De acordo com as conclusões das alegações, a única questão a conhecer no presente recurso é a de saber se, ocorrendo a falta de notificação das liquidações dentro do prazo de caducidade, poderia ter sido deduzida oposição à execução fiscal ou se deveria ter sido deduzida impugnação judicial por ilegalidade da liquidação.

A decisão recorrida, acompanhada pelo MºPº, entendeu que, não tendo a notificação das liquidações ocorrido pela forma legal (artº 36º, n.º 1 do CPPT), ou pelo menos não tendo a Fazenda Pública feito prova dessa forma de notificação, a oposição à execução fiscal é o meio adequado de reacção do executado.

A recorrente Fazenda Pública, por sua vez, entende que só tomando conhecimento o contribuinte da liquidação, ou por notificação posterior ao decurso do prazo de caducidade ou na citação para se opor à execução fiscal, o meio processual de reacção é a impugnação judicial, porque aqui não se discute a ineficácia e inexigibilidade da dívida mas sim a sua própria legalidade.

Deste modo, o imposto não é devido, não por ser ineficaz e portanto inexigível, mas sim porque se tornou ilegal em virtude da caducidade. Daí o meio de reacção ser a impugnação judicial.

No presente caso, a ser verdade que as liquidações chegaram ao conhecimento da oponente/recorrida, tão só, com a citação e, portanto já depois de transcorrido o prazo de caducidade, nunca seria a oposição judicial o meio processual indicado para reagir à legalidade dos actos tributários de liquidação, abstendo-se o Tribunal de conhecer do pedido.

Vejamos então.

5.1. Tal como se escreveu no Acórdão de 18.11.2009 - Processo n.º 976/09 "A questão de se saber se a caducidade do direito de liquidação, decorrente da notificação não ter sido efectuada dentro do prazo de caducidade configura vício que afecta a validade dessa liquidação e daí seja fundamento de impugnação judicial ou, ao invés, fundamento de oposição à execução fiscal não é pacífica, havendo quem sustente que a petição inicial de oposição à execução fiscal em que a causa de pedir seja a caducidade da liquidação da dívida exequenda deva seguir, não a forma de oposição à execução fiscal mas a forma

de processo de impugnação judicial, porquanto se a liquidação não tiver sido notificada para além do prazo de caducidade, por sobre ser ineficaz, é essa ineficácia consumida pela ilegalidade de carecer de fundamento legal a liquidação notificada depois desse prazo de caducidade, sendo o meio próprio para discutir a ilegalidade da liquidação, designadamente, por caducidade do direito de liquidar, o processo de impugnação judicial (v. o acórdão de 20/5/2009 deste STA, proferido no recurso n.º 979/08) e, por outro lado, quem defenda também que, quer se entenda que a apreciação da intempestividade da notificação da liquidação contenda com a eficácia do acto notificado quer se entenda que constitui juízo sobre a sua legalidade, essa intempestividade é fundamento de oposição à execução fiscal, independentemente de, se for considerado fundamento de ilegalidade do acto de liquidação, poder também ser invocada em impugnação judicial (v. acórdão deste STA de 19/12/2007, no recurso n.º 844/07)".

5.2. Em defesa do primeiro entendimento invocaram-se, no Acórdão de 11.05.2005 –Processo n.º 0454/05, os seguintes argumentos:

"No caso em apreço, o que foi invocado e a sentença constatou, é que a liquidação nunca foi validamente notificada dentro do prazo de caducidade, sendo a execução fiscal instaurada quando tal notificação já não podia impedir essa caducidade.

Como assim, tal liquidação não é ineficaz, inoponível ao executado por lhe não ter sido notificada: é ilegal, por força das apontadas disposições legais, que se não bastam com a prática do acto, exigindo a sua notificação para impedir a caducidade.

Neste sentido vem decidindo este Tribunal, como pode ver-se nos acórdãos de 2 de Abril de 2003, recurso n.º 37/03, 31 de Janeiro de 2001, recurso n.º 25498, e 27 de Fevereiro de 2002, recurso n.º 26722. Lê-se neste último:

«(…) a notificação (…) é (…) legalmente considerada como um requisito de validade da própria liquidação, entendida este em sentido lato, que não estrito, isto é, como complexo de actos tendentes à determinação do montante do imposto e imposição da obrigação do seu pagamento ao contribuinte.

Pelo que, contendendo com a legalidade da liquidação que não com a sua eficácia, constitui fundamento de impugnação judicial e não de oposição à execução fiscal.

(…)

Por um lado, a falta de notificação da liquidação antes de decorrido o prazo de caducidade, implicando a ineficácia daquela e consequenciando a inexigibilidade da dívida exequenda, constitui o fundamento de oposição tipificado na dita alínea e) do art 204º do CPPT. Por outro, decorrido aquele prazo, tal falta de notificação integra-se na própria caducidade concretizando a ilegalidade da liquidação, fundamento típico de impugnação judicial e não de oposição à execução.

(…) Assim, decorrido o prazo de caducidade, a falta de notificação, por integrante daquela, é fundamento de impugnação judicial e a mesma falta, antes do decurso daquele prazo, é fundamento de oposição à execução fiscal já que a primeira respeita à própria legalidade da liquidação e a segunda à inexigibilidade da respectiva obrigação tributária ou, como é usual dizer-se, da dívida exequenda.

Ou de outro modo: instaurada execução fiscal para cobrança coerciva do tributo, antes de decorrido o prazo de caducidade, a falta de notificação da liquidação é fundamento de oposição; se decorrido já aquele prazo, tal falta é fundamento de impugnação judicial».

Nem se diga, como se faz na sentença, que este entendimento «poderia conduzir a uma situação incomportável, caso o A. tivesse sido notificado do acto de liquidação após o decurso desse prazo de caducidade, tendo-se eventualmente esgotado o prazo para impugnar (…) o que tornaria inviável a convolação para a forma adequada (…)».

É que a regra é que o decurso do prazo para impugnar supõe a legal notificação do acto de liquidação ao contribuinte, como resulta do disposto no artigo 102º n.º 1 alínea a) do CPPT. Daí que se não possa falar do esgotamento do prazo para impugnar uma liquidação quando esta não foi validamente notificada".

5.3. Em defesa do entendimento acima referido em segundo lugar, escreveu-se no Acórdão deste STA, de 19.12.2007 – Processo n.º 0844/07:

"3 – A questão que é objecto do presente recurso jurisdicional é a de saber se pode ser invocado como fundamento de oposição à execução fiscal a caducidade do direito de liquidação, quando a notificação desta não foi efectuada dentro do prazo de caducidade.

Antes do CPPT, o regime da caducidade do direito de liquidação estava previsto no art. 33.º do CPT, em que se estabelece que «o direito à liquidação de impostos e outras prestações tributárias caduca se a liquidação não for notificada ao contribuinte no prazo de cinco anos contados, nos impostos periódicos, a partir do termo daquele em que ocorreu o facto tributário ou, nos impostos de obrigação única, a partir da data em que o facto tributário ocorreu».

Em termos lógicos, sendo a notificação da liquidação um acto posterior e exterior a esta, destinado a assegurar a sua eficácia (arts. 64.º, n.º 1, do CPT), a sua falta, bem como as suas deficiências ou ilegalidades, deveriam afectar apenas a sua eficácia e não a validade do acto notificado. Aliás, o entendimento sempre adoptado pelo Supremo Tribunal Administrativo, em geral, era o de que o acto de notificação de um acto tributário é um acto exterior e posterior a este e os vícios que afectem a notificação, podendo determinar a ineficácia do acto notificado, são insusceptíveis de produzir invalidade do

acto notificado, por não terem a ver com o próprio acto nem com os seus pressupostos.) Neste sentido, entre muitos outros, podem ver-se os seguintes acórdãos do STA:

– de 13-4-83 (do Pleno, publicado AD, n.º 262, página 1205);
– de 6-7-88, recursos n.ºs 5608 e 5630, CTF n.º 352, páginas 368 e 562;
– de 28-9-88, recurso n.º 5631, CTF n.º 352, página 575;
– de 26-11-88, recurso n.º 4905, CTF n.º 353, página 230;
– de 3-5-89, recurso n.º 5472, AP-DR 15-5-91, página 522,
– de 12-7-89, recurso n.º 10428, AP-DR de 28-2-92, página 924;
– de 9-10-91, recurso n.º 13540, AP-DR de 20-1-94, página 440;
– de 23-9-92, recurso n.º 13713, AP-DR de 30-6-95, página 2237;
– de 14-10-92, recurso 14070, AP-DR de 9-10-95, página 2521; e
– de 2-12-93, recurso n.º 14471, AP-DR de 20-5-96, página 4152;
– de 3-5-2000, recurso n.º 22608.)

Porém, na vigência do CPT, a jurisprudência foi-se formando no sentido de que, nas situações em que a liquidação havia sido efectuada dentro do prazo de caducidade, mas a notificação ocorrera depois desse prazo, a legalidade da liquidação era afectada pela falta ou irregularidade da notificação, que era um requisito de validade da própria liquidação, entendida não em sentido estrito, como o acto que fixa o tributo, mas em sentido lato, como processo de liquidação, integrado por um conjunto de actos conexionados com tal fixação e sua imposição ao destinatário. Neste contexto, a notificação do acto de liquidação era um requisito necessário para não ocorrer a caducidade do direito de liquidar e, por isso, a sua falta afectava a legalidade do processo de liquidação, globalmente considerado.

Por isso, se entendia que o vício da liquidação, em sentido lato, constituído pela não notificação da liquidação dentro do prazo de caducidade, podia apenas ser suscitado em impugnação judicial, que é o meio processual adequado para apreciar a validade de actos de liquidação, e não em oposição à execução fiscal, que está vocacionada, embora com excepções, para apreciar a existência de fundamentos de inexigibilidade da obrigação tributária liquidada.

No entanto, este entendimento não obstava a que, se uma execução fiscal fosse instaurada sem prévia notificação do acto de liquidação da dívida exequenda, o contribuinte pudesse opor-se, invocando como fundamento a ineficácia daquele acto, pois a sua eficácia dependia da notificação (art. 64.º do CPT) e sem notificação a dívida era inexigível. Na verdade, as situações de falta de notificação antes da execução, afectando a exigibilidade da dívida exequenda e não se enquadrando em qualquer das alíneas anteriores, constituem fundamento de execução fiscal como, sempre entendeu este Supremo Tribunal Administrativo, face às normas dos arts. 176.º, alínea g), do CPCI e 286.º, n.º 1, alínea h) do CPT, a que corresponde actualmente o art. 204.º, n.º 1, alínea i), do CPPT. (() Neste sentido, podem ver-se os seguintes acórdãos do STA:

– de 16-11-1994, recurso n.º 18059, AP-DR de 20-1-97, página 2585;
– de 5-4-1995, recurso n.º 18445, AP-DR de 14-8-97, página 1015;
– de 22-5-1996, recurso n.º 20342, AP-DR de 18-5-98, 1768
– de 26-6-96, recurso n.º 18427, AP-DR de 18-5-98, página 2182;
– de 23-10-1996, recurso n.º 20783, AP-DR de 28-12-98, página 3060;
– de 13-11-1996, recurso n.º 20787, AP-DR de 28-12-98, página 3440;
– de 27-11-1996, recurso n.º 20692, CTF n.º 385, página 364, e no AP-DR de 28-12-98, página 3617;
– de 5-3-97, recurso n.º 21304, AP-DR de 14-5-99, página 760,
– de 19-3-97, recurso n.º 21120, AP-DR de 14-5-99, página 802;
– de 21-5-1997, recurso n.º 21605, AP-DR de 9-10-2000, 1563;
– de 11-3-1998, recurso n.º 22207, AP-DR de 8-11-2001, página 885;
– de 7-10-1998, recurso n.º 22349, AP-DR de 21-1-2002, página 2727;
– de 10-2-1999, recurso n.º 22290, CTF n.º 394, página 322, e no BMJ n.º 484, página 199;
– de 3-3-1999, recurso n.º 22902;
– de 9-3-2000, recurso n.º 23699, AP-DR de 21-11-2002, página 845;
– de 24-10-2001, recurso n.º 26430, AP-DR de 13-10-2003, página 2436;
– de 20-2-2002, recurso n.º 26291, AP-DR de 16-2-2004, página 561;
– de 6-10-2005, recurso n.º 500/05.)

O art. 45.º da LGT manteve o essencial do mesmo regime de caducidade do direito de liquidação ao estabelecer que «o direito de liquidar os tributos caduca se a liquidação não for validamente notificada ao contribuinte no prazo de quatro anos, quando a lei não fixar outro».

Porém, o CPPT veio introduzir na alínea e) do seu artº. 204.º um novo fundamento de oposição à execução fiscal, não previsto no artº. 286.º do CPT, que é a «falta da notificação da liquidação do tributo no prazo de caducidade».

Esta fórmula é ambígua, pois tanto pode ser interpretada:

– como reportando-se a situações em que, antes da execução, ocorreu uma notificação, mas ela foi efectuada fora do prazo de caducidade do direito de liquidação;

– como a situações em que não ocorreu qualquer notificação e a execução foi instaurada dentro desse prazo de caducidade;

– como a todas as situações em não ocorreu uma notificação da liquidação no prazo de caducidade, por isso, tanto aquelas em que a execução foi instaurada antes do termo do prazo de caducidade, como aquelas em que a execução foi instaurada depois deste termo.

A introdução do fundamento previsto na alínea e) do n.º 1 do art. 204.º do CPPT, a par da manutenção de todos os fundamentos de oposição previstos anteriormente no artº. 286.º, corresponde, forçosamente, a uma intenção legislativa de aumentar os fundamentos de oposição, pois, como é óbvio, se se pretendesse que fossem os mesmos admitidos no CPT, reproduzir-se-iam os aí admitidos em vez de aditar um novo fundamento.

Assim, constatando-se que o CPPT mantém, na alínea i) do n.º 1 do artº. 204.º, o fundamento de oposição previsto na alínea h) do n.º 1 do artº 286.º do CPT, que abrangia todas as situações em que a execução fiscal fosse instaurada sem prévia notificação, conclui-se com segurança que a alínea e), ao aumentar os fundamentos, não se reporta a situações em que a execução fiscal foi instaurada sem prévia notificação do acto de liquidação da dívida exequenda, que se enquadram na referida alínea i) do n.º 1 do art. 204.º, da mesma forma que antes se enquadravam na alínea h) do n.º 1 do art. 286.º.

Por isso, estando fora do âmbito daquela alínea e) as situações em que não ocorreu notificação, o sentido da expressão «falta de notificação da liquidação do tributo no prazo de caducidade» é, necessariamente, o de referenciar situações em que ocorreu notificação, mas esta foi efectuada fora do prazo de caducidade.

Isto é, com o CPPT repôs-se a coerência do sistema global de meios de defesa dos contribuintes em matéria tributária, ao tornar a notificação intempestiva da liquidação fundamento de inexigibilidade da obrigação tributária em vez de ilegalidade da liquidação notificada.

Na verdade, à face do novo regime, a notificação intempestiva não constitui ilegalidade do acto notificado, à semelhança do que sucede em relação à generalidade de todos os outros actos administrativos e tributários; esse vício do acto de notificação (intempestividade) afecta-o apenas a ele próprio e não ao acto notificado, retirando-lhe a potencialidade de produzir os efeitos que produziria se não enfermasse dessa ilegalidade, que era o de atribuir eficácia ao acto notificado.

Assim, é agora claro que tanto a falta de notificação como a falta de uma notificação tempestiva afectam a eficácia do acto de liquidação e não a sua validade, pelo que é na oposição que devem ser invocadas tanto a inexistência de qualquer notificação como a intempestividade da notificação que tenha sido efectuada.

Este regime é, globalmente, mais coerente do que o sustentado pela referida jurisprudência na vigência do CPT, pois a notificação de qualquer acto é um acto autónomo e posterior ao acto notificado e, por isso, é duvidosa a razoabilidade do entendimento que se na vigência do CPT se adoptava, no sentido de a falta ou vício da notificação afectar a validade do acto de liquidação, acto este que já estava praticado e permanecia como estava independentemente da notificação.

De qualquer forma, mesmo que se entenda, na esteira da jurisprudência anterior, que a intempestividade da notificação é vício do acto de liquidação e contende com a sua legalidade, o que resulta da alínea e) é que essa ilegalidade, como sucede com outras, pode ser apreciada no processo de execução fiscal. (() Apesar de, em princípio, a execução fiscal não se destinar a apreciar a legalidade da dívida exequenda, esta apreciação pode fazer-se em vários casos, enquadráveis nas alíneas a), g) e h).)

Para além disso, a interpretação que mais linearmente decorre do texto da alínea e) do n.º 1 do art. 204.º do CPPT é, na falta de qualquer elemento textual que suporte uma interpretação restritiva, a de que a oposição pode sempre ter por fundamento «a falta de notificação da liquidação do tributo no prazo de caducidade» e não apenas quando a execução foi instaurada antes de este prazo se completar, como pretende o Excelentíssimo Magistrado do Ministério Público Recorrente. Por isso, num domínio de processos contenciosos em que é dada abertura ampla à possibilidade de intervenção autónoma dos particulares sem representação através de advogado (()Apenas é obrigatória a constituição de advogado, na 1.ª instância, quando o valor da causa exceda o décuplo da alçada dos tribunais tributários (art. 6.º, n.º 1, deste Código).), é de presumir que um legislador que sabe exprimir o seu pensamento em termos adequados (art. 9.º, n.º 3, do CC), ao elaborar uma norma que se reporta à intervenção primária dos particulares no processo, não deixaria de expressar mais claramente o seu pensamento se entendesse que a norma deveria ter a interpretação fortemente restritiva que consubstanciaria na sua aplicação apenas a casos em que a execução fosse instaurada ainda dentro do prazo de caducidade e sem prévia notificação.

Conclui-se assim que, quer se entenda que a apreciação da intempestividade da notificação da liquidação contende com a eficácia do acto notificado quer se entenda que constitui juízo sobre a sua legalidade, essa intempestividade é fundamento de oposição à execução fiscal. (() Independentemente de, se for considerado fundamento de ilegalidade do acto de liquidação, poder também ser invocada em impugnação judicial.

É, aliás, o que sucede com as outras situações em que pode ser apreciada a legalidade do acto de liquidação em oposição à execução fiscal, designadamente as enquadráveis nas alíneas a) e g) do n.º 1 do art. 204.º, que tanto podem ser invocadas em impugnação judicial como em oposição à execução fiscal [nas situações referidas na alínea h) por definição, a ilegalidade da liquidação da dívida exequenda apenas pode ser apreciada na oposição à execução fiscal])".

5.4. Não podemos de deixar de concordar com este último entendimento (aliás, também seguido no Acórdão desta Secção de 18.11.2009 - Processo n.º 976/09 e nos Acórdãos do Pleno desta mesma Secção, de 20.01.2010 – Processo n.º 0832/08 e de 07.07.2010 – Processo n.º 0545/09) que, a nosso ver, coloca no devido lugar a distinção entre acto de liquidação e acto de notificação.

Com efeito, se a liquidação for efectuada decorrido o prazo de caducidade, a mesma é ilegal por ofensa do disposto no artº 45º da LGT.

Porém, se for efectuada dentro do respectivo prazo, a mesma é legal para o que agora nos interessa. O que sucede, porém, é que se não for notificada dentro do mesmo prazo de caducidade, a liquidação deixa de produzir o seu efeito e, por isso, é inexigível.

Então, perante essa inexigibilidade, o interessado pode deduzir a sua oposição a execução fiscal que contra si venha a ser instaurada.

No caso dos autos, a decisão recorrida entendeu que não tinha ficado provada a realização da notificação da liquidação no prazo de caducidade, uma vez que os extractos informáticos extraídos da consulta ao Sistema Informático do IVA, anexos à Contestação da Fazenda Pública, sob a forma de documento n.º 2, não tinham a virtualidade de provar que as notificações das liquidações exequendas foram feitas pela forma legalmente exigida *"por carta registada com aviso de recepção (...) e, sobretudo, se a notificação foi recebida e por quem a recebeu",* face ao determinado no artº. 38º, n.º 1 do CPPT e, ainda no artº. 36º, n.º 1 do mesmo compêndio legislativo.

Ora, apesar de a recorrente invocar erro de facto da sentença, a verdade é que nem sequer contestou esta apreciação, limitando-se a invocar o erro de direito porque estaria em causa a ilegalidade da liquidação, sendo o meio processual próprio de defesa a impugnação judicial.

5.5. A situação dos autos, no entanto, parece não se enquadrar, no entanto, na alínea e) do n.º 1 do artº 204º do CPPT, já que não chegou a existir notificação válida no prazo de caducidade, antes ausência de notificação decorrido o prazo de caducidade.

Na verdade, como se escreveu no Acórdão deste Tribunal, de 06.10.2005 – Processo n.º 0500/05, o fundamento da falta de notificação da liquidação dentro do prazo de caducidade, previsto na alínea e) do n.º 1 do artº 204.º do C.P.P.T., é utilizável nos casos em que foi efectuada uma notificação válida, mas ela não foi feita dentro do prazo de caducidade, situação em que, independentemente de o acto de liquidação notificado enfermar ou não de qualquer vício, ele não produz efeitos em relação ao destinatário, por a notificação não ser efectuada dentro do prazo previsto na lei.

Nos casos em que não foi efectuada validamente uma notificação da liquidação e, se não se demonstrar que houve uma notificação validamente efectuada, estará afectada a eficácia da liquidação (arts. 77.º, n.º 6, da L.G.T. e 36.º, n.º 1, do C.P.P.T.), o que justificará a procedência da oposição, por se estar perante um fundamento de oposição enquadrável na alínea i) do n.º 1 do art. 204.º do C.P.P.T.

De qualquer forma, nada impede que nos autos se aprecie a oposição à face deste enquadramento, uma vez que o Tribunal o Tribunal não está sujeito às alegações das partes, no tocante à indagação, interpretação e aplicação das regras de direito (artº. 664.º do C.P.C.).

Ora, pelo que acima ficou dito, não estando provada a realização de qualquer notificação válida, o acto de liquidação tempestivamente efectuado é ineficaz, o que determina a procedência da oposição e a consequente extinção da execução, tal como foi decidido em 1ª instância.

Em face do que ficou dito, improcedem as conclusões das alegações e, em consequência, o recurso.

6. Nestes termos e pelo exposto, nega-se provimento ao recurso confirmando-se a decisão recorrida, com a consequente procedência da oposição.

Custas pela recorrente.

Lisboa, 28 de Setembro de 2011. — *Valente Torrão* (relator) — *Dulce Neto — Casimiro Gonçalves.*

Acórdão de 28 de Setembro de 2011.

Assunto:

Custos fiscais. Fundamentação formal. Fundamentação substancial. Recurso subordinado. Ampliação do âmbito do recurso.

Sumário:

I — A única possibilidade que a parte vencedora tem de fazer reapreciar um pedido que foi julgado improcedente, designadamente o pedido de extinção da instância por inutilidade superveniente da lide, é interpor, em devido tempo, recurso subordinado nos termos do disposto no artigo 682.º do CPC. Não o tendo feito, não pode socorrer-se da previsão do artigo 684.º-A do CPC, pois que a ampliação do âmbito do recurso aí prevista pressupõe que a parte vencedora haja decaído em algum dos fundamentos (causas de pedir) que suportavam a acção ou a defesa, e não que tenha decaído num dos pedidos formulados na acção.

II — A fundamentação do acto tributário de liquidação não é obscura nem insuficiente se explicita as razões que levaram a Administração Tributária a efectuar a correcção à matéria colectável declarada e que, no caso, se traduzem na recusa de aceitação, como custo fiscal relevante, das menos-valias apuradas pela Impugnante, com o argumento de se tratar de um custo não indispensável à obtenção de proveitos e de as menos-valias serem nulas caso tivessem sido correctamente apuradas à luz das regras previstas no artigo 66.º e 67.º do CIRC, não se integrando, assim, o custo declarado na previsão da norma contida no artigo 23.º do CIRC.

III — O facto de, porventura, a valia substancial dos fundamentos aduzidos no discurso fundamentador ser insuficiente ou inapta, do ponto de vista legal, para suportar a correcção efectuada, é matéria que não contende com a fundamentação formal do acto, mas sim com a sua fundamentação substancial.

IV — Se os elementos que a Administração aduziu no discurso administrativo fundamentador não são suficientes nem adequados para suportar a conclusão a que chegou sobre a dispensabilidade do custo e erro na sua quantificação, impedindo que se tenha como pertinente o juízo que elaborou no sentido de que o contribuinte apurou uma menos-valia superior à devida e que deduziu, assim, um custo indevido, a questão relativa à legalidade do seu agir terá de ser resolvida contra ela, o que determina a procedência da impugnação por falta de fundamentação substancial, reconduzida a vício de violação de lei por falta de verificação dos pressupostos factuais e jurídicos necessários àquela correcção.

Processo n.º 494/11-30.
Recorrente: Fazenda Pública.
Recorrida: Securitas — Serviços e Tecnologia de Segurança, S. A.
Relatora: Ex.ma Sr.ª Cons.ª Dr.ª Dulce Manuel Neto.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1. A FAZENDA PÚBLICA interpôs o presente recurso jurisdicional da decisão proferida pelo Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra, a fls. 350 a 366, de procedência da impugnação judicial que SECURITAS – SERVIÇOS E TECNOLOGIA DE SEGURANÇA, S.A. deduziu contra os actos de liquidação adicional de IRC referentes aos exercícios de 1994 e 1995 e dos respectivos juros compensatórios.

1.2. Terminou a sua alegação enunciando as seguintes conclusões:

I. - O presente recurso visa reagir contra a douta sentença declaratória da total procedência da impugnação deduzida contra as liquidações adicionais n.º 8310012764 e n.º 8310013009, relativas a IRC dos exercícios de 1994 e 1995.

II. **Fundamentação da sentença recorrida (síntese)**:

(...) Olhando o probatório fixado, logo se vê que a Administração Tributária não cumpriu com o ónus de suscitar e comprovar a dispensabilidade do custo ou perda, em ordem a exercer o seu direito de corrigir a pretendida dedução do montante respectivo a título de custo fiscal.

(...) a Impugnante comprovou a indispensabilidade para a manutenção da fonte produtora e a realização de ganhos sujeitos a imposto.

O que nos termos do art. 23º do CIRC torna o custo dedutível. Face ao exposto (...) não pode a correcção efectuada pela AF manter-se.

Assim, tendo sido deduzida contra a liquidação do exercício de 1994, a qual não se pode manter, não poderá sobreviver a liquidação do exercício de 1995.

III A liquidação adicional de IRC ao exercício de 1994, objecto da presente Impugnação resulta, e segundo se transcreveu na alínea F) do probatório, da não consideração como custo fiscalmente dedutível, nos termos do art. 23º do CIRC, da menos-valia apurada pela Impugnante aquando da dissolução e liquidação da sociedade Interfirmas, por não ter observado o disposto no art. 66º do CIRC (com a redacção em vigor à data dos factos tributários).

IV Da p.i. da presente Impugnação decorre que o contribuinte, após ter sido notificado das correcções preconizadas pela AF, ficou na posse de todos os elementos de facto e de direito que conduziram à decisão, ou seja, foi-lhe dada, e nem se afigurando de forma sucinta, nota do "itinerário cognoscitivo e valorativo" seguido para a tomada da decisão, com o qual o S.P. não concordou, exercendo o respectivo direito de defesa.

V Como se reconhece na douta sentença, o custo ora em causa consiste numa menos-valia que resultou da diferença entre o preço de aquisição do activo da empresa em causa (a participação da Interfirmas) e o valor recebido em resultado da liquidação da Interfirmas;

VI Pelo que no caso sub judice, ao invocar os arts. 66º e 67º do CIRC, o que a AF vem corrigir é o próprio apuramento da menos-valia, deduzida como custo.

VII Ou seja, a AF considerou que o valor recebido pela Impugnante pela liquidação da Interfirmas deveria equivaler ao preço de mercado, isto é, € 7.217.381,11 (1.446.955.000$) - porque encontra-se demonstrado nos autos que se deu a transmissão do património da Ronda para a ora Impugnante - ao invés de ser assumido o valor constante do balanço, € 122.591,29 (24.577.347$).

VIII Face ao que é invocado pela Impugnante, designadamente o afirmado no Parecer junto aos autos, e que foi corroborado pela prova testemunhal produzida, a operação em causa tratou-se de um investimento financeiro.

IX É evidente, e de resto do foro dos actos de gestão da Impugnante e que a AF não pode sindicar, que houve uma tomada de negócio da Ronda por parte da Impugnante, tanto que a marca "Ronda" deixou de actuar. No entanto, a Impugnante não se desfez do respectivo mercado (clientes), o seu activo principal, nem dos seus empregados, rentabilizando portanto, o valor pago pela aquisição da Interfirmas.

X Assim, e conforme se afirmou no discurso fundamentador da AF e reconhece a Impugnante - § 35º e 36º da p.i., o valor de aquisição da Interfirmas diz respeito ao valor de mercado da Ronda, naquela data.

XI Atendendo a que os recursos da Ronda foram utilizados e rentabilizados nos exercícios seguintes - vide § 77º da p.i. - não poderá concluir-se que à data da liquidação da Interfirmas, o valor do seu património que incluía a participação de 100% no capital da Ronda, não deveria ser valorizado ao preço de mercado igual ao da aquisição, operações que ocorreram no mesmo exercício.

XII A menos valia apurada pela Impugnante, cuja dedutibilidade como custo não foi aceite pela AF, resulta do facto de a Impugnante no seu apuramento, não ter tido em conta o disposto no art. 66º do CIRC, que refere que "Na determinação do resultado da liquidação, havendo partilha dos bens patrimoniais pelos sócios, considerar-se-á como valor de realização daqueles o respectivo valor de mercado".

XIII Ao considerar apenas o valor do capital próprio da Interfirmas, € 122.591,29 (24.577.347$00), a menos valia apurada pela Impugnante não é real, pois não obedeceu aos princípios legais consagrados nesse art. 66º do CIRC.

XIV Ora se a menos valia não é real, por não ter sido apurada de acordo com os respectivos critérios legais, o custo que ela vem consubstanciar também não pode ser fiscalmente dedutível.

XV Deste modo, não poderá impender sobre a AF o ónus de suscitar e comprovar a dispensabilidade do custo, em ordem a exercer o seu direito de corrigir.

XVI Embora a Impugnante tenha comprovado a indispensabilidade da aquisição da Interfirmas – alíneas R), S) e T) do probatório – não demonstrou ter apurado o resultado da liquidação dessa sociedade de acordo com o disposto no art. 66º do CIRC;

XVII Pelo que a menos valia apurada em desacordo com os critérios legais previstos no art. 66º do CIRC, não pode ser fiscalmente dedutível nos termos do art. 23º do CIRC.

XVIII Subsistindo a liquidação do ano de 1994, deverá manter-se a correcção ao resultado fiscal de 1995.

XIX A douta sentença ora recorrida, a manter-se na ordem jurídica, revela uma inadequada aplicação da norma vertida no art. 66º do CIRC.

1.2. A Recorrida apresentou conclusões para sustentar a manutenção do julgado e insistir na invocação da prescrição das dívidas que emergem dos actos de liquidação impugnados, tendo rematada a sua alegação com as seguintes conclusões:

1.ª As dívidas tributárias resultantes das liquidações de IRC de 1994 e 1995 que foram objecto de impugnação encontram-se prescritas.

2.ª A dívida tributária referente ao IRC de 1994 aplica-se o prazo de 10 anos estabelecido no artº 34º, n.º 1 do CPT, pelo que a prescrição teria lugar em 1 de Janeiro de 2005;

3.ª Quanto à dívida tributária referente ao IRC de 1995, quer se aplique o art.º 34º do CPT, quer se aplique o art.º 48º da LGT, a prescrição teria lugar em 1 de Janeiro de 2006;

4.ª A contagem dos prazos prescricionais interrompeu-se em 10/12/1999, com a instauração dos processos de execução fiscal;

5.ª Tendo a impugnante apresentado, em 8/2/2000, garantias bancárias para a suspensão dos processos de execução fiscal, o fim da interrupção da contagem dos prazos prescricionais só teve lugar com a caducidade das garantias bancárias;

6.ª Nos termos do artº 183º-A do CPPT, introduzido pela Lei n.º 15/2001 de 5/6, e entrado em vigor em 5/7/2001, a caducidade das garantias teve lugar em 5/7/2004, data em que se completou o prazo de 3 anos para a caducidade das garantias;

7.ª Assim, quanto ao IRC de 1994, entre 1/1/1995 e 10/12/1999 (data da instauração da execução) decorreram 4 anos, 11 meses e 9 dias;

8.ª Ainda quanto ao IRC de 1994, de 5/7/2004 (data da caducidade da garantia) até ao presente decorreram mais de 6 anos, que somados aos 4 anos, 11 meses e 9 dias, implica a prescrição da dívida;

9.ª Quanto ao IRC de 1995, de 1/1/1996 a 10/12/1999, decorreram 3 anos, 11 meses e 9 dias;

10.ª Ainda quanto ao IRC de 1995, de 5/7/2004, até ao presente, decorreram mais de 6 anos, que somados aos 3 anos, 11 meses e 9 dias, implica a prescrição da dívida.

11.ª Na douta sentença recorrida considerou-se que as liquidações impugnadas eram ilegais por vício de forma por falta de fundamentação;

12.ª Na verdade, a Administração Fiscal, ao fundamentar as correcções ao exercício de 1994 que deram origem às impugnadas liquidações de IRC de 1994 e 1995, defendeu que a menos-valia calculada e declarada pelo contribuinte, na dissolução e liquidação da sociedade Interfirmas, não era "indispensável para a realização dos proveitos ou ganhos sujeitos a imposto, ou para a manutenção da fonte produtora", invocando, assim, como norma fundamento, o art.º 23º do CIRC;

13.ª Porém, de seguida, como é dito na douta sentença, "veio sem suporte de facto e de direito invocar a sua inexistência, para concluir, com base no art.º 67º do CIRC, a sua não consideração. É caso, para se mostrar legítima a pergunta: Afinal em que ficamos?";

14.ª Ora, é assim evidente que considerar que há uma menos-valia que não deve relevar fiscalmente por não ser indispensável à obtenção de proveitos ou à manutenção da fonte produtora e considerar que não houve qualquer menos-valias, consubstancia uma fundamentação contraditória, incongruente e, como tal, ilegal.

15.ª No recurso agora reduzido contra a douta sentença vem-se defender que no cálculo do resultado da liquidação da Interfirmas a impugnante não cumpriu o disposto no art.º 66º do CIRC;

16.ª Porém, sem razão, desde logo, porque a Administração Fiscal não faz prova de que o valor relevado pela impugnante quanto ao bem que recebeu como contrapartida da dissolução/liquidação da Interfirmas estava mal calculado;

17.ª Nomeadamente, a Administração Fiscal não fez prova - e o ónus era seu – de que o valor desse bem era diferente do que resultava dos capitais próprios da Sociedade;

18.ª A sentença recorrida não merece, assim, qualquer censura.

1.3. O Exmo. Procurador-Geral-Adjunto emitiu douto parecer no sentido de que devia ser concedido provimento ao recurso, por considerar que «*tinha interesse apurar se com a liquidação a que se procedeu na sequência da aquisição, ocorreram mais ou menos valias, o que a matéria de facto apurada não esclarece.*

Com efeito, tendo sido alegado que tinha ocorrido a liquidação da sociedade adquirida - aliás, por valor superior ao da aquisição, conforme se fundamentava ainda a fls. 244 - afigura-se que tinha ainda interesse apurar tal, pois a aplicação do previsto no art. 23.º do C. do I.R.C. não pode ser efectuado de forma desligada das disposições subsequentes, entre as quais as demais acima referidas. Ora, no dito contexto de aquisição da empresa que foi liquidada, o disposto naquele art. 66.º do C. do I.R.C, não resulta totalmente como não podendo ser de aplicar.

Conclusão.

É de entender que, dependendo embora de matéria de facto que não foi apurada, a norma contida no art. 66.º do C. do I.R.C. podia ainda ter sido aplicada, razão pela qual o recurso é de proceder.».

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

2. A sentença recorrida considerou provada a seguinte matéria de facto:

A- Em 23 de Março de 1994, mediante escritura pública de cessão de quotas lavrada no nono Cartório Notarial de Lisboa, a Impugnante adquiriu 100% do capital social da INTERFIRMAS, LDA, de valor nominal 1.000.000$00, pelo preço de 1.446.955.000$00 - (Doc. n.º2 junto à p.i.);

B- A INTERFIRMAS, LDA, era detentora de 100% do capital social da RONDA;

C- Em 3 de Novembro de 1995, mediante escritura pública lavrada no sétimo Cartório Notarial de Lisboa, operou-se a dissolução e liquidação da INTERFIRMAS, LDA, com efeitos reportados a 31 de Outubro do mesmo ano - (Doc. n.º3 junto à p.i.);

D- Por via do acto notarial a que alude a alínea C) do probatório procedeu-se à transmissão de todo o património da INTERFIRMAS, LDA, para a Impugnante, na qualidade de sua única credora - (Doc. n.º 3 junto à p.i.);

E- Na sequência da análise interna levada a efeito à Impugnante, a Administração Tributária efectuou correcções meramente aritméticas à matéria colectável do exercício de 1994 - (Doc. fls. 85 a 93 dos autos);

F- No mapa de apuramento modelo DC-22, quadro 22, a Administração Tributária fez constar como «fundamentação das correcções efectuadas», por anexo, o seguinte:

«(...) Aceitar a SEGURITAS um preço de 1.446.955.000$0 pela aquisição da INTERFIRMAS, firma cujo capital próprio se resumia a escassos 24.577.347$00, revela uma distorção total da realidade e evidencia peremptoriamente que esse preço de aquisição não corresponde ao valor de mercado se não se atendesse ao valor patrimonial da RONDA.

Parece pois, lógico, que o preço pago indubitavelmente respeita à participação financeira a 100% no Capital da RONDA, que no acto de liquidação da INTERFIRMAS passou para a posse da SECURITAS.

Nesta óptica, o diferencial que gerou a Menos-Valia Fiscal consubstancia um custo que ao abrigo do art. 23º do CIRC não pode ser aceite fiscalmente por não ser "*indispensável para a realização dos proveitos ou ganhos sujeitos a imposto, ou para a manutenção da fonte produtora*".

Sendo o objectivo da SECURITAS a aquisição total da Ronda, então o preço pago pela aquisição da INTERFIRMAS deve corresponder a um valor atribuível à participação financeira da INTERFIRMAS na RONDA, valor que deve ser considerado para efeitos de dissolução e liquidação da firma, pois não se verificou qualquer perda de valor, e a totalidade do **património** da RONDA passou integralmente para a posse da SEGURITAS. (...).

De conformidade com o preconizado no artigo 66º do CIRC, "*na determinação do resultado de liquidação, havendo partilha dos bens patrimoniais pelos sócios, considerar-se-á como valor daquela o respectivo valor de mercado*".

Então, se o valor pago pela aquisição do capital da INTERFIRMAS consubstancia o **património** total da RONDA, que integralmente foi transmitido no acto de liquidação para a SEGURITAS, deveria esse valor (1.446.955.000$00) ser considerado para efeitos do cálculo das Mais e Menos Valias, como valor de realização, por ser o valor representativo do **património** da RONDA, que foi integralmente transferido para a SEGURITAS, e não o valor do capital próprio apurado, onde não se entendeu ao valor real do seu principal e único património da RONDA, e que, como também já se aludiu, passou integralmente para a posse da SEGURITAS. (Doc. fls. 85 a 92 dos autos).».

G- As correcções efectuadas referentes ao exercício de 1994, quantificadas em € 7.157.966,87 (1.435.043.514$00), alteraram o prejuízo fiscal de € 1.500.818,58 (300.887.111$00) para o montante de lucro tributável de € 5.657.148,29 (1.134.156.403$00) - (Doc. fls. 85 a 92 dos autos);

H- A Administração Tributária efectuou correcções à matéria colectável relativa ao exercício de 1995, cuja fundamentação é a que consta do mapa de apuramento modelo DC-22, quadro 22, donde consta:

«Quadro 12 linha 1- O sujeito passivo deduziu indevidamente ao lucro tributável no Quadro 18 campo 407 da declaração Mod.22 o montante de 300 887.111$00 de prejuízos fiscais do ano de 1994, que foram corrigidos fiscalmente, situação que não dá cumprimento ao art. 46º do CIRC» - (Doc. fls. 98 a 101 dos autos).

I- A correcção efectuada à matéria colectável do exercício de 1995, reportada aos prejuízos fiscais de 1994, alteraram a matéria colectável de 1.245.913.336$00 para 1.545.800.447$00.

J- Em 23.07.1999, com base nas correcções efectuadas, foi emitida a liquidação adicional de IRC n.º 8310012764, referente ao exercício de 1994 no montante de € 3.612.692,55 (725.249.835$00), mostrando-se aposto o dia 15.09.1999 como data limite de pagamento voluntário. (Doc. fls. 41 dos autos);

K- Em 30.07.1999, com base nas correcções efectuadas, foi emitida a liquidação adicional de IRC n.º 8310013009, referente ao exercício de 1995, no montante de € 834.557,50 (167.313.757$00), mostrando-se aposto o dia 22.09.1999 como data limite de pagamento voluntário. (Doc. fls. 42 dos autos);

L- Em 10.12.1999, foram instaurados os processos de execução fiscal n.º 99/183497.5 e 99/183498.3, a correr na Repartição de Finanças de Algés contra a Impugnante tendo por base certidões por dívidas de IRC, dos anos de 1994 e 1995, no montante total de 891.593.592$00. (Doc. fls 1, 2 e 3 do processo de execução fiscal em apenso);

M- Em 14.12.1999, deu entrada na Repartição de Finanças de Oeiras – 3ª a petição inicial que originou os presentes autos - (Cfr. carimbo aposto a fls. 2 dos autos);

N- Em 03.02.2000, a Impugnante prestou garantias bancárias n.º 158.02.0204315 e 158020204306 no âmbito dos processos de execução fiscal a que alude a alínea L) do probatório - (Doc. fls. 24 e 25 do processo de execução fiscal em apenso);

O- Em 08.02.2000, por despacho da autoria do Chefe da Repartição de Finanças de Oeiras - 3 foi decidido aceitar as garantias bancárias n.º 158.02.0204315 e 158020204306 para assegurar o pagamento das quantias exequendas - (Doc. fls. 26 do processo de execução fiscal em apenso);

P- Em 13.04.2006, por decisão proferida pelo TAF de Sintra foi declarada a caducidade das garantias prestadas pela Impugnante nos processos de execução fiscal reportados na alínea N) do probatório, transitada em julgado a 05.05.2006 (Doc. fls. 31 e 32 do processo de execução fiscal em apenso);

Q- A impugnação judicial esteve parada por causa não imputável à Impugnante de 09.05.2006 a 01.10.2008;

R- A aquisição da INTERFIRMAS teve como objectivo o crescimento da actividade da Impugnante de modo a aumentar a quota de mercado - (Cfr. Depoimento prestado por Óscar de Carvalho Marques);

S- A RONDA, exercendo a mesma actividade que a Impugnante, apresentava-se no mercado como uma concorrente - (Cfr. Depoimento prestado por Óscar de Carvalho Marques);

T- A RONDA, enquanto segunda maior empresa na área da segurança, detinha uma carteira de clientes que interessava à Impugnante - (Cfr. Depoimento prestado por Óscar de Carvalho Marques).

3. Em causa nos presentes autos de impugnação judicial estão os actos de liquidação adicional de IRC referentes aos exercícios de 1994 e 1995, decorrentes de correcções que a Administração Tributária efectuou à matéria colectável declarada pela Impugnante relativamente a esses exercícios, pela supressão do montante de € 1.500.818,58 de prejuízos fiscais que esta deduziu ao lucro tributável do exercício de 1994 e pela correcção do lucro tributável do exercício seguinte face à eliminação da possibilidade de dedução daquele prejuízo.

Esse prejuízo fiscal provinha do custo declarado pela Impugnante com as menos-valias que apurou na sequência da operação de aquisição do capital social da INTERFIRMAS, LDA e da posterior dissolução e liquidação dessa sociedade, menos-valias que quantificou, à luz do disposto no artigo 67.º do CIRC, em 1.422.377.653$00, atendendo à diferença entre o preço de aquisição (1.446.955.000$00) e o capital próprio dessa sociedade à data da liquidação (24.577.347$00).

Por seu turno, a correcção efectuada pela Administração Tributária resulta da não aceitação como *custo fiscal* dessa menos-valia apurada pela Impugnante, no entendimento de que o mesmo não se enquadra no artigo 23.º do CIRC, com a seguinte argumentação:

− o facto de a impugnante ter pago pela aquisição da INTERFIRMAS o preço de 1.446.955.000$00, quando o capital desta sociedade se resume a 24.577.347$00, evidencia que aquele preço de aquisição só pode corresponder ao valor de mercado se englobar o valor patrimonial da RONDA, de que a INTERFIRMA era detentora de 100% do capital social, pelo que «parece pois, lógico, que o preço pago indubitavelmente respeita à participação financeira a 100% no Capital da RONDA, que no acto de liquidação da INTERFIRMAS passou para a posse da SECURITAS. Em face disso, concluiu que «o diferencial que gerou a Menos-Valia Fiscal consubstancia um custo que ao abrigo do art. 23º do CIRC não pode ser aceite fiscalmente por não ser "indispensável para a realização dos proveitos ou ganhos sujeitos a imposto, ou para a manutenção da fonte produtora"»;

− essa menos-valia sempre seria inexistente à luz dos artigos 66.º e 67.º do CIRC, já que «se o valor pago pela aquisição da Interfirmas consubstancia o património total da RONDA, que integralmente foi transmitido no acto de liquidação para a SECURITAS, deveria esse mesmo valor (1.446.955.000$00) ser considerado para efeitos de cálculo da mais e menos-valia como valor de realização, por ser o valor representativo do património da RONDA, que foi integralmente transferido para a SECURITAS e não o valor do capital próprio apurado».

Neste processo judicial tributário, a Impugnante defende a ilegalidade desses actos de liquidação, por vício de forma (fundamentação incongruente) e vício de violação de lei (ofensa do disposto no artigo 23.º do CIRC e nos artigos 66º e 67.º do CIRC), enunciando, para o efeito a seguinte argumentação, vertida nas conclusões formuladas na parte final da petição inicial:

a. As liquidações adicionais ora impugnadas são ilegais, por a fundamentação ser incongruente.

b. a Administração Fiscal corrigiu a matéria colectável calculada e declarada pela impugnante, argumentando que a menos-valia suportada na dissolução e liquidação da sociedade Interfirmas não era indispensável para a obtenção de proveitos ou para a manutenção da fonte produtora, nos termos do artº 23º, do CIRC;

c. a Administração Fiscal aceitou, assim, a existência de uma menos-valia, não a considerando (fiscalmente) pelo seu carácter de dispensabilidade na obtenção de proveitos;

d. incongruentemente, a Administração Fiscal fundamenta a mesma correcção da matéria colectável, argumentando que na dissolução e liquidação da Interfirmas a ora impugnante não suportou qualquer menos-valia, nos termos do artº 67º, do CIRC;

e. considerar que a menos-valia existe e que a menos-valia não existe, constitui uma fundamentação incongruente e, como tal, ilegal;

f. as liquidações adicionais ora impugnadas são ilegais por fundamentação obscura e insuficiente, já que não se explicita e justifica porque razão a menos-valia obtida pela impugnante é um custo não indispensável à obtenção de proveitos;

g. As liquidações adicionais ora impugnadas são ilegais, por erro nos pressupostos, ao considerar a situação não subsumível ao artº 23º, do CIRC;

h. na verdade, o custo incorrido pela impugnante, na aquisição da Interfirmas, era potencialmente apto para influir positivamente nos proveitos;

i. a aquisição de outras sociedades é uma das formas - às vezes a única - de ganhar quota de mercado e, portanto, aumentar os proveitos;

j. além de o referido custo ser potencialmente apto a atingir tal objectivo, em concreto, a impugnante obteve o sucesso pretendido com a operação, através do aumento dos seus proveitos;

l. As liquidações adicionais ora impugnadas são ainda ilegais, por violação dos arts. 66º e 67º do CIRC.

m. determinam as referidas disposições legais, que na dissolução e liquidação de sociedades, a diferença entre o preço de aquisição das participações e o valor recebido da sociedade liquidada, se negativa, é menos-valia fiscalmente relevante;

n. a ora impugnante teve efectivamente uma menos-valias, resultado da liquidação da Interfirmas, como resulta inequivocamente da situação económico-financeira da Sociedade Ronda, único activo detido pela Interfirmas;

o. a Administração Fiscal ao corrigir a menos-valia calculada e declarada pela impugnante, ignorou a situação patrimonial da Ronda, violando, assim, frontalmente, os arts. 66º e 67º, do CIRC.

A sentença recorrida, depois de ter julgado improcedente a questão que entretanto fora suscitada pela Impugnante, da inutilidade superveniente da lide, julgando que não se encontravam prescritas as dívidas que emergem dos actos de liquidação impugnados, decidiu que estes actos eram ilegais por padecerem, simultaneamente, de vício formal de falta de fundamentação e vício de violação de lei por ofensa do disposto no artigo 23.º do CIRC.

É contra essa decisão que se insurge a Fazenda Pública, invocando, por um lado, que os actos impugnados se encontram devidamente fundamentados (conclusão IV) e, por outro, que não houve violação do citado normativo do CIRC, já que o custo em causa não é fiscalmente dedutível nos termos do artigo 23º do CIRC por inexistir a menos-valia que foi apurada e declarada.

Assim, e sabido que é pelo teor das conclusões das alegações do recorrente que, em regra, se delimita o objecto do recurso – afora as questões de conhecimento oficioso – as questões que se colocam a este Tribunal são as de saber se a sentença recorrida incorreu em erro no julgamento dos aludidos vícios, por errada interpretação e aplicação das normas que disciplinam o dever de fundamentação dos actos tributários e da norma contida no artigo 23.º do CIRC.

3.1. Todavia, antes de entrar na apreciação do mérito do recurso, convém tomar posição sobre uma questão prévia e que tem a ver com a possibilidade de a Impugnante, ora Recorrida, invocar em sede de contra-alegações, sem expresso pedido de ampliação do âmbito do recurso, a prescrição das dívidas que emergem dos actos de liquidação impugnados, tendo em conta que se trata de matéria já suscitada no Tribunal *a quo* e que foi objecto de apreciação e decisão na sentença recorrida, tendo-se aí julgado que o prazo de prescrição ainda não decorrera e que, por isso, não podia proceder o pedido formulado pela Impugnante de extinção da instância por inutilidade superveniente da lide.

Como se sabe, o legislador prevê duas situações em que a parte vencedora pode fazer valer as posições que sufragou e que não obtiveram vencimento na decisão recorrida: uma, quando face a um determinado pedido tenha apresentado vários *fundamentos* e o tribunal tenha julgado a acção procedente com base em determinado fundamento e julgado improcedentes os demais; outra, quando tenham sido deduzidos vários *pedidos* e algum deles tenha sido julgado improcedente.

No primeiro caso a lei permite que o recorrido lance mão do estipulado no artigo 684.º-A, n.º 1, do CPC e que, aproveitando as contra-alegações, requeira e deduza aí a ampliação do âmbito do recurso interposto pela parte vencida. Na segunda situação, a lei prevê que a parte deduza atempadamente recurso subordinado, nos termos previstos no artigo 682.º do CPC.

Na verdade, da leitura do artigo 684.º-A([1]) resulta claro que o legislador quando fala em *"fundamentos da acção ou da defesa"* está a reportar-se a *causas de pedir*, enquanto que no artigo 682.º fala em decisões desfavoráveis, as quais se reportam, logicamente, a pedidos julgados improcedentes.

Assim, nas situações em que tenham sido deduzidos vários <u>*pedidos*</u> e um deles tenha sido julgado improcedente, a parte vencedora da acção, caso pretenda sindicar a decisão que lhe foi desfavorável, deverá fazê-lo através de um recurso subordinado (artigo 682.º) e não mediante uma ampliação do âmbito do recurso nos termos do disposto no artigo 684.º-A. Já o regime previsto no artigo 684.º-A pressupõe que a parte vencedora haja decaído em algum dos <u>*fundamentos*</u> (*causas de pedir*) que suportavam a acção ou a defesa, tendo o ónus de suscitar a apreciação da matéria em que decaiu, prevenindo a hipótese de vir a ser revogada a decisão na parte ou segmento que lhe foi favorável. Se não cumprir esse ónus, a decisão recorrida consolida-se quanto a tal segmento decisório, o qual não poderá ser objecto de reapreciação oficiosa caso o tribunal *ad quem* venha a inflectir o sentido da decisão recorrida no que toca ao fundamento que conduzira a que o recorrido tivesse anteriormente obtido ganho de causa.

Como refere JOSÉ LEBRES DE FREITAS, no "*Código de Processo Civil Anotado"*, Coimbra Editora, 2003, em anotação ao artigo 684.º-A, «*o n.º 1, prevê o caso de haver pluralidade de fundamentos da acção (causas de pedir) ou da defesa (excepções), impondo ao tribunal de recurso que conheça do fundamento em que a parte vencedora decaiu, desde que esta o requeira na sua contra-alegação, ainda que a título subsidiário, prevenindo a necessidade da sua apreciação*". (...) "*pode figurar-se a situação de o autor ter pedido a anulação judicial de um contrato por si celebrado com fundamento em dois vícios diferentes (por exemplo erro e coacção), se a acção foi julgada procedente com base num dos vícios, afastando-se o outro por não terem sido provados os factos a ele atinentes, pode o autor recorrido pedir a ampliação do objecto do recurso de modo a abranger o fundamento em que decaiu. Mas o vencedor que se prevaleça desta faculdade não tem o estatuto de recorrente.*».

No caso em apreço, verifica-se que a Impugnante não interpôs recurso subordinado da decisão de improcedência do pedido que formulou, a fls. 296 a 300, de extinção do processo de impugnação judicial face à aí invocada prescrição das dívidas que resultam dos actos impugnados. Por outro lado, embora insista, na veste de Recorrida, na tese da ocorrência da prescrição, não pediu a ampliação do âmbito do recurso interposto pela Fazenda Pública nem invocou ou requereu a aplicação do disposto no artigo 684.º-A do CPC para sindicar a decisão de improcedência desse pedido. Ora, para haver ampliação nos termos do artigo 684.º-A, é necessário, como claramente resulta do preceito, que a parte a suscite de modo claro e expresso, pedindo ao tribunal de recurso que conheça do fundamento em que decaiu, não bastando a referência a essa matéria nas contra-alegações apresentadas.

Mas ainda que se aceitasse a tese, sufragada por alguma jurisprudência deste Supremo Tribunal ([2]), de que o requerimento para ampliação do âmbito do recurso tanto pode ser *expresso* como *tácito* (sendo tácito quando tal pretensão se deduza de factos que com toda a probabilidade a revelam, em conformidade com o disposto no artigo 217.º, n.º 1 do C.Civil) e se pudesse concluir, perante os termos em que as contra-alegações foram redigidas, que a Recorrida requereu tacitamente a ampliação do âmbito do recurso para ver reapreciada a decisão que julgou improcedente o pedido de extinção da instância por inutilidade superveniente da lide, o certo é que sempre seria inadmissível essa ampliação, uma vez que, como vimos, a única possibilidade que a parte vencedora tem de fazer reapreciar um *pedido* que foi julgado improcedente é interpor, em devido tempo, recurso subordinado nos termos do disposto no artigo 682.º do CPC.

Não o tendo feito, não pode agora socorrer-se da previsão do artigo 684.º-A, pois que a situação em causa não se enquadra nesse normativo legal.

Por tudo o que se deixa dito, não se apreciará a questão abordada pela Recorrida nas suas contra-alegações.

3.2. Quanto à questão da fundamentação dos actos de liquidação impugnados, é sabido que a Administração Tributária tem o dever de fundamentar de facto e de direito as decisões em matéria tributária que afectem os direitos ou interesses legalmente protegidos dos contribuintes, de harmonia com o disposto nos artigos 268.º, n.º 3, da Constituição da República, 77.º da Lei Geral Tributária (LGT) e 125.º do Código de Procedimento Administrativo (CPA), equivalendo à falta de fundamentação a adopção de fundamentos que, por obscuridade, contradição ou insuficiência, não esclareçam concretamente a motivação do acto.

A fundamentação visa responder às necessidades de esclarecimento do administrado, procurando-se, através dela, informá-lo do itinerário cognoscitivo e valorativo do acto e permitir-lhe conhecer as razões, de facto e de direito, que determinaram a sua prática e os motivo por que se decidiu num sentido e não noutro, e, por isso, um acto só pode considerar-se fundamentado quando tanto o Tribunal como o administrado (colocado na posição de um destinatário normal) podem ficar esclarecidos acerca das razões que estiveram na base desse acto e que o motivaram.

Razão por que é essencial a suficiência, clareza e congruência da fundamentação, de modo a que o administrado possa dispor dos elementos necessários à compreensão suficiente da motivação da decisão, permitindo-lhe conhecer as razões fácticas e jurídicas que estiveram na sua base, por forma a aceitá-las ou rebatê-las, optando em consciência entre a aceitação da decisão e a sua impugnação; e de modo a que o Tribunal possa dispor de um efectivo controle sobre a legalidade da decisão, aferindo o seu acerto jurídico em face da sua fundamentação contextual. E, por isso, a insuficiência, a obscuridade e a contradição da motivação equivalem a falta de fundamentação (artigo 125.º, n.º 2, do CPA), por impedirem uma cabal apreensão do *iter* volitivo e cognoscitivo que determinou a Administração a praticar o acto com o sentido decisório que lhe conferiu ([3]).

No caso vertente, não está em causa que as liquidações impugnadas dispõem de fundamentação expressa, vertida no relatório que consta de fls. 85 a 93 dos autos e nos mapas de apuramento mod.DC-22, referidos nas alínea E), F) e H) probatório da sentença. O que se questiona é se essa fundamentação responde às exigências contidas na lei, isto é, se são congruentes e apreensíveis as razões que levaram a Administração a efectuar a enunciada correcção técnica, os motivos por que não aceitou, em sede de IRC, o custo fiscal constituído pela menos-valia calculada e declarada pela Impugnante.

A Impugnante invocara a incoerência da fundamentação, na medida em que, por um lado, a Administração aceitou a existência de uma menos-valia na liquidação da INTERFIRMAS, não a tendo considerado fiscalmente pelo seu carácter de custo não indispensável à obtenção de proveitos e, simultaneamente, considerou que a impugnante não suportou qualquer menos-valia face ao disposto no artigo 67.º do CIRC. Deste modo, ao considerar que a menos-valia existe e que a menos-valia não existe, a Administração teria elaborado uma fundamentação incongruente. Por outro lado, a fundamentação seria obscura e insuficiente, por não explicitar a razão por que se considerou que essa menos-valia é um custo não indispensável à obtenção de proveitos.

Na decisão recorrida julgou-se verificado o vício de falta de fundamentação com a seguinte e única argumentação: *«Com efeito, se por um lado a Administração Tributária entendeu, logo veremos se bem ou mal, desconsiderar o custo por não ser ele indispensável à obtenção de proveitos ou à manutenção da fonte produtora, logo mais adiante, veio sem suporte de facto e de direito invocar a sua*

inexistência, para concluir, com base no art.º 67.º do CIRC, a sua não consideração. É caso para se mostrar legítima a pergunta: afinal em que ficamos?».

Todavia, os elementos que constituem o suporte fundamentador dos actos impugnados não autorizam esta análise e solução da questão.

Deles resulta, claramente, que as liquidações provém da não consideração como custo fiscalmente dedutível, à luz do artigo 23.º do CIRC, da menos-valia apurada pela Impugnante aquando da dissolução e liquidação da sociedade INTERFIRMAS, por a Administração ter concluído que essa menos-valia provém de um encargo que não é indispensável à obtenção de proveitos *ou* para a manutenção da fonte produtora e, para além disso, o seu montante, se correctamente calculado à luz dos princípios consagrados nos artigos 66.º e 67.º do CIRC, seria nulo ou inexistente, pelo que, também por esse motivo, não representa um gasto indispensável para a obtenção de proveitos ou para a manutenção da fonte produtora.

Não há qualquer obscuridade ou incongruência nesta fundamentação.

E tanto assim é, que a Impugnante revela, no modo como articulou a petição inicial e todas as restantes peças processuais desta impugnação judicial, ter compreendido perfeitamente o *iter* cognoscitivo que levou a Administração a não aceitar como custo fiscalmente dedutível a menos-valia apurada aquando da dissolução e liquidação da sociedade INTERFIRMAS, tendo atacado, de forma directa e frontal, a legalidade das liquidações por violação do disposto nos artigos 23.º, 66.º e 67.º do CIRC.

Por outro lado, essa fundamentação também não é obscura ou insuficiente, pois encontram-se explicitadas as razões que levaram a Administração a considerar essa menos-valia como um custo não indispensável à obtenção de proveitos, e a Impugnante revela tê-las compreendido perfeitamente, analisando-as e condenando-as com vista a obter a anulação das correspondentes liquidações.

O facto de, porventura, a valia substancial dos fundamentos aduzidos nesse discurso fundamentador não ser suficiente para retirar a conclusão que aí se retirou, isto é, ser insuficiente ou inapta, do ponto de vista legal, para suportar a correcção efectuada, é matéria que não contende com a *fundamentação formal* do acto, mas sim com a *fundamentação substancial*, que pode levar à procedência da impugnação por força dos vícios de violação de lei que foram invocados.

Com efeito, não deve confundir-se a suficiência da fundamentação com a exactidão ou a validade substancial dos fundamentos invocados. É que, como adverte SÉRVULO CORREIA([4]), *«a fundamentação pode ser inexacta e ser suficiente, por permitir entender quais os pressupostos de facto e de direito considerados pelo autor do acto. Deste modo, a inexactidão dos fundamentos não conduz ao vício de forma por falta de fundamentação. Ela pode sim revelar a existência de outros vícios, como o vício de violação de lei por erro de interpretação ou aplicação de norma, ou (...) por erro nos pressupostos de facto»*.

Pelo que ficou dito, consideramos incorrecta a posição sufragada na sentença recorrida, no sentido da verificação do vício de falta de fundamentação, pelo que não pode manter-se a decisão de anulação dos actos de liquidação impugnados com base nesse vício formal.

3.3. Todavia, a sentença recorrida decidiu ainda que os actos impugnados eram ilegais por ofensa do disposto no artigo 23.º do CIRC, na medida em que *«olhando o probatório fixado, logo se vê que a Administração Tributária não cumpriu com o ónus de suscitar e comprovar a dispensabilidade do custo ou perda, em ordem a exercer o seu direito de corrigir a pretendida dedução do montante respectivo a título de custo fiscal. Bem pelo contrário, da matéria assente nas alíneas R), S) e T), resulta demonstrado que a aquisição da INTERFIRMAS teve como objectivo o crescimento da actividade da Impugnante de modo a aumentar a quota de mercado, uma vez que a RONDA, enquanto segunda maior empresa na área da segurança, detinha uma carteira de clientes que interessava a Impugnante, apresentando-se no mercado como uma concorrente.*

Em face de tal factualidade, e se a indispensabilidades dos custos ou perdas para a realização de proveitos e a manutenção da fonte produtora é de aferir a partir de um juízo positivo de subsunção na actividade societária concretamente exercida e com abstracção de um qualquer e necessário nexo causal, é de concluir, que a Impugnante comprovou a indispensabilidade para a manutenção da fonte produtora e a realização de ganhos sujeitos a imposto.

O que nos termos do art. 23º do CIRC torna o custo dedutível.».

A Fazenda Pública não questiona minimamente este juízo sobre a indispensabilidade do custo para a manutenção da fonte produtora e para a realização dos ganhos sujeitos a imposto, aceitando a dedutibilidade do custo à luz desse pressuposto contido no artigo 23.º do CIRC.

O que invoca é que o Mmº Juiz incorreu em erro ao restringir a sua análise e decisão a esse aspecto da questão, ignorando que a Administração também apoiou a indedutibilidade do custo no argumento de que as menos-valias seriam nulas caso tivessem sido apuradas correctamente à luz das regras previstas no artigo 66.º e 67.º do CIRC, pelo que o custo declarado não se integraria na norma contida no artigo 23.º do CIRC, por não representar um gasto *indispensável para a realização dos rendimentos sujeitos a imposto ou para a manutenção da fonte produtora*.

No que lhe assiste inteira razão.

Embora a Impugnante tenha comprovado a indispensabilidade da operação de aquisição e liquidação da sociedade INTERFIRMAS para a realização dos rendimentos sujeitos a imposto, sendo,

nessa perspectiva, um custo enquadrável no artigo 23.º do CIRC, tornava-se, ainda, necessário analisar se o resultado dessa liquidação (e das consequentes menos-valias) fora ou não apurado de acordo com o disposto nos artigos 66.º e 67.º do CIRC, tendo em conta que a Administração Fiscal alterou a forma de quantificar as menos-valias declaradas, corrigindo o seu montante para um valor nulo, no pressuposto de que não existia diferença, à luz das regras previstas naquelas normas, entre o valor de aquisição do capital social da INTERFIRMAS e o valor da liquidação e partilha dos bens desta sociedade, argumentando que, também por isso, se tratava de um custo que não se enquadrava no âmbito do artigo 23.º do CIRC.

Reconhecido o invocado erro de julgamento, cumpre, então, analisar esse argumento ou aspecto da questão.

Para o efeito, importa primeiramente relembrar que é à Administração Tributária que cabe o ónus da prova dos pressupostos do seu direito a proceder às correcções, demonstrando a factualidade que a levou a desconsiderar um custo contabilizado ou a alterar o seu valor, factualidade essa que tem de ser susceptível de abalar a presunção de veracidade das operações constantes da escrita do contribuinte e dos respectivos documentos de suporte, atento o princípio da declaração e da veracidade da escrita vigente no nosso direito (artigo 75.º da LGT e artigo 78.º do CPT), só então passando a competir ao contribuinte o ónus de prova de que esses custos são fiscalmente relevantes, isto é, que foram realmente suportados e que eram indispensáveis para a realização dos proveitos ou ganhos sujeitos a imposto ou para a manutenção da fonte produtora.

Com efeito, tal como a doutrina e a jurisprudência têm repetidamente afirmado, actuando a Administração Tributária no uso de poderes estritamente vinculados, submetida ao princípio da legalidade, cabe-lhe o ónus de prova da existência de todos os pressupostos do acto de liquidação adicional, designadamente a prova da verificação dos pressupostos que a determinaram a efectuar as correcções técnicas que suportam essa liquidação. Como refere VIEIRA DE ANDRADE([5]), *«há-de caber, em princípio, à Administração o ónus de prova da verificação dos pressupostos legais (vinculativos) da sua actuação, designadamente se agressiva (positiva e desfavorável); em contrapartida, caberá ao administrado apresentar prova bastante da ilegitimidade do acto, quando se mostrem verificados estes pressupostos»,* adiantando JORGE LOPES DE SOUSA([6]) que *«o ónus de prova dos factos constitutivos dos direitos da administração tributária ou dos contribuintes recai sobre quem os invoque. Embora esta regra (art. 74º/1 LGT) esteja prevista para o procedimento tributário, o seu conteúdo deve ser transposto para o processo judicial que se lhe seguir, por forma a que quem tinha o ónus da prova no procedimento tributário tenha o respectivo ónus no processo judicial tributário (...)».*

Por outro lado, convém recordar o regime legal de tributação dos sócios na sequência da liquidação e partilha dos bens patrimoniais de uma sociedade dissolvida.

O artigo 67.º do CIRC, na redacção então vigente, determinava que *«É englobado para efeitos de tributação dos sócios, no exercício em que for posto à sua disposição, o valor que for atribuído a cada um deles em resultado da partilha, abatido do preço de aquisição das correspondentes partes sociais»* (n.º 1). *«No englobamento para efeitos de tributação da diferença referida no número anterior observar-se-á o seguinte: a) Essa diferença, quando positiva, é considerada como rendimento de aplicação de capitais (...); b) Essa diferença, quando negativa, é considerada como menos-valias dedutível.»* (n.º 2).

E o artigo 66.º do CIRC estipulava que *«Na determinação do resultado da liquidação, havendo partilha dos bens patrimoniais pelos sócios, considerar-se-á como valor de realização daqueles o respectivo valor de mercado».*

Deste modo, na determinação do resultado de liquidação de uma sociedade, havendo partilha dos bens patrimoniais pelos sócios (e partes sociais ou quotas numa sociedade são bens patrimoniais), há que considerar como *valor de realização* daqueles o respectivo *valor de mercado*.

No caso vertente, a Impugnante, como única sócia da INTERFIRMAS, efectuou a dissolução e liquidação desta sociedade, procedendo imediatamente à transmissão de todo o seu património para si própria, o qual era composto, como se pode ver pela escritura de dissolução, liquidação e partilha, documentada a fls. 77 e seguintes, pelos seguintes bens, no valor total de 55.015.688$60:

− seis quotas no capital social da sociedade RONDA, no total de 50.000.000$00 (sendo três no valor nominal de 20.000$00 cada uma, e três nos valores nominais de, respectivamente, 27.830.000$00, 20.860.000$00 e 1.250.000$00) – às quais foram atribuídos, para efeitos da aludida transmissão, valores iguais aos valores nominais;

− créditos no valor de 4.287.988$40 a receber do Estado e de outras entidade públicas;

− 141 acções nominativas, no valor nominal de 1.000$00 cada uma, do Banco Totta & Açores, às quais foi atribuído o valor total de 451.200$00;

− 276.500$20 em dinheiro.

Em resultado da referida liquidação, a Impugnante considerou como menos-valia fiscalmente relevante a quantia de 1.422.377.653$00, por ser esse o resultado da diferença entre o preço de aquisição da sociedade dissolvida (1.446.955.000$00) e o capital dessa sociedade (24.577.347$00).

A Administração Fiscal, embora aceite como correcto e real o preço que a Impugnante declarou ter pago pela aquisição das quotas da sociedade INTERFIRMAS (1.446.955.000$00) e aceite que ele deve ser atendido como custo de aquisição desta sociedade, defende que deve também ser esse o valor a considerar na transmissão operada por força da liquidação e partilha dos bens desta sociedade, por ser esse o *valor de mercado* do património da RONDA, que foi transmitido para a Impugnante através dessa operação, tendo em conta que o artigo 66.º do CIRC manda atender ao *preço de mercado* para posterior aplicação do artigo 67.º do CIRC.

O que significa, no fundo, que a Administração concluiu que o património que a Impugnante recebeu em resultado da liquidação da INTERFIRMAS, na parte correspondente à participação social que esta detinha na sociedade RONDA, valia, em termos de mercado, tanto quanto a Impugnante pagara pela aquisição da INTERFIRMAS - 1.446.955.000$00. Ou seja, a Administração afirma e conclui que o património da RONDA tinha um valor precisamente igual àquele que a Impugnante pagara pela aquisição da sociedade INTERFIRMAS, apesar de saber que esta era detentora não só do capital social da RONDA como, ainda, de outros bens patrimoniais, que ela detinha um capital próprio de 24.577.347$00, e de não poder desconhecer que o preço acordado pelas partes para a aquisição das quotas de uma sociedade (no caso, da INTERFIRMAS) é conformado não só pela existência dos bens patrimoniais que esta possui, como, também, pela existência de bens incorpóreos que a valorizam, como seja a clientela, o aviamento, etc.

E para chegar a essa conclusão, a Administração Tributária não procedeu a qualquer mecanismo de avaliação das quotas no capital social da RONDA de forma a apurar qual era o seu valor de mercado, não apurou que bens compunham o seu património, a sua natureza, valia e preço de mercado, não perscrutou a situação económico-financeira desta sociedade, qual a evolução dos seus capitais próprios, qual o seu activo e passivo, se ela chegou a ser explorada no período que mediou entre a data aquisição e a data da dissolução da INTERFIRMAS, nem atendeu ao circunstancialismo de a RONDA ter sido, por sua vez, dissolvida e liquidada pela Impugnante.

Limitou-se a presumir que o valor do património da RONDA à data da dissolução da INTERFIRMAS seria igual ao preço que a Impugnante pagara pela aquisição desta última, com o argumento de que esse preço englobava já o valor da participação financeira no capital da RONDA, sem atribuir aos restantes bens da INTERFIRMAS qualquer valor e sem ponderar que estes terão, naturalmente, contribuído para a formação do respectivo preço de aquisição.

Como salienta o Professor Saldanha Sanches no elucidativo parecer junto aos autos, a Administração não podia ignorar que *«quando liquidamos uma sociedade, de duas uma: ou a sociedade tem um património que vale por si, como edifícios, máquinas em bom estado, patentes ou acções ou mesmo estabelecimentos que mantiveram a sua individualidade, esse valores constituem em princípio bens económicos autónomos. Com um valor de mercado. Ou esta tem outro tipo de bens: por exemplo, um conjunto de contratos e uma carteira de clientes que não podem, em princípio ter a natureza de bens autónomos e um específico valor de mercado.»*. E, assim sendo, tornava-se essencial que a Administração averiguasse quais os concretos bens que compunham o património da RONDA à data da aquisição da INTERFIRMAS, analisando a sua natureza e valor, e quais os concretos bens que compunham esse património à data da liquidação da INTERFIRMAS, não bastando a sua suspeita ou suposição de que o activo da RONDA valia 1.446.955.000$00 tanto no momento em que a Impugnante adquiriu INTERFIRMAS como no momento da liquidação desta sociedade. E sendo a sociedade RONDA uma sociedade por quotas, havia que determinar o seu valor de mercado com o recurso aos mecanismos disponíveis, nomeadamente, um estudo de avaliação da empresa ou à situação patrimonial da sociedade verificada em balanço especialmente levantado.

Neste contexto, e embora estando correcto o entendimento assumido pela Administração Fiscal no sentido de que, na partilha de bens da sociedade liquidada, o rendimento - acréscimo é determinado em função do valor de mercado dos bens partilhados (*valor de realização*), em conformidade com o disposto no artigo 66.º do CIRC, não podemos deixar de concluir que ela não fez prova dos pressupostos legais que legitimam a correcção que efectuou, na medida em que não aduziu elementos fácticos susceptíveis de abalar a presunção de veracidade da declaração do contribuinte, não provando, assim, como lhe competia, o bem fundado da formação da sua convicção quanto ao valor de mercado dos bens transmitidos, quanto ao erro na quantificação das menos-valias e quanto à consequente violação do preceituado no artigo 66.º do CIRC.

Na verdade, a Administração Fiscal actuou baseada na existência de menos-valias inferiores àquelas que foram apuradas e declaradas pela Impugnante, mas os elementos que aduziu no discurso administrativo fundamentador não são bastantes para convencer sobre a adequação do seu juízo, não são suficientes nem adequados para suportar a conclusão a que chegou sobre o erro na quantificação das menos-valias declaradas, impedindo que se tenha como pertinente o juízo que elaborou no sentido de que o contribuinte apurou uma menos-valia superior à devida e que deduziu, assim, um custo indevido.

E não tendo feito prova do bem fundado da formação do seu juízo, a questão relativa à legalidade do seu agir terá de ser resolvida contra ela, sem necessidade de ir analisar se a Impugnante logrou ou não provar, em tribunal, a correcção do montante das menos-valias declaradas e do custo fiscal deduzido.

Deste modo, apesar de termos julgado como formalmente fundamentado o acto, por se perceberem claramente os motivos que levaram a Administração a não aceitar como custo fiscal a menos-valia apurada pela Impugnante pela operação de aquisição e liquidação da INTERFIRMAS, julgamos, também, que a valia substancial dos fundamentos aduzidos não é suficiente e adequada ao juízo formulado em suporte dessa correcção, o que determina a procedência da impugnação por falta de *fundamentação substancial*, reconduzida a vício de violação de lei por falta de verificação dos pressupostos factuais e jurídicos necessários àquela correcção.

O que leva à manutenção da sentença de anulação dos actos de liquidação impugnados, embora com a fundamentação ora exposta, e conduz a que se negue provimento ao recurso, já que com ele se pretendia a revogação daquela sentença anulatória.

4. Termos em que, face ao exposto, acordam os Juízes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em negar provimento ao recurso e manter a sentença de procedência da impugnação judicial, embora com distinta fundamentação.

Sem custas, dado que a Fazenda Pública delas se encontrava isenta nos processos instaurados até 1/01/2004.

Lisboa, 28 de Setembro de 2011. — *Dulce Manuel Neto* (relatora) — *João Valente Torrão — António Calhau.*

([1]) *(Segundo o qual, «No caso de pluralidade de fundamentos da acção ou da defesa, o tribunal do recurso conhecerá do fundamento em que a parte vencedora decaiu, desde que esta o requeria, mesmo a título subsidiário, na respectiva alegação, prevenindo a necessidade da sua apreciação».)*

([2]) *(Cfr., entre outros, os Acórdãos proferidos pela Secção de Contencioso Administrativo em 27/08/2008 no Processo n.º 556/08.)*

([3]) *(Neste sentido, vide, entre tantos outros, os Acórdãos do STA de 14/02/2001, no Proc. n.º 21514 e de 9/05/2001, no Proc. n.º 25832.)*

([4]) *(In "Noções de Direito Administrativo", I, pág. 403.)*

([5]) *(in "A Justiça Administrativa" (Lições), 2º edição, pág. 269.)*

([6]) *(in "Código de Procedimento e Processo Tributário Anotado", 2ª edição, pág. 470.)*

Acórdão de 28 de Setembro de 2011.

Assunto:

Contribuição especial. Incidência. Titular do direito de construir. Alvará de licença de construção ou de obra.

Sumário:

I — A contribuição especial prevista no Decreto-Lei n.º 43/98, de 3 de Março, incide sobre a valorização dos prédios resultante da sua utilização como terrenos para construção provocada pela realização de obras públicas nas áreas adjacentes, sendo devida por aqueles que obtiverem o direito de construção e, por consequência, aquele benefício.

II — E esses só podem ser aqueles em nome de quem seja emitido o respectivo alvará de licença de construção ou de obra.

Processo n.º 531/11-30.
Recorrente: Fazenda Pública.
Recorrido: GEF — Gestão de Fundos Imobiliários, S. A.
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. António Calhau.

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

I - A Representante da Fazenda Pública, não se conformando com a decisão da Mma. Juíza do TAF do Porto que julgou procedente a impugnação judicial deduzida pelo Fundo de Investimento

Imobiliário Fechado GEF 2, representado pela sociedade gestora GEF – Gestão de Fundos Imobiliários, SA, com sede em Lisboa, contra a liquidação de contribuição especial do ano de 2000, relativa ao lote de terreno para construção n.º 312 do loteamento sito na Rua Alto do Viso, Senhora da Hora, e titulado pelo Alvará n.º 588, emitido em 19/12/1994 pela Câmara Municipal de Matosinhos, e, em consequência, anulou aquela liquidação, dela vem interpor recurso para este Tribunal, formulando as seguintes conclusões:

A. A douta sentença recorrida concedeu provimento à impugnação, anulando a liquidação da contribuição especial, relativa ao lote de terreno para construção n.º 312, do loteamento sito na Rua Alto do Viso, Senhora da Hora, titulado pelo Alvará n.º 588, emitido pela Câmara Municipal de Matosinhos, por haver considerado que, apesar de ter sido emitido o alvará de licença de construção em nome da impugnante, a mesma não procedeu à construção de qualquer obra, não sendo por esse facto devedora da contribuição especial.

B. A Fazenda Pública não se conforma com a interpretação conferida às normas de incidência do art.º 2.º do DL 43/98, de 03 de Março, e os art.ºs 1.º e 3.º do Regulamento da Contribuição Especial, subjacente ao assim decidido,

C. uma vez que, independentemente de não ter sido a impugnante a realizar a obra, a valorização do terreno que a criação da contribuição especial visou tributar repercutiu-se na sua esfera jurídica, na medida em que para tal não é condição que as obras venham a ser efectuadas por quem obteve a licença de construção.

D. A capacidade contributiva afere-se pela valorização dos terrenos operada e não pela realização da construção, tanto assim que, de modo diverso, não faria sentido o legislador ter especificado que a "contribuição especial incide sobre o aumento de valor dos prédios rústicos, resultante da possibilidade da sua utilização como terrenos para construção urbana".

E. O acrescento de que a contribuição especial incide ainda sobre o aumento de valor dos terrenos para construção e das áreas resultantes da demolição de prédios urbanos já existentes situados nas áreas referidas no n.º 1, mais esclarece, no sentido de que a realidade que a contribuição especial visa tributar é a valorização de um terreno,

F. independentemente do facto de quem usufrui dessa valorização no momento em que se considera a realização do ganho (o da obtenção da licença de construção) não vir a nele realizar uma construção.

G. Coerentemente com o atrás salientado, o art.º 3.º do regulamento especifica que "A contribuição é devida pelos titulares do direito de construir em cujo nome seja emitido o alvará de licença de construção ou de obra".

H. A decisão recorrida fez uma errada aplicação do direito ao decidir que pelo facto de a impugnante não ter procedido a qualquer obra no lote de terreno n.º 312 não era devedora da contribuição, apesar de ser a titular do alvará da licença de construção, violando o disposto no art.º 2.º do DL 43/98, de 03 de Março, e os art.ºs 1.º e 3.º do Regulamento da Contribuição Especial.

Contra-alegando, veio a impugnante dizer que:

A. O presente recurso vem interposto da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto que julgou totalmente procedente a impugnação da liquidação de contribuição especial e juros compensatórios, no valor global de € 29.608,27.

B. A liquidação teve por base a qualificação da impugnante como sujeito passivo da contribuição especial, ao abrigo do Decreto-Lei n.º 43/98, de 3 de Março, com base na titularidade formal de um alvará de licença de construção emitido por referência a um lote sito na Rua Alto do Viso, Sra. da Hora, em Matosinhos.

C. Nos termos daquela sentença, concluiu o Tribunal *a quo* que "… *A impugnante não procedeu à construção de qualquer obra no lote (...). A sua intervenção limitou-se à compra e venda do referido lote (...). E, como tal, a mesma não é devedora da contribuição especial*...".

D. Por consequência, julgou procedente a impugnação e anulou aquela liquidação.

E. Invoca agora a Administração Fiscal um alegado *erro de julgamento*, porquanto o Tribunal *a quo* terá interpretado erradamente o art.º 2.º do Decreto-Lei n.º 43/98, de 03 de Março e os art.ºs 1.º e 2.º do Regulamento da Contribuição Especial.

F. Entende a Administração Fiscal que a ora recorrida deveria ser alvo da referida tributação em sede de contribuição especial, porque, "…*independentemente de não ter sido a impugnante a realizar a obra, a valorização do terreno que a criação da contribuição especial visou tributar repercutiu-se na sua esfera jurídica, na medida em que para tal não é condição que as obras venham a ser efectuadas por quem obteve a licença de construção*".

G. Contudo, não procedem os argumentos do RFP e não pode proceder o recurso.

H. A sentença está conforme ao artigo 123.º do CPPT e aos n.ºs 2 e 3 do artigo 659.º do Código de Processo Civil (CPC) – *ex vi* alínea e) do art.º 2.º do CPPT –, e não enferma das nulidades previstas nos artigos 125.º do CPPT ou 668.º do CPC.

I. Após uma cuidada e exaustiva análise da prova o Tribunal deu por assentes os factos necessários para a boa decisão da causa, dando os mesmos por assentes, designadamente o facto de que a GEF 2

apenas assumiu formalmente a alvará da licença de construção e que nunca assumiu de facto o direito de construir.

J. Ainda que o alegue nas suas conclusões de recurso, em nenhum momento a Administração Fiscal demonstrou que a *valorização do terreno que a criação da contribuição especial visou tributar* repercutiu-se na esfera jurídica da GEF 2.

K. Tais factos tornaram-se já inexpugnáveis, porquanto o RFP não os contestou.

L. O Tribunal apenas deu a devida aplicação concreta ao disposto no art.º 3.º do Regulamento da Contribuição Especial, nos termos do qual a contribuição especial "… *é devida pelos titulares do direito de construir*…".

M. Estando assente nos autos que (materialmente) o titular do direito de construir foi, no caso em apreço, a sociedade Promotores e Engenheiros – Investimentos Imobiliários, SA, e não a GEF 2 – aqui recorrida –, o Tribunal, como não podia deixar de o fazer, conclui pela invalidade do acto tributário de liquidação.

N. Dispõe o art.º 3.º do Regulamento da Contribuição Especial, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 43/98, que a contribuição especial é devida "… *pelos titulares do direito de construir em cujo nome seja emitido o alvará de licença de construção ou de obra*".

O. A contribuição especial, porque incide sobre a valorização dos prédios resultante da sua utilização como terrenos para construção, provocada pela realização de obras públicas nas áreas adjacentes, só pode dirigir-se àqueles que obtiverem, em concreto, o direito de construção e, por consequência, aquele benefício.

P. O art.º 3.º do Regulamento da Contribuição Especial assenta na presunção legal de que o beneficiário do direito de construir e da dita valorização é aquele em nome de quem for emitido o respectivo alvará da licença de construção.

Q. Esta é, necessariamente, uma presunção ilidível – o único tipo de presunções admitidas em matéria fiscal no nosso ordenamento constitucional e legal.

R. Esse é, aliás, o entendimento assente na jurisprudência (cfr. Ac. n.º 348/97, in DR II Série n.º 170, de 25/07/1997) e na doutrina (cfr. Casalta Nabais, in Contratos Fiscais, Reflexões àcerca da sua admissibilidade, Coimbra, 1994, pág. 279), sob pena de violação do princípio da capacidade contributiva enquanto decorrência directa do princípio da igualdade (consagrado no art.º 13.º da CRP).

S. Resulta provado nos autos – e a RFP nem sequer o contesta – que não foi na esfera jurídica da GEF 2 que se verificou aquele facto tributário.

T. Ainda que formalmente a GEF 2 tenha surgido a titular o dito alvará de licença de construção, de facto, como se evidencia nos autos, tal só ocorreu por motivos de ordem prática, não implicando que aquela assumisse o direito de construir.

U. Porque a ora recorrida não foi em nenhum momento a titular efectiva do direito de construir, não pode ser enquadrada como sujeito do imposto, nos termos previstos na norma ínsita no art.º 3.º do Regulamento da Contribuição Especial.

V. Entendimento diverso do aqui exposto implica – como decidiu o Tribunal *a quo* – a invalidade do acto em crise por violação do princípio da capacidade contributiva e por errada interpretação do art.º 2.º do Decreto-Lei n.º 43/98, de 03 de Março, e dos art.ºs 1.º e 3.º do Regulamento da Contribuição Especial.

W. Nestes termos, a sentença decidiu correctamente ao anular o acto de liquidação impugnado, devendo portanto ser mantida e acatada na sua totalidade.

O Exmo. Magistrado do MP junto deste Tribunal emite parecer no sentido de que o recurso deve proceder, com as legais consequências.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

II - Mostram-se provados os seguintes factos:

1 - O impugnante foi notificado para proceder ao pagamento da contribuição especial (doravante designada CE), por ofício datado de 24.07.2003 e nos termos constantes de fls. 18 e que aqui se dá por reproduzida.

2 - A determinação da matéria colectável encontra-se apurada a fls. 19 destes autos e que aqui se dá por reproduzida.

3 - No apuramento da matéria colectável foram tidos em conta os seguintes elementos: *"Valor Actual – reportado a 01.01.98 (...) 754.537,50 (...) Valor reportado a 01.01.94 (...) 595.687,50 (...) Coeficiente de desvalorização monetária (...) 1,13 (...) Valor reportado a 01.01.84 corrigido (2x2.1) (...) 673.126,88 (...) Valor tributável (...) 81.410,63 (...)"*.

4 - Dá-se aqui por reproduzido o documento junto com a petição a fls. 21/22.

5 - A contribuição ora em discussão foi paga em 18.08.2003, cfr. fls. 24 destes autos e que aqui se dá por reproduzida.

6 - A impugnante em 06.08.1999 por contrato de compra e venda adquiriu à Companhia Anglo Portuguesa de Caolinos, SA, oito lotes de terreno para construção sitos na Rua Alto do Viso, Senhora da

Hora, concelho de Matosinhos, conforme escritura celebrada no Cartório Notarial de Lisboa e constante destes autos de fls. 26 a 36 e que aqui se dão por reproduzidas.

7 - Ainda na qualidade de promitente compradora, em 06.01.1999, a GEF prometeu vender à sociedade Promotores e Engenheiros – Investimentos Imobiliários o lote de terreno para construção com o n.º 312 titulado pelo alvará n.º 588 emitido em 19.12.1994, cfr. fls. 32 a 36 destes autos e que aqui se dão por reproduzidas.

8 - Dá-se aqui por reproduzido o documento n.º 5 junto com a petição inicial.

9 - A sociedade Promotores e Engenheiros solicitou à Companhia Anglo Portuguesa de Caolinos, SA, colaboração para iniciar o processo de licenciamento respeitante ao lote 312.

10 - Em 24.11.1999, o ora impugnante em requerimento dirigido ao Presidente da Câmara Municipal de Matosinhos e na qualidade de proprietário do lote 312 solicitou o averbamento em seu nome do proc.º 52/99, nos termos constantes de fls. 38 e que aqui se dá por reproduzida.

11 - Em 24.01.2000 o ora impugnante por escritura celebrada no Cartório Notarial de Vila do Conde vende à empresa Promotores e Engenheiros – Investimentos Imobiliários, SA, uma parcela de terreno sita na Rua Alto do Viso e correspondente ao lote 312, conforme fls. 40 a 43 destes autos e que aqui se dão por reproduzidas.

12 - Por requerimento datado de 01.03.2000, a Companhia Anglo Portuguesa de Caolinos comunica ao Exmo. Presidente da Câmara Municipal de Matosinhos que desde o dia 24.01.2000 a proprietária do lote 312 é a empresa Promotores e Engenheiros – Investimentos Imobiliários, SA, nos termos constantes de fls. 46 e que aqui se dá por reproduzida.

13 - Dão-se aqui por reproduzidos os documentos juntos com a petição inicial e constantes destes autos de fls. 47 a 49.

14 - Dá-se aqui por reproduzido o documento n.º 10 junto com a petição inicial.

15 - Dá-se aqui por reproduzido o relatório da avaliação relativamente à parcela de terreno e respeitante ao lote 312 e constante destes autos de fls. 53 a 57.

16 - Em 13 de Dezembro de 1999 foi emitido o alvará de licença de construção em nome da impugnante respeitante ao lote de terreno n.º 312 e constante do PA a fls. 67.

17 - A impugnante não construiu qualquer obra no lote 312.

III - Vem o presente recurso interposto da decisão da Mma. Juíza do TAF do Porto que julgou procedente a impugnação da liquidação de contribuição especial, e juros compensatórios, que teve por base a qualificação da impugnante, ora recorrida, como sujeito passivo da referida contribuição, ao abrigo do DL 43/98, de 3 de Março, enquanto titular de um alvará de licença de construção emitido em seu nome pela Câmara Municipal de Matosinhos, referente a um lote de terreno devidamente identificado nos autos.

Para assim decidir, considerou a Mma. Juíza "*a quo*" que, não obstante o alvará de licença de construção ter sido emitido em nome da impugnante, a seu pedido porquanto a promitente compradora carecia de legitimidade para o efeito e no intuito de acelerar o processo de licenciamento de construção, aquela não procedeu à construção de qualquer obra no referido lote, limitando-se a sua intervenção à compra e venda do mesmo, e como tal não era, por isso, devedora da contribuição posta em crise.

A decisão recorrida assentou, assim, no pressuposto de que a impugnante pelo facto de não ter efectuado qualquer construção no aludido lote de terreno, apesar de ter sido a titular do direito de construir por ter sido emitida em seu nome, e a seu pedido, a respectiva licença de construção, não era devedora da contribuição especial prevista no DL 43/98, de 3 de Março.

Contra tal entendimento se insurge a representante da FP alegando, em síntese, que, independentemente de não ter sido a impugnante a realizar a obra, a valorização do terreno que a contribuição especial visou tributar repercutiu-se na sua esfera jurídica, não sendo condição que as obras venham a ser efectuadas por quem obteve a respectiva licença de construção.

Sustenta, pelo contrário, a recorrida que a contribuição especial, porque incide sobre a valorização dos prédios resultante da sua utilização como terrenos para construção, provocada pela realização de obras públicas nas áreas adjacentes, só pode dirigir-se àqueles que obtiverem, em concreto, o direito de construção e, por consequência, aquele benefício.

Ora, ainda que formalmente a recorrida tenha surgido a titular o dito alvará de licença de construção, de facto, como se evidencia nos autos, tal só ocorreu por motivos de ordem prática, não implicando que ela assumisse o direito de construir, pelo que, não tendo sido a recorrida em nenhum momento a titular efectiva do direito de construir, não foi na sua esfera jurídica que se verificou o facto tributário que está na origem da liquidação impugnada e, por isso, não pode ser enquadrada como sujeito do imposto, nos termos previstos na norma ínsita no artigo 3.º do Regulamento da Contribuição Especial (RCE).

Por seu turno, em defesa do provimento do recurso, diz o Exmo. PGA, no seu parecer, que, sendo o facto tributário consubstanciado na emissão do alvará de construção de obrigação única, não é de admitir a consideração de outros actos, nomeadamente, os relacionados com a realização da respectiva obra.

Vejamos. Como se diz na decisão recorrida, a contribuição especial a que se reportam os presentes autos foi criada pelo DL 43/98, de 3 de Março, e, como se deixou expresso no seu preâmbulo, está

relacionada com os investimentos efectuados ou a efectuar para a realização da CRIL, CREL, CRIP, CREP e respectivos acessos, e da travessia ferroviária do Tejo, troços ferroviários complementares, bem como as extensões do metropolitano de Lisboa e a concretização de sistemas ferroviários ligeiros, os quais valorizariam, substancialmente, os prédios rústicos e os terrenos para construção envolventes.

Sendo essa valorização que justifica a criação de uma contribuição especial nas zonas beneficiadas com os respectivos empreendimentos.

Nessa medida, estabelece o n.º 1 do artigo 2.º do RCE que a contribuição especial incide sobre o aumento de valor dos prédios rústicos, resultante da possibilidade da sua utilização como terrenos para construção e acrescenta o n.º 2 que tal contribuição incide ainda sobre o aumento de valor dos terrenos para construção e das áreas resultantes da demolição de prédios urbanos já existentes situados nas áreas referidas.

Por sua vez, determina o artigo 3.º do mesmo RCE que a contribuição é devida pelos titulares do direito de construir em cujo nome seja emitido o alvará de licença de construção ou de obra.

Assim, não há dúvida que a contribuição especial aqui em causa incide sobre a valorização dos prédios resultante da sua utilização como terrenos para construção provocada pela realização de obras públicas nas áreas adjacentes, sendo devida por aqueles que obtiverem o direito de construção e, por consequência, aquele benefício.

E esses só podem ser aqueles em nome de quem seja emitido o respectivo alvará de licença de construção ou de obra.

Ou seja, são os titulares dos ditos alvarás quem detém o direito de construção com o benefício que daí lhes advém.

Daí que a valorização do terreno que a contribuição especial visou tributar se repercuta na esfera jurídica daqueles em nome de quem é emitido o alvará de licença de construção ou de obra.

E isso independentemente de vir a ser ele a efectuar ou não as obras para as quais obteve a respectiva licença de construção.

A capacidade contributiva afere-se pela valorização dos terrenos operada pela realização de obras públicas nas áreas adjacentes e não pela realização da construção, tanto mais que o próprio n.º 1 do artigo 1.º do RCE refere que a contribuição especial incide sobre o aumento de valor dos prédios rústicos resultante da possibilidade da sua utilização como terrenos para construção e não da sua efectiva utilização como tal.

Não colhe, pois, a argumentação da recorrida quando afirma que em momento algum foi a titular efectiva do direito de construir pois só formalmente surgiu a titular o dito alvará de licença de construção.

Não consta sequer provado que a recorrida tenha de alguma forma intervindo a solicitar tal alvará em representação de quem quer que fosse, sendo que o que se afirma no discurso da decisão recorrida é que esse pedido foi assumido pela impugnante, ora recorrida, no intuito de acelerar o processo de licenciamento de construção porquanto a promitente compradora carecia de legitimidade para o efeito.

E nem se depreenda que a própria impugnante pela sua conduta não retirou qualquer benefício pelo facto de ter sido apenas "formalmente" titular do direito de construir já que não veio a efectuar em concreto qualquer construção naquele lote de terreno porquanto as condições inerentes à transacção negocial por si efectuada tiveram, por certo, em conta o pressuposto da ocorrida valorização do terreno.

Em conclusão se dirá, pois, que a decisão recorrida fez uma errada interpretação do direito ao decidir que, pelo facto de a impugnante não ter procedido a qualquer obra no lote de terreno referido nos autos, não era devedora da contribuição posta em crise, apesar de ser a titular do alvará de licença de construção, violando o disposto nos artigos 2.º do DL 43/98, de 3/3, e 1.º e 3.º do Regulamento da Contribuição Especial.

Razão por que não poderá, por isso, ser mantida na ordem jurídica.

Impondo-se, por face ao decidido ter ficado prejudicado o conhecimento dos demais vícios invocados, a baixa dos autos ao tribunal recorrido para que destes, então, se conheça.

IV - Termos em que, face ao exposto, acordam os Juízes da Secção de Contencioso Tributário do STA em conceder provimento ao recurso, revogando a decisão recorrida, e, na improcedência do presente fundamento, ordenar a baixa dos autos à 1.ª instância para que aí se conheça dos demais vícios invocados.

Custas pela recorrida, fixando-se a procuradoria em metade.

Lisboa, 28 de Setembro de 2011. — *António Calhau* (relator) — *Valente Torrão — Isabel Marques da Silva*.

Acórdão de 28 de Setembro de 2011.

Assunto:

Direito de audição. Contribuinte já ouvido antes da liquidação.

Sumário:

I — Ouvido o contribuinte em qualquer fase do procedimento, é dispensada de novo a sua audição, salvo no caso de serem invocados novos factos sobre os quais o contribuinte não se tenha ainda pronunciado (artº 60º, n.º 3 da LGT, na redacção dada pela lei n.º 16-A/2002, de 31 de Maio).

II — A liquidação de juros compensatórios é mera operação aritmética decorrente da lei, pelo que não constitui "facto novo" determinante de audição do contribuinte para esse fim expresso, no caso de anteriormente ter sido notificada da liquidação não contemplado esses juros.

III — Uma vez que a Lei n.º 16-A/2002 tem carácter interpretativo, tudo se passa como se a nova redacção dada ao n.º 3 do artº 60º da LGT tivesse existido desde a data da lei interpretada.

Processo n.º 562/11-30.
Recorrente: Fazenda Pública.
Recorrido: SM - Empreendimentos Imobiliários, S.A.
Relator: Exmº. Sr. Cons.º Dr. Valente Torrão.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo

I – A Fazenda Publica, veio recorrer da decisão do Mmº Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra, que julgou procedente a impugnação deduzida pela SM – Empreendimentos Imobiliários, SA., melhor identificada nos autos, contra a liquidação adicional de IRC n.º 8310016812, referente ao exercício de 1996, no montante de 128.085.473$00, apresentando, para o efeito, alegações nas quais conclui:

I) Como consta da factualidade dada como provada na douta sentença recorrida, na alínea D) do probatório: *"foi levada a efeito uma acção de inspecção à Impugnante, no âmbito da qual foi notificada para, querendo usar do exercício de audição sobre o projecto de correcções à declaração de rendimentos de IRC relativa ao exercício de 1996."*

II) Sendo que: "Em 16.05.2001, a Impugnante exerceu o direito a que alude a alínea D) do Probatório - Cfr. alínea E) do probatório.

III) E "*Em 28.09.2001 a Administração Tributária emitiu a liquidação adicional de IRC n.º 8310016812, referente ao exercício de 1996 (..)"*cf. alínea G) do probatório.

IV) Tendo sido exercido o direito de audição, ou conferida essa possibilidade desse exercício à impugnante, relativamente às correcções efectuadas, e não existindo elementos novos considerados na liquidação, entende a Administração Tributária que não se impõe que à Impugnante seja dada novamente a possibilidade do exercício do seu direito de audição prévia.

V) Porquanto, a Lei n.º 16-A /2002 de 31/05/2002, por intermédio do seu artigo 13º n.º 1, deu uma nova redacção ao art. 60º da LGT, passando o n.º 3 deste artº. 60º a dispor que: *"Tendo o contribuinte sido anteriormente ouvido em qualquer das fases do procedimento a que se referem a alínea b) a e) do n.º 1, é dispensada a sua audição antes da liquidação, salvo invocação de factos novos sobre os quais não se tenha pronunciado."*

VI) Referindo-se na alínea e) do n.º 1 do artº 60º da LGT, aplicável ao caso em apreço, o direito de audição antes da conclusão do relatório da inspecção tributária.

VII) À nova redacção dada ao artº. 60º da LGT pela Lei n.º 16-A/2002 de 31 de Maio de 2002, foi atribuído carácter interpretativo.

VIII) Dado que, como se indica na douta sentença: "*O artº. 13º da citada tem um n.º 2 que dispondo sobre a natureza do diploma prevê expressamente que" O disposto no n.º 1 do presente artigo tem carácter interpretativo."*

IX) E deste carácter interpretativo dado à nova redacção do artº 60º da LGT, decorre, contrariamente ao sustentado na douta sentença, a sua aplicação a situações, como a subjacente aos presentes autos, ainda que anteriores à data da sua publicação.

X) Uma vez que, como refere Ana Prata no Dicionário Jurídico, 3ª Edição, Livraria Almedina, Coimbra - 1990, fls. 365, atento o regime previsto no artº. 13º do Código Civil, *"A integração da lei*

interpretativa na lei interpretada tem o significado da sua eficácia retroactiva, tudo se passando como se ela tivesse sido publicada na data de publicação da lei que interpreta (...)"

XI) Assim sendo, verifica-se que no caso «sub judice», em que não existem elementos novos a considerar na liquidação (sobre os quais não houvesse sido dada oportunidade ao contribuinte de se pronunciar aquando do seu exercício do direito de audição antes da conclusão do relatório de inspecção tributária), era dispensável que de novo o contribuinte fosse ouvido antes da liquidação.

XII) Não ocorre, nessa medida, contrariamente ao decidido na douta sentença, a preterição de formalidade essencial do procedimento tributário, determinante da anulação da consequente liquidação adicional de IRC.

XIII) Com a natureza interpretativa da redacção dada pela Lei: tudo se passa como se a redacção inicial sempre tivesse disposto conforme a interpretação que foi fixada legislativamente, vide Acórdão proferido no processo 0466/10 de 22/09/2010 do Supremo Tribunal Administrativo (citando o Acórdão do STA de 14/12/2005, proferido no recurso 644/05) consultável na íntegra in www.dgsi.pt.

XIV) Sendo que relativamente a situações semelhantes à dos presentes autos, e no sentido de ser dispensável a audição do contribuinte antes da liquidação, considerando a natureza interpretativa da redacção dada ao artº. 60º da LGT pela Lei n.º 16-A/2002 de 31 de Maio de 2002, igualmente se pronunciou o Supremo Tribunal Administrativo, entre outros, nos Acórdãos proferidos nos processos n.º 0394/07 (de 23/01/2008) e 0193/09 de 2 7/05/2009 consultáveis na íntegra in www.dgsi.pt.

XV) Não se divisam razões para decidir em sentido diverso no caso em apreço.

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

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

II – Contra alegando, veio SM – Empreendimentos Imobiliários, SA concluir:

A) A RFP restringiu expressamente o objecto do seu recurso à questão da violação do direito de audição prévia antes da liquidação.

B) Contrariamente ao que afirma a RFP, na liquidação foram considerados "*elementos novos*", sobre os quais não havia anteriormente sido concedida ao contribuinte oportunidade deste exercer o seu direito de audição prévia.

C) Com efeito, a liquidação contém juros compensatórios no montante de Esc. 101.289.392$00, e do dito anterior projecto de correcções (notificado ao contribuinte para efeitos do exercício do direito de audição prévia) não consta qualquer menção prévia a esses mesmos juros compensatórios.

D) Ora, o artigo 60º, n.º 3 da LGT, redacção da Lei n.º 16-A/2002, de 31/5, apenas dispensa a nova audição do contribuinte antes da liquidação caso nesta última não sejam "*invocados*" factos novos sobre os quais ele ainda não houvesse tido a oportunidade de se pronunciar previamente (no exercício do direito de audição prévia).

E) Deste modo, e como bem decidiu a douta Sentença, a liquidação padece de vício de forma, por preterição de formalidade legal essencial - falta de audição prévia antes da liquidação - e inerente vício de violação de lei (artigo 60 n.º 1 a), n.º 3 e n.º 5 da LGT, e 267 n.º 5 da CRP).

Sem prescindir,

F) Se, por mera hipótese, se considerar que a liquidação não padece do aludido vício de forma por violação do direito audição prévia, deve então ser emitida pronúncia de mérito acerca dos demais vícios imputados ao acto de liquidação.

G) Ora pelo Tribunal de recurso, se este se considerar munido de todos os elementos necessários para o efeito (cfr. artigos 715º, n.º 2 e 3 e 753º, n.º 1 e 2 do CPC, redacção aplicável), ora pelo Tribunal recorrido, mediante prévia baixa do processo à Instância, designadamente para ampliação da matéria de facto (cfr. artigo 712º do CPC, redacção aplicável).

H) Os demais vícios imputados à liquidação são os seguintes:

I) Porque a respectiva fundamentação não foi validamente notificada ao contribuinte dentro do prazo legal de caducidade de 5 anos, contados de 31.12.1996, a liquidação caducou (cfr. artigos 36º, nºs. 1 e 2 do CPPT, 79º do CIRC, redacção aplicável, e 45º n.º 1 da LGT).

Sem prejuízo (cfr. artigo 101º do CPPT),

J) A liquidação padece do vício de insuficiente fundamentação e, consequentemente, deve ser anulada (cfr. artigo 125º, n.º 2 do CPA).

K) Em prejuízo do direito de defesa da Impugnante e em violação do disposto nos artigos 36º, nºs 1 e 2 do CPPT, 77º da LGT e 268º, n.º 3 da CRP.

Por outro lado,

L) A Impugnante dispunha de prejuízos fiscais reportáveis de exercícios anteriores no montante de Esc. 563.938.514$00 (provenientes dos exercícios de 1992 e 1993), os quais, por força do disposto no artigo 46º do CIRC, deveriam ter sido deduzidos ao lucro tributável corrigido que terá conduzido à liquidação ora em apreço.

M) O que não terá sucedido ou, pelo menos, nada se evidenciou no sentido de que a liquidação tenha operado tal dedução.

N) Pelo que a liquidação padece de vício de violação de lei - artigo 46º do CIRC.

Mais,

O) Este acto de liquidação traduz-se num acto tributário de revogação parcial de um acto de liquidação anterior, referente ao mesmo imposto e exercício, onde se haviam efectuado correcções (com cariz de benefícios fiscais) a favor da Impugnante.

P) Por isso, viola o disposto no artigo 78º da LGT (cfr. tb. o artigo 94º do CPT), a disposição legal concretamente invocada pela AF para operar semelhante "revogação" - que, aliás, nem sequer estava em vigor à data do exercício em questão, 1996.

Q) Por outro lado, a revisão do acto tributário tem necessariamente de assentar em novos factos ou em novos meios de prova que venham a ser conhecidos - o que não é o caso.

R) Mais: a revogação de anteriores actos de liquidação favoráveis ao contribuinte, porque constitutivos de direitos e interesses legalmente protegidos do contribuinte, está vedada pelo artigo 140º, n.º 1 b) do CPA.

S) E a "revogação" parcial aqui operada não se efectivou com fundamento na "invalidade" do acto administrativo "revogado" (cfr. artigo 141 do CPA "a contrario").

T) Pelo que a liquidação ora em apreciação, na medida em que, em prejuízo do contribuinte, revoga anterior liquidação a favor do contribuinte, padece igualmente de vício de violação destas disposições legais.

Acresce que,

U) Tendo as sobreditas liquidações de CA sido notificadas à Impugnante após encerramento do exercício de 1996, a mesma considerou, neste exercício, o montante total de Esc. 164.211.392$00, contabilizado em resultados transitados, porque materialmente relevante.

V) Este valor foi inscrito na L3 do 017 das declarações modelo 22 inicial e de substituição apresentadas com referência ao exercício de 1996, enquanto variação patrimonial negativa não reflectida no resultado líquido do exercício.

W) Assim, por força do princípio da especialização dos exercícios, e atendendo ao facto de, à data do encerramento dos exercícios de 1992 a 1995, ser imprevisível que o empreendimento pudesse atingir um valor patrimonial tão elevado,

X) A Impugnante viu-se forçada a contabilizar aquele valor, Esc.164.211.392$00, em resultados transitados, correspondente a um reforço, a título de encargos com CA, dos montantes inicialmente considerados como custos contabilísticos em CA,

Y) Acrescido da correspondente custo relativo ao próprio exercício de 1996, Esc. 30.000.000$00, o qual, somado àquele valor, perfaz o montante acrescido na 112 do Q17 da declaração modelo 22 inicialmente apresentada: Esc. 194.211.392$00.

Z) Assim, e atento o disposto nos artigos 41º, n.º 1 b) e 74º do CIRC, o valor de 194.211.392$00 apenas seria de acrescer no Q17 se e na medida em que houvesse colecta no exercício de 1996 e, por conseguinte, a Impugnante pudesse deduzir à colecta o crédito de imposto a que alude o artigo 742 do CIRC.

AA) Como, através do acto de liquidação corrigido, mais concretamente em função das demais correcções a favor da AF, passou a haver colecta,

BB) a AF, atento o valor declarado nos Q40 das declarações modelo 22 inicial e de substituição ao abrigo do disposto no artigo 74º do CIRC - 30.000.000$00 - mais não fez do que deduzir à colecta esse montante e, consequentemente, anular o acréscimo efectuado pelo contribuinte na L12 do 017 na medida do respectivo diferencial, i.e. pela quantia de Esc. 164.211.392$00, em cumprimento daquele artigo 74º e do artigo 41º n.º 1 b) do CIRC (cfr. tb. a Circular n.º 10/96).

CC) Não havendo, por isso, qualquer fundamento legal para revogar este anterior procedimento administrativo, desta feita em prejuízo do contribuinte, como sucedeu com a liquidação aqui em crise.

DD) Sendo certo que a Impugnante obteve anualmente, desde 1992, relativamente às fracções indicadas nas várias notas de liquidação de CA, rendimentos prediais líquidos positivos, que incorporou nos resultados dos vários exercícios,

EE) pelo que é indubitável que lhe assiste o direito ao crédito de imposto previsto no artigo 74º do CIRC.

FF) Assim, contrariamente ao entendimento da AF, não estão em causa, nem deveriam ter sido efectuadas, quaisquer provisões (cfr. artigo 33º do CIRC),

GG) pois estamos perante passivos/responsabilidades - encargos com CA de verificação certa, sobretudo a partir da notificação da 2ª avaliação (cfr. nota 2.9 do ponto "2 - Considerações Técnicas do POC, aprovado pelo DL n.º 410/89 de 21/11).

HH) Padece a liquidação, aqui, de vício de violação das sobreditas disposições legais.

Nestes termos, nos melhores de Direito e com o douto suprimento de V. Exa., mantendo a douta Sentença recorrida ou, em todo o caso, julgando a Impugnação procedente e anulando a liquidação impugnada, também na parte em que esta não respeita a juros compensatórios, V. Exas. farão, como sempre, inteira JUSTIÇA.

III - O MP emitiu o parecer que consta de fls. 347/348, no qual defende a procedência do recurso, que deve ser substituído por acórdão com o seguinte dispositivo:

"Inexistência de vício de forma por preterição do direito de audição antes da liquidação;

"devolução do processo ao tribunal recorrido para pronuncia sobre a questão da violação de lei por errada qualificação da matéria colectável, prejudicada pela solução da questão ora apreciada."

IV- Colhidos os vistos legais, cabe decidir.

V- Com interesse para a decisão foram dados como provados em 1ª instância os seguintes factos:

A) A Impugnante exerce a actividade de "Exploração e Gestão de Bens Imóveis"- C.A.E. 7020.

B) Mediante oficio n.º 019550 datado de 27.10.2000, a Administração Tributária notificou a Impugnante das conclusões resultantes da acção de fiscalização, efectuada em cumprimento das Ordens de Serviço nºs 29051 e 33819, relativa aos exercícios de 1996 e 1997, na qual apurou em sede de lucro tributável: Esc.164.211.392$00, prejuízos fiscais: Esc: 549.641.576$00 com respeito ao ano de 1996. (Doc. nº3 junto à p.i.).

C) Mediante oficio n.º 002289 datado de 29.01.2001, a Administração Tributária notificou a Impugnante das conclusões resultantes da acção de fiscalização, efectuada em cumprimento das ordens de Serviço nos 55456 e 55457, relativa aos exercícios de 1996 e 1997, na qual apurou com recurso a correcções meramente aritméticas em sede de lucro tributável: Esc. 154.578.475$00, com respeito ao ano de 1996. (Doc. n.º 3 junto à p.i.)

D) Em cumprimento da Ordem de Serviço n.º 59474 foi levada a efeito uma acção de inspecção à Impugnante, no âmbito da qual foi notificada para, querendo usar do exercício de audição sobre o projecto de correcções à declaração de rendimentos de IRC relativa ao exercício de 1996. (Doc. fls. 235/238 dos autos)

E) Em 16.05.2001, a Impugnante exerceu o direito a que alude a alínea D) do probatório. (Doc. fls. 232/234 dos autos)

F) Mediante oficio n.º 015073 datado de 16.06.2001, a Administração Tributária notificou a Impugnante das conclusões resultantes da acção de fiscalização, efectuada em cumprimento da Ordem de Serviço n.º 59474, na qual apurou com recurso a correcções técnicas em sede de lucro tributável: Esc. 164,211 392$00, com respeito ao ano de 1996. (Doc. n.º 5 junto à p.i. e doc. fls. 201/203 do processo administrativo tributário apenso).

G) Em 28.09.2001, a Administração Tributária emitiu a liquidação adicional de IRC n.º 8310016812, referente ao exercício de 1996, no montante de Esc. € 638.887,65 (128.085.473$00), na qual se mostra aposto o dia 21.11.2001 como data limite de pagamento voluntário. (Doc. n.º 1 junto à p.i.)

H) Em 23.11.2001, a Impugnante requereu certidão que contivesse (...) a totalidade dos fundamentos de facto e de Direito e operações de apuramento e cálculo subjacentes (...)"à liquidação adicional de IRC n.º 8310016812. (Doc. n.º 2 junto à p.i.)

I) A Administração Tributária não emitiu a certidão a que alude a alínea H) do probatório. (acordo)

J) Em 20.02.2002, deu entrada em juízo a petição inicial que originou os presentes autos. (Cfr. carimbo aposto a fls. 2 dos autos)

L) Em 27.05.2008 foi proferido Acórdão pelo TCA Sul, nos termos do qual foi deliberado anular o acto avaliativo que recaiu sobre o do prédio urbano denominado Cascaishopping, sito nos limites de Alcoitão, Estrada Nacional n.º 9, freguesia de Alcabideche, concelho de Cascais. (Doc. fls. 172/184 dos autos)

VI. A única questão a conhecer no presente recurso é a de saber se existiu ou não violação do disposto no artº 60º da LGT.

A decisão recorrida entendeu que a Administração Tributária violou tal princípio, uma vez que, ainda que a recorrida tivesse sido ouvida antes da conclusão do relatório da inspecção tributária, em caso algum poderia ser dispensada da nova audiência antes da liquidação.

Na verdade, embora a Lei 16-A/2002, de 31 de Maio tivesse conferido nova redacção ao artº 60º da LGT e lhe tivesse sido conferido carácter interpretativo, este carácter interpretativo só passou a valer a partir de 5 de Junho de 2002, data da sua entrada em vigor.

E, assim, de acordo com a lei vigente na data dos factos, a audição antes da liquidação era indispensável, pelo que a sua omissão inquina o acto de vício que conduz à sua anulabilidade.

Diferente entendimento manifesta a recorrente que argumenta da seguinte forma:

Tendo sido exercido o direito de audição, ou conferida essa possibilidade desse exercício à impugnante, relativamente às correcções efectuadas, e não existindo elementos novos considerados na liquidação, não se impõe que à Impugnante seja dada novamente a possibilidade do exercício do seu direito de audição prévia.

Com efeito, a Lei n.º 16-A /2002 de 31/0 5/2002, por intermédio do seu artigo 13º n.º 1, deu uma nova redacção ao art. 60º da LGT, passando o n.º 3 deste artº. 60º a dispor que: *"Tendo o contribuinte sido anteriormente ouvido em qualquer das fases do procedimento a que se referem a alínea b) a e) do n.º 1, é dispensada a sua audição antes da liquidação, salvo invocação de factos novos sobre os quais não se tenha pronunciado."*

A esta nova redacção dada ao artº. 60º da LGT pela Lei n.º 16-A/2002 de 31 de Maio de 2002, foi atribuído carácter interpretativo, pelo que daqui decorre, contrariamente ao sustentado na douta sentença, a sua aplicação a situações, como a subjacente aos presentes autos, ainda que anteriores à data da sua publicação, uma vez que, atento o regime previsto no artº. 13º do Código Civil, *"A integração da lei interpretativa na lei interpretada tem o significado da sua eficácia retroactiva, tudo se passando como se ela tivesse sido publicada na data de publicação da lei que interpreta (...)"*

Então, não existindo elementos novos a considerar na liquidação (sobre os quais não houvesse sido dada oportunidade ao contribuinte de se pronunciar aquando do seu exercício do direito de audição antes da conclusão do relatório de inspecção tributária), era dispensável que de novo o contribuinte fosse ouvido antes da liquidação.

Vejamos então qual destas teses merece o apoio legal.

VI.1. A Lei n.º 16-A/2002, de 31 de Maio, veio com carácter interpretativo, dar ao n.º 3 do artº 60º da LGT, a seguinte redacção:

"3- Tendo o contribuinte sido anteriormente ouvido em qualquer das fases do procedimento a que se referem as alíneas b) a e) do n.º 1, é dispensada a sua audição antes da liquidação, salvo em caso de invocação de factos novos sobre os quais se não tenha pronunciado".

Ora, de acordo com o artº 13º, n.º 1 do CC "*A lei interpretativa integra-se na lei interpretada, ficando salvos, porém, os efeitos já produzidos pelo cumprimento da obrigação, por sentença passada em julgado, por transacção, ainda que não homologada, ou por actos de análoga natureza".*

Quer isto dizer então que tudo se passa como se a redacção inicial fosse a conferida pela lei interpretativa.

Então sendo o contribuinte ouvido em qualquer das fases do procedimento – no caso foi a recorrida notificada para se pronunciar sobre as conclusões resultantes da acção de fiscalização, conforme os factos das alíneas B) a F) do probatório – só deveria ser ouvida antes da liquidação no caso de invocação de factos novos sobre os quais não se tivesse pronunciado.

A sentença recorrida não refere que tenham sido invocados factos novos.

No entanto, a recorrida, nas conclusões das suas contra-alegações, veio dizer que na liquidação foram considerados *"elementos novos",* já que a liquidação contém juros compensatórios e do dito projecto de correcções não constava menção prévia a esses mesmos juros compensatórios.

A verdade, porém, é que a liquidação dos juros compensatórios não pode considerar-se um "facto novo" para efeitos de direito de audição, até porque os mesmos variam consoante o período de tempo a considerar.

Por "facto novo" deve entender-se aquele que possa determinar a alteração do imposto, das correcções, etc. A liquidação dos juros traduz-se apenas numa mera operação aritmética pelo que só por si não justifica o direito de audição.

Deste modo, ainda que na altura do convite para o exercício do direito de audição os juros compensatórios não estivessem liquidados, a Administração Tributária não estava obrigada a ouvir de novo a recorrida só por terem sido liquidados os juros.

Pelo que ficou dito, o recurso tem de proceder.

VI.2. A decisão recorrida, em virtude de ter de optado pela procedência deste vício de forma, acabou por não conhecer dos outros vícios invocados pela recorrente e que constam das suas contra-alegações.

Acontece que a recorrente vem invocar factos que não estão no probatório, nomeadamente a existência de prejuízos fiscais de exercícios anteriores que deveriam ter sido – e não foram – deduzidos ao lucro tributável corrigido.

Tanto basta para que este Tribunal não possa conhecer dos restantes vícios imputados pela recorrida ao acto tributário, tornando-se necessário a baixa dos autos ao tribunal recorrido para ampliação da matéria de facto e posterior decisão.

VII. Nestes termos e pelo exposto, concede-se provimento ao recurso, revoga-se a decisão recorrida e ordena-se a baixa dos autos ao tribunal recorrido para conhecimento dos restantes vícios imputados ao acto tributário.

Sem custas.

Lisboa, 28 de Setembro de 2011. — *Valente Torrão* (relator) — *Casimiro Gonçalves — António Calhau.*

Acórdão de 28 de Setembro de 2011.

Assunto:

Verificação e graduação de créditos. Lei n.º 55-A/2010, de 31/12. Aplicação da lei no tempo.

Sumário:

I — Relativamente aos processos de verificação e graduação de créditos pendentes nos Tribunais Tributários até à entrada em vigor da Lei n.º 55-A/2010, de 31/12 (OGE de 2011) e das consequentes alterações por ela introduzidas no CPPT, aqueles Tribunais continuam a ser competentes para tramitar e conhecer das matérias relativas à verificação e graduação de créditos, pois que as ditas alterações se reconduzem apenas à alteração da via ou forma processual adequada ao conhecimento das ditas matérias (a forma processual adequada deixou de ser o processo judicial de verificação e graduação de créditos e passou a ser o processo judicial de reclamação da decisão proferida pelo órgão da execução sobre a matéria) ficando esta última (reclamação) a constituir a forma processual de exercer a tutela jurisdicional no que respeita à verificação e graduação de créditos.

II — Em termos de aplicação no tempo da lei processual civil e tributária, a regra é a de que a lei nova é de aplicação imediata aos processos pendentes, mas não possui eficácia retroactiva – art. 12º, n.º 2 do CCivil e art. 12º, n.º 3 da LGT – exceptuando-se o caso de a lei nova ser acompanhada de normas de direito transitório ou de para ela valer uma norma especial, como é o caso da norma contida no n.º 2 do art. 142º do CPC, que determina que a forma de processo aplicável se determina pela lei vigente à data em que a acção é proposta.

III — Reconduzindo-se, como ficou dito, as alterações introduzidas pela Lei n.º 55º-A/2010, a mera alteração da forma processual adequada ao conhecimento da matéria de verificação e graduação de créditos, é por força daquela norma especial contida no n.º 2 do art. 142º do CPC (subsidiariamente aplicável ao contencioso tributário por força do art. 2º, alínea e) do CPPT), que a nova lei não pode ser aplicada aos processos de verificação e graduação de créditos pendentes nos Tribunais Administrativos e Fiscais em 1/1/2011, os quais continuam a seguir a forma processual vigente à data da sua instauração.

IV — A idêntica conclusão se chegaria pela aplicação da norma contida no n.º 3 do art. 12º da LGT, na medida em que a aplicação imediata da lei nova aos processos pendentes é susceptível de afectar os direitos e interesses legítimos anteriormente constituídos das partes.

Processo n.º 704/11-30.
Recorrente: Ministério Público.
Recorrido: Banco Popular Portugal, S.A.
Relator: Exmº. Srº. Consº. Dr. Casimiro Gonçalves.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

RELATÓRIO

1.1. O Exmo. Magistrado do MP junto do TAF de Braga, recorre da decisão que, proferida no presente processo de verificação e graduação de créditos ali a correr termos sob o n.º 25/11.0BEBRG (que corre por apenso ao processo de execução fiscal n.º 2348200501048075 e apensos), ordenou a remessa dos autos ao órgão de execução fiscal, para aí serem tramitados, face às alterações processuais decorrentes da Lei n.º 55-A/2010, de 31/12.

1.2. O recorrente remata as alegações do recurso formulando as Conclusões seguintes:

I - Os presentes autos deram entrada neste Tribunal a 27/12/2010, nele tendo sido ordenadas e realizadas diversas diligências com vista à prolação da decisão final, de acordo com a competência material atribuída pelo art. 151º, n.º l, do CPPT [Versão anterior à Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro];

II - A competência material dos tribunais administrativos e fiscais, tal como dos tribunais comuns, fixa-se no momento da propositura da acção, sendo irrelevantes as alterações de facto e de direito ocorridas posteriormente, conforme o disposto no art. 5º do ETAF;

III - Assim, o facto de a Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro, que entrou em vigor a 1/1/2011, ter alterado os artigos 97º, 151º, n.º l e 245º, n.º 2 do CPPT, de modo a atribuir competência aos órgãos de execução

fiscal para decidir o incidente de verificação e graduação de créditos, não poderá produzir qualquer efeito no desenrolar dos presentes autos, continuando aquela competência a caber ao tribunal administrativo e fiscal;

IV - A decisão sobre o incidente de verificação e graduação de créditos tem natureza jurisdicional, pelo que a norma do art. 126º, da Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro, na parte em que atribuiu essa competência a um órgão da administração fiscal é de duvidosa constitucionalidade, uma vez que faz perigar o princípio da igualdade de meios processuais, consagrado no art. 98º da LGT e o princípio da equidade processual consagrado no artigo 20º, n.º 4 da CRP. Daí que, havendo dúvidas legítimas sobre a constitucionalidade da citada norma legal, no caso dos autos, a interpretação mais sensata parece ser aquela que considera competente o tribunal tributário para decidir o presente incidente de verificação e graduação de créditos, uma vez que é no tribunal que reside o poder jurisdicional;

V - Por outro lado, não constando da citada Lei qualquer norma transitória sobre essa matéria e considerando o princípio basilar do nosso sistema jurídico de que a lei só rege para o futuro e que a competência material se fixa no momento da propositura da acção, nos termos dos artigos 12º do C Civil e 5º do ETAF, e tendo presente que, na fixação do sentido e alcance da lei, o intérprete presumirá que o legislador consagrou as soluções mais acertadas e soube exprimir o seu pensamento em termos adequados (art. 9º, n.º 3 do C Civil), parece-nos que a competência do órgão de execução fiscal atribuída pelo n.º 2 do art. 245º, na redacção da Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro, se aplica apenas aos processos de reclamação de créditos entrados a partir de 1/1/2011;

VI - Decidindo como decidiu, a M.ma Juiz a quo não aplicou, como devia, o disposto no art. 5º do ETAF, e fez errada interpretação dos artigos 9º, n.º 3 e 12º do C Civil, 151º, n.º l, 245º, n.º 2, do CPPT, 126º e 127º, da Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro.

Termina pedindo a revogação da decisão recorrida, a substituir por outra que determine o prosseguimento dos autos neste Tribunal.

1.3. Não foram apresentadas contra-alegações.

1.4. O MP teve vista nos autos.

1.5. Com dispensa de vistos dos Ex.mos. Adjuntos, dada a simplicidade da questão a decidir (por ter sido já objecto de inúmeras decisões, todas em sentido uniforme, deste STA) cabe decidir.

FUNDAMENTOS

2. A decisão recorrida é, no que ao recurso interessa, do teor seguinte:

«Antes de mais, cumpre referir que é do conhecimento funcional deste Tribunal, por via de outros autos que seguem idêntica forma processual, que foram emitidas instruções expressas pelo Director de Serviços da Direcção de Serviços de Gestão dos Créditos Tributários do Ministério das Finanças, no sentido de que os processos de verificação e graduação de créditos pendentes deverão ser remetidos ao órgão de execução fiscal para tramitação.

No mais, segue-se de perto a decisão proferida no Processo 1751/10.7 BEBRG, que correu termos neste Tribunal.

Assim, em relação ao primeiro dos argumentos apontados pelo Ministério Público, perfilha-se o entendimento explanado no despacho supra transcrito, ou seja, de que o artigo 5º do ETAF limita-se a regular a distribuição de competência entre Tribunais, e não entre estes e órgãos da Administração Tributária.

Por outro lado, entende-se que a solução de permanência dos processos em causa nos Tribunais Tributários, consabidamente sobrecarregados e em situação de ruptura, é claramente mais prejudicial para as exigências de celeridade do que a solução alternativa de remessa dos autos ao órgão de execução fiscal.

Tanto mais que tal remessa não implicará, ao contrário do que parece entender o Ministério Público, a renovação de quaisquer actos, já que nada aponta no sentido da invalidade dos actos já praticados, antes pelo contrário, conforme referido mais abaixo.

Quanto aos invocados princípios da igualdade de meios processuais e da equidade processual, entende-se que os mesmos não saem beliscados pela remessa dos autos ao órgão de execução fiscal, já que os interessados sempre terão disponível o meio de reacção próprio previsto na nova redacção do Código de Procedimento e Processo Tributário. Em todo caso, sempre se dirá que o enquadramento dos referidos princípios sempre se haveria de fazer nos mesmos termos em relação às restantes situações abrangidas pelas reclamações previstas nos artigos 276º e ss. do Código de Procedimento e Processo Tributário, em que o órgão de execução fiscal se apresenta a decidir em primeira linha questões nas quais é directamente interessada, como a legalidade das penhoras que garantem os seus próprios prédios ou a suficiência da garantia apresentada para suspender o processo de execução fiscal.

No que diz respeito à falta de previsão expressa que determine a remessa imediata dos autos ao órgão de execução fiscal, entende-se não ser decisiva, tanto mais que se verifica uma igual ausência de norma a determinar o contrário.

Ora, conforme se pode ler no Ac. do TRL de 15-02-2007, proferido no processo 370/2007-6, disponível em www.dgsi.pt:

"...o sentido da solução geral aplicável ao comum das leis processuais, sempre que não haja disposição transitória, especial ou sectorial, em contrário, é o ao princípio da aplicação imediata da lei processual.

A este princípio, que não tem formulação expressa na lei, estão subjacentes, para a generalidade dos autores, o facto de o direito processual ser um ramo do direito público que se sobrepõe aos interesses particulares dos litigantes e a circunstância de se tratar de um ramo de direito adjectivo que apenas regula o modo como as partes podem exercer os seus direitos que a lei substantiva consagra.

No entanto, para os citados autores a solução passa por estender ao domínio do processo civil, com as necessárias adaptações, a doutrina estabelecida, em termos genéricos, no artigo 12º do Código Civil. Assim, a "...ideia, proclamada neste artigo, de que a lei dispõe para o futuro significará, na área do direito processual, que a nova lei se aplica às acções futuras e também a actos futuramente praticados nas acções pendentes", continuando a aferir-se a validade e regularidade dos actos processuais anteriormente praticados pela lei processual antiga vigente ao tempo".

Deste modo, e desde logo, entende-se não ser beliscado o princípio de que a lei só rege para o futuro, antes pelo contrário. Com efeito, e de acordo com o acórdão transcrito e os autores ali citados (() A. Varela, M. Bezerra e S. Nora, Manual de Processo Civil, 2ª ed., Coimbra Editora) a solução de aplicação imediata da lei processual nova é a única conforme com tal princípio.

Assim, dever-se-ão ter como de aplicação imediata as alterações processuais decorrentes da Lei que aprova o Orçamento Geral do Estado para o ano de 2011 (Lei n.º 55-A/2010 de 31-12), ora em causa.

Daí decorre, como já se havia apontado no despacho supra transcrito, que deixa de existir suporte normativo-processual para a tramitação de processos de verificação e graduação de créditos nos Tribunais Tributários, já que as normas que consagravam a existência de tal meio processual foram revogadas, sem qualquer regime transitório, sendo, como se vem de ver, tal revogação de aplicação imediata.

Ou seja, por outras palavras, carece por completo de suporte legal a tramitação dos presentes autos, face à entrada em vigor da referida Lei n.º 55-A/2010 de 31-12.

É que esta lei, conforme também referido naquele despacho, não se limita a transferir a competência para a tramitação de uma forma processual de um Tribunal para outro. O que a lei em causa fez foi extinguir um meio processual e criar um outro ex novo.

Daí que não seja susceptível de se manter a tramitação dos presentes autos, correspondentes a uma forma processual que não existe no ordenamento jurídico vigente, com a consequente ausência de normas que sustentem tal tramitação.

Por todo o acima exposto deverão, após trânsito em julgado do presente despacho, ser os presentes autos remetidos ao órgão de execução fiscal, para aí serem tramitados.

Notifique.»

3.1. Do transcrito despacho resulta que o mesmo, apelando ao disposto no art. 5º do ETAF e considerando que este se limita a regular a distribuição de competência entre Tribunais, e não entre estes e órgãos da Administração Tributária, conclui que deverão ter-se como de aplicação imediata as alterações processuais decorrentes da Lei que aprova o OGE para o ano de 2011 (Lei n.º 55-A/2010 de 31-12), ora em causa e que daí decorre que deixa de existir suporte normativo-processual para a tramitação de processos de verificação e graduação de créditos nos Tribunais Tributários, já que as normas que consagravam a existência de tal meio processual foram revogadas, sem qualquer regime transitório, sendo tal revogação de aplicação imediata.

3.2. Deste entendimento discorda o recorrente Ministério Público, alegando que a citada Lei n.º 55-A/2010, de 31/12, não altera, no caso, a competência para a verificação e graduação de créditos, a qual continua a ser do Tribunal Tributário, pois que a competência material dos tribunais administrativos e fiscais, tal como dos tribunais comuns, se fixa no momento da propositura da acção, sendo irrelevantes as alterações de facto e de direito ocorridas posteriormente, conforme o disposto no art. 5º do ETAF, além de que, tendo natureza jurisdicional a decisão sobre o incidente de verificação e graduação de créditos, a norma do art. 126º da Lei n.º 55-A/2010, de 31/12, na parte em que atribuiu essa competência a um órgão da administração fiscal é de duvidosa constitucionalidade (uma vez que faz perigar o princípio da igualdade de meios processuais, consagrado no art. 98º da LGT e o princípio da equidade processual consagrado no artigo 20º, n.º 4 da CRP), pelo que, havendo dúvidas legítimas sobre a constitucionalidade de tal norma, no caso dos autos, a interpretação mais sensata parece ser aquela que considera competente o tribunal tributário para decidir o presente incidente de verificação e graduação de créditos, uma vez que é no tribunal que reside o poder jurisdicional.

E, por outro lado, não constando da citada Lei qualquer norma transitória sobre essa matéria, parece que a competência do órgão de execução fiscal atribuída pelo n.º 2 do art. 245º, na redacção da Lei n.º 55-A/2010, de 31/12, se aplica apenas aos processos de reclamação de créditos entrados a partir de 1/1/2011.

3.3. A questão a decidir e objecto do presente recurso é, portanto, a de saber se a decisão recorrida enferma de erro de interpretação e aplicação do direito ao ter julgado que, face às alterações introduzidas no CPPT pela Lei n.º 55-A/2010, de 31/12, os Tribunais Administrativos e Fiscais deixaram de ter competência para a apreciação e decisão dos processos judiciais de verificação e graduação de créditos e que, por isso, se impõe a remessa de todos os processos pendentes, desta espécie, ao órgão de execução para que este proceda à sua posterior tramitação e decisão.

Vejamos.

4. Questão idêntica à que constitui objecto do presente recurso foi já decidida nos recentes acórdãos deste STA, de 6/7/2011, proferidos nos recs. nºs. 362/11 e 384/11, para cuja proficiente fundamentação se remete, bem como nos acórdãos de 13/7/2011, nos procs. nºs. 361/11, 392/11, 393/11, 394/11, 395/11, 398/11, 445/11, 451/11, 466/11, 476/11, 492/11, 499/11, 500/11, 510/11, 511/11, 521/11, 522/11, 561/11, 580/11, 594/11, 595/11, 597/11 e 632/11, e cuja decisão (no sentido de que as alterações legislativas decorrentes da Lei n.º 55-A/2010 não são aplicáveis aos processos judiciais de verificação e graduação de créditos pendentes nos Tribunais Administrativos e Fiscais em 1 de Janeiro de 2011, os quais continuam a seguir a forma processual vigente à data da sua instauração), também aqui se acolhe, por com essas fundamentação e decisão concordarmos integralmente, o que conduz, inevitavelmente, à procedência do presente recurso.

Daí que, sem necessidade de mais considerações e remetendo para tal fundamentação, se deva dar provimento ao presente recurso e revogar a decisão recorrida com a consequentemente baixa dos autos ao Tribunal "a quo" para aí prosseguirem os seus ulteriores termos, se a tanto nada mais obstar.

DECISÃO

Nestes termos, acorda-se em, dando provimento ao recurso, revogar a decisão recorrida e, consequentemente, ordenar a baixa dos autos ao Tribunal "a quo" para aí prosseguirem os seus ulteriores termos, se a tanto nada mais obstar.

Sem custas.

Lisboa, 28 de Setembro de 2011. — *Casimiro Gonçalves* (relator) — *Ascensão Lopes — Pedro Delgado.*

Acórdão de 28 de Setembro de 2011.

Assunto:

Apensação de processos. Subida imediata.

Sumário:

I — Sob pena de violação do princípio constitucional da tutela jurisdicional efectiva, a norma do n.º 3 do artigo 278º do CPPT é extensiva a todas as reclamações cuja retenção tornaria irreparável ou irreversível a efectivação dos direitos e interesses do executado;

II — No conceito indeterminado «prejuízo irreparável» cabem as situações em que a retenção da reclamação a torne inútil e inoperante.

III — Há irreparabilidade do prejuízo quando, fazendo um juízo de prognose, se considere que há posições jurídicas processuais do executado que ficarão irremediavelmente afectadas com a retenção da reclamação.

IV — Em princípio, deve ser o reclamante a especificar e alegar os elementos de facto demonstrativos da irreparabilidade dos prejuízos que sejam consequência directa e imediata da retenção da impugnação;

V — Mas, porque se remete para um juízo de prognose anterior, deve aceitar-se que o tribunal possa avaliar a necessidade ou não de salvaguardar a utilidade da reclamação com base em dados objectivos, do processo, minimamente concretizáveis.

VI — A reclamação do acto do órgão de execução fiscal que recusa a apensação de execuções fiscais pode afectar direitos processuais do executado se já houver penhoras efectuadas nos processos que se pretendem apensar.

Processo n.º 748/11-30.
Recorrente: Francisco Manuel da Silva.
Recorrido: Fazenda Pública.
Relator: Exmº. Sr: Consº. Dr. Lino Ribeiro.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo

1.1. Francisco Manuel da Silva, devidamente identificado nos autos, recorre da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga que decidiu pela subida diferida da reclamação que apresentou,

nos termos do artigo 276º do Código de Procedimento e Processo Tributário, do despacho do Chefe do Serviço de Finanças de Póvoa de Lanhoso, de 7 de Março de 2011, que lhe indeferiu o pedido de apensação das execuções fiscais n.º 0426201001016237, 0426201001004786 e 0426201001016210.

Nas alegações, conclui o seguinte:

1) Tendo o ora Recorrente deduzido, nos termos nos artigos 276º e 277º do CPPT, reclamação da decisão do Chefe de Finanças que indeferiu a apensação dos processos executivos contra si pendentes no Serviço de Finanças da Póvoa de Lanhoso, o douto Despacho recorrido relegou para final das referidas execuções o conhecimento da mesma de acordo com o disposto no artº 278º, n.º 1, por não ter sido alegada nenhuma das situações previstas no n.º 3 desta disposição nem a ocorrência de prejuízo irreparável.

2) O objecto da referida reclamação é a apensação daqueles processos executivos, que permitirá a possibilidade de o Recorrente pagar a sua dívida fiscal em 60 prestações mensais, conforme foi requerido nos termos do n.º 1 e 6 do art.º 196.º do CPPT, por força do n.º 8 do art.º 189º do CPPT, posto que o Recorrente não pretende discutir a existência ou a quantificação dessa dívida nem perturbar a respectiva cobrança, mas diversamente efectuar o pagamento de uma forma economicamente sustentável, servindo-se da faculdade que a Lei para tal concede.

3) A jurisprudência dos nossos tribunais tem procedido a uma interpretação extensiva da norma do artº 278º n.º 3 do CPPT, equiparando o prejuízo irreparável a todas as situações em que a retenção tornaria inútil a reclamação, devendo concluir-se que em todos os casos em que o diferimento da apreciação da legalidade de actos lesivos praticados na execução fiscal faça perder toda a utilidade à reclamação, provocando a impossibilidade prática de defesa dos direitos e interesses do executado, se tem de aceitar o regime de subida imediata da reclamação.

4) No caso vertente, é notório e manifesto que a retenção da reclamação em causa até final dos processos executivos irá causar ao Recorrente um prejuízo irreparável, uma vez que as vendas dos bens penhorados, além de uma diminuição irrecuperável do seu património e face ao uso que é dado aos referidos bens, designadamente ao imóvel como habitação própria e permanente do Recorrente e do seu agregado familiar, causarão graves transtornos e perturbações da sua vida pessoal e familiar.

5) Nenhum interesse do Estado pode justificar tal prejuízo, em face de que o Recorrente, como se disse, não tem o propósito de impedir a cobrança que decorrerá das ditas vendas, mas apenas satisfazer por outro meio esse pagamento, mantendo-se as garantias que as penhoras já efectuadas representam, e portanto sem que essa alternativa implique qualquer risco para o bem público, pelo se mostram preenchidos os pressupostos do conhecimento imediato da reclamação.

1.2. Não foram apresentadas contra-alegações.

1.3 O Digno Procurador. Geral Ajunto emitiu parecer no sentido da procedência do recurso, porque, «caso a reclamação não seja apreciada desde já, serão penhoradas as contas e a casa de habitação do reclamante (com a inerente venda) com prejuízos irreparáveis no bom nome e na reputação do mesmo no meio pequeno em que está inserido».

1.4. Sem vistos, vem processo à conferência.

1. A decisão recorrida, na parte que interessa, é do seguinte teor:

"*Analisada a petição inicial, verifica-se que o reclamante não alega nenhuma das situações do n.º 3 do art. 278º, nem outra questão cuja apreciação fosse pertinente, nem foi alegado o prejuízo irreparável pelo que o órgão de execução fiscal, deveria ter dado cumprimento ao n.º 3 do art.º 278º do CPPT. Face ao exposto determino a devolução, dos presentes autos, aos serviços de finanças competente para aí correr termos, sendo enviado a este Tribunal a final"*.

3. A questão jurídica a decidir consiste em saber se a reclamação do acto que indeferiu o pedido de apensação das execuções fiscais deve ser apresentada imediatamente em tribunal ou se deve ser diferida para depois da penhora e venda.

A regra geral, constante do n.º 1 do artigo 278º do CPPT, é que as reclamações das decisões proferidas pelo órgão de execução fiscal que no processo afectem os direitos e interesses legalmente protegidos do executado ou outros interessados apenas sobem ao tribunal tributário após a realização da penhora e da venda.

Só assim não ocorre quando, nos termos n.º 3 daquele artigo a reclamação se fundamentar em «*prejuízo irreparável*», causado pelos actos e ilegalidades nele enunciados, ou seja, prejuízo causado por penhora indevida ou imposição de garantia superior à devida.

Todavia, como diversas vezes tem sido considerado pela jurisprudência deste Tribunal, esses não são os únicos actos que identificam ou delimitam o objecto do processo de impugnação imediata previsto no n.º 3 do art. 278º do CPPT. Tratando-se de «*actos materialmente administrativos*» (nº 2 do artigo 103º da LGT), que «*afectam os direitos e interesses legítimos*» que o executado pode fazer valer no processo (art. 276º do CPPT), não pode deixar de se interpretar extensivamente o n.º 3 do artigo 278º, de modo a abranger também os demais actos causadores de prejuízos irreversíveis aos direitos e interesses legalmente protegidos do executado.

Na verdade, não deixaria de constituir uma restrição inadmissível aos princípios constitucionais da tutela jurisdicional efectiva e da garantia da via judiciária (cfr. art. 20º e n.º 4 do art. 268º da CRP) se o conhecimento da impugnação de um acto lesivo praticado pelo órgão de execução fiscal fosse postergado para um momento em que os seus efeitos já se consumaram. Ora, a forma de evitar que tais actos criem situações de facto consumado ou de prejuízo irreparável é conhecer imediatamente do mérito da impugnação e não diferir a sua apreciação para o final do processo.

Sendo esse o espírito do n.º 3 do art. 278º do CPPT, então há que alargar a sua norma, porventura fechada numa perspectiva casuística, a todas as reclamações cuja retenção tornaria irreparável ou irreversível a efectivação dos direitos e interesses do executado (cfr. acs. do STA. de 27/7/05, rec. n.º 0897/05, de 16/8/2006, rec n.º 06896, de 23/5/07, rec. n.º 0374/07, de 28/11/2007, rec n.º 098/07, de 6/3/08, rec n.º 058/08 e do Pleno do CT, de 6/7/11, rec n.º 0459/11).

A «subida imediata» do processo incidental previsto no n.º 2 do artigo 278º do CPPT tem pois por fundamento a existência: (i) de um *acto lesivo* de posições jurídicas processuais do executado; (ii) cuja ilegalidade pode causar *prejuízos irreparáveis,* se não for imediatamente eliminada.

Assim sendo, impõe-se analisar se o indeferimento do pedido de apensação das execuções pendentes contra o executado/reclamante é um acto processual negativo que precisa de ser imediatamente removido, sob pena de afectar de forma irremediável os seus direitos e interesses legalmente protegidos.

E, desde logo, se levanta a dúvida de saber se o acto que recusa a apensação tem a natureza de «*acto impugnável*», pois a admitir-se que este acto se caracteriza por lesar «direitos e interesses legítimos» que o executado pode fazer valer «no processo» (art. 276º do CPPT), dificilmente se vislumbra que direitos processuais são vedados com o facto dos processos correrem autonomamente em vez de apensados. Com efeito, se o que o motiva a apensação de processos são sobretudo razões de economia processual, atenta a conexão das causas, e não motivos relacionados com os direitos e deveres processuais das partes, não se vê em que medida estes poderão ser afectados com a decisão de recusa de apensação. É que os direitos que podem ser exercidos nos processos unificados pela apensação são os mesmos que se podem exercer no processo autónomo. Como refere Jorge de Sousa, «é duvidoso, pelo menos, que possíveis inconveniências para os particulares que possam resultar de actos processuais deste tipo possam ser consideradas, sem excessivas preocupações pseudo-garantisticas, como actos lesivos de direitos ou interesses legalmente protegidos» (cfr. *Código de Procedimento e de Processo Tributário, Anotado e Comentado*, Vol. II, ed. 2007, pág. 226 e 227).

Mas, como esta questão se prende com o mérito da reclamação, onde se terá que decidir se a apensação é um acto vinculado ou discricionário e se a sua recusa tem como consequência a afectação de interesses processuais do executado, no âmbito deste recurso importa sobretudo ajuizar sobre a existência de *prejuízos irreparáveis* eventualmente causados pela retenção da reclamação.

Na reclamação que fez do despacho que indeferiu o pedido de apensação das execuções, o executado não menciona quais os prejuízos que terá com o diferimento da reclamação para o momento final do processo, omissão que esteve na base da decisão recorrida. E, em rigor, sendo indispensável que o reclamante alegue os factos integradores do prejuízo que considera irreparável para fundamentar o pedido de subida imediata, dir-se-á que a pretensão de subida imediata está votada ao insucesso.

Todavia, essa omissão não prejudica o reclamante, na medida em que a jurisprudência deste tribunal tem vindo a considerar que existe «prejuízo irreparável» sempre que da retenção da reclamação não advenham vantagens para o reclamante, por a revogação da decisão reclamada não provocar quaisquer efeitos práticos. Por analogia com o então n.º 2 do art. 724º do CPC (actual alínea m) do n.º 2 do art. 691º), diz-se que a «*inutilidade absoluta*» resultante da subida diferida da reclamação é um conceito relacionado com a *irreparabilidade do prejuízo*, pois «é seguro que o legislador não quis impor a subida imediata de todas as reclamações cuja retenção pode originar prejuízos» (cfr. Ac. de 8/6/2006, rec. n.º 0229/06, de 23/5/2007, rec. n.º 0374/07, de 6/3/2008, rec. n.º 058/08).

O preenchimento do conceito indeterminado «*prejuízo irreparável*» com as situações em que a retenção da reclamação a torne inútil e inoperante, impõe necessariamente que se ajuíze se a decisão que dê provimento à reclamação pode ser absolutamente inútil, porque pode suceder que a decisão reclamada, e considerada ilegal, já tenha produzido e esgotados os seus efeitos ou se tenha tornado um "facto consumado", por já não ser possível apagar as consequências resultantes da retenção.

Estamos de acordo com a generosidade desta jurisprudência, pois seria um absurdo, contrário à lei da boa razão, admitir uma reclamação sem finalidade alguma. Na verdade, o princípio da tutela jurisdicional efectiva justifica a impugnabilidade *imediata* de um acto materialmente administrativo praticado em execução fiscal cuja utilidade e eficiência dependam dessa circunstância. Portanto, pese embora o n.º 3 do artigo 278º do CPPT ser uma norma excepcional, que não admite interpretação extensiva, em respeito daquele princípio constitucional, deve admitir-se a imediata impugnação da decisão interlocutória do órgão de execução fiscal, sempre que isso se torne necessário para que possa produzir efeito útil.

Deve, porém, fazer-se precisar-se o seguinte: a utilidade da impugnação imediata deve ser aferida em função dos direitos e interesses processuais que possivelmente o executado ou terceiro possam fazer

valer no processo. O artigo 276º do CPPT estabelece que só são reclamáveis apenas as decisões «*que no processo afectem os direitos e interesses legítimos do executado ou de terceiro*». Por isso, só haverá irreparabilidade do prejuízo quando, fazendo um juízo de prognose (previsão do futuro), se considere que há posições jurídicas processuais do executado que ficarão irremediavelmente afectadas com a retenção da reclamação.

Em princípio, deve ser o reclamante a especificar e alegar os elementos de facto demonstrativos da irreparabilidade dos prejuízos que sejam consequência directa e imediata da retenção da impugnação. Mas, porque se remete para um juízo de prognose anterior, não repugna aceitar que o tribunal possa avaliar a necessidade ou não de salvaguardar a utilidade da reclamação com base em dados objectivos, do processo, minimamente concretizáveis.

No caso do acto de recusa da apensação de execuções fiscais, não será fácil encontrar uma situação em que os direitos processuais do executado ficarão irremediavelmente afectados com a subida diferida da reclamação. Como refere Jorge de Sousa, mesmo que se entenda que a subida imediata prevista no n.º 3 do artigo 278º do CPPT se deva estender a todos os actos que possam provocar prejuízo irreparável «as decisões de apensação ou desapensação estarão fora da previsão desta norma, por não casarem, pelo menos em regra, um prejuízo deste tipo. Uma coisa é a maior ou menor comodidade das partes, outra é o prejuízo para os direitos ou interesses que se visam afirmar no processo. Por outro lado, mesmo que a decisão de apensação ou desapensação possa provocar prejuízo não se vislumbra como, nestas matéria, ele pode ser considerado irreparável». (cfr. ob. e pág. cit).

É claro que se sabe, porque ele próprio o diz, qual é o interesse do executado na apensação das execuções. No requerimento em que formulou esse pedido pediu também que fosse «*autorizado o pagamento da dívida em 60 prestações mensais, nos termos do n.º 1 e 6º do art. 196º do CPPT, por força do n.º 8 do art. 189º do CPPT*» (cfr. fls. 6 do apenso). Se, em consequência da apensação, o valor total da dívida exequenda excedesse 500 unidades de conta no momento da autorização, poderia alargar-se o número de prestações mensais 5 anos, ou seja, para as 60 prestações pretendidas.

Acontece que, independentemente de se saber se estão verificados os pressupostos de fixação desse número de prestações, o certo é que o pagamento em prestações foi indeferido no mesmo despacho em que se indeferiu a apensação dos processos com fundamento em que tal pedido não foi efectuado no prazo da oposição, tal como se estabelece no artigo 196º do CPPT. E se essa questão formou «caso decidido», então já não pode fazer parte do círculo de interesses susceptíveis de serem afectados com a retenção da reclamação. E nem se diga que o executado ainda está em tempo de requer o pagamento em prestações, ao abrigo do n.º 8 do art. 189º do CPPT, pois não está demonstrado que a instância executiva tenha sido suspensa em virtude de meios impugnatórios acompanhados de garantia idónea (nº 1 e 2º do art. 52º da LGT).

Mas não poderão haver outros direitos e interesses legalmente protegidos que ficarão irreversivelmente comprometidos se a reclamação não for decida imediatamente?

A resposta não pode deixar se ser afirmativa.

Tem-se por certo que nenhuma utilidade tem decidir sobre a invalidade do despacho reclamado no momento em que já se procedeu à venda dos bens penhorados. Na hipótese de anulação da decisão reclamada, nesse momento processual as possíveis vantagens da apensação jamais poderão ser conseguidas.

Mas, apesar do reclamante não lhe fazer qualquer referência, é sempre possível extrair vantagens processuais da apensação em fase anterior à venda, as quais ficarão comprometidas se não se decidir imediatamente o mérito da reclamação.

Desde logo, as penhoras efectuadas podem já atingir o valor necessário e suficiente para assegurar o pagamento das quantias exequendas em todos os processos, dispensando assim a necessidade de mais penhoras. Se não houver apensação, o prosseguimento do processo pode implicar a realização da penhora de outros bens, com o consequente prejuízo para o executado. Assim, se pretender invocar o princípio da proporcionalidade, expressamente consagrado no art. 217º do CPTT, com vista a evitar nova penhora, caso as já realizados assegurem a satisfação de todos os créditos exequendos, a apensação dos processos pode ser o único meio de o conseguir. E se a penhora recair nos bens já penhorados, então a apensação antes da venda assume importância primordial, quer para subsistir unicamente a que fez penhorar os bens em primeiro lugar, quer para se proceder ao pagamento da quantia exequenda pelo produto da venda do bem penhorado.

Deste modo, porque é possível prognosticar vantagens processuais que ficarão irreversivelmente comprometidas se o mérito da reclamação não for decidido antes da venda, impõe-se a subida imediata.

4. Pelo exposto, acordam os juízes da Secção do Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo em conceder provimento ao recurso, revogar a decisão recorrida e ordenar a baixa do processo ao tribunal recorrido para o conhecimento imediato da reclamação, se nada mais obstar.

Sem custas.

Lisboa, 28 de Setembro de 2011. — *Lino Ribeiro* (relator) — *Valente Torrão* — *Dulce Neto.*

Acórdão de 28 de Setembro de 2011.

Assunto:

IVA. Prescrição. Início do prazo. Aplicação da lei no tempo. Constitucionalidade.

Sumário:

I — Estando em causa uma dívida de IVA referente ao ano de 2002, e sendo este imposto de obrigação única (e não um imposto periódico) o termo inicial do prazo de prescrição (de 8 anos) que se contava, à luz da inicial redacção do n.º 1 do art. 48º da LGT, a partir da data da ocorrência dos respectivos factos tributários e não a partir do início do ano civil seguinte, passou a contar-se, por via da alteração que o artº. 40º da Lei n.º 55-B/2004 introduziu neste n.º 1, a partir do início do ano civil seguinte àquele em que se verificou a exigibilidade do imposto, ou seja, no caso, a partir de 1/1/2003.

II — A aplicação do artigo artº 48º, n.º 1 da LGT, na redacção que lhe foi dada pela Lei 55-B/2004 de 30 de Dezembro, ao caso dos autos, não se mostra inadmissível, mas adequada, nem consubstancia uma violação dos princípios constitucionais da proibição de retroactividade da lei fiscal artigo 103º, n.º 3 da Constituição da República e da protecção da confiança, decorrente da ideia de Estado de Direito democrático (artigo 2.º da Constituição da República).

Processo n.º 764/11-30.
Recorrente: Moviflor – Comércio de Mobiliário, S.A.
Recorrida: Fazenda Pública.
Relator: Exmº. Sr. Consº. Dr. Pedro Delgado.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

I – Vem a Moviflor - Comércio de Mobiliário, SA, recorrer para este Supremo Tribunal da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal do Braga, de 4 de Abril de 2011, proferida nos autos de Reclamação de Actos do Órgão de Execução Fiscal 483/11.3BEBRG, decisão essa que julgou procedente a reclamação apresentada quanto às dívidas de IRC de 2000 e 2001, que julgou prescritas, e improcedente relativamente às dívidas de IVA de 09/2002, por não ter ocorrido aquela causa extintiva.

Termina as suas alegações de recurso formulando as seguintes conclusões:

«A) A Recorrente discorda do aresto recorrido, na parte em que este julgou improcedente a prescrição da dívida de IVA referente ao terceiro trimestre de 2002, no montante de 2.764,37 euros.

B) À data da ocorrência dos factos tributários o artigo 48º, n.º 1 da LGT previa que o prazo de prescrição de 8 anos, começa a contar-se, para os impostos de obrigação única, a partir da data em que o facto tributário ocorreu.

C) Portanto, resulta com meridiana clareza que no que respeita à dívida de IVA referente ao terceiro trimestre de 2002, tratando-se de um imposto de obrigação única, o termo *a quo* do prazo prescricional ocorreu em 10.11.2002 tendo ocorrido o termo *ad quem* em 10.11.2011.

D) Nesta conformidade, tendo a citação da Recorrente tido lugar apenas em 3 de Dezembro de 2010, a mesma não é idónea para interromper a prescrição que havia ocorrido, recorde-se, em 10.11.2010.

E) Em rigor, a alteração operada pelo artigo 40º da Lei 55-8/2004 ao artigo 48º, n.º 1 da LGT, no sentido do prazo de prescrição passar a contar-se a partir do início do ano civil seguinte àquele em que se verificou a exigibilidade do imposto apenas pode vigorar para o futuro.

F) Com efeito, o IVA configura um imposto de obrigação única sendo a tributação devida por cada um dos factos tributários ocorridos num certo período de tempo, instantâneo, que se não renova, antes se esgotando nesse acto.

G) Destarte, o facto tributário ocorreu antes da entrada em vigor da nova redacção do artigo 48º, n.º 1 da LGT, tendo-se verificado e consumado na anterior redacção de tal preceito.

H) A alteração em causa não reveste portanto a configuração de um novo regime a aplicar ao conteúdo de situações e factos com relevância jurídica já constituídas e consumadas no período de vigência da lei anterior.

I) Outrossim, a redacção inovadora prende-se com o facto produtor de certo efeito ou seja determina que o prazo de prescrição das dívidas respeitantes a IVA apenas se inicie a partir do início do ano civil seguinte àquele em que se verificou a exigibilidade do imposto.

J) Pelo que é mister concluir que apenas pode aplicar-se aos factos novos ocorridos após a sua entrada em vigor.

K) Não pode portanto prosseguir o entendimento sufragado na Sentença de que se recorre, ao afirmar que o disposto no citado n.º 1 do artigo 48º da LGT, com a alteração introduzida pela Lei n.º 55-8/2004, se aplica aos factos tributários constituídos e consumados na vigência da anterior redacção.

L) Como salienta Jorge Bacelar Gouveia: *"a chave da determinação da retroactividade reside [...] na localização do nascimento do imposto, que é o da formação do facto tributário – não de qualquer outro momento posterior, como o do acto de liquidação."*

M) Ora, no caso dos autos, o facto tributário gerador da obrigação de imposto ocorreu, relembre-se, em 10.11.2002, sendo portanto anterior à entrada em vigor da nova redacção do artigo 48º, n.º 1 da LGT.

N) Nesta conformidade, tendo o facto ocorrido antes da entrada em vigor da alteração legislativa, a aplicação desta à situação fáctica consumada bule com o princípio da retroactividade plasmado no artigo 103º, n.º 3 da Constituição da República Portuguesa ("CRP").

O) Tal como afirmou o Tribunal Constitucional no seu Acórdão n.º *128/09,* de 12 de Março de *2009: "Decorre deste preceito constitucional que qualquer norma fiscal desfavorável (não se entrando aqui na questão de saber se normas fiscais favoráveis podem, e em que medida, ser retroactivas) será constitucionalmente censurada quando assuma natureza retroactiva, sendo a expressão 'retroactividade' usada, aqui, em sentido próprio ou autêntico: proíbe-se a aplicação de uma lei fiscal nova, desvantajosa, a um facto tributário ocorrido no âmbito da vigência da lei fiscal revogada (a lei antiga) e mais favorável (...)"*

P) Pelo exposto, não pode prosseguir o entendimento plasmado na Sentença de que se recorre, ao aplicar a nova redacção do artigo 48º, n.º 1 ao caso vertente, sob pena de ilegalidade por violação do princípio da proibição de retroactividade da lei fiscal consagrado no artigo 12º da LGT, sendo que interpretação contrária será inconstitucional por violação directa do artigo 103º, n.º 3 da CRP.

Acresce que,

Q) De uma banda, a prescrição das obrigações tributárias, *maxime,* a fixação do prazo e o elenco das causas de interrupção ou suspensão, está ainda sujeita ao exigente princípio da legalidade tributária, uma vez que constitui um elemento essencial da relação jurídico tributária (cfr. artigo 103º, n.º 2 da CRP e artigo 8º da LGT).

R) E, de outra banda, tal como ensina José Casalta Nabais: "O *princípio da não retroactividade dos impostos [..} é, em geral, reconduzido ao princípio da protecção da confiança ínsito na ideia de Estado de direito democrático, ou mesmo ao princípio da capacidade contributiva."*

S) Com efeito, também o princípio da segurança jurídica limita o legislador na edição de normas fiscais retroactivas, desfavoráveis ao contribuinte, constituindo uma marca indelével de um Estado de Direito, como salvaguarda dos cidadãos face aos poderes dos entes públicos, e do qual encontramos tradução no artigo 12º, n.º 3 da LGT.

T) A tutela das legítimas expectativas do contribuinte em matéria de impostos representa pois um direito fundamental à segurança e certeza tributária, que se acha vertido no artigo 2.º da Constituição, enquanto decorrência do princípio do Estado de Direito Democrático.

U) Para o Tribunal Constitucional há lugar à tutela do princípio da segurança jurídica quando verificados os seguintes dois critérios: *"a) afectação de expectativas, em sentido desfavorável, será inadmissível, quando constitua uma mutação da ordem jurídica com que, razoavelmente, os destinatários das normas dela constantes não possam contar; e ainda b) quando não for ditada pela necessidade de salvaguardar direitos ou interesses constitucionalmente protegidos que devam considerar-se prevalecentes (deve recorrer-se, aqui, ao princípio da proporcionalidade, explicitamente consagrado, a propósito dos direitos, liberdades e garantias, no n.º 2 do artigo 18.º da Constituição, desde a 1ª revisão)."*

V) No caso vertente, é manifesto que a Recorrente não poderia razoavelmente contar com a alteração concretizada pela Lei n.º *55/2004,* pelo que, é inadmissível, ante o princípio do Estado de direito democrático, uma afectação das suas legítimas expectativas.

W) Assim, mesmo considerando, sem conceder, não estarmos perante um facto consumada na vigência da anterior redacção do artigo 48º, n.º1 da LGT, sempre se teria de atender à intolerável frustração das legítimas expectativas da Recorrente.

X) Pelo que, salvo o devido respeito, a Recorrente também por esta via não se conforma com o entendimento lavrado na Douta Sentença ao não declarar prescrita a mencionada dívida de IVA.

A Fazenda Pública não contra-alegou.

O Exmo. Magistrado do Ministério Público emitiu parecer no sentido do não provimento do recurso (cf. fls. 316 e segs), apoiando-se para tanto na jurisprudência deste Supremo Tribunal Administrativo proferida em casos semelhantes, nomeadamente os Acórdãos de 29/9/10 e de 17/3/11, proferidos nos recursos 0498/10 e 0177/11, concluindo que a alteração que foi efectuada quanto ao início do computo do prazo de prescrição da dívida de I.V.A. que se encontrava a decorrer não implicou alteração retroactiva que fosse constitucionalmente proibida, nem se mostrando por isso atingido outro direito constitucionalmente protegido.

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

«1. Nos autos verifica-se a existência de duas notificações/penhora, dando conhecimento da penhora de dois veículos e procedendo à notificação das penhoras e à citação para a execução;

2. Nessa citação encontra-se identificada a liquidação referente ao IRC de 2000 (quantia exequenda de 32.428,54€ acrescida de 7.783,20€ de juros), e "outros" no valor de 96.755,55€ a que acrescem 14.538,11€ de Juros (cfr. fls 19 do processo apenso);

3. Tal notificação/citação ocorreu por carta registada com *A/R* remetido para *Formadormi-Comércio de Móveis Ldª,* sita no largo da Graça, n.º 28 em Lisboa, depois de ter sido devolvida com a menção de desconhecido" na R. Bernardo Sequeira, n.º 50, 1º, sl.l4, em Braga;

4. O A/R encontra-se assinado por *Monteiro, Lx 27/11/07* - cfr. fls 22 do processo apenso, que aqui se dá por integralmente reproduzido.

5. A reclamante teve conhecimento da execução em 3 de Dezembro de 2010.

6. Na sequência de requerimento da ora reclamante, foi proferido despacho, datado de 25 de Janeiro de 2011**,** da autoria do Sr. Chefe do Serviço de Finanças de Braga, que não declarou prescritas as dívidas relativas a IRC de 2000 e 2001 e IVA de 09/2002, argumentando que: *"(,..) a reclamante foi citada na execução, em* 27 *de Novembro de 2007, relativamente às dívidas de IRC de 2000 e 2001, e em* 3 *de Dezembro de 2010, quanto ao IVA de 09/2002, pelo que foi interrompido o prazo de prescrição antes de terem decorrido* 8 *anos.*

Foram dispensados os vistos dos Exmos. Adjuntos, atento o carácter urgente do processo

São duas as questões objecto do presente recurso:

- Saber qual o momento a partir do qual se conta o prazo de prescrição da dívida exequenda de IVA, nomeadamente saber se se aplica ou não ao caso subjudice o artº 48º, n.º 1 da LGT, na redacção que lhe foi dada pela Lei 55-B/2004 de 30 de Dezembro.

- Saber se da aplicação da referida redacção do artigo 48º, n.º 1 ao caso vertente, decorre ilegalidade por violação dos princípios constitucionais da proibição de retroactividade da lei fiscal artigo 103º, n.º 3 da Constituição da República e da protecção da confiança, decorrente da ideia de Estado de Direito democrático (artigo 2.º da Constituição da República).

II. Apreciando e decidindo:

1. Em relação à primeira questão - saber qual o momento a partir do qual se conta o prazo de prescrição da dívida exequenda de IVA- pronunciou-se a sentença recorrida no sentido de que o disposto no citado n.º 1 do artigo 48º da LGT, com a alteração introduzida pela Lei n.º 55-B/2004, se aplica aos factos tributários constituídos e consumados na vigência da anterior redacção.

Deste entendimento discorda a recorrente alegando que o novo regime apenas pode aplicar-se aos factos novos ocorridos após a sua entrada em vigor.

Mas não lhe assiste razão.

Com efeito, a Lei n.º 55-B/2004, de 30 de Dezembro veio dar nova redacção ao artigo 48º n.º 1 da LGT, dispondo o mesmo que: «1 - As dívidas tributárias prescrevem, salvo o disposto em lei especial, no prazo de oito anos contados, nos impostos periódicos, a partir do termo do ano em que se verificou o facto tributário e, nos impostos de obrigação única, a partir da data em que o facto tributário ocorreu, excepto no imposto sobre o valor acrescentado e nos impostos sobre o rendimento quando a tributação seja efectuada por retenção na fonte a título definitivo, caso em que aquele prazo se conta a partir do início do ano civil seguinte àquele em que se verificou, respectivamente, a exigibilidade do imposto ou o facto tributário.»

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

Trata-se pois de um problema de aplicação de leis no tempo, relativo ao modo de contagem do prazo de prescrição do IVA, o qual, como é sabido, é um imposto de obrigação única.

À situação sub judice será assim aplicável o disposto no artº 12º, n.º 2 do Código Civil que estabelece que «quando a lei dispõe sobre as condições de validade substancial ou formal de quaisquer factos ou sobre os seus efeitos, entende-se, em caso de dúvida, que só visa os factos novos; mas, quando dispuser directamente sobre o conteúdo de certas relações jurídicas, abstraindo dos factos que lhes deram origem, entender-se-á que a lei abrange as próprias relações já constituídas, que subsistam à data da sua entrada em vigor».

Como ensina Baptista Machado, Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador pag. 243 «achando-se uma situação jurídica em curso de constituição, passa o respectivo processo constitutivo a ficar imediatamente subordinado à lei nova», e isto porque «é na vigência desta que a constituição (ou seja, o facto constitutivo "completo") se vem, verificar» ([1]).

Não se verifica pois, como demonstra aquele autor, qualquer retroactividade já que é na vigência da lei nova que se vem a verificar o facto extintivo do direito à cobrança coerciva da dívida tributária, que é duradouro (implica o decurso completo de um prazo) e não instantâneo.

Ora à data da entrada em vigor da referida Lei 55B/2004 ainda estava em curso o prazo de prescrição da dívida exequenda de IVA, pelo que será aplicável no cômputo de tal prazo a lei nova, como se decidiu na sentença recorrida.

Acresce dizer, como sublinha o Exmº Procurador-Geral Adjunto no parecer de fls. 319, que entendimento idêntico vem sendo afirmado pela jurisprudência desta secção do S.T.A., a propósito da alteração do prazo de caducidade da liquidação, após a alteração introduzida no n.º 4 do art. 45º da L.G.T. pela Lei n.º 32-B/2002, de 30/12, como pode ver-se, entre outros, dos acs. de 26/11/08, no rec. n.º 598/08; de 20/5/09, no rec. n.º 293/09; de 25/6/09, no rec. n.º 1109/08; de 3/3/10, no rec. n.º 1076/09; e de 30/6/10, nos recs. nºs. 0158/10 e 0201/10, de 15.09.2010, no recurso 0545/10, de 05.05.2010, rec. n.º 0115/10, e de 20.05.2009, no rec. 293/09, e veio a ser adoptado em casos semelhantes ao dos presentes autos -cfr. ainda os acórdãos de 29.09.2010 e de 17.03.11, respectivamente nos recs. 0498/10 e 0177/11, todos in www.dgsi.pt.

2. Quanto à segunda questão – da pretensa ilegalidade por violação dos princípios constitucionais da proibição de retroactividade da lei fiscal (artigo 103º, n.º 3 da Constituição da República) e da protecção da confiança, decorre já da argumentação exposta que não poderá proceder o raciocínio da recorrente.

Como se viu é na vigência da lei nova que se vem a verificar o facto extintivo do direito à cobrança coerciva da dívida tributária, que é duradouro (implica o decurso completo de um prazo) e não instantâneo.

Ora, como vem afirmando o próprio Tribunal Constitucional, na sua mais recente jurisprudência em matéria fiscal, designadamente nos acórdãos n.os 128/2009 e 85/2010 e 399/10 de 27.10.2010, a retroactividade consagrada no artigo 103.º, n.º 3, CRP é somente a autêntica.

Conforme se refere naquele primeiro acórdão: *"A retroactividade proibida no n.º 3 do artigo 103.º da Constituição é a retroactividade própria ou autêntica. Ou seja, proíbe-se a retroactividade que se traduz na aplicação de lei nova a factos (no caso, factos tributários) antigos (anteriores, portanto, à entrada em vigor da lei nova)."*Assim para que ocorresse retroactividade autêntica ou própria seria necessário que a norma tivesse sido aplicada a um facto passado, inteiramente decorrido ao abrigo da lei antiga, o que, como se demonstrou, não sucedeu.

Do mesmo modo não se vislumbra qualquer violação do princípio constitucional da protecção da confiança, decorrente da ideia de Estado de Direito democrático (artigo 2.º da Constituição da República).

Nesta matéria, a jurisprudência do Tribunal Constitucional (cf. Acórdãos 128/09 e 287/09) sobre o princípio da segurança jurídica na vertente material da confiança, vem afirmando que para que esta última seja tutelada é necessário que se reúnam dois pressupostos essenciais:

«a) a afectação de expectativas, em sentido desfavorável, será inadmissível, quando constitua uma mutação da ordem jurídica com que, razoavelmente, os destinatários das normas dela constantes não possam contar; e ainda

b) quando não for ditada pela necessidade de salvaguardar direitos ou interesses constitucionalmente protegidos que devam considerar-se prevalecentes (deve recorrer-se, aqui, ao princípio da proporcionalidade, explicitamente consagrado, a propósito dos direitos, liberdades e garantias, no n.º 2 do artigo 18.º da Constituição)».

Dois aspectos são salientados pelo do Tribunal Constitucional:

Em primeiro lugar, e tendo em conta a *autorevisibilidade* das leis, "não há (…) um direito à *não-frustração* de expectativas jurídicas ou a manutenção do regime legal em relações jurídicas duradoiras ou relativamente a factos complexos já parcialmente realizados» (Acórdão n.º 287/90).

Por outro lado o princípio implica uma ideia de protecção da confiança dos cidadãos e da comunidade na estabilidade da ordem jurídica e na constância da actuação do Estado. Porém, a confiança, aqui, não é uma confiança qualquer: se ela não reunir os requisitos que acima ficaram formulados a Constituição não lhe atribui protecção (cf. Acórdão 128/09).

Haverá assim que proceder, em cada caso, como se sublinha no Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 304/2001, «a um justo balanceamento entre a protecção das expectativas dos cidadãos decorrentes do princípio do Estado de direito democrático e a liberdade constitutiva e conformadora do legislador, também ele democraticamente legitimado, legislador ao qual, inequivocamente, há que reconhecer a legitimidade (senão mesmo o dever) de tentar adequar as soluções jurídicas às realidades existentes, consagrando as soluções mais acertadas e razoáveis, ainda que elas impliquem que sejam 'tocadas' relações ou situações que, até então, eram regidas de outra sorte».

Sendo que só uma retroactividade intolerável, que afecte de forma inadmissível e arbitrária os direitos e expectativas legitimamente fundados dos cidadãos, viola o princípio de protecção da confiança, ínsito na ideia do Estado de direito democrático - (cfr. os Acórdãos do Tribunal Constitucional n.º 287/90, de 30 de Outubro, de 11/83, de 12 de Outubro de 1982, Acórdãos do Tribunal Constitucional, 1.º Vol., pp. 11 e segs.; no mesmo sentido se havia já pronunciado a Comissão Constitucional, no Acór-

dão n.º 463, de 13 de Janeiro de 1983, publicado no Apêndice ao Diário da República de 23 de Agosto de 1983, p. 133 e no Boletim do Ministério da Justiça, n.º 314, p. 141, e se continuou a pronunciar o Tribunal Constitucional, designadamente através dos Acórdãos n.ºs 17/84 e 86/84, publicados nos 2.º e 4.º Vols. dos Acórdãos do Tribunal Constitucional, a pp. 375 e segs. e 81 e segs., respectivamente).

Ora não é isso que se verifica no caso em apreço.

Com efeito, não pode dizer-se que no caso concreto a afectação das expectativas da recorrente quanto ao cômputo do prazo de prescrição tenha sido arbitrária ou deva considerar-se demasiado onerosa. Daí que não seja intolerável e constitucionalmente inadmissível.

Isso só sucederia, se não houvesse fundamento material (um interesse público relevante) capaz de justificar a mutação operada na ordem jurídica - uma mutação que, então, se apresentaria como imprevisível e injustificada, não podendo os cidadãos contar com ela.

Não se verifica, pois a invocada inconstitucionalidade do sentido decisório da sentença recorrida, pelo que improcederá, também, nesta parte, a argumentação da recorrente.

III-DECISÃO

Nestes termos acorda-se em negar provimento ao recurso, confirmando-se o julgado recorrido. Custas pela recorrente.

Lisboa, 28 de Setembro de 2011. — *Pedro Delgado* (relator) — *Casimiro Gonçalves — Ascensão Lopes.*

([1]) (Sublinhado nosso.)

Acórdão de 28 de Setembro de 2011.

Assunto:

Reclamação de acto do órgão de execução fiscal. Regulamento das Custas nos Processos Tributários. Código das Custas Judiciais.

Sumário:

I — A dependência estrutural da reclamação prevista nos arts. 276º e ss. do CPPT em relação à execução fiscal obsta a que a instauração daquela seja considerada para efeitos de taxa de justiça inicial como equiparada à introdução em juízo de um processo novo.

II — Embora o n.º 6 do art. 4º do DL n.º 324/2003, de 27/12 tenha revogado expressamente as disposições relativas aos processos judiciais tributários contidas no Regulamento das Custas dos Processos Tributários (RCPT), essas disposições continuam a ser aplicáveis aos processos pendentes em 1/1/2004 (data da entrada em vigor do referido DL), pois que as normas sobre custas tributárias por ele aditadas ao Código das Custas Judiciais (ou seja, os arts. 73º-A a 73º-F) apenas são aplicáveis aos processos instaurados a partir da data da sua entrada em vigor (cfr. o n.º 1 do seu art. 14º), ocorrida em 30/12/2003.

III — Apesar de, relativamente aos processos tributários pendentes em 1/1/2004 as custas aplicáveis continuarem a ser determinadas pelas disposições do RCPT, com aplicação supletiva do CCJ (ex vi do art. 2º do RCPT), são-no sem prejuízo de os pagamentos e depósitos a efectuar nesses processos pendentes serem efectuados de acordo com as novas regras do CCJ (nº 3 do art. 14º do DL n.º 324/2003).

Processo n.º 772/11-30.
Recorrente: Mário Rui de Almeida Moreira.
Recorrido: Fazenda Pública.
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. Casimiro Gonçalves.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

RELATÓRIO

1.1. Mário Rui de Almeida Moreira, com os demais sinais dos autos, recorre da decisão que, proferida no Tribunal Tributário de Lisboa, decidiu não lhe assistir razão quanto à reclamação apresentada

contra a recusa de recebimento da petição de reclamação de decisão do órgão de execução fiscal, pelo que deverá proceder ao pagamento da "taxa de justiça nos termos do Regulamento das Custas Processuais sob pena de se manter a recusa prevista no artº 474º do CPC".

1.2. O recorrente termina as alegações formulando as conclusões seguintes:

1ª- A recusa da petição inicial da Reclamação a que se refere o artº 276.º do CPPT, por falta da autoliquidação da taxa de justiça inicial pela Reclamante é uma decisão contra-legem.

2ª- Já que, na verdade, não existia à data da instauração do processo de execução fiscal no qual aquela Reclamação é umbilicalmente dependente, norma legal que obrigasse o Reclamante a liquidar ou autoliquidar qualquer tipo de quantia a título de taxa de justiça inicial.

3ª- E, por ser, a instauração de tal processo de execução fiscal anterior à entrada em vigor, quer do Código das Custas Judiciais (01.01.2004) quer do Regulamento das Custas Processuais (20.04.2009) logo, a tal processo, de execução fiscal é inaplicável a legislação tributária citada (ex-vi art.º 15.º, n.º 1 e art.º 27.º, n.º 1, respectivamente).

4ª- Sendo incompreensível a decisão recorrida quando confunde a presente Reclamação configurando-a como sendo um processo novo, quando na verdade tal Reclamação não passa de um incidente, recurso ou impugnação a tramitar dentro do citado processo de execução fiscal.

5ª- Logo regulada pela normatividade existente à data da instauração daquele processo de execução fiscal a título de custas processuais, iniciais ou finais.

6ª- Ao não ter sufragado tal entendimento a decisão recorrida violou os diplomas supra citados, prestando um mau serviço à administração da justiça.

Assim, nestes termos, e nos demais de direito que V.ªs Ex.ªs doutamente suprirão, deve o presente Recurso Jurisdicional ser considerado procedente e provado e por via dele ser proferido Acórdão que acolha as legítimas pretensões do Recorrente.

1.3. Não foram apresentadas contra-alegações.

1.4. O MP emite Parecer no sentido do provimento do recurso, por entender que, em conformidade com o entendimento constante dos Ac.s de 20.1.2010 e de 20.10.2010, proferidos nos Proc.s 1077/2009 e 0655/2010, citados pelo Recorrente e dos Ac.s de 17.11.2010 e 30.11.2010, tirados nos Proc.s 656/10 e 641/10, não é de considerar a «reclamação» prevista no art. 276º, do C.P.P.T. como introdução em juízo de um processo novo, pelo que, de acordo com os fundamentos aduzidos nas alegações do recorrente, será de conceder provimento ao recurso.

1.5. Sem vistos, dada a natureza urgente do processo, cabe decidir

FUNDAMENTOS

2. A decisão recorrida é do teor seguinte:

«Há que apreciar a reclamação da recusa do recebimento da petição inicial. Tal recusa ocorreu por não ter sido cumprido o disposto no artº 474º alínea f) do CPC, aplicável ao caso por remissão do artº 2º alínea e) do CPPT

Defende a Reclamante os presentes autos não têm natureza judicial e que no caso se aplica o regime de custas processuais, em vigor à data da execução.

Cumpre apreciar e decidir.

A questão não é pacífica. Contudo, acolhemos o douto entendimento sufragado no acórdão do STA no processo n.º 0424/11 de 18/05/2011 de que se transcreve o seguinte texto: "*E estas normas sobre a organização e processo nos tribunais administrativos e fiscais são as contidas no ETAF e no CPTA, bem, como algumas outras normas que constam do DL n.º 325/2003, de 29/12 (que define a sede, a organização e a área de jurisdição dos tribunais administrativos e fiscais, concretizando o respectivo estatuto), e das Portarias nºs. 1417/2003, de 30/12 (que regula o funcionamento do SITAF) e 1418/2003, de 30/12 (instalação e agregação de tribunais tributários e dos tribunais centrais administrativos) e da Portaria n.º 2-B/2004, de 5/1 (quadros dos tribunais administrativos e fiscais) — cf. Jorge Lopes de Sousa, Código de Procedimento e de Processo Tributário, anotado. 5ª Ed., Vol. I, anotações ao art. 2º, pp 60 a 66). (.) Esta reclamação é o meio processual adequado para reagir contra actos e decisões ilegais praticados pelo órgão da execução fiscal no âmbito do desenrolar do processo executivo. E se procurarmos indagar qual é a verdadeira natureza da mesma, constatamos que, nessa matéria, não tem havido unanimidade de pontos de vista na jurisprudência: uma vezes tem-se decidido que tal reclamação não constitui um incidente da execução, mas sim uma acção de impugnação, na expressão do art. 49º, n.º 1, subalínea iii) do ETAF (cf. neste sentido, os acs. desta Secção do STA, de 16/12/10, rec. n.º 708/10 e de 5/7/07, rec. n.º 506/07); outras vezes tem-se afirmado a dependência estrutural desta reclamação em relação à execução fiscal (por exemplo para efeitos de saber qual o regime da taxa de justiça inicial que é aplicável tem-se entendido que essa dependência estrutural obsta a que a instauração da reclamação seja equiparada à introdução em juízo de um processo novo — cf. os acs. desta Secção do STA de 20/1/10 e de 20/10/10, respectivamente, nos recs. nºs. 1077/09 e 655/10).*

Na doutrina, o Prof. Joaquim Freitas da Rocha (Lições de Procedimento e Processo Tributário, 2ª Ed., Coimbra, 2008, pág 297), referindo as dificuldades de conceptualização deste meio processual, escreve o seguinte: «Não se trata, note-se, de um verdadeiro recurso jurisdicional, pois não estão aqui

a ser sindicadas actuações de tribunais; nem tão-pouco se pode dizer que estamos perante um recurso contencioso (lato sensu), na medida em que a actuação aqui a ser analisada pelo tribunal, sendo uma actuação administrativa, não se incorpora num procedimento, mas num processo.

Ora, talvez em face destas dificuldades de conceptualização, o legislador adoptou uma terminologia que pode ser, no mínimo, equívoca, mas que, em geral, se pode aceitar. Fala o CPPT aqui em «reclamação». Insistimos, contudo: uma reclamação que não sendo nem uma coisa nem outra, tem um misto de recurso contencioso — pois trata-se do controlo um acto de um órgão administrativo por parte do tribunal — e de recurso jurisdicional na medida em que o acto a ser controlado pelo tribunal é um acto praticado num processo.»

Por sua vez, o Cons. Jorge Lopes de Sousa (CPPT anotado, Vol. II 5ª Ed., pp. 646 e 647, anotação 2 ao art. 276º, bem como na pág. 659, anotação 3 ao art. 277º), dando conta das várias expressões utilizadas pelo legislador, nomeadamente «impugnação» [denominação que lhe é atribuída no art. 49º, n.º 1, alínea a), subal. iii), do ETAF de 2002 (na redacção da Lei n.º 107-D/2003, de 31/12) e na alínea d) do mesmo normativo (aqui já na redacção original da Lei n.º 13/2002, de 19/2)], ou «recurso» [denominação que lhe era atribuída na redacção original da referida alínea a) subal. iii), do n.º 1 do art. 49º do ETAF, bem como nos arts. 62º, n.º 1, alínea g), do ETAF de 1984, no art. 10º, n.º 1, do RCPT, no art. 101º, alínea d), da LGT e no art. 97º, nº1, alínea n), do CPPT] para se referir a tal meio processual de defesa dos lesados perante as decisões do órgão da execução fiscal, conclui que «Independentemente da designação adequada, que é matéria sobre a qual o legislador não tem ideias muito assentes, a reclamação prevista neste art. 276º constitui um incidente do processo de execução fiscal por ser uma ocorrência estranha ao desenvolvimento normal do processo, mas deve ser tratada, quanto aos requisitos da respectiva petição como sendo uma «acção de impugnação», por ser essa a natureza que lhe é atribuída pelo art. 49º, n.º 1, alínea a), subalínea iii), do ETAF de 2002, que é o mais recente diploma que se pronunciou sobre esta matéria.» (sublinhado nosso) E assim, «Tendo a reclamação a natureza de uma acção de impugnação, como se infere dos termos da subalínea iii) da alínea a) do n.º 1 do art. 49º do ETAF de 2002, deverão ser-lhe aplicáveis supletivamente as normas da acção administrativa especial, atenta a natureza do caso omisso, por força do disposto na alínea c) do art. 2º do CPPT, na parte em que não devam ser aplicadas, directamente ou por analogia, normas próprias deste Código. Porém, a não se entender que são aplicáveis as normas do CPTA sobre a acção administrativa especial, será aplicável regime idêntico, quanto aos requisitos da petição e sua recusa, com fundamento nos arts. 467º e 474º do CPC.»

Tendo em conta o exposto não assiste razão à Reclamante que deve pagar a taxa de justiça nos termos do Regulamento das Custas Processuais sob pena de se manter a recusa prevista no artº 474º do CPC.

Notifique.»

3.1. A Petição Inicial da «reclamação» cuja recusa de recebimento por parte da Secretaria está na origem dos presentes autos de recurso, foi apresentada no Serviço de Finanças de Lisboa 2, em 27/4/2011 (cfr. fls. 17) e respeita à execução n.º 3247.2000.01037900 e apensos, instaurada em 2000 (embora nos autos não se vislumbre indicada expressamente a data da instauração do processo de execução, resulta do respectivo número – 3247.2000 que foi instaurado no ano de 2000, facto que o próprio recorrente também aceita).

Do transcrito despacho recorrido decorre, em síntese e fundamentalmente, que se acolheu entendimento de que sendo a reclamação de actos do órgão de execução fiscal (regulado nos arts. 276º e sgts. do CPPT) um processo que tem a natureza de uma «acção de impugnação» (como resulta do art. 49º, n.º 1, alínea a), subalínea iii), do ETAF de 2002), então deve ser-lhe aplicável o actualmente vigente Regulamento das Custas Processuais e, consequentemente, não tendo sido paga a taxa de justiça inicial a recusa de recebimento da respectiva Petição Inicial, por parte da Secretaria, com fundamento no disposto na alínea f) do art. 474º do CPC, não viola as normas legais invocadas pelo recorrente.

3.2. Do assim decidido discorda o recorrente, sustentando que é aplicável o regime das custas processuais que vigorava à data da instauração do processo de execução (ano de 2000), ou seja, o regime decorrente do Regulamento das Custas dos Processos Tributários, aprovado pelo DL n.º 29/98, de 11/2 e em vigor à data da instauração da execução fiscal aqui em causa.

E não prevendo tal Regulamento, para o caso da presente reclamação, o pagamento de qualquer taxa de justiça a título inicial ou prévio, mas sim e quanto muito, o pagamento das custas a final, como resulta do seu art. 21º, então não deverá ser recusada a respectiva Petição Inicial com fundamento na alínea f) do art. 474º do CPC.

3.3. A questão a decidir é, pois, no essencial, a de saber qual o regime jurídico das custas aplicável ao caso dos autos.

Vejamos.

4.1. Desde logo, importa determinar se o regime de custas aplicável é o vigente à data da apresentação da reclamação (27/4/2011) ou o que vigorava à data da instauração da execução (ano de 2000).

Trata-se de questão que, na vertente da determinação da taxa de justiça inicial aplicável, foi já apreciada, de maneira uniforme, por esta Secção do STA, nomeadamente nos acs. de 20/1/2010, proc.

n.º 1077/2009; de 20/10/2010, proc. n.º 0655/2010; de 17/11/2010, proc. n.º 656/10; e de 30/11/2010, proc. n.º 641/10, referenciados pelo recorrente e pelo MP.

E não vemos razão para divergir da jurisprudência ali firmada.

Transcrevemos, com a devida vénia, o que a este respeito se exara naquele primeiro aresto citado:

«*Independentemente da adequada qualificação da «reclamação» judicial a que se refere o artigo 276º e seguintes do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT) - como incidente, como recurso ou como impugnação, solução esta para que aponta o Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais de 2002 (cfr. o seu artigo 49º, n.º 1, alínea a) subalínea iii) e alínea d) -, matéria em que o legislador não revela senão hesitações e incertezas reflectidas na variação terminológica que utiliza para designar este meio de defesa dos lesados perante decisões do órgão da execução fiscal praticados no processo de execução fiscal, parece inequívoca a estrutural dependência desta »reclamação» em relação à execução fiscal na qual é praticado o acto potencialmente lesivo »reclamável». É, aliás, esta dependência estrutural que permite à Lei Geral Tributária (cfr. o seu artigo 103º) a enfática afirmação de que o processo de execução fiscal tem natureza judicial, pois que, embora possa correr a generalidade dos seus termos no Serviço de Finanças, é garantido aos interessados o direito de reclamação para o juiz da execução fiscal dos actos materialmente administrativos praticados por órgãos da administração tributária.*

Desta estrutural dependência da «reclamação» relativamente à própria execução fiscal resulta que a instauração da «reclamação» não constitui propriamente a introdução em juízo de um processo novo, razão pela qual se entende ser aplicável à determinação da taxa de justiça inicial devida não o disposto no Regulamento das Custas Processuais, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 34/2008, de 26 de Fevereiro (na redacção que lhe foi conferida pela Lei n.º 64-A/2008, de 31 de Dezembro) e que entrou em vigor no passado dia 20 de Abril, atendendo ao disposto no seu artigo 27º, mas o disposto no Código das Custas Judiciais.»

4.2. No caso, como se viu, o processo de execução foi instaurado no ano 2000.

Vigorava, então, em matéria de custas, o Regulamento das Custas dos Processos Tributários, aprovado pelo DL n.º 29/98, de 11/2.

Este Regulamento (RCPT), foi expressamente revogado (salvo quanto às normas referentes a actos respeitantes à fase administrativa dos processos referidos no n.º 1 daquele diploma) pelo n.º 6 do art. 4º do DL n.º 324/2003, de 27/12, diploma este que alterou o Código das Custas Judiciais (CCJ) então em vigor, aditando-lhe, designadamente - cfr. o seu art. 2º - normas respeitantes às custas nos processos administrativos e tributários (os arts. 73º-A a 73º-F do CCJ).

Mas o art. 14º deste citado DL também estabeleceu - sob a epígrafe aplicação no tempo - que as alterações ao Código das Custas dele constantes só se aplicam aos processos instaurados após a sua entrada em vigor (cfr. o n.º 1 do dito art. 14º), sem prejuízo de o montante dos pagamentos prévios de taxa de justiça inicial e subsequente a efectuar nos processos pendentes ser determinado de acordo com a tabela do anexo I do diploma (cfr. n.º 2 do mesmo art. 14º) e de os pagamentos e depósitos a efectuar nos processos pendentes à data da entrada em vigor do presente diploma serem efectuados de acordo com o disposto no n.º 3 desse mesmo art. 14º).

E em sede de norma transitória, preceituou-se, ainda, no n.º 2 do art. 15º, que «As disposições do presente diploma que contenham normas sobre custas judiciais tributárias apenas produzem efeitos a partir da data da transferência dos tribunais tributários para a tutela do Ministério da Justiça», o que ocorreu no dia 30/12/2003, com a entrada em vigor do referenciado DL n.º 325/2003, de 29/12.

Assim, face a estas disposições, fica claro que as normas sobre custas tributárias aditadas ao Código das Custas Judiciais pelo DL n.º 325/2003, de 29/12, (ou seja os arts. 73º-A a 73º-F) são inaplicáveis ao caso vertente, pois que o n.º 1 do art. 14º deste DL expressamente determina que estas só se aplicam aos processos instaurados após a sua entrada em vigor (ocorrida no dia 1/1/2004 - cfr. o n.º 1 do seu art. 16º - sendo que o processo de execução aqui em causa foi instaurado no ano de 2000).

Não sendo aplicáveis à determinação das custas devidas no processo as disposições especificamente tributárias aditadas ao Código das Custas Judiciais, importa então determinar se tais custas continuaram a ser determinadas de acordo com o RCPT, como propugna a recorrente, ou se, pelo contrário, passaram a ser determinadas de acordo com a disposições contidas no Código das Custas Judiciais, na versão anterior à daquele DL n.º 325/2003, conjugadas, no caso concreto, com a disposição transitória contida no n.º 2 do seu art. 14º.

E, como se salienta no ac. deste STA, de 9/2/2011, rec. n.º 0872/10, «*perante questão semelhante, mas respeitante às custas relativas aos processos administrativos, defende SALVADOR DA COSTA (Código das Custas Judiciais Anotado e Comentado, 9ª edição, Coimbra, Almedina, 2007, p. 368), que "às espécies processuais pendentes no dia 1 de Janeiro de 2004 é aplicável a Tabela de Custas do Supremo Tribunal Administrativo (...)", isto não obstante a expressa revogação de que tal diploma foi objecto pelo n.º 5 do artigo 4º do Decreto-Lei n.º 324/2003 e a inexistência de norma expressa determinante da sua manutenção em vigor para os processos pendentes à data de 1 de Janeiro de 2004.*

Ora, entende-se que solução idêntica, relativamente ao RCPT, é de adoptar relativamente às custas tributárias nos processos pendentes a 1 de Janeiro de 2004, por identidade de razões e ainda porque esta é a solução mais razoável, que se deve presumir que o legislador terá querido (artigo 9º n.º 3 do Código Civil).

De facto, sendo a matéria das custas tributárias tradicionalmente objecto de tratamento autónomo - mantendo-se até ao presente o seu tratamento especial, embora desde 2004 enquadrado no regime geral das custas judiciais -, mal se compreenderia que o legislador pretendesse sujeitar a determinação das custas nos processos tributários pendentes em 1 de Janeiro de 2004 ao regime geral das custas constantes do Código das Custas Judiciais na versão anterior ao Decreto-Lei n.º 324/2003, sabido que para os processos novos criou normas especiais e que normas especiais havia também para os processos velhos.

Assim, relativamente aos processos tributários pendentes em 1 de Janeiro de 2004, as custas aplicáveis continuaram a ser determinadas, em primeira linha, pelas disposições do RCPT, com aplicação supletiva do CCJ, ex vi do artigo 2º do RCPT, sem prejuízo de os pagamentos e depósitos a efectuar nos processos pendentes serem efectuados de acordo com as novas regras do CCJ (cfr. o n.º 3 do artigo 14º do Decreto-Lei n.º 324/2003).»

Aliás, o actual Regulamento das Custas Processuais (RCP), aprovado pelo DL n.º 34/2008, de 26/2, também não seria aplicável, dado que só tem aplicação aos processos judiciais instaurados posteriormente a 20/4/2009 (cfr. os arts. 26 e 27º, n.º 1 do referido DL 34/2008, na redacção introduzida pelo art. 156º da Lei n.º 64-A/2008, de 31/12).

E porque concordamos com a jurisprudência supra referida, concluímos, então, que a questão em causa no presente recurso, deve ser apreciada à luz do Regulamento das Custas dos Processos Tributários (RCPT) e, subsidiariamente, do Código das Custas Judiciais (na redacção anterior ao DL n.º 324/03, de 27/12, por força do disposto no n.º 1 do art. 14º deste diploma), dado que, como acima também se concluiu, o regime de custas aplicável é o que vigorava à data da instauração da execução, e não o que vigora à data em que foi apresentada a presente reclamação ao abrigo do art. 276º do CPPT.

4.3. E nem o contrário resulta do teor do acórdão deste STA, de 18/5/2011, no proc. n.º 0424/11, parcialmente transcrito no despacho recorrido.

- Com efeito, por um lado, a questão ali apreciada é de natureza diversa (saber se, perante uma ilegal cumulação de pedidos, a natureza da reclamação prevista nos arts. 276º e sgts. do CPPT determina a não aplicação supletiva das pertinentes normas do CPTA, nomeadamente do seu art. 47º, tendo-se, concluído, aliás, contrariamente ao que parece ter concluído o despacho recorrido, que são, nessa matéria, supletivamente aplicáveis as normas constantes do CPTA e não as constantes do CPC).

Na verdade, diz-se no aresto: «*Tendo a reclamação a natureza de uma acção de impugnação, como se infere dos termos da subalínea iii) da alínea a) do n.º 1 do art. 49º do ETAF de 2002, deverão ser-lhe aplicáveis supletivamente as normas da acção administrativa especial, atenta a natureza do caso omisso, por força do disposto na alínea c) do art. 2º do CPPT, na parte em que não devam ser aplicadas, directamente ou por analogia, normas próprias deste Código. Porém, a não se entender que são aplicáveis as normas do CPTA sobre a acção administrativa especial, será aplicável regime idêntico, quanto aos requisitos da petição e sua recusa, com fundamento nos arts. 467º e 474º do CPC. (...)*

Ou seja, retornando ao caso dos autos, não se vê que, ao invés do afirmado pela sentença recorrida, se deva excluir a aplicação supletiva, se for caso disso, das pertinentes normas do CPTA».

- Mas, por outro lado, o citado acórdão também não deixa de realçar que, «*Independentemente da designação adequada (...) a reclamação prevista neste art. 276º constitui um incidente do processo de execução fiscal por ser uma ocorrência estranha ao desenvolvimento normal do processo», embora deva ser tratada quanto aos requisitos da respectiva petição como sendo uma «acção de impugnação*».

5. Porém, contrariamente ao sustentado pelo recorrente (sustenta este, nas Conclusões 2ª e 5ª, que não existia à data da instauração do processo de execução fiscal norma legal que obrigasse o reclamante a liquidar ou autoliquidar qualquer tipo de quantia a título de taxa de justiça inicial e que só a final serão devidas custas), tal não determina que não seja, no caso, devida taxa de justiça inicial.

Com efeito, no âmbito do Regulamento das Custas dos Processos Tributários (RCPT) o presente processo já estava sujeito a custas e, de acordo com o disposto no seu art. 9º a taxa de justiça é a constante da tabela anexa, calculada sobre o valor atendível para efeito de custas, estabelecendo o art. 15º do mesmo RCPT que a taxa de justiça nas impugnações, na oposição à execução, nos embargos de terceiro, no concurso de credores, nas acções para reconhecimento de um direito ou interesse legítimo e nos recursos a que se refere o n.º 1 do artigo 10º - sendo, portanto, indiferente, para este efeito, que se atribua a esta reclamação prevista no art. 276º do CPPT a natureza de impugnação ou de recurso judicial - é paga gradualmente.

Ora, apesar de os arts. 16º a 19º do RCPT preverem um regime de pagamento da taxa de justiça inicial e de sanções para a falta desse pagamento, normas estas que foram revogadas pelo n.º 6 do art. 4º do DL n.º 324/03, de 27/12, e apesar de, como se disse, relativamente aos processos tributários pendentes em 1 de Janeiro de 2004 as custas aplicáveis continuarem a ser determinadas pelas disposições

do RCPT, com aplicação supletiva do CCJ (ex vi do artigo 2º do RCPT), são-no sem prejuízo de os pagamentos e depósitos a efectuar nos processos pendentes serem efectuados de acordo com as novas regras do CCJ (nº 3 do art. 14º do DL n.º 324/2003).

Assim, face à revogação daqueles mencionados arts. 16º a 19º do RCPT, tendo o processo de execução a natureza de processo judicial (art. 103º da LGT) e não tendo a presente reclamação sido acompanhada de documento comprovativo do prévio pagamento da taxa de justiça inicial ou de documento que ateste a concessão de apoio judiciário ou, em caso de urgência, de ele ter sido requerido, não pode deixar de ser aplicável o disposto no art. 80º, n.º 1 alínea d) do CPTA.

Ou seja, aquele regime de custas aplicável não contende com o regime da recusa da Petição Inicial previsto neste normativo (equivalente ao da alínea f) do art. 474º do CPC).

6. Em suma, tendo o despacho recorrido considerado que a recusa de recebimento da Petição Inicial «ocorreu por não ter sido cumprido o disposto no artº 474º alínea f) do CPC, aplicável ao caso por remissão do artº 2º alínea e) do CPPT» e que «não assiste razão à Reclamante que deve pagar a taxa de justiça nos termos do Regulamento das Custas Processuais sob pena de se manter a recusa prevista no artº 474º do CPC», tal despacho não pode manter-se: com efeito, de acordo com o exposto, o pagamento da taxa de justiça inicial deve, no caso presente, ser feito nos termos das regras do Código das Custas Judiciais (e não do RCPT), ou seja, o montante dos pagamentos prévios de taxa de justiça inicial e subsequente a efectuar nos processos pendentes é determinado de acordo com a tabela do anexo I - execuções - do mesmo Código das Custas Judiciais (14º, n.º 2 do DL n.º 324/2003), sob pena de recusa da respectiva Petição Inicial, nos preditos termos consignados no art. 80º, n.º 1 alínea d) do CPTA.

DECISÃO

Nestes termos, acorda-se em, dando provimento ao recurso, revogar o despacho recorrido para ser substituído por outro que, de acordo com o regime supra fixado, decida a controvertida questão da taxa inicial devida, à luz do Código das Custas Judiciais e do disposto na alínea d) do n.º 1 do art. 80º do CPTA.

Sem custas.

Lisboa, 28 de Setembro de 2011. — *Casimiro Gonçalves* (relator) — *Ascensão Lopes — Pedro Delgado*.

Acórdão de 28 de Setembro de 2011.

Assunto:

IRS. Prescrição da dívida exequenda. Sucessão de regimes. Causas suspensivas e interruptivas da LGT. Sua aplicação a factos ocorridos na vigência do CPT.

Sumário:

I — Sucedendo-se diversos regimes de prescrição, atento o disposto no artº 297º, n.º 1 do Código Civil, a lei que estabelecer, para qualquer efeito, um prazo mais curto do que o fixado na lei anterior é também aplicável aos prazos que já estiverem em curso, mas o prazo só se conta a partir da entrada em vigor da nova lei, a não ser que, segundo a lei antiga, falte menos tempo para o prazo se completar.

II — Mostrando-se, no caso dos autos, que o prazo terminaria na mesma data, quer em face do CPT, quer em face da LGT, é aplicável o prazo previsto na LGT, uma vez que, segundo a lei antiga, não falta menos tempo para esse prazo se completar.

III — Mostrando-se penhorados bens suficientes para garantia da dívida e do acrescido, ao abrigo do artº 169º do CPPT a execução fiscal é suspensa, com suspensão também do prazo de prescrição (artº 49º, n.º 3 da LGT, então em vigor), no caso de impugnação judicial da dívida.

IV — Embora por força do disposto no n.º 2 do artº 49º da LGT (na redacção então em vigor) a paragem do processo por período superior a um ano por facto não imputável ao sujeito passivo fizesse cessar o efeito previsto no número anterior, somando-se, este caso, o tempo que decorrer após esse período ao que tiver decorrido até à data da autuação, a contagem desse prazo suspende-se se, entretanto, a execução ficar suspensa por penhora de bens suficientes para pagamento da dívida e do acrescido, até ao trânsito em julgado da respectiva impugnação judicial.

V — As normas da LGT que instituíram causas suspensivas e interruptivas do prazo de prescrição sem correspondência com as previstas na lei antiga (n.º 1 e 3 do art.º 49.º), não dispõem sobre as condições de validade formal ou substancial do facto tributário ou da respectiva obrigação, dispondo apenas sobre o conteúdo de situações jurídicas que, com base naqueles factos, se constituíram. Isto é, essas normas conexionam-se com o direito, sem referência aos factos geradores da obrigação e da respectiva prescrição, pelo que nada obsta à aplicação dessas normas da LGT às situações tributárias que subsistam à data da sua entrada em vigor.

VI — Assim sendo, a LGT é competente para determinar e reger os eventos interruptivos e suspensivos que ocorram na sua vigência, ainda que atinentes a prazos prescricionais iniciados na vigência do CPT, sem que isso represente um efeito retroactivo da lei nova ou uma ofensa aos princípios da segurança jurídico-fiscal, da tutela da confiança e da separação de poderes.

Processo n.º 790/11-30.
Recorrente: Licínia de Jesus Ferreira dos Santos.
Recorrido: Fazenda Pública.
Relator: Ex.mo Sr. Cons. Dr. Valente Torrão.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1. Licínia de Jesus Ferreira dos Santos, melhor identificada nos autos, veio recorrer da decisão do Mmº Juiz do TAF de Braga que julgou improcedente a sua reclamação contra decisão do órgão de execução fiscal, proferida no Processo n.º 0710/01/100631.2.1 e Apen., que indeferiu o seu pedido de declaração de prescrição das dívidas exequendas, apresentando, para o efeito, alegações nas quais conclui.

1ª). Em matéria de facto: importa efectuar uma pequena correcção ao nível dos factos provados, concretamente o último deles, devendo o mesmo ser fixado da seguinte forma: Em 26.11.2010 a executada deu entrada de requerimento dirigido ao Chefe do Serviço de Finanças de Cantanhede a solicitar a declaração de prescrição, o qual lhe foi indeferido por despacho datado de 15.12.2010, tendo a presente reclamação sido apresentada em 27.12.2010.

2ª). Em matéria de direito: as normas da LGT relativas à prescrição - prazo, causas de suspensão e de caducidade - apenas podem aplicar-se aos prazos que se iniciem depois da sua entrada em vigor,

3ª). Ou quando daí resulte, em concreto, um encurtamento do prazo relativamente ao que resulta da aplicação do regime do CPT.

4ª). Assim: a lei que encurta o prazo apenas terá válida aplicação nos casos e circunstâncias em que esse prazo é concretamente reduzido, sob pena de pelo artificialismo da redução do prazo prescricional, acoplada a uma panóplia de efeitos interruptivos ou suspensivos inovadoramente criados em relação à lei antiga, se verificar, como in casu, uma extensão desse mesmo prazo, incompatível com os princípios constitucionais acabados de referir.

5. Designadamente, a lei nova não será de aplicação aos prazos que se encontrem em curso, quando esse novo prazo se encontrar acoplado a alteração do regime de interrupção ou de suspensão desse prazo com introdução inovatória de fattispecies não consagradas, e com isso se determinar que a aplicação da lei nova conduz a um prazo prescricional mais longo do que o estabelecido na lei antiga.

6ª). De facto, a aplicação da lei nova sem ressalva dos casos em que o prazo computado pela lei antiga se consuma em primeiro lugar afecta o princípio da protecção da confiança e da segurança jurídica imanentes ao Estado de direito porque implica um insustentável alargamento do prazo de prescrição e a aplicação retroactiva desfavorável da nova lei a um prazo já em curso, decorrente da aplicação a um prazo prescricional em curso de uma lei nova que determina o seu prolongamento para além do prazo que resultava da aplicação da lei em vigor no momento em que se iniciou o decurso desse prazo.

7ª). Nessa medida, o critério de determinação da lei aplicável exigido pelo artigo 297.º do CC, pressupõe claramente que a lei nova apenas proceda ao encurtamento dos prazos e não à alteração dos termos e condições que determinam o seu cômputo, sendo que, quando essas condições sejam alteradas, o juízo de ponderação não pode deixar de as levar necessariamente em conta.

8ª). Não é pois, aplicável o prazo de 8 anos estabelecido na LGT, quando, de acordo com os critérios da lei em vigor no momento em que se inicia a contagem do prazo prescricional (o CPT), ocorra a prescrição da dívida em momento anterior ao que resultaria da aplicação das regras da LGT.

9ª). As causas de interrupção ou suspensão do prazo prescricional prescritas na LGT, não podem aplicar-se aos prazos que se tenham iniciado e se determinem segundo os critérios do CPT, porque tais causas interferem com garantias dos contribuintes, afastando-se, por isso, a aplicação imediata de um prazo que alargue concretamente o tempo de prescrição previamente estabelecido.

10. Por esses motivos, o artigo 5.º, n.º l, do diploma preambular da LGT (DL 398/98), conjugado com o disposto no artigo 297.º, n.º l, do CC é inconstitucional, por violação do princípio da proibição da retroactividade, da segurança e da tutela da confiança, quando interpretado no sentido de que a lei nova reguladora da prescrição se aplica aos prazos iniciados antes da sua entrada em vigor quando daí resulte um alargamento em concreto do prazo prescricional.

11ª). E igual juízo deverá fazer-se relativamente ao artigo 12.º da LGT, conjugado com o disposto no n.º 3 do artigo 49.º, quando interpretado no sentido de que as causas de interrupção da prescrição previstas ex novo são aplicáveis aos prazos de prescrição que se iniciaram antes da entrada em vigor da LGT, por ofensa dos princípios constitucionais da segurança jurídico-fiscal, da tutela da confiança e da irretroactividade da lei fiscal.

12ª). A Assembleia da República não autorizou o governo a definir as regras aplicáveis ao cômputo do prazo prescricional, editando um critério legislativo de acordo com o qual as regras definidas na LGT possam aplicar-se aos prazos já em curso quando daí resulte um alargamento em concreto daquele prazo, razão pela qual a norma do artigo 5.º do diploma preambular da LGT, é organicamente inconstitucional, por violação do disposto no artigo 103.º, n.º 2, e 165.º, n.º l, alínea i), da CRP.

13. As dívidas em causa mostram-se prescritas.

Termos em que e nos mais de direito, deve a douta sentença recorrida ser revogada e substituída por douto acórdão que julgue a reclamação procedente e, consequentemente, seja declarada a prescrição das dívidas com todas as legais consequências.

2. O MºPº emitiu o parecer que consta de fls. 348/350 no qual defende a improcedência do recurso.

3. Com interesse para a decisão foram dados como provados os seguintes factos.

1º) A requerente em 28.12.2001 impugnou a liquidação de IVA e de IRS de 1996 e entre 21/10/02 até 18.02.04 esteve parada por facto não imputável à impugnante.

2º) Em 28.01.2002 e 03.01.2002 foram instauradas as execuções 02/100513.8 e 02/100012.9.

3º) Em 03.07/06 foram as execuções apensadas.

4º) No processo de execução foram feitas várias penhoras e no seguimento destas o Chefe de Finanças proferiu despacho em 07.08.06, a suspender a execução por se mostrar prestada garantia.

5º) Entretanto, em 04.08.06 a executada foi citada pessoalmente para a execução (fls. 58 e 59 B).

6º) No âmbito da impugnação proferiu-se despacho a excluir da impugnação a liquidação do IVA, por se verificar uma cumulação ilegal de pedidos e por a impugnante ter optado pela impugnação do IRS (fls. 239 e 243 da impugnação)

7º) Em 11/10/10 transitou em julgado a sentença de impugnação judicial.

8º) Em 29/12/10 deu entrada de requerimento, dirigido ao Chefe, a pedir a declaração de prescrição, tendo sido indeferida por despacho de 15/12/10.

4. A única questão a conhecer no presente recurso é a de saber se a dívida exequenda de IRS de 1996 (uma vez que o IVA foi excluído da impugnação – v. facto 6º do probatório) se encontrava ou não prescrita à data da decisão recorrida.

Antes, porém, importa referir que a recorrente tem razão quanto a um invocado lapso, meramente material constante do facto 8º - a data da entrada da reclamação no órgão da execução fiscal. Ora, se a decisão ocorreu em 15.12.2010, a reclamação teria de dar entrada antes dessa data, como é evidente. Corrige-se assim aquele lapso, rectificando-se a data para 26.11.2010, embora este facto seja irrelevante para a decisão do recurso.

4.1. A decisão recorrida julgou improcedente a reclamação por entender que, sendo aplicável o prazo de oito anos previsto na LGT, em face das causas de interrupção e suspensão entretanto ocorridas no decurso do prazo de prescrição, este ainda não se havia completado.

Por sua vez, a recorrente, defende que as normas da LGT relativas à prescrição - prazo, causas de suspensão e de caducidade - apenas podem aplicar-se aos prazos que se iniciem depois da sua entrada em vigor, ou quando daí resulte, em concreto, um encurtamento do prazo relativamente ao que resulta da aplicação do regime do CPT.

Deste modo, a lei que encurta o prazo apenas terá válida aplicação nos casos e circunstâncias em que esse prazo é concretamente reduzido, sob pena de pelo artificialismo da redução do prazo prescricional, acoplada a uma panóplia de efeitos interruptivos ou suspensivos inovadoramente criados em relação à lei antiga, se verificar, como in casu, uma extensão desse mesmo prazo, incompatível com os princípios constitucionais acabados de referir.

A aplicação da lei nova sem ressalva dos casos em que o prazo computado pela lei antiga se consuma em primeiro lugar afecta o princípio da protecção da confiança e da segurança jurídica imanentes ao Estado de direito porque implica um insustentável alargamento do prazo de prescrição e a aplicação retroactiva desfavorável da nova lei a um prazo já em curso, decorrente da aplicação a um prazo prescricional em curso de uma lei nova que determina o seu prolongamento para além do prazo que resultava da aplicação da lei em vigor no momento em que se iniciou o decurso desse prazo.

O critério de determinação da lei aplicável exigido pelo artigo 297.º do CC, pressupõe claramente que a lei nova apenas proceda ao encurtamento dos prazos e não à alteração dos termos e condições que

determinam o seu cômputo, sendo que, quando essas condições sejam alteradas, o juízo de ponderação não pode deixar de as levar necessariamente em conta.

Assim, não é aplicável o prazo de 8 anos estabelecido na LGT, quando, de acordo com os critérios da lei em vigor no momento em que se inicia a contagem do prazo prescricional (o CPT), ocorra a prescrição da dívida em momento anterior ao que resultaria da aplicação das regras da LGT.

As causas de interrupção ou suspensão do prazo prescricional prescritas na LGT, não podem aplicar-se aos prazos que se tenham iniciado e se determinem segundo os critérios do CPT, porque tais causas interferem com garantias dos contribuintes, afastando-se, por isso, a aplicação imediata de um prazo que alargue concretamente o tempo de prescrição previamente estabelecido.

Por esses motivos, o artigo 5.º, n.º l, do diploma preambular da LGT (DL 398/98), conjugado com o disposto no artigo 297.º, n.º l, do CC é inconstitucional, por violação do princípio da proibição da retroactividade, da segurança e da tutela da confiança, quando interpretado no sentido de que a lei nova reguladora da prescrição se aplica aos prazos iniciados antes da sua entrada em vigor quando daí resulte um alargamento em concreto do prazo prescricional.

E igual juízo deverá fazer-se relativamente ao artigo 12.º da LGT, conjugado com o disposto no n.º 3 do artigo 49.º, quando interpretado no sentido de que as causas de interrupção da prescrição previstas ex novo são aplicáveis aos prazos de prescrição que se iniciaram antes da entrada em vigor da LGT, por ofensa dos princípios constitucionais da segurança jurídico-fiscal, da tutela da confiança e da irretroactividade da lei fiscal.

Vejamos então qual destes entendimentos colhe o apoio legal.

4.2. Em matéria de prescrição este Supremo Tribunal tem produzido variados arestos, tendo, de um modo uniforme fixado a seguinte doutrina, que o recente Acórdão de 07.09.2011, proferido no Processo n.º 0246/11 sintetizou nestes termos:

"I - Em face da previsão normativa contida no artigo 297.º do Código Civil, a aplicação de diferentes regimes no tocante aos prazos de prescrição de obrigações tributárias não determina a aplicação de um ou outro regime em bloco, pois o preceito só se refere à lei que altere o prazo, e não a tudo o mais que releva para o seu curso. Por conseguinte, não há que comparar os regimes de suspensão e interrupção do prazo de prescrição adoptados pela lei antiga e pela lei nova para determinar qual é o mais favorável e escolher a lei aplicável segundo o juízo assim atingido.

II - Para determinar se o prazo de prescrição aplicável é o do CPT ou o da LGT apenas há que verificar se, no caso concreto, faltava em 1 de Janeiro de 1999 menos tempo para se completar o prazo de prescrição de 10 anos previsto na lei antiga do que o de 8 anos previsto na lei nova – única situação em que se deixará de aplicar o novo e encurtado prazo contido na LGT.

III - Definido que o prazo de prescrição aplicável é de 8 anos previsto na LGT, contado a partir da entrada em vigor desta Lei, há que apurar se ele já decorreu perante a ocorrência de factos com efeito interruptivo ou suspensivo previstos na lei vigente à data da respectiva ocorrência, em conformidade com a regra contida no artigo 12.º do Código Civil.

IV - No domínio da LGT a instauração da execução deixou de constituir facto interruptivo da prescrição (artigo 49.º), passando a relevar, como acto interruptivo, a citação dos executados - devedora originária e/ou subsidiária.

V - Embora a instauração da impugnação judicial, em 28/05/2004, constitua um acto interruptivo da prescrição à luz do n.º 1 do artigo 49.º da LGT, e de esse efeito interruptivo ter cessado com a paragem do processo por período superior a um ano por facto não imputável à impugnante, fazendo recomeçar a contagem do prazo de prescrição nos termos previstos no n.º 2 do artigo 49.º, há que ter em conta que a prestação de garantia ou a realização de penhora de bens suficientes para garantia do pagamento da dívida e acrescido, aliada à pendência da impugnação, suspende a execução fiscal até à decisão do pleito e que esta suspensão determina a suspensão do próprio prazo de prescrição (artigo 169.º n.º 1 do CPPT e artigo 49.º n.º 3 da LGT)."

(Esta doutrina consta também, entre outros, dos seguintes Acórdãos deste Supremo Tribunal e Secção

- Acórdão de 29.06.2011- Processo n.º 0217/11;
- Acórdão de 29.06.2011- Processo n.º 0233/11;
- Acórdão de 29.06.2011- Processo n.º 0563/11;
- Acórdão de 08.06.2011- Processo n.º 0117/11;
- Acórdão de 08.06.2011- Processo n.º 0301/11
- Acórdão de 25.05.2011- Processo n.º 0298/11.
- Acórdão de 17.03.2011- Processo n.º 0177/11
- Acórdão de 10.03.2011 - Processo n.º 01004/11)

4.3. Posto isto, aplicando então esta doutrina na interpretação das normas legais sobre a matéria, vejamos se a dívida estava ou não prescrita à data da decisão da reclamação e da decisão de 1ª instância.

À data do facto tributário - IRS de 1996 - estava em vigor o Código de Processo Tributário, cujo artº 34º, rezava assim:

*"**Artigo 34.º***

Prescrição das obrigações tributárias

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

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

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

Em 1 de Janeiro de 1999 entrou em vigor a Lei Geral Tributária que, em matéria de prescrição, veio estabelecer o seguinte:

"Artigo 48º

Prescrição

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

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

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

Artigo 49º

Interrupção e suspensão da prescrição

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

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

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

Temos então que no decurso do prazo de prescrição se sucederam dois regimes legais, sendo que o último diploma legal encurtou o prazo de prescrição.

Então tem aqui aplicação o artº 297º, n.º 1 do Código Civil que estabelece o seguinte:

*"**ARTIGO 297º***

(Alteração de prazos)

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

Considerando que, no âmbito do artº 34º do CPT o prazo de 10 anos se conta a partir de 01.01.1997, a prescrição completar-se-ia em 01.01.1007.

Considerando o disposto no citado n.º 1 do artº 297º do CC e no n.º 1 do artº 48º da LGT, o prazo de oito anos de prescrição completar-se-ia em 01.01.2007, ou seja na mesma data em que ocorreria aplicando o CPT.

Neste caso, é de aplicar o prazo da LGT, já que *segundo a lei antiga, não falta menos tempo para o prazo se completar.*

Por outro lado, há também que considerar as causas interruptivas e suspensivas previstas na LGT, já que *"a LGT é competente para determinar e reger os eventos interruptivos e suspensivos que ocorram na sua vigência, ainda que atinentes a prazos prescricionais iniciados na vigência do CPT, sem que isso represente um efeito retroactivo da lei nova ou uma ofensa aos princípios da legalidade e da separação de poderes"* (Acórdão deste Supremo Tribunal, de 13.01.2010 - Processo n.º 01148/09)

Iniciando-se então a contagem do prazo em 01.01.1999, verifica-se que em 28.12.2001 mesmo ficou interrompido por força da instauração da impugnação judicial (artº 49º, n.º 1 da LGT).

Porém, com a paragem do processo entre 21.10.2002 e 18.02.04, cessou o efeito interruptivo da prescrição (artº 49º, n.º 2 da LGT), pelo que há que somar o tempo que decorreu após 21.10.2003 ao que tiver decorrido até à data da autuação, neste caso ao do início da contagem do prazo 01.01.1999.

Assim, temos desde 01.01.1999 até 28.12.2001- 2 anos, onze meses e 28 dias.

Quanto ao prazo decorrido após 21.10.2003 o mesmo só pode ser contado até 07.08.2006, data em que foi suspensa a execução por força de prestação de garantia, ou melhor por se ter concluído que as penhoras efectuadas garantiam a totalidade da dívida e acrescido. Esta suspensão era obrigatória por força do artº 169º do CPPT, em conjugação com o n.º 3 do artº 49º da LGT (então em vigor).

Deste modo, o prazo a considerar é de 2 anos, nove meses e 15 dias.

Somando esses prazos, temos 5 anos, 9 meses e 13 dias.

A impugnação que determinou a suspensão da execução transitou em julgado em 11.10.2010 (facto 7º do probatório).

Ora, uma vez que faltavam ainda 2 anos, 2 meses e 17 dias para a prescrição se completar, contando esse prazo a partir de 11.10.2010, o mesmo só se completará em 28.12.2012.

4.4. Como já se referiu, nas conclusões 9ª a 12ª a recorrente veio alegar que as causas de interrupção ou suspensão do prazo prescricional prescritas na LGT, não podem aplicar-se aos prazos que se tenham iniciado e se determinem segundo os critérios do CPT, porque tais causas interferem com garantias dos contribuintes, afastando-se, por isso, a aplicação imediata de um prazo que alargue concretamente o tempo de prescrição previamente estabelecido.

Deste modo, o artigo 5.º, n.º l, do diploma preambular da LGT (DL 398/98), conjugado com o disposto no artigo 297.º, n.º l, do CC é inconstitucional, por violação do princípio da proibição da retroactividade, da segurança e da tutela da confiança, quando interpretado no sentido de que a lei nova reguladora da prescrição se aplica aos prazos iniciados antes da sua entrada em vigor quando daí resulte um alargamento em concreto do prazo prescricional.

E do mesmo vício padece o artº 12.º da LGT, conjugado com o disposto no n.º 3 do artigo 49.º, quando interpretado no sentido de que as causas de interrupção da prescrição previstas ex novo são aplicáveis aos prazos de prescrição que se iniciaram antes da entrada em vigor da LGT, por ofensa dos princípios constitucionais da segurança jurídico-fiscal, da tutela da confiança e da irretroactividade da lei fiscal.

Alega ainda que a Assembleia da República não autorizou o governo a definir as regras aplicáveis ao cômputo do prazo prescricional, editando um critério legislativo de acordo com o qual as regras definidas na LGT possam aplicar-se aos prazos já em curso quando daí resulte um alargamento em concreto daquele prazo, razão pela qual a norma do artigo 5.º do diploma preambular da LGT, é organicamente inconstitucional, por violação do disposto no artigo 103.º, n.º 2, e 165.º, n.º l, alínea i), da CRP.

Vejamos.

Relativamente à aplicação do artº 297º do Código Civil, este apenas se refere a prazos e dúvidas não restam de que, por aplicação deste preceito, o prazo a considerar é o da LGT. Não vemos em que a aplicação do princípio geral consagrado naquela norma possa ofender os princípios princípios da proibição da retroactividade, da segurança e da tutela da confiança.

Do mesmo modo, também não se vê em que é que o artº 49º, n.º 3 da LGT ofende os princípios constitucionais da segurança jurídico-fiscal, da tutela da confiança e da irretroactividade da lei fiscal.

Remetemos, por isso, para o que ficou escrito sobre esta matéria no Acórdão de 13.01.2010 deste Supremo Tribunal, proferido no Processo n.º 01148/09:

"O diploma que aprovou a Lei Geral Tributária (Dec.Lei n.º 398/98, de 17.12) indica a data da entrada em vigor dessa Lei (art.º 6.º) e contém nos seus artigos 3.º e 5.º algumas normas de direito transitório formal e material que disciplinam a aplicação no tempo da LGT quanto às matérias aí concretamente especificadas, designadamente no que toca ao prazo de prescrição (que a LGT encurtou para 8 anos), dispondo que a ele se aplica o preceituado no artigo 297.º do Código Civil (n.º 1 do art.º 5.º).

Por conseguinte, embora a lei aplicável ao prazo de prescrição seja, em regra, a fixada na lei vigente à data da constituição da respectiva obrigação tributária, quando esse prazo se encontra em curso à data da entrada em vigor da LGT há que aplicar a regra contida no artigo 297.º do C.Civil, que dispõe que a lei que estabelecer um prazo mais curto do que o fixado na lei anterior é também aplicável aos prazos que já estiverem em curso, mas o prazo só se conta a partir da entrada em vigor da nova lei, a não ser que, segundo a lei antiga, falte menos tempo para o prazo se completar (n.º 1); e que a lei que fixar um prazo mais longo é igualmente aplicável aos prazos que já estejam em curso, mas computar-se-á neles todo o tempo decorrido desde o seu momento inicial (n.º 2).

Esta regra constitui um desvio à regra geral sobre a aplicação da lei no tempo prevista no artigo 12º do Código Civil, mas é explicado por evidentes razões de protecção das expectativas dos credores, pois que se trata, como refere o Ilustre Juiz Conselheiro JORGE LOPES DE SOUSA in "Sobre a Prescrição da Obrigação Tributária - Notas Práticas", Áreas Editora"., «*de uma restrição explicada por evidentes razões de protecção das expectativas dos credores, pois o encurtamento do prazo, se fosse contado desde o momento que a lei nova indica como sendo o do início da prescrição, provocaria imediatamente a prescrição de todas as dívidas relativamente às quais já tivesse decorrido mais tempo do que o previsto na nova lei, frustrando as expectativas dos credores que sabiam ainda dispor de algum tempo para diligenciarem no sentido de cobrarem as suas dívidas».*

Todavia, apesar de a escolha do prazo de prescrição aplicável a dívida tributária nascida na vigência do CPT e que persista à data da entrada em vigor da LGT, tenha de ser feita em harmonia com a regra do art.º 297.º n.º 1 do C.Civil, já a sucessão no tempo das demais normas tributárias, designadamente daquelas que disciplinam os restantes aspectos do instituto da prescrição das obrigações tributárias, tem de ser resolvida pela aplicação da regra contida no artigo 12.º da LGT, que regula a aplicação no tempo das normas tributárias nos seguintes termos:

Artigo 12º

Aplicação da lei tributária no tempo

1. As normas tributárias aplicam-se aos factos posteriores à sua entrada em vigor, não podendo ser criados quaisquer impostos retroactivos.

2. Se o facto tributário for de formação sucessiva, a lei nova só se aplica ao período decorrido a partir da sua entrada em vigor.

3. As normas sobre procedimento e processo são de aplicação imediata, sem prejuízo das garantias, direitos e interesses legítimos anteriormente constituídos dos contribuintes.

4. Não são abrangidas pelo disposto no número anterior as normas que, embora integradas no processo de determinação da matéria tributável, tenham por função o desenvolvimento das normas de incidência tributária.

Tal norma limita-se, ao fim e ao cabo, a reafirmar o princípio geral de direito firmado no nosso sistema jurídico e constante do artigo 12.º do C.Civil, de que as normas tributárias se aplicam aos factos posteriores à sua entrada em vigor, a explicitar o princípio constitucional da irretroactividade dos impostos constante do artigo 103.º da Constituição, e a renovar os princípios gerais da aplicação das leis relativas ao procedimento e ao processo. Mas porque essa norma não regula todas as hipóteses de direito transitório tributário, ter-se-á de convocar, para todas aquelas situações que não encontrem nela previsão, o princípio geral constante do artigo 12.º do C.Civil.

Deste modo, e sabido que normas tributárias não são apenas as que definem os factos tributários, mas também as que disciplinam o regime da prescrição das obrigações que emergem desses factos tributários, designadamente as que prevêem causas de interrupção e suspensão dessa prescrição, impõe-se aplicar a regra ínsita no art.º 12.º da LGT e, subsidiariamente, o princípio geral contido no art.º 12.º do CC, da aplicação prospectiva da lei – a lei só dispõe para o futuro.

Com efeito, o mencionado preceito do Código Civil dispõe do seguinte modo:

Artigo 12.º

Aplicação das leis no tempo. Princípio geral

1 - A lei só dispõe para o futuro; ainda que lhe seja atribuída eficácia retroactiva, presume-se que ficam ressalvados os efeitos já produzidos pelos factos que a lei se destina a regular.

2 - Quando a lei dispõe sobre as condições de validade substancial ou formal de quaisquer factos ou sobre os seus efeitos, entende-se, em caso de dúvida, que só visa os factos novos; mas, quando dispuser directamente sobre o conteúdo de certas relações jurídicas, abstraindo dos factos que lhes deram origem, entender-se-á que a lei abrange as próprias relações já constituídas, que subsistam à data da sua entrada em vigor.

Deste preceito, tal como do artigo 12º da LGT, retiram-se, pois, dois princípios basilares: o da não retroactividade da lei e o da sua aplicação imediata. Ou seja, a lei nova só tem, em princípio, eficácia para o futuro, apresentando, como regra, eficácia prospectiva.

Mas, como adverte ANTUNES VARELA in Revista de Legislação e Jurisprudência, ano 120, pág.151., *o princípio da aplicação prospectiva assume duas faces distintas, embora complementares: salvo disposição em contrário, a lei aplica-se a factos futuros, mas quanto às relações jurídicas duradouras a lei nova aplica-se não só às relações constituídas na sua vigência como às constituídas antes que se mantenham na vigência da lei nova.*

E, como explicam PIRES DE LIMA e ANTUNES VARELA in "Código Civil, Anotado", Vol. I, pág. 61., «*Previnem-se no n.º 2, em primeiro lugar, os princípios legais relativos às condições de validade substancial ou formal de quaisquer factos, ou referentes aos seus efeitos. Assim, por exemplo, as condições de validade de um contrato (capacidade, vícios de consentimento, forma, etc.), bem como os efeitos da respectiva invalidade, têm de aferir-se pela lei vigente ao tempo em que o negócio foi celebrado. (...). Se, porém, tratando-se do conteúdo do direito, for indiferente o facto que lhe deu origem, a nova lei é já aplicável. Assim, para fixar o conteúdo do direito de propriedade, ou de qualquer outro direito real, é aplicável a lei nova e não a lei da data da sua constituição. Não interessa, na verdade, saber qual foi o título constitutivo, nem qual foi, por consequência, a data da formação do direito. (...)*».

Dito de outro modo, e citando BAPTISTA MACHADO in "*Sobre a aplicação no tempo do novo Código Civil", Almedina, pag. 29 e 18 e 19., «no n.º 2 do art.º 12º do nosso Código estabelece-se a seguinte disjuntiva: a lei nova, ou regula a validade de certos factos ou os seus efeitos, e neste caso só se aplica a factos novos, ou define o conteúdo (os efeitos) de certa relação jurídica independentemente dos factos que a essa relação jurídica deram origem, e então é de aplicação imediata (quer dizer, aplica-se,*

de futuro, às relações jurídicas anteriormente constituídas e subsistentes à data da sua entrada em vigor)». E acrescenta, *«(...) a lei nova relativa ao conteúdo (ou efeitos) de uma relação jurídica só não abstrai dos factos que a essa relação deram origem quando define ou modela intrinsecamente esse conteúdo em função de tais factos (...) isto é, quando os efeitos ou consequências jurídicas que ela determina são o produto da valoração legal de tais factos e variam consoante essa valoração, de tal modo que se possa dizer que a aplicação da lei nova aos efeitos duma relação constituída com base num facto passado representaria uma nova valoração desse facto passado e, consequentemente, teria carácter retroactivo.».*

Sobre essa mesma norma, OLIVEIRA ASCENSÃO "O Direito, Introdução e Teoria Geral, Uma Perspectiva Luso-Brasileira", 10.ª edição revista, Almedina, Coimbra, 1997, pág. 489, pronuncia-se em termos que se nos afiguram impressivos, estabelecendo a seguinte distinção: *«1) A lei pode regular efeitos como expressão duma valoração dos factos que lhes deram origem: nesse caso aplica-se só aos novos factos. Assim, a lei que delimita a obrigação de indemnizar exprime uma valoração sobre o facto gerador de responsabilidade civil; (...); 2) pelo contrário, pode a lei atender directamente à situação, seja qual for o facto que a tiver originado. Se a lei estabelece os poderes vinculações do proprietário, pouco lhe interessa que a propriedade tenha sido adquirida por contrato, ocupação ou usucapião: pretende abranger todas as propriedades que subsistam. Aplica-se, então, imediatamente a lei nova.».*

Em consonância com o que acaba de se expor, podemos fixar o seguinte entendimento: se a nova regulamentação legal se prende com qualquer facto produtor de certo efeito, ela tem, tão só, aplicação aos factos novos; já se a nova regulamentação se conexiona apenas ao direito, sem referência ao facto que lhe deu origem, então a lei nova aplica-se às relações jurídicas já constituídas que subsistam à data da sua entrada em vigor.

Nesta conformidade, as normas de natureza substantiva contidas na LGT não se aplicam a factos e efeitos já consumados no domínio da lei anterior; mas se essas normas definirem o conteúdo (ou efeitos) de relações jurídico-tributárias duradouras, como é o caso da maior parte das obrigações tributárias, sem referência ao facto que lhes deu origem, elas vão aplicar-se não só às relações e situações jurídicas que se constituírem após a sua entrada em vigor, como, também, a todas aquelas que, constituídas antes, protelem a sua vida para além do momento da entrada em vigor da nova regra.

Donde decorre que é perfeitamente possível, no nosso sistema jurídico, aplicar normas tributárias compreendidas em diferentes diplomas (lei antiga e a lei nova) a uma relação ou situação jurídica de natureza tributária duradoura, não podendo o efeito imediato da lei nova ser considerado, em tais situações, como representando um efeito retroactivo. Advoga, porém, a Recorrente que a sentença recorrida, ao aplicar as causas interruptivas e suspensivas da prescrição previstas na LGT a factos tributários ocorridos em 1994, isto é, ocorridos antes da sua entrada em vigor, está a atribuir eficácia retroactiva a essas normas. Pelo que, na sua perspectiva, se deveriam aplicar somente as causas de interrupção e suspensão previstas na lei em vigor à data do facto tributário gerador das dívidas exequendas.

Todavia, não lhe assiste razão.

É certo que a LGT veio criar novas causas suspensivas do prazo de prescrição das obrigações tributárias (n.º 3 do art.º 49º) e fixar causas interruptivas sem correspondência com as previstas na lei antiga (como acontece com o acto da citação - n.º 1 do art.º 49.º), mas fê-lo abstraindo do facto tributário que gerou a dívida sujeita a extinção por prescrição, abstraindo dos elementos constitutivos da obrigação tributária, e abstraindo do facto que despoletou o efeito jurídico inicialmente pretendido (cumprimento da obrigação tributária) e do facto gerador da prescrição (inércia do titular do direito obrigacional).

Pode, pois, dizer-se, na busca do enquadramento dessas normas entre as hipóteses previstas no n.º 2 do art.º 12.º do CC, que elas se limitam a determinar os actos que acarretam a suspensão e a interrupção do prazo de extinção (por prescrição) de uma obrigação tributária, não dispondo sobre as condições de validade formal ou substancial do facto tributário ou da respectiva obrigação tributária, e que, por isso, só podem qualificar-se como normas que dispõem sobre o conteúdo de situações jurídicas que, com base naqueles factos, se constituíram.

Neste cenário, essas normas conexionam-se apenas com o direito, sem referência aos factos que lhes deram origem, pelo que nada obsta, face aos princípios gerais que acima deixámos enunciados, à aplicação dessas normas da LGT às relações tributárias de natureza obrigacional que subsistam à data da sua entrada em vigor.

E assim sendo, a LGT é competente para determinar os eventos interruptivos e suspensivos que ocorram na sua vigência, ainda que atinentes a prazos prescricionais iniciados na vigência do CPT, e para determinar os efeitos que sobre esse prazo têm esses eventos, não podendo esse efeito imediato da lei nova ser considerado como representando um efeito retroactivo.

Por outro lado, como também tem sido repetidamente afirmado por este Supremo Tribunal, a aplicação de diferentes regimes no tocante aos prazos prescricionais, em face da previsão normativa do art.º 297.º do CC, não determina a aplicação de um ou outro regime em bloco, pois só se refere à lei que altere o prazo, à sua medida, e não aos termos em que se conta e a tudo o mais que releva

para o seu curso – cfr., entre outros, os acórdão proferidos em 28/05/2008, no recurso n.º 154/08 e em 21/05/2008, no recurso n.º 7/08.

Por conseguinte, não há que comparar os regimes de suspensão e interrupção do prazo de prescrição adoptados pela lei antiga e pela lei nova, para determinar qual é o mais favorável e escolher a lei aplicável segundo o juízo assim atingido, já que o princípio da aplicação da lei mais favorável ao arguido só tem emprego no âmbito do direito sancionatório, não sendo aplicável ao direito obrigacional de natureza tributária. Como se deixou dito no acórdão do STA proferido em 6/02/2002, no recurso n.º 26296, «*O princípio da aplicação da lei mais favorável ao arguido só tem emprego no âmbito do direito sancionatório, explicando-se pela razão de a lei reflectir o sentir coevo da sociedade, pelo que deixa de fazer sentido aplicar a lei antiga sempre que o legislador, interpretando esse sentir, a alterou de modo a beneficiar o agente. Aqui, na execução fiscal, estamos fora do campo sancionatório, tratando-se, apenas, do direito do Estado a cobrar o seu crédito de imposto, e da correspondente obrigação do devedor de satisfazer a prestação.*».

Em conclusão, a solução do problema da aplicação da lei no tempo depende do momento em que o facto interruptivo ou suspensivo ocorreu e não da eventualidade de, à face das regras do art. 297.º do Código Civil, ser aplicável o regime do CPT ou da LGT no que concerne à duração do prazo de prescrição.

Neste contexto, cai por terra toda a tese construída pela Recorrente, no sentido de que a aplicação de normas da LGT implica uma retroactividade, bem como toda a sua argumentação no sentido de que ocorreu uma violação do disposto no artigo 103.º da CRP, uma violação do princípio de separação de poderes e do princípio da legalidade, pois que o julgador se limitou a observar e aplicar as regras e princípios de direito vigentes no nosso ordenamento jurídico-fiscal, não se tendo transformado em legislador nem ido buscar causas interruptivas e suspensivas sem previsão na lei aplicável ao caso vertente".

5. Nestes termos e pelo exposto, nega-se provimento ao recurso, confirmando-se a decisão recorrida e mantendo-se a decisão reclamada do órgão da execução fiscal quanto à não verificação da prescrição.

Custas pela recorrente.

Lisboa, 28 de Setembro de 2011. — *Valente Torrão* (relator) — *Dulce Neto* — *Lino Ribeiro*.

Acórdão de 28 de Setembro de 2011.

Assunto:

Execução fiscal. Dispensa do depósito do preço. Aplicação subsidiária do CPC. Princípio da igualdade.

Sumário:

I — As regras do CPC só supletivamente, perante a verificação de uma lacuna na lei processual tributária, podem lograr aplicação ao processo de execução fiscal, como resulta inequivocamente do disposto nos arts. 1.º, alínea c), e 2.º, alínea e), do CPPT.

II — Porque o CPPT regula expressamente, proibindo-a, a dispensa do depósito do preço nos casos em que o adquirente do bem vendido seja credor do executado (cfr. art. 256.º, alínea h), do CPPT), não há caso omisso que sustente a aplicação subsidiária das regras do CPC, designadamente o disposto no art. 887.º

III — O princípio da igualdade, consagrado no art. 13.º da CRP, não proíbe que o legislador ordinário estabeleça distinções, proibindo-lhe apenas a adopção de medidas ou soluções discriminatórias, que integrem desigualdades de tratamento materialmente infundadas, sem qualquer fundamento razoável ou sem qualquer justificação objectiva e racional.

IV — Apesar de o art. 256.º do CPPT prever regimes jurídicos diversos para os adquirentes, consoante sejam particulares (alínea h)) ou sejam o Estado, os institutos públicos e as instituições de segurança social (alínea i)), essa diversidade está plenamente justificada pela diferente natureza dos credores, que implica diferente nível de risco financeiro e, consequentemente, diferente risco na cobrança do preço da aquisição.

V — A diversidade de soluções jurídicas consagradas na execução fiscal e na execução comum no que respeita à dispensa do depósito do preço nos casos em que o adquirente do bem vendido seja credor particular com garantia sobre o bem adquirido encontra justificação, quer na necessidade de que o pagamento das dívidas em cobrança na execução fiscal fique mais eficazmente assegurado (evitando a eventualidade de, após a graduação de créditos, vir a ter que notificar o adquirente para depositar parte do preço que deixou de depositar ou, inclusive, de ter que o executar por esse montante), quer na celeridade requerida pela execução fiscal (evitando os atrasos que nela introduziria necessariamente a constituição de hipoteca ou a prestação de caução, previstas para a execução comum).

Processo n.º 791/11-30.
Recorrente: Maria Fernanda Oliveira e Silva.
Recorrida: Fazenda Pública.
Relator: Exmº. Sr. Consº. Dr. Francisco Rothes.

1. RELATÓRIO

1.1 Maria Fernanda de Oliveira e Silva (adiante Reclamante ou Recorrente) reclamou judicialmente contra a decisão do órgão da execução fiscal que indeferiu o seu pedido de dispensa do depósito do preço do bem vendido até que seja proferida decisão no processo de verificação e graduação de créditos, no qual reclamou um crédito sobre a Executada garantido por direito de retenção, já reconhecido judicialmente, sobre esse bem.

1.2 A reclamação foi julgada improcedente com o fundamento que a situação estava expressamente regulada pela alínea *h)* do art. 256.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), motivo por que não há lugar à aplicação subsidiária do disposto no n.º 2 do art. 877.º do Código de Processo Civil (CPC).

1.3 Inconformada com a sentença, a Reclamante dela interpôs recurso, apresentando com o requerimento de interposição do recurso as respectivas alegações, que sintetizou em conclusões do seguinte teor:

«Conclusões:

1. A credora/proponente é titular do direito de retenção conforme consta da sentença de condenação junta com a reclamação de créditos.

2. A reclamante habita a fracção desde Agosto de 1995, porém, apesar de ter pago, praticamente, a totalidade do preço, nunca a aqui executada/proprietária celebrou a escritura definitiva de compra e venda.

3. A credora/proponente é uma pessoa já de alguma idade e apresentou proposta de aquisição, porém como sabia, antecipadamente, que não tinha possibilidade de proceder ao depósito do preço no prazo legal requereu a dispensa do mesmo caso a sua proposta fosse aceite, dispensa essa que seria concedida até ser proferida sentença de verificação e graduação de créditos, altura em que o serviço de Finanças competente se encontraria em condições de, com total exactidão, proceder aos pagamentos do produto da venda.

4. Dispõe o art. 256º alínea g) que "O adquirente, ainda que demonstre a sua qualidade de credor, nunca será dispensado do depósito do preço"; por outro lado, dispõe a alínea h) do mesmo normativo legal que "O Estado, os institutos públicos e as instituições de segurança social não estão sujeitos à obrigação do depósito do preço, enquanto tal não for necessário para pagamento de credores mais graduados no processo de reclamação de créditos" ([1]).

5. Dispõe o art. 887º n.º 2 do C.P.C. que "Não estando ainda graduados os créditos, o exequente não é obrigado a depositar mais do que a parte excedente à quantia exequenda, e o credor só é obrigado a depositar o excedente ao montante do crédito que tenha reclamado sobre os bens adquiridos".

6. A obrigação de depósito do preço por parte do credor reclamante nos presentes autos, antes de proferida a sentença de graduação de créditos, configura um tratamento desigual, que trará prejuízos irrecuperáveis à credora reclamante.

7. A credora procedia ao depósito do preço de € 55.000, recorrendo a crédito bancário.

8. Se a sentença de graduação de créditos fosse proferida daqui a um ano, haveria sempre que aguardar a elaboração da conta e respectivos pagamentos, o que significa que, dificilmente, antes de decorridos dois a três anos seria o credor reembolsado do depósito do preço, tendo, entretanto, pago os custos do recurso ao crédito, juros referentes às prestações que se venceriam durante o período em que se mantivesse o financiamento, pois apenas o poderia liquidar quando lhe fosse restituído o preço, ou grande parte dele.

9. Tal obrigação de depósito do preço constitui uma grave violação do princípio da igualdade de tratamento entre o Estado e o credor particular, desigualdade essa que apenas se verifica nas execuções

fiscais, uma vez que caso a presente venda se tivesse realizado num tribunal comum, tal obrigação não existiria.

10. Em respeito ao princípio da igualdade, e não se descortinando uma razão pertinente para que tal princípio não seja aqui respeitado e de forma a fazer-se integral justiça ou, pelo menos, não se permitir a concretização de uma injustiça, com prejuízos irreparáveis, económicos e morais, deve ser concedida isenção do depósito do preço à Credora reclamante até ser proferida a douta sentença de verificação e graduação de créditos.

11. Refere a douta sentença, como argumento para afastar a aplicação das regras do C.P.C. à venda em execução fiscal, o facto de a execução fiscal se caracterizar pela sua celeridade.

12. Ora, salvo o devido respeito que muito é, entendemos que o facto da execução fiscal se caracterizar pela celeridade não justifica a imposição do depósito do preço aos credores com garantia real, uma vez que tal depósito não poderá ser utilizado enquanto não for proferida a Douta sentença de verificação e graduação de créditos.

13. Ou seja, de que vale o depósito do preço para a Fazenda, uma vez que, existindo créditos reclamados e sendo necessário proceder à sua verificação e graduação, não podem ser efectuados quaisquer pagamentos, seja de impostos devidos ao Estado, seja dos créditos reclamados.

14. Está-se a impor uma obrigação extremamente penosa, especialmente no caso de um credor particular munido de garantia real, o qual é necessariamente distinto de um proponente que não seja credor e que apenas vai à venda para adquirir um imóvel, enquanto no caso do credor vai igualmente à venda para garantir o seu crédito e não ver o imóvel ser vendido por valores irrisórios, o que muitas vezes sucede.

15. Na verdade, o que pretende a credora/proponente é que a dispensa do depósito do preço seja concedida até à sentença de verificação e graduação de créditos.

16. O MM Juiz [do Tribunal] "a quo" entende não existir qualquer violação do princípio da igualdade, referindo diversa jurisprudência, porém, se atentarmos na jurisprudência invocada, o credor trata-se de uma instituição bancária, e não de um particular.

17. Ora, existe uma grande diferença entre uma instituição bancária e um particular, desde logo na capacidade económica e na facilidade de disponibilização de dinheiro.

18. Sendo certo que o princípio da igualdade tem de ser analisado caso a caso, pelo facto de na Douta Jurisprudência invocada ter-se considerado não existir violação do mesmo na obrigação do depósito do preço no processo fiscal, tal não pode significar que, no caso em concreto, não se julgue de forma diferente.

19. E, salvo melhor opinião, outro deveria ser o entendimento do MM Juiz, devendo ter julgado procedente a reclamação apresentada.

Nestes termos e nos melhores de Direito requer a Vªs Exªs se dignem revogar a Douta decisão que julgou improcedente a reclamação do acto do órgão fiscal com o que se fará a mais inteira JUSTIÇA» ([2]).

1.4 O recurso foi admitido, para subir imediatamente, com efeito suspensivo.

1.5 A Fazenda Pública não contra alegou.

1.6 O Tribunal Central Administrativo Norte, ao qual o processo foi remetido, declarou-se incompetente em razão da hierarquia, declarando que a competência para conhecer do recurso é deste Supremo Tribunal Administrativo, ao qual enviou os autos a requerimento da Recorrente.

1.7 Recebidos os autos neste Supremo Tribunal Administrativo, o Procurador-Geral Adjunto emitiu parecer no sentido de que seja negado provimento ao recurso. Considerou, em síntese, que a norma do art. 877.º, n.º 2, do CPC, não é subsidiariamente aplicável no processo de execução fiscal com a seguinte fundamentação: «É certo que substantivamente se mostra genericamente conferido o direito de preferência a ser pago sobre os demais credores, conforme vem referido no art. 759.º do C. Civil. Contudo, tal não é total, havendo casos como o I.M.I. e o I.M.T., reconhecidos pela recorrente nas suas alegações, em que tal não ocorre, o que parece bastar para, além de considerandos relacionados com a simplicidade e celeridade por que se rege o processo de execução fiscal, fundar a aplicação directa da referida norma».

1.7 Foram dispensados os vistos dos Juízes adjuntos dada a natureza urgente do processo.

1.8 A questão que cumpre apreciar e decidir é a de saber se em processo de execução fiscal é subsidiariamente aplicável o disposto no art. 877.º, n.º 2, do CPC, ou seja, se pode ser concedida ao adquirente que seja credor com garantia real sobre o bem vendido a dispensa do depósito preço até que esteja decidido o processo de verificação e graduação de créditos em que reclamou o seu crédito ou se, pelo contrário, essa possibilidade está arredada pelo disposto na alínea *h)* do art. 256.º do CPPT.

A adoptar-se esta última interpretação, cumprirá ainda verificar se a mesma viola o princípio constitucional da igualdade, designadamente por ser diferente o regime previsto nas alíneas *h)* e *i)*, consoante o credor seja um particular ou seja o «Estado, os institutos públicos e as instituições de segurança social», bem como por o regime estabelecido na execução fiscal ser diferente do estabelecido na execução comum.

2. FUNDAMENTAÇÃO

2.1 DE FACTO

Na sentença recorrida, o Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto efectuou o julgamento da matéria de facto nos seguintes termos:

«III. FACTOS PROVADOS

Com relevância para a decisão da causa, o Tribunal julga provados os seguintes factos, com base nos documentos e informações oficiais juntas aos presentes autos:

A) Corre termos no Serviço de Finanças de Vila Nova de Gaia 2 o processo de execução fiscal n.º 3204200001011405 e aps., em que é executada Maria Fernanda Oliveira e Silva, cfr. processo de execução fiscal incorporado nos autos.

B) Em 26/11/2008 Maria Fernanda Oliveira e Silva reclamou, naquele processo de execução fiscal, créditos, no valor de € 83453,64, garantidos por direito de retenção, reconhecido por sentença de 21/12/2007, da 2.ª Vara de Competência Mista de Vila Nova de Gaia, cf. doc. de fls. 257 a 275 e 389 a 392 dos presentes autos, que aqui se dão por integralmente reproduzidos.

C) Por despacho do chefe do Serviço de Finanças de Vila Nova de Gaia 2, de 22/10/2008, foi marcada a venda da fracção autónoma inscrita na matriz predial urbana da Freguesia de Arcozelo, sob o n.º 4387-A e descrita na 1ª Conservatória do Registo Predial de Vila Nova de Gaia com o n.º 00211/191185-A, para o dia 09/12/2008, cf. teor do doc. de fls. 58 dos autos.

D) Em 26/11/2008, a Reclamante apresentou no Serviço de Finanças de Vila Nova de Gaia 2 requerimento, que consta de fls. 71 dos autos e aqui se dá por integralmente reproduzido, no qual constava o seguinte:

"*(...) Sempre foi intenção da reclamante, em execução própria ou de terceiros, na venda judicial apresentar proposta de aquisição, uma vez que caso a mesma fosse aceite, encontrar-se-ia dispensada do depósito do preço.*

Porém, foi agora surpreendida com a presente execução fiscal e respectiva venda.

A reclamante é uma pessoa já de alguma idade e pretende apresentar proposta de aquisição, porém não tem qualquer possibilidade de proceder ao depósito do preço no prazo legal.

Pelo que requer a V. Exª se digne autorizar, caso a proposta da credora reclamante seja aceite, a dispensa do depósito do preço até ser proferida sentença de verificação e graduação de créditos, altura em que o Serviço de Finanças se encontrará em condições de com total exactidão proceder aos pagamentos do produto da venda".

E) A Reclamante apresentou proposta de adjudicação do imóvel referido em C), pelo valor de € 55.000, cf. teor do doc. de fls. 105 dos autos, que aqui se dá por integralmente reproduzido.

F) No dia marcado para a venda, foram abertas as propostas e adjudicado o imóvel referido em C) à Reclamante, pelo valor de € 55.000, cf. teor do doc. de fls. 105 dos autos, que aqui se dá por integralmente reproduzido.

G) Em 05/01/2009, foi proferida informação e consequente despacho pelo Chefe do Serviço de Finanças de Vila Nova de Gaia 2, de indeferimento da requerida dispensa de depósito do preço apresentada pela Reclamante, por considerar não ter o mesmo cabimento legal, cf. teor do documento de fls. 120 dos autos, que aqui se dá por integralmente reproduzido.

H) Despacho esse que foi notificado à Reclamante em 28/01/2009, cf. teor do doc. de fls. 126 e 127 dos autos.

I) A presente Reclamação deu entrada no Serviço de Finanças de Vila Nova de Gaia 2 em 09/02/2009.

IV. FACTOS NÃO PROVADOS

Inexistem, com interesse para a decisão».

2.2 DE DIREITOS

2.2.1 A QUESTÃO A APRECIAR E DECIDIR

Numa execução fiscal em que foi penhorado e vendido um bem imóvel, veio a adquirente ([3]), alegando que é credora da executada e tem direito de retenção sobre o bem vendido, como foi já reconhecido judicialmente, requerer a dispensa do depósito do preço até que seja decidida a reclamação de créditos, ao abrigo do disposto no n.º 2 do art. 877.º do CPC.

Esse pedido foi indeferido, com o fundamento que a alínea *h)* do art. 256.º do CPPT vedava expressamente a possibilidade de dispensa do depósito do preço, e a Requerente reclamou dessa decisão para o Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto, que julgou a reclamação improcedente com o mesmo fundamento que o órgão da execução fiscal. Mais considerou o Juiz desse Tribunal que não se verificava a invocada inconstitucionalidade da alínea *h)* do art. 256.º do CPPT na interpretação que dela fez o órgão da execução fiscal e a sentença.

Vem agora a Requerente recorrer da sentença, reiterando a alegação aduzida quer perante o órgão da execução fiscal quer perante o Tribunal:

- à situação deveria ter-se aplicado o disposto no art. 877.º, n.º 2, do CPC, ou seja, deveria o órgão da execução fiscal ter concedido à Recorrente – credora com garantia sobre o bem vendido – a dispensa

do depósito do preço do imóvel por ela adquirido na execução até que esteja decidido o processo de verificação e graduação de créditos em que reclamou o seu crédito;

- a interpretação de que tal dispensa está vedada pela alínea *h)* do art. 256.º do CPPT viola o princípio constitucional da igualdade, quer por ser diferente o regime previsto nas alíneas *h*) e *i)*, consoante o credor seja um particular ou seja o «Estado, os institutos públicos e as instituições de segurança social», que porque o regime estabelecido na execução fiscal é diferente do estabelecido na execução comum.

Daí termos fixado as questões a dirimir nos termos em que fizemos em 1.8.

2.2.2 DA DISPENSA DO DEPÓSITO DO PREÇO

A Recorrente continua a sustentar a dispensa do depósito do preço ao abrigo do n.º 2 do art. 877.º do CPC. Essa norma deve ser lida conjuntamente com a do n.º 1 do mesmo artigo. Dispõe o art. 877.º do CPC, nos seus n.ºs 1 e 2:

«1 - O exequente que adquira bens pela execução é dispensado de depositar a parte do preço que não seja necessária para pagar a credores graduados antes dele e não exceda a importância que tem direito a receber; igual dispensa é concedida ao credor com garantia sobre os bens que adquirir.

2 - Não estando ainda graduados os créditos, o exequente não é obrigado a depositar mais que a parte excedente à quantia exequenda e o credor só é obrigado a depositar o excedente ao montante do crédito que tenha reclamado sobre os bens adquiridos».

Ou seja, no segmento que ora nos interessa considerar – que é o da parte do preço que não ultrapasse o valor do crédito do adquirente –, a lei que regula a execução comum permite que o credor que disponha de garantia sobre os bens a adquirir na execução deposite apenas a parte do preço que seja necessária para pagar aos credores graduados antes dele, ficando dispensado do depósito da parte restante do preço. Mais permite que, até à graduação dos créditos, o credor só fique obrigado a depositar a parte do preço que exceda o montante do crédito que reclamou sobre os bens adquiridos.

Já a lei processual tributária consagra um regime diverso, afirmando expressamente que «O adquirente ainda que demonstre a sua qualidade de credor, nunca será dispensado do depósito do preço» (alínea *h)* do art. 256.º do CPPT).

No caso *sub judice*, porque estamos perante uma execução fiscal, a lei aplicável é o CPPT, por força do disposto no art. 1.º, alínea *c)*. O CPC só supletivamente poderá lograr aplicação à execução fiscal, como decorre do disposto no art. 2.º, alínea *e)*, do CPPT.

As normas de aplicação supletiva, como é sabido, só se aplicam quando existir falta de regulamentação no próprio diploma, ainda que por remissão para outro bloco normativo, quando se estiver perante um caso omisso, perante uma lacuna que cumpra integrar, ou seja, perante uma «*incompletude* contrária ao plano do Direito vigente, determinada segundo critérios eliciáveis da ordem jurídica global» ([4]).

Ora, porque o CPPT regula expressamente, proibindo-a, a dispensa do depósito do preço nos casos em que o adquirente do bem vendido seja credor do executado (cfr. art. 256.º, alínea *h)*, do CPPT), não há caso omisso que sustente a aplicação subsidiária das regras do CPC, como bem decidiu a sentença recorrida, motivo por que o recurso não pode ser provido com fundamento em erro de julgamento pela não aplicação do art. 877.º, n.º 2, do CPC.

2.2.3 DA CONSTITUCIONALIDADE DA INTERPRETAÇÃO QUE ADOPTÁMOS

A Recorrente questiona a constitucionalidade da alínea *h)* do art. 256.º do CPPT, na interpretação que adoptámos, por violação do princípio da igualdade, consagrado no art. 13.º da Constituição da República (CRP). Se bem interpretamos a sua alegação, assenta a invocação da inconstitucionalidade em duas vertentes distintas:

1.ª- inconstitucionalidade da alínea h) do art. 256.º do CPPT na medida em que adopta solução diferente da consagrada na alínea i) do mesmo artigo; ou seja, enquanto naquela se não permite que o adquirente particular fique dispensado do depósito do preço, ainda que demonstre a sua qualidade de credor, nesta já se admite essa dispensa, «enquanto tal não for necessário para pagamento de credores mais graduados», quando o adquirente seja o Estado, um instituto público ou a Segurança Social, numa «grave violação do princípio da igualdade entre o Estado e o credor particular»;

2.ª- inconstitucionalidade da alínea h) do art. 256.º do CPPT, na medida em que consagra para a execução fiscal um regime diverso do que foi adoptado pelo CPC para a execução comum e que acarreta graves prejuízos para o credor que adquira na execução bem sobre o qual tenha garantia.

Salvo o devido respeito, não se verifica a invocada inconstitucionalidade por violação do princípio da igualdade, em qualquer das referidas vertentes.

O princípio constitucional da igualdade perante a lei e através da lei, consagrado no art. 13.º da CRP, entendido como limite objectivo da discricionariedade legislativa, não veda ao legislador ordinário a realização de distinções, proibindo-lhe apenas a adopção de medidas ou soluções que estabeleçam distinções discriminatórias, nomeadamente de diferenciações de tratamento fundadas em categorias meramente subjectivas, como são as indicadas, exemplificativamente, no n.º 2 do art. 13.º da CRP, baseadas na ascendência, sexo, raça, língua, território de origem, religião, convicções políticas ou ideológicas, instrução, situação económica ou condição social. Ou seja, o que a lei constitucional proíbe

são as desigualdades de tratamento materialmente infundadas, sem qualquer fundamento razoável ou sem qualquer justificação objectiva e racional.

Constitui jurisprudência assente e reiterada do Tribunal Constitucional (TC) a caracterização do princípio da igualdade, decorrente do art. 13.º da CRP, como proibição do arbítrio ([5]). Nas palavras do TC, «[o] princípio [da igualdade] não impede que, tendo em conta a liberdade de conformação do legislador, se possam (se devam) estabelecer diferenciações de tratamento, 'razoável, racional e objectivamente fundadas', sob pena de, assim não sucedendo, 'estar o legislador a incorrer em arbítrio, por preterição do acatamento de soluções objectivamente justificadas por valores constitucionalmente relevantes' […]. Ponto é que haja fundamento material suficiente que neutralize o arbítrio e afaste a discriminação infundada […]» ([6]).

Ora, como procuraremos demonstrar, no caso existem justificações lógicas, objectivas e racionais para a diversidade de tratamento jurídico entre os credores particulares e os credores públicos no que respeita à dispensa do depósito do preço dos bens por eles adquiridos em execução fiscal, bem como para a diversidade de regimes jurídicos entre a execução fiscal e a execução comum relativamente ao credor com garantia sobre o bem vendido, pelo que não se pode considerar que a norma da alínea *h)* do art. 256.º do CPPT encerra uma desigualdade de tratamento arbitrária, sem fundamento razoável. Vejamos:

Enquanto na alínea *h)* do art. 256.º do CPPT a lei diz que «[o] adquirente, ainda que demonstre a sua qualidade de credor, nunca será dispensado do depósito do preço», na alínea *i)* do mesmo preceito admite tal dispensa quando o adquirente seja o Estado, um instituto público ou a Segurança Social e «enquanto tal não for necessário para pagamento de credores mais graduados».

Desde logo ressalta que a lei não estabelece qualquer distinção entre os adquirentes particulares, mas tão-só entre estes e os adquirentes que tenham natureza pública. Mas, é fácil perceber a razão desse distinto tratamento jurídico: é que, em abstracto, é objectivamente diverso o risco financeiro e, consequentemente, o risco de incobrabilidade relativamente a dívidas de particulares e de entidades públicas. Dito de outro modo, será mais difícil que um adquirente que seja uma entidade pública deixe de pagar o preço por que adquiriu um bem em execução fiscal do que um adquirente particular.

Assim, e porque antes de proferida a decisão que verifique e gradue os créditos reclamados com o exequendo para serem pagos pelo produto da venda não é possível saber se e em que medida o adquirente que seja credor com garantia sobre o bem vendido terá que efectuar o pagamento do preço, a lei entendeu nunca dispensar o adquirente, ainda que seja credor, do depósito da totalidade do preço.

O diferente tratamento jurídico dado aos adquirentes particulares em relação aos adquirentes que sejam entidades públicas encontra assim justificação razoável e materialmente fundada, o que arreda a invocada infracção do princípio da igualdade.

A Recorrente sustenta também a violação do princípio da igualdade na diferença de soluções jurídicas dadas à mesma questão na execução fiscal e na execução comum.

Na verdade, enquanto na execução fiscal não se permite em circunstância alguma que o adquirente que tenha a qualidade de credor fique dispensado do depósito do preço (citada alínea *h)* do art. 256.º do CPPT), na execução comum permite-se que, relativamente à parte do preço que não exceda o montante do seu crédito, o credor que disponha de garantia sobre os bens a adquirir na execução deposite apenas o montante necessário para pagar aos credores graduados antes dele, ficando dispensado do depósito da parte restante, bem como se permite que, até à graduação dos créditos, o credor só fique obrigado a depositar a parte do preço que exceda o montante do crédito que reclamou sobre os bens adquiridos, tudo nos termos dos já referidos n.ºs 1 e 2 do art. 877.º do CPC.

Cumpre ter presente, no entanto, o que dispõem os n.ºs 3 e 4 do mesmo art. 877.º do CPC:

«3 - No caso referido no número anterior, os bens imóveis adquiridos ficam hipotecados à parte do preço não depositada, consignando-se a garantia no título de transmissão e não podendo esta ser registada sem a hipoteca, salvo se o adquirente prestar caução bancária em valor correspondente; os bens de outra natureza são entregues ao adquirente quando este preste caução correspondente ao seu valor.

4 - Quando, por efeito da graduação de créditos, o adquirente não tenha direito à quantia que deixou de depositar ou a parte dela, é notificado para fazer o respectivo depósito em 10 dias, sob pena de ser executado nos termos do artigo 898.º, começando a execução pelos próprios bens adquiridos ou pela caução».

Ou seja, ainda que na execução comum se permita que o credor, até à graduação dos créditos, só fique obrigado a depositar a parte do preço que exceda o montante do crédito que reclamou sobre o bem imóvel adquirido, impõe-se a hipoteca legal desse bem para garantir o pagamento da parte do preço não depositada, hipoteca que fica referida no título de transmissão e que deve ser registada conjuntamente com o registo da transmissão, a menos que o adquirente preste caução bancária em valor correspondente. Por outro lado, se após a sentença de graduação de créditos se verificar que o adquirente não tinha crédito com garantia sobre o bem ou que esse crédito não tinha a medida invocada, tem que efectuar o depósito que deixou de fazer sob pena de ser executado por esse montante.

Significa isto que, ao contrário do que parece supor a Recorrente, a diferença entre os dois regimes não é assim tão profunda: na execução fiscal exige-se sempre ao adquirente o depósito do preço, na

execução comum permite-se que ele seja dispensado na parte correspondente ao crédito que invoque até que esteja decidida a graduação de créditos, mas o bem fica hipotecado para garantir a parte restante do preço, a menos que seja prestada caução bancária pelo valor correspondente.

Seja como for, é manifesto que há uma diferença entre os regimes. Mas, a nosso ver, ela encontra justificação na diferença de natureza das dívidas em cobrança numa e noutra execução. Na verdade, a execução fiscal, que tem como finalidade essencial a cobrança das dívidas tributárias, só pode ser usada para cobrar as dívidas enunciadas no art. 148.º do CPPT. Assim, o processo de execução fiscal está «estruturado em termos mais simples do que o processo de execução comum, com o objectivo de conseguir uma maior celeridade na cobrança dos créditos, recomendada pelas finalidades de interesse público das receitas que através dele são cobradas» ([7]).

A alínea *h)* do art. 256.º do CPPT, ao não permitir que o adquirente seja dispensado do depósito do preço, ainda que demonstre a sua qualidade de credor, terá pretendido, não só assegurar que o pagamento das dívidas em cobrança na execução fiscal fique mais eficazmente assegurado (evitando a eventualidade de, após a graduação de créditos, vir a ter que notificar o adquirente para efectuar o depósito da parte do preço que deixou de depositar ou, inclusive, de ter que o executar por esse montante, no caso de o depósito não ser efectuado), como também dispensar a execução fiscal dos atrasos que nela introduziria necessariamente a constituição de hipoteca ou a prestação de caução a fim de a evitar, previstas na execução comum.

Por tudo isso, a norma em causa, ao estabelecer para a execução fiscal um regime diverso do consagrado para a execução comum, não pode ter-se como arbitrária, irrazoável ou materialmente infundada, pelo que não infringe o princípio da igualdade consagrado no art. 13.º, n.º 1, da CRP.

2.2.4 CONCLUSÕES

Pelo que ficou dito, o recurso não pode ser provido e, preparando a decisão, formulamos as seguintes conclusões:

I - As regras do CPC só supletivamente, perante a verificação de uma lacuna na lei processual tributária, podem lograr aplicação ao processo de execução fiscal, como resulta inequivocamente do disposto nos arts. 1.º, alínea c), e 2.º, alínea e), do CPPT.

II - Porque o CPPT regula expressamente, proibindo-a, a dispensa do depósito do preço nos casos em que o adquirente do bem vendido seja credor do executado (cfr. art. 256.º, alínea h), do CPPT), não há caso omisso que sustente a aplicação subsidiária das regras do CPC, designadamente o disposto no art. 887.º, que dispensa o credor com garantia sobre os bens que adquirir «de depositar a parte do preço que não seja necessária para pagar a credores graduados antes dele e não exceda a importância que tem direito a receber» (n.º 1) e, no caso de não estarem ainda graduados os créditos, só o obriga «a depositar o excedente ao montante do crédito que tenha reclamado sobre os bens adquiridos» (n.º 2).

III - O princípio da igualdade, consagrado no art. 13.º da CRP, não proíbe que o legislador ordinário estabeleça distinções, proibindo-lhe apenas a adopção de medidas ou soluções discriminatórias, que integrem desigualdades de tratamento materialmente infundadas, sem qualquer fundamento razoável ou sem qualquer justificação objectiva e racional.

IV - Apesar de o art. 256.º do CPPT prever regimes jurídicos diversos para os adquirentes, consoante sejam particulares (alínea h)) ou sejam o Estado, os institutos públicos e as instituições de segurança social (alínea i)), essa diversidade está plenamente justificada pela diferente natureza dos credores, que implica diferente nível de risco financeiro e, consequentemente, diferente risco na cobrança do preço da aquisição.

V - A diversidade de soluções jurídicas consagradas na execução fiscal e na execução comum no que respeita à dispensa do depósito do preço nos casos em que o adquirente do bem vendido seja credor particular com garantia sobre o bem adquirido encontra justificação, quer na necessidade de que o pagamento das dívidas em cobrança na execução fiscal fique mais eficazmente assegurado (evitando a eventualidade de, após a graduação de créditos, vir a ter que notificar o adquirente para depositar parte do preço que deixou de depositar ou, inclusive, de ter que o executar por esse montante), quer na celeridade requerida pela execução fiscal (evitando os atrasos que nela introduziria necessariamente a constituição de hipoteca ou a prestação de caução, previstas para a execução comum).

3. DECISÃO

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

Custas pela Recorrente.

Lisboa, 28 de Setembro de 2011. – *Francisco Rothes* (relator) – *António Calhau – Isabel Marques da Silva.*

([1]) (As alíneas a que a Recorrente alude passaram, na redacção dada ao art. 256.º do CPPT pela Lei n.º 15/2001, de 5 de Junho, a ser as alíneas *h)* e *i)*, respectivamente.)

([2]) (As partes entre aspas e com um tipo de letra diferente, aqui como adiante, são transcrições.)

([3]) (Dizemos *adquirente*, e não apenas *proponente* porque, na venda em processo de execução fiscal, a transmissão da propriedade opera-se com a aceitação da proposta, como demonstra JORGE LOPES DE SOUSA, *Código de Procedimento e de Processo Tributário anotado e comentado*, Áreas Editora, 5.ª edição, volume II, anotação *13* ao art. 256.º, págs. 575 a 577.)

([4]) (Cfr. BAPTISTA MACHADO, *Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador*, 1983, pág. 194.)

([5]) (Cfr. o acórdão com o n.º 232/2003, proferido no processo com o n.º 306/03, publicado no *Diário da República*, I Série-A, n.º 138, de 17 de Junho de 2003 (http://dre.pt/pdf1sdip/2003/06/138A00/35143531.pdf), págs. 3514 a 3531, também disponível em http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20030232.html.)

([6]) (Cfr. o acórdão com o n.º 319/2000, proferido no processo com o n.º 521/99, publicado no *Diário da República*, II Série, n.º 241, de 18 de Outubro de 2000 (http://dre.pt/pdf2sdip/2000/10/241000000/1678516786.pdf), págs. 16785 a 16786, também disponível em http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20000319.html.)

([7]) (JORGE LOPES DE SOUSA, *Código de Procedimento e de Processo Tributário anotado e comentado*, Áreas Editora, 5.ª edição, volume II, anotação *2* ao art. 148.º, pág. 20.)

DIÁRIO DA REPÚBLICA
Depósito legal n.º 25 495/89

APÊNDICE

SUPREMO TRIBUNAL ADMINISTRATIVO

Publicação periódica ordenada pelo Decreto-Lei n.º 267/85, de 16 de julho,
e pelo artigo 30.º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos,
aprovado pela Lei n.º 15/2002, de 22 de fevereiro.